

GILLY

ARRÊT DE LA COUR
12 mai 1998 *

Dans l'affaire C-336/96,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le tribunal administratif de Strasbourg (France) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Époux Robert Gilly

et

Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 6, 48 et 220 du traité CE,

LA COUR,

composée de MM. G. C. Rodríguez Iglesias, président, M. Wathelet (rapporteur) et R. Schintgen, présidents de chambre, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, L. Sevón et K. M. Ioannou, juges,

* Langue de procédure: le français.

avocat général: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

- par M. et M^{me} Gilly, demandeurs au principal,

- pour le gouvernement français, par M^{me} C. de Salins, sous-directeur à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, et M. G. Mignot, secrétaire des affaires étrangères à la même direction, en qualité d'agents,

- pour le gouvernement belge, par M. J. Devadder, conseiller général au ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement danois, par M. P. Biering, conseiller juridique, chef de division au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement allemand, par M. E. Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement italien, par M. le professeur U. Leanza, chef du service du contentieux diplomatique du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, assisté de M. G. De Bellis, avvocato dello Stato,

- pour le gouvernement finlandais, par M. H. Rotkirch, ambassadeur, chef du service des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement suédois, par M. E. Brattgård, departmentsråd au département du commerce extérieur du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M^{me} H. Michard et M. E. Traversa, membres du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M. Gilly, du gouvernement français, représenté par M. G. Mignot, du gouvernement danois, représenté par M. J. Molde, conseiller juridique, chef de division au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, du gouvernement italien, représenté par M. G. De Bellis, du gouvernement néerlandais, représenté par M. M. Fierstra, conseiller juridique adjoint au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. R. Singh, du Treasury Solicitor's Department, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M^{me} H. Michard, à l'audience du 23 octobre 1997,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 20 novembre 1997,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par jugement du 10 octobre 1996, parvenu à la Cour le 11 octobre suivant, le tribunal administratif de Strasbourg a posé à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, six questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 6, 48 et 220 du même traité.
- 2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre de plusieurs litiges opposant M. et M^{me} Gilly au directeur des services fiscaux du Bas-Rhin au sujet du calcul de

l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1989, 1990, 1991, 1992 et 1993, en application de la convention signée à Paris, le 21 juillet 1959, entre la République française et la République fédérale d'Allemagne, en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'en matière de contributions des patentes et de contributions foncières (ci-après la « convention »), telle que modifiée par les avenants signés à Bonn le 9 juin 1969 et le 28 septembre 1989.

- 3 M. et M^{me} Gilly résident en France, près de la frontière allemande. M. Gilly, de nationalité française, est professeur dans l'enseignement public en France. M^{me} Gilly, de nationalité allemande et ayant par son mariage acquis également la nationalité française, est institutrice dans une école publique en Allemagne, située dans la zone frontalière.
- 4 En ce qui concerne l'imposition des revenus du travail salarié, l'article 13, paragraphe 1, de la convention pose le principe de base suivant:

« Sous réserve des dispositions des paragraphes ci-après, les revenus provenant d'un travail dépendant ne sont imposables que dans l'État contractant où s'exerce l'activité personnelle source de ces revenus. Sont considérés notamment comme revenus provenant d'un travail dépendant les appointements, traitements, salaires, gratifications ou autres émoluments, ainsi que tous les avantages analogues payés ou alloués par des personnes autres que celles visées à l'article 14. »

- 5 L'article 13, paragraphe 5, sous a), comporte une dérogation à la règle de la taxation dans le pays du travail pour les travailleurs salariés frontaliers, lesquels sont imposables dans l'État de résidence:

« Par dérogation aux paragraphes (1), (3) et (4), les revenus provenant du travail dépendant de personnes qui travaillent dans la zone frontalière d'un État contractant

et qui ont leur foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière de l'autre État contractant où elles rentrent normalement chaque jour ne sont imposables que dans cet autre État. »

- 6 Toutefois, s'agissant des contribuables percevant des rémunérations et pensions du secteur public, l'article 14, paragraphe 1, de la convention prévoit qu'ils sont, en principe, imposables dans l'État payeur:

« Les traitements, salaires et rémunérations analogues ainsi que les pensions de retraite versés par un des États contractants, un Land ou par une personne morale de droit public de cet État ou Land à des personnes physiques résidents de l'autre État en considération de services administratifs ou militaires actuels ou antérieurs ne sont imposables que dans le premier État. Toutefois, cette disposition ne trouve pas à s'appliquer lorsque les rémunérations sont allouées à des personnes possédant la nationalité de l'autre État sans être en même temps ressortissants du premier État; en ce cas, les rémunérations ne sont imposables que dans l'État dont ces personnes sont les résidents. »

- 7 L'article 16 de la convention comporte une règle spéciale applicable aux enseignants en séjour provisoire, prévoyant le maintien de la taxation dans l'État d'emploi d'origine:

« Les professeurs ou instituteurs résidents dans l'un des États contractants qui, au cours d'un séjour provisoire d'un maximum de deux ans, perçoivent une rémunération pour une activité pédagogique exercée dans une université, une école supérieure, une école ou un autre établissement d'enseignement dans l'autre État ne sont imposables au titre de cette rémunération que dans le premier État. »

8 En ce qui concerne la double imposition, l'article 20, paragraphe 2, sous a), cc), de la convention, tel que modifié par l'avenant signé le 28 septembre 1989, se lit comme suit:

« 2) En ce qui concerne les résidents de France, la double imposition est évitée de la façon suivante:

a) Les bénéfices et autres revenus positifs qui proviennent de la République fédérale et qui y sont imposables conformément aux dispositions de la présente Convention sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France. L'impôt allemand n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France. Mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel ces revenus sont compris. Ce crédit d'impôt est égal:

...

cc) pour tous les autres revenus, au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. Cette disposition est notamment applicable aux revenus visés aux articles ... 13, paragraphes (1) et (2), et 14. »

9 Il ressort du jugement de renvoi que, selon la règle dite « du taux effectif », le montant du crédit d'impôt est égal au produit du montant des revenus nets imposés en Allemagne par le taux résultant du rapport entre l'impôt effectivement dû en raison du revenu net global imposable par la législation française et le montant de ce dernier revenu.

10 Selon la juridiction de renvoi, ce crédit d'impôt imputable sur l'impôt français peut se révéler inférieur à l'impôt effectivement payé en Allemagne du fait d'un régime

fiscal plus progressif dans ce pays. Pour les travailleurs frontaliers français imposés à la fois en Allemagne sur les revenus perçus dans ce pays et en France sur leur revenu total après déduction du crédit d'impôt susmentionné, l'imposition peut ainsi être plus lourde que pour des personnes ayant un revenu identique mais d'origine exclusivement française.

- 11 En l'espèce, les traitements publics perçus, au cours des années 1989, 1990, 1991, 1992 et 1993, par M^{me} Gilly en Allemagne ont été imposés, conformément à l'article 14, paragraphe 1, de la convention, en Allemagne dès lors qu'elle est de nationalité allemande. Ces traitements ont également été imposés en France par application de l'article 20, paragraphe 2, sous a), de la convention. Toutefois, en vertu du littéra cc) de cette dernière disposition, l'imposition de ces revenus en Allemagne a ouvert droit à un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus.

- 12 Dans les recours qu'ils ont intentés, par requêtes des 8 juillet 1992 et 21 juillet 1995, devant le tribunal administratif de Strasbourg, M. et M^{me} Gilly ont soutenu que l'application des dispositions susvisées de la convention a entraîné une surtaxation injustifiée et discriminatoire incompatible notamment avec les articles 6 (anciennement article 7 du traité CEE), 48 et 220 du traité CE. Aussi ont-ils demandé la décharge des impositions litigieuses et le remboursement par l'administration fiscale du montant des impositions selon eux indûment perçues.

- 13 Considérant que la solution des litiges qui lui ont été soumis dépend de l'interprétation à donner aux articles 6, 48 et 220 du traité, le tribunal administratif de Strasbourg a décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour des questions préjudicielles suivantes:
 - 1) Le principe de libre circulation des travailleurs tel qu'il résulte du traité de Rome et de ses textes d'application est-il méconnu par un régime fiscal, applicable aux travailleurs frontaliers, du type de celui prévu par la convention franco-allemande en tant que celui-ci prévoit des modalités d'imposition différentes pour les personnes dont la rémunération émane d'une personne

publique et celles qui sont rémunérées par des personnes privées et est de ce fait susceptible d'avoir une influence sur l'accès aux emplois publics ou privés en fonction du lieu de résidence dans l'un ou l'autre État?

- 2) Une règle selon laquelle un travailleur frontalier percevant une rémunération d'un État ou d'une personne de droit public en relevant est imposable dans cet État mais, si le travailleur frontalier possède la nationalité de l'autre État sans être en même temps ressortissant du premier État, la rémunération est imposable dans l'État dont le travailleur frontalier est résident est-elle compatible avec le principe de libre circulation et l'abolition de toute discrimination fondée sur la nationalité?

- 3) Une règle de droit fiscal qui prévoit pour les travailleurs frontaliers, employés par des personnes de droit public, résidant dans l'un des États membres, un régime d'imposition différent selon qu'ils sont ressortissants exclusifs de cet État ou qu'ils ont la double nationalité est-elle compatible avec l'article 7 [devenu article 6] du traité?

- 4) Des règles fiscales susceptibles d'influencer le choix des enseignants des États contractants d'exercer plus ou moins durablement leur emploi dans un autre État eu égard aux différences des régimes fiscaux des États en cause selon la durée de l'emploi méconnaissent-elles le principe de libre circulation des travailleurs tel qu'il résulte du traité?

- 5) L'objectif de l'élimination de la double imposition fixé par l'article 220 du traité doit-il être regardé, compte tenu des délais dont ont disposé les États pour le mettre en œuvre, comme ayant désormais le caractère d'une règle directement applicable en vertu de laquelle la double imposition ne doit plus intervenir? L'objectif d'éliminer la double imposition assignée aux États membres par l'article 220 est-il méconnu par une convention fiscale en vertu de laquelle le régime fiscal applicable aux travailleurs frontaliers des États partie à la convention varie selon leur nationalité et le caractère public ou privé de l'emploi occupé? Un régime fiscal de crédit d'impôt applicable à un ménage résidant dans un État ne prenant pas en compte le montant exact de l'impôt payé dans un autre État mais seulement un crédit d'impôt qui peut être inférieur satisfait-il à l'objectif assigné aux États membres d'éviter la double imposition?

- 6) L'article 48 doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que des ressortissants d'un État membre, travailleurs frontaliers dans un autre État membre, soient, en raison d'un mécanisme de crédit d'impôt du type de celui prévu par la convention fiscale franco-allemande, imposés de manière plus lourde que des personnes ayant leur activité professionnelle dans leur État de résidence?

Sur la cinquième question

- 14 Par sa cinquième question, qu'il convient d'aborder en premier lieu, la juridiction nationale s'interroge sur l'applicabilité directe de l'article 220, deuxième tiret, du traité.
- 15 Ainsi que la Cour l'a déjà jugé (arrêt du 11 juillet 1985, Mutsch, 137/84, Rec. p. 2681, point 11), l'article 220 n'a pas pour objet de poser une règle juridique opérante comme telle, mais se borne à tracer le cadre d'une négociation que les États membres engageront entre eux « en tant que de besoin ». Quant à son deuxième tiret, il se borne à indiquer comme objectif de cette négociation éventuelle l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté.
- 16 Même si l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté figure ainsi parmi les objectifs du traité, il résulte du texte de cette disposition que celle-ci ne saurait comme telle conférer à des particuliers des droits susceptibles d'être invoqués devant les juridictions nationales.
- 17 Il y a lieu, en conséquence, de répondre à la cinquième question que l'article 220, deuxième tiret, du traité n'a pas d'effet direct.

Sur les première, deuxième et quatrième questions

- 18 Par ses première, deuxième et quatrième questions, la juridiction nationale demande si l'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application de dispositions telles que celles des articles 13, paragraphe 5, sous a), 14, paragraphe 1, et 16 de la convention, désignant un régime d'imposition différent, d'une part, pour les travailleurs frontaliers selon qu'ils travaillent dans le secteur privé ou dans le secteur public et, lorsqu'ils travaillent dans le secteur public, selon qu'ils ont ou non exclusivement la nationalité de l'État dont relève l'administration qui les occupe et, d'autre part, pour les enseignants, selon qu'ils sont ou non en séjour de courte durée dans l'État où ils exercent leur activité professionnelle.

Applicabilité de l'article 48 du traité

- 19 Il importe, à titre liminaire, de vérifier si une situation telle que celle dans laquelle se trouvent les demandeurs au principal relève des règles du traité relatives à la libre circulation des travailleurs.
- 20 Lors de l'audience, le gouvernement français a estimé que M^{me} Gilly n'a pas exercé en France les droits que lui confère l'article 48 du traité puisqu'elle travaille dans son État d'origine, à savoir l'Allemagne.
- 21 Il suffit, à cet égard, de souligner que M^{me} Gilly a acquis, par son mariage, la nationalité française et qu'elle exerce son activité professionnelle en Allemagne tout en résidant en France. Dans ces conditions, elle doit être considérée, dans ce dernier État, comme un travailleur exerçant son droit de libre circulation, tel que garanti par le traité, aux fins d'exercer un emploi dans un État membre autre que celui de sa résidence. La circonstance qu'elle ait conservé la nationalité de l'État d'emploi ne

remet nullement en cause le fait que, pour les autorités françaises, l'intéressée, de nationalité française, exerce son activité professionnelle sur le territoire d'un autre État membre (voir, dans le même sens, arrêt du 19 janvier 1988, Gullung, 292/86, Rec. p. 111, point 12).

- 22 Il convient, en conséquence, de constater qu'un cas tel que celui de l'espèce au principal relève du domaine d'application de l'article 48 du traité.

Compatibilité des facteurs de rattachement fiscal avec l'article 48 du traité

- 23 Si l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté figure, ainsi qu'il ressort du point 16 ci-dessus, parmi les objectifs du traité, il y a lieu néanmoins de constater qu'à ce jour, abstraction faite de la convention du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (JO L 225, p. 10), aucune mesure d'unification ou d'harmonisation visant à éliminer les doubles impositions n'a été adoptée dans le cadre communautaire et que les États membres n'ont conclu, au titre de l'article 220 du traité, aucune convention multilatérale à cet effet.
- 24 Compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par la voie conventionnelle, les doubles impositions, les États membres ont conclu de nombreuses conventions bilatérales en s'inspirant notamment des modèles de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, élaborés par l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après l'« OCDE »).
- 25 C'est dans ce contexte que la convention conclue entre la République française et la République fédérale d'Allemagne retient plusieurs facteurs de rattachement pour répartir entre les parties contractantes la compétence en matière d'impôts sur les revenus provenant d'un travail dépendant.

- 26 Alors que, en règle générale, les travailleurs sont soumis, conformément à l'article 13, paragraphe 1, de la convention, à l'imposition de l'État où s'exerce l'activité personnelle source des revenus, l'article 13, paragraphe 5, sous a), soumet les travailleurs frontaliers à l'imposition de l'État de leur résidence.
- 27 Toutefois, s'agissant des contribuables percevant des revenus du secteur public, l'article 14, paragraphe 1, première phrase, de la convention prévoit qu'ils sont, en principe, imposables dans l'État payeur. Cette dernière règle (ci-après le « principe de l'État payeur ») comporte également une exception, figurant dans la deuxième phrase du même paragraphe et selon laquelle, lorsque les rémunérations sont versées à des personnes possédant la nationalité de l'autre État sans être en même temps ressortissants du premier État, elles sont imposables dans l'État de résidence des contribuables.
- 28 En outre, l'article 16 de la convention comporte une règle spéciale de rattachement applicable aux enseignants ayant leur résidence habituelle dans l'un des États contractants et qui, à l'occasion d'un séjour de courte durée, inférieure à deux ans, dans l'autre État contractant, perçoivent une rémunération pour une activité pédagogique exercée dans ce dernier État. Cette catégorie de contribuables est soumise à l'impôt dans l'État d'emploi d'origine.
- 29 Il apparaît ainsi que les articles 13, paragraphes 1 et 5, sous a), 14, paragraphe 1, et 16 de la convention comportent des facteurs de rattachement différents selon que les contribuables sont travailleurs frontaliers ou non, selon qu'ils sont enseignants en séjour de courte durée ou non, ou encore selon qu'ils sont occupés dans le secteur privé ou dans le secteur public. S'agissant, en particulier, de cette dernière catégorie de travailleurs, ils sont, en principe, imposés dans l'État payeur, sauf s'ils ont la nationalité de l'autre État contractant, sans être en même temps ressortissants du premier, auquel cas ils sont imposés dans l'État de leur résidence.
- 30 Quoique le critère de nationalité apparaisse comme tel à l'article 14, paragraphe 1, deuxième phrase, aux fins de la répartition de la compétence fiscale, de telles

différenciations ne sauraient être considérées comme constitutives de discriminations interdites au titre de l'article 48 du traité. En effet, elles découlent, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation dans le cadre communautaire, notamment au titre de l'article 220, deuxième tiret, du traité, de la compétence qu'ont les parties contractantes de définir, en vue d'éliminer les doubles impositions, les critères de répartition entre elles de leur pouvoir de taxation.

- 31 Toujours aux fins de la répartition de la compétence fiscale, il n'est pas déraisonnable pour les États membres de s'inspirer de la pratique internationale et du modèle de convention élaboré par l'OCDE, dont l'article 19, paragraphe 1, sous a), en particulier, dans sa version de 1994, prévoit le recours au principe de l'État payeur. Selon les commentaires dudit article, ce principe trouve sa justification dans « les règles de la courtoisie internationale et du respect mutuel entre souverainetés » et « figure dans un si grand nombre de conventions en vigueur entre des pays Membres de l'OCDE que l'on peut dire qu'il est déjà internationalement accepté ».
- 32 En l'occurrence, l'article 14, paragraphe 1, première phrase, de la convention reprend le contenu de l'article 19, paragraphe 1, sous a), de la convention modèle de l'OCDE. Sa deuxième phrase écarte, certes, le principe de l'État payeur lorsque le contribuable a la nationalité de l'autre État contractant sans être en même temps ressortissant du premier État, mais le même type d'exception, fondée en tout cas partiellement sur le critère de la nationalité, se retrouve à l'article 19, paragraphe 1, sous b), de la convention modèle pour le cas où les services seraient fournis dans l'autre État contractant et où le contribuable serait un résident de cet État « qui (i) possède la nationalité de cet État, ou (ii) n'est pas devenu un résident de cet État à la seule fin de rendre les services ».
- 33 En tout état de cause, même s'il fallait faire abstraction de l'article 14, paragraphe 1, deuxième phrase, dont M^{me} Gilly conteste la légalité, la situation fiscale de cette dernière resterait inchangée puisqu'il y aurait toujours lieu de faire application du principe de l'État payeur aux revenus qu'elle a perçus en Allemagne, au titre de son activité dans l'enseignement public.

- 34 En outre, il n'est pas établi, en l'occurrence, que la désignation de l'État payeur comme État compétent en matière d'imposition sur les revenus perçus du secteur public puisse, par elle-même, avoir des répercussions négatives pour les contribuables concernés. Ainsi que l'ont relevé les gouvernements des États membres qui ont déposé des observations et la Commission, le caractère favorable ou défavorable du traitement fiscal des contribuables concernés ne découle pas à proprement parler du choix du facteur de rattachement, mais du niveau d'imposition de l'État compétent, en l'absence d'harmonisation, sur le plan communautaire, des barèmes d'impôts directs.
- 35 Il convient, en conséquence, de répondre aux première, deuxième et quatrième questions que l'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à l'application de dispositions telles que celles des articles 13, paragraphe 5, sous a), 14, paragraphe 1, et 16 de la convention désignant un régime d'imposition différent, d'une part, pour les travailleurs frontaliers selon qu'ils travaillent dans le secteur privé ou dans le secteur public et, lorsqu'ils travaillent dans le secteur public, selon qu'ils ont ou non la nationalité de l'État dont relève l'administration qui les occupe, et, d'autre part, pour les enseignants, selon qu'ils sont ou non en séjour de courte durée dans l'État où ils exercent leur activité professionnelle.

Sur la troisième question

- 36 Par sa troisième question, la juridiction nationale demande si l'article 7 du traité CEE, devenu article 6 du traité CE, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'une disposition telle que celle contenue à l'article 14, paragraphe 1, deuxième phrase, de la convention, prévoyant pour les travailleurs frontaliers occupés dans le secteur public d'un État membre un régime d'imposition différent selon qu'ils ont ou non la nationalité de ce dernier État.
- 37 Selon une jurisprudence constante, l'article 6 du traité, qui consacre le principe général de non-discrimination en raison de la nationalité, n'a vocation à s'appliquer

de façon autonome que dans des situations régies par le droit communautaire pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règle spécifique de non-discrimination (voir, notamment, arrêt du 25 juin 1997, *Mora Romero*, C-131/96, Rec. p. I-3659, point 10).

- 38 Dans le domaine de la libre circulation des travailleurs, le principe de non-discrimination a précisément été mis en œuvre et concrétisé par l'article 48 du traité, ainsi que par des actes de droit dérivé et, en particulier, par le règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté (JO L 257, p. 2).
- 39 Or, il ressort de la réponse aux première, deuxième et quatrième questions qu'un cas tel que celui de l'espèce au principal relève de l'article 48 du traité. Il n'y a donc pas lieu de se prononcer sur l'interprétation de l'article 6 du traité.

Sur la sixième question

- 40 Par sa sixième question, la juridiction nationale demande si l'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'un mécanisme de crédit d'impôt tel que celui prévu par l'article 20, paragraphe 2, sous a), cc), de la convention.
- 41 Le mécanisme de crédit d'impôt institué par l'article 20, paragraphe 2, sous a), cc), de la convention, qui s'inspire des modalités prévues à cet effet par la convention modèle de l'OCDE, a pour objectif d'éviter la double imposition dont seraient frappés les résidents français qui percevraient en Allemagne des bénéfices ou d'autres revenus imposables à la fois en Allemagne et en France.

- 42 Ce mécanisme consiste, d'abord, à englober les revenus du travail obtenus en Allemagne dans l'assiette imposable calculée conformément à la législation française et, ensuite, à accorder un crédit d'impôt, au titre de l'impôt acquitté en Allemagne, égal, notamment pour les revenus visés à l'article 14 de la convention, au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. Ce montant est égal au prorata correspondant à la part que représente le revenu net imposable en Allemagne dans l'ensemble des revenus nets imposables en France.
- 43 Il ressort également du dossier qu'en Allemagne la situation personnelle et familiale de M^{me} Gilly n'a pas été prise en compte, au cours des exercices litigieux, pour le calcul de l'impôt sur ses revenus professionnels, alors qu'en France cette situation a été prise en compte pour le calcul de l'impôt dû à raison du revenu global du foyer et pour l'octroi de divers abattements et réductions fiscaux.
- 44 Selon les demandeurs au principal, le mécanisme de crédit d'impôt en cause pénalise les personnes ayant exercé leur droit de libre circulation en ce qu'il laisse subsister une double imposition. En l'occurrence, en raison de la plus forte progressivité de l'impôt allemand par rapport à l'impôt français et compte tenu de la part des revenus du travail de M^{me} Gilly dans l'ensemble des revenus du foyer fiscal imposable en France, le montant du crédit d'impôt serait toujours inférieur à l'impôt effectivement acquitté en Allemagne. En outre, la circonstance que la situation personnelle et familiale de M^{me} Gilly ne soit pas prise en compte en Allemagne, alors qu'elle l'est en France pour le calcul de l'impôt sur le revenu global, aurait pour conséquence que le crédit d'impôt imputé dans l'État de résidence est inférieur au montant de l'impôt effectivement payé dans l'État d'emploi compte tenu des abattements et réductions octroyés dans le premier État.
- 45 Seul un crédit d'impôt égal à l'impôt prélevé en Allemagne serait de nature, selon les demandeurs au principal, à éviter pleinement la double imposition.

- 46 A cet égard, il importe de souligner, comme l'a fait M. l'avocat général au point 66 de ses conclusions, que l'objet d'une convention telle que celle en cause est seulement d'éviter que les mêmes revenus soient imposés dans chacun des deux États. Il n'est pas de garantir que l'imposition à laquelle est assujetti le contribuable dans un État ne soit pas supérieure à celle à laquelle il serait assujetti dans l'autre.
- 47 Or, il est constant que les conséquences défavorables que pourrait entraîner, en l'occurrence, le mécanisme de crédit d'impôt, institué par la convention bilatérale et tel que mis en œuvre dans le cadre du système fiscal de l'État de résidence, découlent au premier chef des disparités entre les barèmes d'imposition des États membres en cause, dont la fixation, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, relève de la compétence des États membres.
- 48 En outre, ainsi que l'ont observé les gouvernements français, belge, danois, finlandais, suédois et du Royaume-Uni, si l'État de la résidence était tenu d'imputer, à titre de crédit d'impôt, un montant supérieur à celui de la fraction de l'impôt national correspondant aux revenus de source étrangère, il serait amené à devoir diminuer à due concurrence son impôt afférent aux autres revenus, ce qui se traduirait par une perte de recettes fiscales pour cet État et serait, donc, de nature à porter atteinte à sa souveraineté en matière de fiscalité directe.
- 49 Quant à l'incidence sur le montant du crédit d'impôt de la prise en compte de la situation personnelle et familiale du contribuable dans l'État de résidence et de l'absence de prise en compte de cette situation dans l'État d'emploi, il y a lieu d'observer que cette disparité provient du fait que, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables dans la mesure où le revenu perçu sur le territoire d'un État par le non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence (arrêt du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, points 31 et 32).

- 50 Un cas tel que celui de M^{me} Gilly n'échappe pas à ce constat puisque, si elle obtient, à titre individuel, ses revenus salariaux en Allemagne, ceux-ci sont englobés dans l'assiette de l'impôt sur les revenus des personnes physiques de son foyer fiscal, en France, où elle bénéficie, en conséquence, des avantages fiscaux, abattements et déductions prévus par la législation française. En revanche, les autorités fiscales allemandes n'étaient pas tenues, dans de telles circonstances, de prendre en compte sa situation personnelle et familiale.
- 51 Les demandeurs au principal soutiennent également que l'application de l'article 20, paragraphe 2, sous a), cc), de la convention à leur égard donne lieu à une discrimination exercée en raison de la nationalité, contraire à l'article 48 du traité, dès lors que, si M^{me} Gilly possédait uniquement la nationalité française et non la double nationalité, sa situation fiscale serait régie par l'article 13, paragraphe 5, sous a), de la convention, lequel soumet les revenus des travailleurs frontaliers à l'impôt dans l'État de la résidence.
- 52 A cet égard, il y a lieu de rappeler que l'article 20, paragraphe 2, sous a), cc), de la convention a pour objet d'éviter la double imposition découlant, dans un cas tel que celui de l'espèce au principal, de l'imposition en Allemagne des revenus qui y sont perçus par M^{me} Gilly, et ce conformément à l'article 14, paragraphe 1, de la convention, étant entendu que le revenu global du ménage, en ce compris lesdits revenus de source allemande, est imposable en France.
- 53 Or, ainsi qu'il ressort de la réponse aux première, deuxième et quatrième questions, le choix par les parties contractantes, en vue de se répartir la compétence d'imposition, de différents facteurs de rattachement, en particulier de la nationalité en ce qui concerne les rémunérations publiques perçues dans l'autre État que celui de la résidence, ne saurait comme tel être constitutif d'une discrimination interdite par le droit communautaire.
- 54 Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la sixième question que l'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à l'application d'un mécanisme de crédit d'impôt tel que celui institué par l'article 20, paragraphe 2, sous a), cc), de la convention.

Sur les dépens

- 55 Les frais exposés par les gouvernements français, belge, danois, allemand, italien, néerlandais, finlandais, suédois et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par le tribunal administratif de Strasbourg, par jugement du 10 octobre 1996, dit pour droit:

- 1) L'article 220, deuxième tiret, du traité CE n'a pas d'effet direct.

- 2) L'article 48 du traité CE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à l'application de dispositions telles que celles des articles 13, paragraphe 5, sous a), 14, paragraphe 1, et 16 de la convention, signée à Paris, le 21 juillet 1959, préventive de double imposition entre la République française et la République fédérale d'Allemagne, telle que modifiée par les avenants signés à Bonn le 9 juin 1969 et le 28 septembre 1989, désignant un régime d'imposition différent, d'une part, pour les travailleurs frontaliers selon qu'ils travaillent dans le secteur privé ou dans le secteur public et, lorsqu'ils travaillent dans le secteur public, selon qu'ils ont ou non la nationalité de l'État dont relève

l'administration qui les occupe, et, d'autre part, pour les enseignants, selon qu'ils sont ou non en séjour de courte durée dans l'État où ils exercent leur activité professionnelle.

- 3) L'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à l'application d'un mécanisme de crédit d'impôt tel que celui institué par l'article 20, paragraphe 2, sous a), cc), de la convention.

Rodríguez Iglesias

Wathelet

Schintgen

Mancini

Moitinho de Almeida

Kapteyn

Murray

Puissochet

Hirsch

Sevón

Ioannou

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 12 mai 1998.

Le greffier

Le président

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias