

## CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PHILIPPE LÉGER

présentées le 13 juillet 2006<sup>1</sup>

1. Par la présente procédure, la Cour est interrogée par le Bundesfinanzhof (Allemagne) sur le point de savoir si l'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à des dispositions nationales en application desquelles un contribuable résident se voit refuser le bénéfice d'une imposition commune avec son conjoint au motif que celui-ci réside dans un autre État membre, où il a perçu des revenus considérés comme non imposables dans cet État.

3. En vertu de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, de l'EstG 1997, les personnes physiques ayant un domicile ou une résidence habituelle sur le territoire national sont intégralement assujetties à l'impôt sur le revenu allemand. Aux termes du paragraphe 3 de cette disposition, les personnes physiques, qui n'ont ni domicile ni résidence habituelle sur le territoire national, peuvent demander à être traitées comme intégralement assujetties si elles perçoivent des revenus allemands au sens de l'article 49 de l'EstG 1997, et à condition que soit ces revenus sont soumis à l'impôt allemand sur le revenu à concurrence de 90 % au moins (le «seuil significatif relatif»), soit que la part des revenus non soumis à l'impôt en Allemagne ne dépasse pas 12 000 DEM (le «seuil significatif absolu»).

**I — La législation nationale**

2. Le régime général allemand en matière de fiscalité des personnes physiques est régi, en ce qui concerne la période litigieuse au principal, par la loi relative à l'impôt sur le revenu dans sa version applicable en 1997 (Einkommensteuergesetz, ci-après l'«EstG 1997»).

4. Par ailleurs, l'article 1a, paragraphe 1, point 2, de l'EstG 1997 prévoit que, pour les ressortissants des États membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen (EEE), il est possible, aux fins de l'application de l'article 26 de l'EstG 1997, que le conjoint de l'époux intégralement assujetti en vertu de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, ou de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, de l'EstG 1997 soit traité comme étant intégralement

<sup>1</sup> — Langue originale: le français.

assujetti, à condition qu'il ait son domicile ou sa résidence habituelle sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne ou d'un État membre de l'EEE.

5. En outre, les conditions visées à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, de l'EstG 1997 s'appliquent au conjoint qui n'a pas son domicile ou sa résidence habituelle en Allemagne. Ainsi, pour que le conjoint non-résident soit considéré comme intégralement assujetti, la part des revenus soumis à l'impôt allemand doit être égale ou supérieure à 90 % du total des revenus mondiaux du couple ou bien les revenus non soumis à l'impôt allemand ne doivent pas dépasser le seuil significatif absolu, c'est-à-dire le montant de 24 000 DEM.

6. Les revenus mondiaux du couple doivent être déterminés selon le droit allemand, sans faire la distinction entre les revenus acquis en Allemagne et ceux acquis à l'étranger. Les dispositions combinées des articles 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, deuxième phrase, et 1a, paragraphe 1, point 2, de l'EstG 1997 ne prévoyant pas une règle spéciale concernant la manière de déterminer les revenus, la notion de «revenus» doit être tirée, selon la juridiction de renvoi, du droit fiscal allemand en matière d'impôt sur le revenu, même lorsque lesdits revenus n'apparaissent pas ou sont mentionnés comme exonérés d'impôt dans l'attestation de l'État de résidence.

7. Selon l'article 26 de l'EstG 1997, les époux non durablement séparés qui sont tous deux assujettis intégralement au sens de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, ou de l'article 1a de l'EstG 1997 peuvent demander une imposition commune.

8. Dans un tel cas, conformément à l'article 26b de l'EstG 1997, les revenus des conjoints sont additionnés et leur sont imputés conjointement. Les époux sont alors traités comme conjointement assujettis à l'impôt.

9. Cette méthode a pour but de prendre en compte la situation personnelle et familiale du couple en aboutissant à une imposition moins lourde, lorsqu'il existe une différence notable entre les revenus perçus par les époux ou lorsque l'un des deux époux ne perçoit aucun revenu. Ainsi, le minimum vital est garanti, puisque les conjoints bénéficient de deux tranches de base exonérées de l'impôt sur le revenu.

10. En outre, il convient de préciser que, en vertu de l'article 22, point 1, de l'EstG 1997, les revenus tirés de prestations périodiques, qui ne font pas partie des types de revenus décrits à l'article 2, paragraphe 1, points 1 à

6, de l'EstG 1997<sup>2</sup>, sont pris en compte dans le calcul des seuils visés aux articles 1<sup>er</sup> et 1a de l'EstG 1997 comme appartenant à la catégorie «autres revenus».

11. Enfin, selon l'article 3, point 1, sous d) et point 67, de l'EstG 1997, les prestations de maternité et l'allocation d'éducation, versées selon le droit allemand, sont considérées comme des revenus nationaux exonérés d'impôt.

## II — Les faits et la procédure au principal

12. Au cours de l'année 1997, M. Meindl, ressortissant autrichien résidant en Allemagne, a perçu des revenus dans ce pays au titre d'une activité libérale ainsi que de l'exploitation d'une activité artisanale d'un montant total de 138 422 DEM. Son épouse, M<sup>me</sup> Meindl-Berger, résidant en Autriche, n'a exercé aucune activité professionnelle durant l'année litigieuse, mais a reçu de la République d'Autriche une indemnité d'accouchement de 142 586 ATS, une allocation de maternité de 47 117 ATS et des allocations familiales à hauteur de 15 600 ATS, ce qui correspond à la contre-valeur totale de 26 994,73 DEM.

2 — Ces revenus, énumérés à l'article 2, paragraphe 1, première phrase, de l'EstG 1997 sont les revenus provenant d'une activité agricole ou sylvicole, les revenus tirés d'une activité artisanale ou commerciale, les revenus tirés d'une activité professionnelle indépendante, les revenus tirés d'une activité professionnelle salariée, les revenus des capitaux mobiliers et les revenus locatifs.

13. Selon le droit fiscal autrichien, les «revenus» perçus par M<sup>me</sup> Meindl-Berger ne sont pas imposables.

14. Conformément au droit allemand, M. Meindl a demandé au Finanzamt, l'autorité allemande compétente en matière fiscale, à bénéficier de l'imposition commune. Sa demande a été rejetée par cette autorité qui a soumis M. Meindl à une imposition individuelle d'un montant de 45 046 DEM, le considérant, dès lors, comme célibataire.

15. D'une part, selon le Finanzamt, les conditions prévues aux articles 1a, paragraphe 1, point 2, et 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, de l'EstG 1997 n'étaient pas remplies, car la part des revenus des époux perçus en Allemagne serait inférieure à 90 % de leur montant total. D'autre part, le montant des revenus perçus par M<sup>me</sup> Meindl-Berger en Autriche dépasserait le seuil des 24 000 DEM fixé par les dispositions combinées des articles 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, deuxième phrase, et 1a, paragraphe 1, point 2, dernière phrase, de l'EstG 1997.

16. En effet, le Finanzamt considère que les prestations compensatoires perçues par M<sup>me</sup> Meindl-Berger n'ayant pas été réglées selon le droit national allemand, elles ne sont pas exonérées d'impôt en vertu de l'article 3, point 1, sous d), de l'EstG 1997. De ce fait,

en vertu de l'article 22, point 1, de l'ESTG 1997, ces prestations doivent être prises en compte dans la détermination du seuil significatif en tant que revenus étrangers.

conjoint résidant en Autriche dont il n'est pas séparé au motif que ce conjoint a perçu à la fois plus de 10 % des revenus communs et plus de 24 000 DEM et que ces revenus sont exonérés d'impôt selon le droit autrichien?»

17. M. Meindl, après un recours gracieux qui s'est révélé infructueux, a exercé un recours judiciaire contre la décision du Finanzamt devant le Finanzgericht. Celui-ci a fait droit à sa demande et a jugé qu'il était en droit de bénéficier d'une imposition commune, la notion de «revenus» devant être interprétée restrictivement conformément au droit communautaire.

#### IV — Appréciation

20. À titre liminaire, il convient d'apprécier si la situation de M. Meindl relève du champ d'application de l'article 52 du traité.

18. Le Finanzamt a introduit un recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof.

21. Contrairement au gouvernement allemand, nous ne voyons pas de raison de douter du bien-fondé de l'analyse du Bundesfinanzhof selon laquelle la situation de M. Meindl relève bien du champ d'application de l'article 52 du traité.

#### III — La question préjudicielle

19. Le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

22. D'une part, il est de jurisprudence constante que l'article 52 du traité n'est pas applicable aux situations se cantonnant à l'intérieur d'un seul État membre<sup>3</sup>. En l'espèce, M. Meindl, ressortissant autrichien, travaille et réside en Allemagne, ce qui démontre que la situation ne se limite pas à

«Y a-t-il violation de [l'article 52 du traité] lorsqu'un contribuable résident se voit refuser une imposition commune avec son

3 — Voir, par exemple, arrêts du 23 avril 1991, Höfner et Elser (C-41/90, Rec. p. I-1979, point 37); du 28 janvier 1992, Steen (C-332/90, Rec. p. I-341, point 9), et du 16 janvier 1997, USSL n° 47 di Biella (C-134/95, Rec. p. I-195, point 19).

un seul État membre. D'autre part, en vertu de l'article 52 du traité, second alinéa, la liberté d'établissement comporte l'accès aux activités *non salariées* et leur exercice. Or, il ressort de la décision de la juridiction de renvoi que M. Meindl a exercé en Allemagne une activité à caractère libérale. Il s'ensuit que celui-ci a fait usage de sa liberté d'établissement.

23. Par sa question, la juridiction de renvoi cherche à savoir si l'article 52 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un contribuable résidant en Allemagne se voit refuser une imposition commune avec son conjoint résidant en Autriche, dont il n'est pas séparé, au motif que ce conjoint a perçu à la fois plus de 10 % des revenus communs et plus de 24 000 DEM, alors même que ces revenus sont exonérés d'impôt selon le droit autrichien.

24. Le gouvernement allemand considère que cette question doit recevoir une réponse négative.

25. Nous ne partageons pas cet avis.

26. Il convient, tout d'abord, de rappeler que, si la fiscalité directe relève de la

compétence des États membres, ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire<sup>4</sup>. Il s'ensuit que les États membres ne doivent pas contrevenir, dans l'exercice de leurs compétences, aux libertés fondamentales garanties par le traité, telles que la liberté d'établissement<sup>5</sup>.

27. Cela signifie, notamment, que les États membres doivent s'abstenir non seulement de toutes discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, mais aussi de toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat<sup>6</sup>.

28. Toutefois, une discrimination ne peut consister que dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes<sup>7</sup>.

29. En matière d'impôts directs, la Cour a jugé, notamment dans les arrêts Schumacker,

4 — Voir, notamment, arrêts du 21 novembre 2002, X et Y (C-436/00, Rec. p. I-10829, point 32 et jurisprudence citée), et du 13 novembre 2003, Schilling et Fleck-Schilling (C-209/01, Rec. p. I-13389, point 22).

5 — Voir, notamment, arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France (270/83, Rec. p. 273, point 13), et du 11 mars 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409, point 40).

6 — Voir, notamment, arrêts du 12 février 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153, point 11); du 21 novembre 1991, Le Manoir (C-27/91, Rec. p. I-5531, point 10), et du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225, point 26).

7 — Voir, par exemple, arrêt du 11 août 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493, point 17).

précité, et du 12 juin 2003, Gerritse<sup>8</sup>, que, en règle générale, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont pas comparables. En effet, le revenu perçu sur le territoire national par le non-résident ne constitue, le plus souvent, qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence. De plus, la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et matrimoniaux, ce qui correspond, en général, à sa résidence habituelle<sup>9</sup>.

30. En l'espèce, M. Meindl, bien que ressortissant autrichien, réside et perçoit la totalité de ses revenus en Allemagne.

31. Cependant, il est traité d'une manière différente de celle applicable à un contribuable résidant en Allemagne dont le conjoint, qui ne perçoit pas de revenus, réside également dans cet État membre.

32. En effet, en vertu de l'ESTG 1997, les autorités allemandes refusent de prendre en compte la situation personnelle et familiale

de M. Meindl au motif que son épouse réside en Autriche et y perçoit des revenus qui excéderaient 10 % des revenus du ménage et 24 000 DEM. M. Meindl est donc considéré comme célibataire par les autorités fiscales allemandes.

33. Or, comme nous l'avons vu précédemment, en vertu de ce même ESTG 1997, un contribuable résidant en Allemagne, dont le conjoint sans profession réside également sur le territoire de cet État membre, obtient le bénéfice de l'imposition commune.

34. Cette différence de traitement, entre un contribuable résidant en Allemagne dont le conjoint, sans profession, réside dans un autre État membre et un contribuable résidant en Allemagne dont le conjoint, sans profession, réside également dans cet État membre, repose-t-elle sur une différence de situation objective, de sorte qu'elle ne pourrait pas être qualifiée de discrimination indirecte en raison de la nationalité?

35. Nous ne le pensons pas.

36. Nous estimons, en effet, qu'un ressortissant autrichien qui travaille et réside en Allemagne, et dont le conjoint ne travaille pas et réside dans un autre État membre, est placé, objectivement, dans la même situation

8 — C-234/01, Rec. p. I-5933.

9 — Arrêts précités Schumacker (points 31 et 32) et Gerritse (point 43).

fiscale qu'un contribuable résidant en Allemagne qui occupe le même emploi et dont le conjoint résidant dans ce même État membre n'exerce aucune activité. Dans les deux cas, les revenus du ménage proviennent de l'activité d'un seul des conjoints.

37. L'exigence tenant au lieu de résidence du conjoint sans profession, qui est à la source de la différence de traitement, est, à notre avis, une condition à laquelle les nationaux pourront plus facilement satisfaire que les ressortissants d'autres États membres dont les membres de la famille résident plus fréquemment hors du territoire allemand.

38. À notre sens, la comparabilité de ces deux situations devrait être examinée selon un raisonnement analogue à celui qui a été adopté par la Cour dans son arrêt du 16 mai 2000, Zurstrassen<sup>10</sup>.

39. En effet, dans cet arrêt, la Cour a jugé que le bénéfice de l'imposition commune ne pouvait pas être refusé à un contribuable résident au motif que son conjoint, dont il n'était pas séparé, résidait dans un autre État membre.

40. Il est vrai que, à la différence de M<sup>me</sup> Zurstrassen, M<sup>me</sup> Meindl-Berger perçoit dans l'État de sa résidence des revenus considérés, au regard du droit allemand, comme imposables.

41. Toutefois, il ressort de la décision de la juridiction de renvoi que ces revenus constituent *par nature* des prestations non imposables en Autriche.

42. Nous rappelons que, dans son arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 2004, Wallentin<sup>11</sup>, la Cour a jugé que des revenus non imposables ne constituaient pas des revenus significatifs, de sorte que l'État dans lequel ces revenus sont perçus n'est pas en mesure d'accorder un avantage fiscal résultant de la prise en compte de la situation personnelle et familiale du contribuable.

43. La solution retenue dans cet arrêt nous paraît être transposable en l'espèce. En effet, d'une part, si les prestations perçues par M<sup>me</sup> Meindl-Berger avaient été perçues en vertu du droit allemand, elles auraient été exonérées d'impôt en Allemagne, ce qui démontre qu'elles peuvent être considérées comme non imposables par nature selon le droit allemand. Les prestations ne seraient donc pas entrées dans le calcul des revenus

10 — C-87/99, Rec. p. I-3337, point 23.

11 — C-169/03, Rec. p. I-6443, points 17 et 18.

mondiaux du couple. D'autre part, si nous devons retenir la thèse du gouvernement allemand, la situation personnelle et familiale du contribuable résidant en Allemagne ne serait prise en compte ni en Allemagne ni en Autriche.

44. En effet, M. Meindl, qui réside en Allemagne, ne perçoit aucun revenu en Autriche, et les seules ressources du ménage perçues dans cet État sont des prestations qui y sont non imposables. Dès lors, la situation personnelle et familiale de M. Meindl ne peut pas être prise en considération en Autriche.

45. Or, nous précisons que, selon une jurisprudence constante de la Cour, la discrimination consiste en ce que la situation personnelle et familiale du contribuable n'est prise en compte ni dans son État d'emploi ni dans son État de résidence<sup>12</sup>.

12 — Arrêt Schumacker, précité, point 38. Nous précisons, en outre, que dans son arrêt du 11 décembre 2002, De Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819, point 101), la Cour a jugé que la prise en compte de la situation personnelle et familiale des contribuables doit être assurée par les États membres, quelle que soit la manière dont les États ont réparti cette obligation entre eux.

46. En l'espèce, la République fédérale d'Allemagne, État dans lequel M. Meindl réside, perçoit la quasi-totalité des revenus du ménage et est obligatoirement imposé, est le mieux à même de prendre en compte la situation personnelle et familiale de ce dernier.

47. Par conséquent, nous considérons que la différence de traitement entre les contribuables résidents dont le conjoint sans profession réside dans un autre État membre et les contribuables résidents dont le conjoint sans profession réside sur le territoire national, telle qu'elle résulte de l'ESTG 1997, doit être considérée comme une discrimination indirecte en raison de la nationalité, contraire à l'article 52 du traité.

48. Au vu de ce qui précède, nous proposons de répondre que l'article 52 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un contribuable résidant en Allemagne se voit refuser une imposition commune avec son conjoint résidant en Autriche, dont il n'est pas séparé, au motif que ce conjoint a perçu à la fois plus de 10 % des revenus communs et plus de 24 000 DEM, alors même que ces revenus sont exonérés d'impôt selon le droit autrichien.



## V — Conclusion

49. Au regard de ces considérations, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante à la question préjudicielle posée par le Bundesfinanzhof:

«L'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un contribuable résidant en Allemagne se voit refuser une imposition commune avec son conjoint résidant en Autriche, dont il n'est pas séparé, au motif que ce conjoint a perçu à la fois plus de 10 % des revenus communs et plus de 24 000 DEM, alors même que ces revenus sont exonérés d'impôt selon le droit autrichien.»