

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PAOLO MENGOZZI

présentées le 26 mai 2011¹

I — Introduction

1. Dans la présente affaire, la Cour est interrogée par le Finanzgericht Baden-Württemberg (Allemagne) sur le point de savoir si l'article 45 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition nationale qui permet d'exonérer de l'impôt certains revenus complémentaires perçus notamment par des travailleurs au service d'une personne morale de droit public allemande, à raison d'une activité exercée en dehors du territoire allemand (ci-après les «indemnités de résidence»).

2. Une telle question est posée dès lors qu'une ressortissante française au service d'une personne morale de droit public française ne bénéficie pas d'une telle exonération de ses indemnités de résidence perçues à raison de son activité en Allemagne.

II — Le cadre juridique

A — *Le droit conventionnel*

3. L'article 14, paragraphe 1, de la convention entre la République fédérale d'Allemagne et la République française en vue d'éviter les doubles impositions² (ci-après la «convention fiscale bilatérale»), prévoit le «principe de l'État payeur», suivant lequel les traitements, salaires et rémunérations analogues versés par une personne morale de droit public d'un État contractant à des personnes physiques résidentes de l'autre État en considération de services administratifs actuels, ne sont imposables que dans le premier État.

4. L'article 20 de la convention fiscale bilatérale précise les dispositions permettant d'éviter la double imposition des résidents de la République fédérale d'Allemagne ainsi que de ceux de la République française.

2 — Convention entre la République fédérale d'Allemagne et la République française 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, telle que modifiée par l'avenant du 9 juin 1969, par l'avenant du 28 septembre 1989 et par l'avenant du 20 décembre 2001.

1 — Langue originale: le français.

5. Ledit article 20 est ainsi formulé:

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:

«(1) En ce qui concerne les résidents de la République fédérale [d'Allemagne], la double imposition est évitée de la façon suivante:

[...]

a. [...] sont exclus de la base de l'imposition allemande les revenus provenant de la France [...] qui, en vertu de la présente convention, sont imposables en France. Cette règle ne limite pas le droit de la République fédérale [d'Allemagne] de tenir compte, lors de la détermination du taux de ses impôts, des revenus et des éléments de la fortune ainsi exclus.

cc. pour tous les autres revenus, au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. Cette disposition est notamment également applicable aux revenus visés aux articles [...] 14.

[...]»

[...]

B — *La réglementation nationale*

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

6. L'article 1^{er}, paragraphe 1, de la loi fédérale allemande relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz, ci-après l'«EStG») est libellé comme suit:

a. Les bénéfices et autres revenus positifs qui proviennent de la République fédérale [d'Allemagne] 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.

«(1) Les personnes physiques qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire national sont intégralement assujetties.

(2) Sont également intégralement assujettis à l'impôt les ressortissants allemands qui

1. n'ont ni domicile ni résidence habituelle en Allemagne et qui appliqué aux revenus imposables conformément à l'article 32a, paragraphe 1.»

2. ont un emploi les liant à une personne morale de droit public nationale et qui perçoivent en conséquence un salaire provenant d'une caisse publique nationale».

9. L'article 32b, paragraphe 2, ajoute:

7. L'article 3, point 64, de l'ESTG prévoit:

«Dans le cas de travailleurs qui sont au service d'une personne morale nationale de droit public et perçoivent à ce titre un salaire versé par une caisse publique nationale, les émoluments relatifs à une activité à l'étranger sont exonérés de l'impôt dans la mesure où ils dépassent le salaire qui reviendrait au travailleur dans le cas d'une activité équivalente au lieu de la caisse publique effectuant le versement. [...]»

«Le taux d'imposition particulier prévu au paragraphe 1 est le taux résultant de la majoration ou de la minoration du revenu imposable conformément à l'article 32a, paragraphe 1 dans le cadre du calcul de l'impôt sur le revenu, dans la mesure suivante

[...]

8. L'article 32b, paragraphe 1, de l'ESTG dispose:

«Si un assujetti universel, au cours d'une partie ou de la totalité de la période d'imposition a

2. dans les cas prévus au paragraphe 1, points 2 et 3, les revenus qui y sont décrits, les revenus extraordinaires qui y sont compris étant à prendre en compte à concurrence du cinquième.»

[...]

III — Le litige au principal et les questions préjudicielles

3. perçu des revenus qui sont exonérés de l'imposition conformément à un accord préventif de la double imposition ou d'un autre accord entre États sous la réserve de l'inclusion dans le calcul de l'impôt sur les revenus [...], un taux d'imposition particulier doit être

10. M^{me} Schulz-Delzers et M. Schulz (ci-après les «demandeurs») sont établis en Allemagne. Ils sont assujettis à l'impôt sur l'universalité de leurs revenus au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de l'ESTG.

11. En tant que couple marié, les demandeurs bénéficient d'une imposition conjointe. En effet, afin d'atténuer la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu³ en ce qui concerne les conjoints ayant des revenus différents, le législateur allemand a institué, en faveur des contribuables intégralement assujettis, mariés et non durablement séparés, un régime d'imposition conjointe, impliquant l'établissement d'une assiette commune combiné avec l'application de la procédure dite «du fractionnement» («splitting»). À cet effet, selon l'article 26b de l'ESTG, les revenus perçus par les conjoints sont additionnés et leur sont imputés conjointement. Les conjoints sont alors traités comme un seul contribuable, le revenu étant imposé comme s'il était perçu pour moitié par chacun des époux.

12. M. Schulz est un ressortissant allemand travaillant en tant qu'avocat employé, ayant perçu à ce titre un salaire de 75 400 euros en 2005 et 77 133 euros en 2006.

13. M^{me} Schulz-Delzers, de nationalité française, est agent de l'État français. En cette qualité, elle est enseignante dans une école élémentaire franco-allemande en Allemagne. Au cours des années 2005 et 2006, elle a exercé son activité en Allemagne dans le cadre de contrats à durée déterminée. Elle a perçu de

l'État français des revenus s'élevant respectivement à 29 279 euros et à 30 390 euros.

14. Parmi ses revenus, figurent outre le traitement normal de fonctionnaire, les indemnités de résidence. Il s'agit de deux indemnités, à savoir une indemnité «ISVL» (indemnité spécifique liée aux conditions de vie locale), d'un montant mensuel d'environ 440 euros visant à compenser une perte de pouvoir d'achat, ainsi qu'une indemnité «Majorations familiales», accordée pour les enfants à charge d'agents français, complément mensuel d'un peu plus de 130 euros lié aux frais supplémentaires relatifs aux enfants à charge.

15. Le traitement fiscal des revenus de M^{me} Schulz-Delzers a été opéré conformément aux articles 14 et 20, paragraphe 1, sous a, de la convention fiscale bilatérale.

16. En France, les traitements normaux de fonctionnaire de M^{me} Schulz-Delzers ont été imposés dans les deux années litigieuses, mais non les indemnités de résidence. Les montants de ces indemnités s'élèvent respectivement à 6 859,32 euros (en 2005) et à 6 965,88 euros (en 2006).

17. En Allemagne, le Finanzamt Stuttgart III (ci-après le «Finanzamt») a exonéré de l'impôt ces indemnités de résidence, mais les a soumis — comme le reste de la rémunération, après déduction d'un montant forfaitaire de

3 — Le taux d'impôt sur les revenus est fixé en Allemagne selon un barème progressif, des revenus plus élevés étant soumis à un taux d'imposition plus élevé. Ce barème reflète une appréciation de la capacité contributive de l'assujetti opérée par le législateur allemand.

frais professionnels de 920 euros — à la réserve de progressivité⁴. La prise en considération de ces indemnités de résidence a entraîné une majoration de l'impôt sur le revenu des demandeurs, respectivement de 654 euros en 2005 et de 664 euros en 2006.

18. Les réclamations introduites contre ce traitement fiscal ont été rejetées par le Finanzamt le 30 avril 2009.

19. Les demandeurs ont alors formé un recours le 18 mai 2009. Ils contestent l'inclusion de ces indemnités de résidence dans la réserve de progressivité. Ils estiment qu'il y a lieu d'appliquer l'article 3, point 64, de l'ESTG, afin d'exclure toute discrimination par rapport aux assujettis nationaux qui bénéficient de cette disposition.

20. L'application d'une telle disposition suppose que le travailleur soit au service d'une personne morale de droit public allemande, que ses revenus à ce titre soient versés par une caisse publique allemande, pour une activité exercée à l'extérieur du territoire allemand.

4 — Le législateur allemand tient compte, au titre d'une réserve de progressivité, de certains revenus exonérés aux fins de la détermination du taux d'imposition applicable aux autres revenus. L'assujetti qui perçoit des revenus exonérés soumis à une réserve de progressivité dispose, selon le législateur allemand, d'une plus grande capacité contributive qu'un assujetti privé de ces revenus. La réserve de progressivité s'applique ainsi notamment à certains revenus de remplacement en principe exonérés comme les prestations de chômage, qui sont non pas destinées à compenser certaines charges, mais à garantir de façon générale des moyens de subsistance suffisants — voir point II.2.a) des motifs de l'arrêt du Bundesfinanzhof du 9 août 2001 (III R 50/00, Bundessteuerblatt 2001, partie II, p. 778).

En l'espèce, M^{me} Schulz-Delzers est au service d'une personne morale de droit public française et perçoit à ce titre ses revenus d'une caisse publique française, pour une activité exercée sur le territoire allemand.

21. Le Finanzgericht Baden-Württemberg s'interroge sur la compatibilité de l'article 3, point 64, de l'ESTG avec le droit de l'Union.

22. Dans ces conditions, le Finanzgericht Baden-Württemberg a décidé de surseoir à statuer et a demandé à la Cour, par ordonnance du 21 décembre 2009, de répondre aux questions préjudicielles suivantes:

«1) a) L'article 3, point 64, de l'ESTG est-il compatible avec la libre circulation des travailleurs prévue à l'article 45 TFUE (article 39 CE)?

b) L'article 3, point 64, de l'ESTG comporte-t-il une discrimination déguisée exercée en raison de la nationalité, interdite par l'article 18 TFUE (article 12 CE)?

2) Si la première question appelle une réponse négative, l'article 3, point 64, de l'ESTG est-il compatible avec la libre circulation des citoyens de l'Union, issue de l'article 21 TFUE (article 18 CE)?»

IV — La procédure devant la Cour

23. Les demandeurs, les gouvernements allemand et espagnol ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites. Ils ont également été entendus lors de l'audience qui s'est déroulée le 24 mars 2011.

24. Les parties se sont exprimées sur la compatibilité de l'article 3, point 64, de l'ESTG avec l'article 45 TFUE. Les demandeurs et la Commission, à la différence des gouvernements allemand et espagnol, considèrent que la disposition nationale n'est pas compatible avec la libre circulation des travailleurs.

26. Par ailleurs, la juridiction de renvoi est d'avis que si la première question appelle une réponse négative, la Cour doit examiner la compatibilité de la disposition avec l'article 21 TFUE.

27. Afin de répondre aux questions posées par la juridiction de renvoi, il convient de clarifier d'abord les dispositions pertinentes applicables dans la situation au principal (A). Il faudra ensuite déterminer, à titre principal, si M^{me} Schulz-Delzers subit une discrimination fondée sur la nationalité ou si elle subit une restriction à sa libre circulation (B). Comme les développements suivants le montreront, j'estime que tel n'est pas le cas, notamment, au regard de la discrimination, en l'absence de comparabilité des situations en cause. Dans l'hypothèse où la Cour ne partagerait pas ce point de vue, je comparerai à titre subsidiaire les situations en cause dans l'affaire au principal (C).

V — Analyse

25. La juridiction de renvoi subdivise sa première question en deux parties, la première portant sur la compatibilité de la disposition nationale avec l'article 45 TFUE⁵, la seconde avec l'article 18 TFUE.

5 — Étant donné que les faits à l'origine du litige au principal se sont déroulés avant le 1^{er} décembre 2009, soit à une date antérieure à celle de l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne, l'interprétation demandée par la juridiction de renvoi porte en réalité sur les articles 12 CE, 18 CE et 39 CE. Ainsi que l'a indiqué la Commission dans ses observations écrites, cette circonstance n'a toutefois aucune incidence sur les critères pertinents en l'espèce, la formulation desdits articles n'ayant pas été modifiée avec l'entrée en vigueur du traité FUE. La demande de la juridiction de renvoi ayant été effectuée à une date postérieure à l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne, les dispositions pertinentes du traité seront désignées dans leur version en vigueur après le 1^{er} décembre 2009.

A — Sur les dispositions pertinentes applicables

28. La réponse aux questions préjudicielles posées par la juridiction de renvoi nécessite de clarifier auparavant les dispositions du droit de l'Union applicables au litige au principal.

29. En l'occurrence, la détermination des dispositions pertinentes du droit de l'Union requiert de s'assurer au préalable que la

situation en cause au principal relève bien du champ d'application des règles relatives à la libre circulation (1) et de déterminer, le cas échéant, à quelle liberté de circulation en particulier une telle situation se rattache (2). Enfin, il faudra examiner si la convention fiscale bilatérale est pertinente pour la résolution du litige (3).

1. Sur l'application des règles relatives à la libre circulation

30. Le gouvernement allemand observe que, en tout état de cause, M^{me} Schulz-Delzers n'a manifestement accepté la fonction d'enseignante dans une école franco-allemande en Allemagne que parce que la résidence familiale s'y trouvait. Elle n'est pas venue s'installer en Allemagne pour l'exercice de cet emploi.

31. Il convient de préciser qu'en droit français, les indemnités litigieuses sont ainsi des indemnités de résidence, liées au fait que M^{me} Schulz-Delzers n'a pas eu le besoin de s'expatrier pour exercer son activité. Les enseignants qui sont recrutés en France pour exercer une activité à l'extérieur du territoire français perçoivent des indemnités différentes, qualifiées d'indemnités d'expatriation.

32. Dans un arrêt du 26 janvier 1993⁶, la Cour a été confrontée à la situation d'un ressortissant allemand qui avait acquis en Allemagne ses diplômes et qualifications professionnelles, qui avait toujours exercé son activité professionnelle en Allemagne mais qui résidait avec son épouse aux Pays-Bas, depuis 1961. La Cour a refusé de lui accorder le bénéfice de la liberté d'établissement et a admis qu'il soit imposé plus lourdement que les ressortissants allemands résidant en Allemagne, car sa résidence aux Pays-Bas était «le seul élément qui sorte du cadre purement national»⁷.

33. M^{me} Schulz-Delzers, ressortissante de nationalité française, exerce une activité en Allemagne, pour le compte de l'État français, qui lui verse ses revenus, composés entre autres de ces indemnités de résidence. Dans la situation au principal, il existe plusieurs éléments qui sortent du cadre purement national.

34. Par ailleurs, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Werner, précité, l'avocat général avait précisé que «dès lors qu'il n'a pas fait usage des libertés inscrites aux articles 48, 52 et 59 du traité [CEE], [M. Werner] ne peut faire valoir dans son pays d'origine, où il est établi, des droits reconnus par le droit communautaire»⁸, précisant que «le requérant au principal a exercé sa liberté de circulation [...] *indépendamment de toute activité*

6 — Arrêt Werner (C-112/91, Rec. p. I-429).

7 — Ibidem (point 16).

8 — Point 44 des conclusions de l'avocat général Darmon dans ladite affaire.

économique»⁹. La libre circulation des personnes pouvait alors être uniquement liée à l'exercice d'une activité économique.

35. Désormais, la libre circulation des personnes n'est plus rattachée à la qualité de travailleur dans l'État membre d'accueil¹⁰, le ressortissant d'un autre État membre pouvant se prévaloir d'un droit à la libre circulation et au séjour en tant que citoyen, indépendamment de l'exercice d'un travail salarié ou non salarié¹¹. Par ailleurs, il peut bénéficier d'un droit à la libre circulation et au séjour en tant que citoyen après avoir exercé un tel droit en tant que travailleur, et inversement¹². En conséquence, il semble justifié qu'il puisse se prévaloir de la libre circulation des travailleurs alors même qu'il bénéficiait auparavant des règles relatives à la libre circulation en tant que seul citoyen.

36. De plus, la Cour, dans sa définition de l'entrave, a réaffirmé à plusieurs reprises que «l'ensemble des dispositions du traité relatives à la libre circulation des personnes visent à faciliter, pour les ressortissants communautaires, l'exercice d'activités professionnelles de toute nature sur l'ensemble du territoire de la Communauté et s'opposent

aux mesures qui pourraient défavoriser ces ressortissants lorsqu'ils souhaitent exercer une activité économique sur le territoire d'un autre État membre»¹³. Une telle affirmation ne lie pas le déplacement du ressortissant d'un État membre à l'exercice d'une activité dans un autre État membre. Ce déplacement a donc pu avoir lieu antérieurement à l'exercice de l'activité.

37. Dans l'affaire au principal, M^{me} Schulz-Delzers n'a pas toujours résidé en Allemagne. Elle était auparavant domiciliée en France et s'est donc déplacée pour venir établir sa résidence en Allemagne. En conséquence, elle a exercé son droit à la libre circulation. Sa situation relève bien du champ d'application des libertés de circulation du droit de l'Union.

2. Sur l'application exclusive de la libre circulation des travailleurs

38. Dans ses observations écrites, la Commission considère que l'article 18 TFUE n'est pas applicable, dès lors que l'article 3, point 64, de l'ÉStG vise la situation particulière des travailleurs salariés. De même, pour le gouvernement allemand, il n'est pas possible de faire

⁹ — Ibidem (point 45).

¹⁰ — Directive 2004/38/CE du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, modifiant le règlement (CEE) n° 1612/68 et abrogeant les directives 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE et 93/96/CEE (JO L 158, p. 77).

¹¹ — Article 7, paragraphe 1, de la directive 2004/38.

¹² — Article 14 de ladite directive.

¹³ — Voir, par exemple, arrêts du 15 décembre 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921, point 94), du 29 avril 2004, Weigel (C-387/01, Rec. p. I-4981, point 52) et du 15 septembre 2005, Commission/Danemark (C-464/02, Rec. p. I-7929, point 34).

une appréciation selon le critère du principe général de non-discrimination, parce que cette disposition ne doit être appréciée qu'à titre secondaire lorsque aucune autre liberté fondamentale ne s'applique.

39. En effet, l'article 18 TFUE n'a vocation à s'appliquer de façon autonome que dans des situations régies par le droit de l'Union pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règle spécifique de non-discrimination. Or, l'article 45 TFUE édicte une telle interdiction spécifique¹⁴.

40. De façon similaire, l'article 21 TFUE, qui énonce de manière générale le droit, pour tout citoyen de l'Union, de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, trouve une expression spécifique dans les dispositions assurant la libre circulation des travailleurs. Partant, si l'affaire au principal relève de l'article 45 TFUE, il ne sera pas nécessaire que la Cour se prononce sur l'interprétation de l'article 21 TFUE¹⁵.

14 — Voir, par exemple, arrêts du 26 novembre 2002, *Oteiza Zabala* (C-100/01, Rec. p. I-10981, points 24 et 25), ainsi que du 10 septembre 2009, *Commission/Allemagne* (C-269/07, Rec. p. I-7811, points 98 à 100).

15 — Voir, sur la liberté d'établissement et la libre circulation des travailleurs, arrêts du 26 octobre 2006, *Commission/Portugal* (C-345/05, Rec. p. I-10633, point 13) et du 18 janvier 2007, *Commission/Suède* (C-104/06, Rec. p. I-671, point 15); voir par analogie, dans le cadre de la libre prestation des services, arrêts du 6 février 2003, *Stylianiakis* (C-92/01, Rec. p. I-1291, point 18) et du 20 mai 2010, *Zanotti* (C-56/09, Rec. p. I-4517, point 24).

41. Aucune des parties en présence ne conteste le statut de travailleur de M^{me} Schulz-Delzers, au sens de l'article 45 TFUE.

42. La juridiction de renvoi et la Commission rappellent, à juste titre, l'interprétation stricte devant être donnée à la disposition dérogatoire de l'article 45, paragraphe 4, TFUE non applicable à des emplois qui relèvent de l'État, mais n'impliquent aucun concours à des tâches relevant de l'administration publique¹⁶.

43. En conséquence, il n'est pas nécessaire d'examiner la législation nationale à l'aune des articles 18 TFUE et 21 TFUE. Seule l'interprétation de l'article 45 TFUE est requise au regard de la législation nationale en cause.

44. Les demandeurs considèrent que l'article 45 TFUE doit être interprété dans le sens qu'il s'oppose à l'article 3, point 64, de l'ESTG. Avant d'examiner ce point, il convient d'expliquer les raisons pour lesquelles les dispositions de la convention fiscale bilatérale ne sont pas en cause dans l'affaire au principal.

16 — Voir arrêts du 17 décembre 1980, *Commission/Belgique* (149/79, Rec. p. 3881, point 11) et du 2 juillet 1996, *Commission/Grèce* (C-290/94, Rec. p. I-3285, point 2); sur l'interprétation stricte de cette dérogation, voir, notamment, arrêt du 26 avril 2007, *Alevizos* (C-392/05, Rec. p. I-3505, point 69); sur le refus d'y intégrer les activités civiles d'enseignement à l'université, voir arrêt du 18 décembre 2007, *Jundt* (C-281/06, Rec. p. I-12231, points 37 et 38).

3. Sur l'absence de pertinence des dispositions de la convention fiscale bilatérale

s'agit pas d'apprécier ici la disposition d'une convention fiscale bilatérale.

45. Le traitement fiscal des revenus de M^{me} Schulz-Delzers en France et en Allemagne a été réalisé conformément aux articles 14 et 20 de la convention fiscale bilatérale. Or, les parties contractantes à une convention fiscale bilatérale sont libres de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale, une telle liberté étant reconnue par la Cour¹⁷.

48. La seule législation nationale est ici en cause, plus précisément l'article 3, point 64, de l'EstG, suivant lequel les indemnités de résidence versées à un travailleur, qui est employé à l'étranger au service d'une personne morale de droit public allemande, ne sont pas soumises à la réserve de progressivité. Cet article est mis en cause, car même si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit de l'Union¹⁸.

46. Dans l'affaire au principal, les demandeurs ne reprochent pas au Finanzamt d'avoir appliqué l'article 20 de la convention fiscale bilatérale, qui lui donne la faculté de tenir compte, lors de la détermination du taux des impôts d'une personne relevant de ladite convention, des revenus exclus de la base de l'imposition allemande.

49. Plus précisément, se pose la question d'établir si l'article 45 TFUE doit être interprété de telle sorte qu'il s'oppose au fait que, dans l'ordre juridique allemand, l'article 3, point 64, de l'EstG s'applique à un travailleur qui est employé à l'étranger au service d'une personne morale de droit public allemande, tandis que, dans le même ordre juridique, le même traitement qu'il prévoit est dénié à un travailleur employé en Allemagne par une personne morale de droit public d'un autre État membre. Il faut donc examiner si l'application dudit article entraîne une discrimination à l'encontre de M^{me} Schulz-Delzers et si, en cas de réponse négative, elle constitue une restriction à sa liberté de circulation.

47. En revanche, les demandeurs s'opposent à la prise en considération à ce titre des indemnités de résidence, dès lors que de telles indemnités ne sont pas prises en compte, en vertu de la législation allemande, lorsqu'elles sont versées à des ressortissants allemands qui résident en dehors de la République fédérale d'Allemagne. En conséquence, il ne

17 — Arrêt du 16 octobre 2008, Renneberg (C-527/06, Rec. p. I-7735, point 48 et jurisprudence citée).

18 — Voir, pour une application récente, arrêt du 18 mars 2010, Gielen (C-440/08, Rec. p. I-2323, point 36).

B — *À titre principal, sur l'absence de discrimination fondée sur la nationalité et sur l'absence de restriction à la libre circulation*

droit public allemande. Les ressortissants allemands bénéficieraient ainsi en premier lieu de l'avantage inhérent à l'article 3, point 64, de l'ESTG²⁰.

50. À titre principal, j'examinerai la question de savoir si M^{me} Schulz-Delzers subit une discrimination fondée sur la nationalité (1) et je m'assurerai de l'absence de restriction à sa liberté de circulation (2).

53. Cependant, la caractérisation d'une mesure nationale comme discriminatoire, sur la base de la nationalité, requiert au préalable la détermination des situations visées. En effet, 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 différentes²¹.

1. Sur l'absence de discrimination fondée sur la nationalité

51. Il y a lieu de rappeler que les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat¹⁹.

54. Dans l'affaire au principal, les revenus de M^{me} Schulz-Delzers, dont font partie les indemnités de résidence, lui sont versés exclusivement par l'État français. Dès lors, ils ne sont pas imposés en Allemagne. Cependant, ayant choisi de bénéficier avec son époux d'une imposition conjointe rendue possible par leur résidence commune en Allemagne, ses revenus sont pris en considération par le législateur allemand, au titre de la réserve de progressivité, pour déterminer le taux d'imposition applicable à son époux et à elle-même. M^{me} Schulz-Delzers s'estime discriminée en

52. Pour la juridiction de renvoi, l'article 3, point 64, de l'ESTG serait constitutif d'une discrimination déguisée fondée sur la nationalité au motif que, en général, les ressortissants allemands se trouvent dans une situation d'emploi avec une personne morale de

20 — Comme l'indique à juste titre le gouvernement allemand, l'article 3, point 64, de l'ESTG vise également les travailleurs qui sont envoyés pour une période limitée à l'étranger pour un employeur privé allemand et qui disposent à cet effet d'un domicile: «[d]ans le cas d'autres travailleurs envoyés pour une période limitée à l'étranger, qui y ont une résidence ou un lieu de séjour habituel, le montant compensatoire de pouvoir d'achat qui leur est attribué par un employeur national est exonéré de l'impôt, dans la mesure où ce montant ne dépasse pas le montant admis pour des émoluments étrangers comparables conformément à l'article 54 de la loi fédérale sur les rémunérations des fonctionnaires (Bundesbesoldungsgesetz)»; une telle précision n'est cependant pas pertinente dans le cadre de notre démonstration, qui porte sur la comparaison de situations entre travailleurs exerçant leur activité pour un employeur public.

19 — Arrêt du 12 février 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153, point 11); pour une application récente, voir arrêt Gielen, précité (point 37), se référant à l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225, point 26).

21 — Arrêt Gielen, précité (point 38 et jurisprudence citée).

raison de la prise en considération, à cet effet, parmi ses revenus, des indemnités de résidence, à la différence des indemnités de résidence versées par l'État allemand.

55. Pour répondre à la juridiction de renvoi sur le fondement de la thèse avancée par les demandeurs dans l'affaire au principal, il convient d'examiner les arguments qu'ils ont avancés devant la Cour ainsi que ceux développés par la Commission à leur soutien dans la présente procédure préjudicielle. Sur la base de ces arguments, les demandeurs et la Commission allèguent que M^{me} Schulz-Delzers serait, au regard de la jurisprudence de la Cour, dans une situation comparable à celle d'un ressortissant allemand qui perçoit des indemnités de résidence en raison de l'exercice, en dehors de la République fédérale d'Allemagne, d'une activité au service de l'État allemand.

a) Sur les arguments des demandeurs

56. Les demandeurs considèrent qu'il n'y a pas de différence objective entre ces situations, lesquelles, partant, sont comparables, en se fondant simplement sur l'arrêt Schumacker²².

57. Dans cette affaire, était en cause l'application en Allemagne d'une législation fiscale qui prévoit une imposition différente des salariés non-résidents et des salariés résidents, ayant pour même État d'emploi la République fédérale d'Allemagne. Les salariés non-résidents sont assujettis à l'impôt uniquement sur la partie de leurs revenus perçus en Allemagne (assujettissement partiel). En revanche, les salariés résidents sont imposés sur l'intégralité de leurs revenus (assujettissement intégral). Pour ces derniers, l'impôt est déterminé, entre autres, en considération de leur situation personnelle et familiale. À leur égard, il est tenu compte des charges de famille, dépenses de prévoyance et autres éléments ouvrant droit, en général, à des déductions et des abattements fiscaux. Ces déductions et abattements fiscaux sont exclus pour les non-résidents.

58. Le demandeur dans cette affaire, M. Schumacker, se plaignait de l'application à son égard de ce régime fiscal. En effet, il avait sa résidence habituelle en Belgique, mais il percevait l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée en Allemagne et n'était pas imposable en Belgique²³. La Cour a retenu, au vu des caractéristiques particulières de cette situation, qu'elle était comparable à celle d'un résident en Allemagne et que, en conséquence, M. Schumacker devait recevoir le même traitement fiscal qu'un résident de cet État. Dans le cas contraire, sa situation personnelle et familiale n'aurait été

22 — Précité (point 24).

23 — Voir point 66 des conclusions de l'avocat général Léger dans ladite affaire.

prise en considération ni dans l'État de résidence ni dans l'État d'emploi²⁴.

59. Cette assimilation du traitement des non-résidents à celui réservé aux résidents ne doit, toutefois, être opérée que dans le cas où le travailleur qui exerce la libre circulation perçoit l'essentiel de ses revenus dans l'État d'emploi et n'est pas imposable dans son État de résidence. Cela suppose qu'il doit être tenu compte des particularités propres au domaine de la fiscalité. L'une de ces particularités veut que chacun des États membres de l'Union européenne, en accord avec sa propre tradition et ses choix politiques, puisse octroyer des déductions et des abattements fiscaux au bénéfice du contribuable, en raison de la situation personnelle et familiale de celui-ci. Partant, il ne doit pas accorder aux travailleurs non-résidents, qui exercent leur droit à la libre circulation, les déductions et les abattements qu'il accorde aux résidents alors que ces travailleurs restent imposables dans leur État de résidence. Autrement, il leur garantirait, par rapport aux résidents, non pas une égalité de traitement, mais un privilège, à savoir le privilège d'obtenir ces avantages deux fois, l'une dans l'État de résidence et l'autre dans l'État où ils exercent la liberté de circulation.

60. Dans l'affaire au principal, M^{me} Schulz-Delzers souhaite bénéficier, en tant que résidente en Allemagne, du même avantage fiscal

que celui accordé aux non-résidents en Allemagne. Elle-même perçoit ses indemnités de la République française, à la différence desdits non-résidents qui reçoivent leurs indemnités de la République fédérale d'Allemagne. De ce fait, la situation de M^{me} Schulz-Delzers n'est pas comparable à celle constatée dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Schumacker, précité, car l'intéressée ne demande pas, en tant que non-résidente, à être traitée de la même façon qu'un résident. M^{me} Schulz-Delzers ne saurait donc prétendre au même traitement que la Cour a considéré devoir être réservé à M. Schumacker. Si le principe de non-discrimination, appliqué dans l'arrêt Schumacker, précité, vise à assurer que les non-résidents, employés dans un État membre, bénéficient du traitement national, à savoir du traitement accordé aux résidents, employés de cet État membre, M^{me} Schulz-Delzers ne peut pas, sur la base de ce précédent, revendiquer le bénéfice du traitement que l'État, dans lequel elle est résidente, accorde à ses propres ressortissants non-résidents.

61. De plus, un non-résident allemand bénéficiant de l'application de l'article 3, point 64, de l'ESTG perçoit ses indemnités de résidence de la République fédérale d'Allemagne, tandis que M^{me} Schulz-Delzers, reçoit les siennes de la République française. Contrairement à la situation à l'origine de l'arrêt Schumacker, précité, les États membres d'emploi du résident et du non-résident sont donc différents.

24 — Arrêt Schumacker, précité (point 38).

b) Sur les arguments de la Commission

62. Pour estimer que M^{me} Schulz-Delzers a subi un traitement discriminatoire, la Commission, pour sa part, évoque en premier lieu une ligne de jurisprudence suivant laquelle la Cour a considéré être en présence d'une discrimination lorsque, en recrutant ou en rémunérant des agents publics, un État membre prend en compte les périodes d'emploi effectuées dans la fonction publique nationale et non celles accomplies dans la fonction publique d'un autre État membre ou, à tout le moins, il n'en tient pas complètement compte²⁵. En second lieu, la Commission prétend se fonder sur l'arrêt Jundt²⁶.

63. En ce qui concerne le premier point de l'argumentation de la Commission, celle-ci manque d'en démontrer la pertinence par rapport à la situation dans l'affaire au principal. Elle se limite à affirmer très généralement qu'une telle ligne de jurisprudence reflète une situation analogue d'une discrimination fondée sur la nationalité.

64. Quant au second point, qui concerne l'arrêt Jundt, précité, la Commission y fait référence, car la Cour, dans cette affaire, a qualifié de restriction à la libre prestation des services

le fait qu'un avocat résidant en Allemagne, pour une activité d'enseignement effectuée en France en plus de son activité principale d'avocat exercée en Allemagne, était imposé plus lourdement qu'un avocat résidant en Allemagne, effectuant de manière concomitante à son activité principale d'avocat une activité accessoire d'enseignement en Allemagne.

65. Dans cette affaire, étaient traités différemment deux résidents en Allemagne, pour une activité d'enseignement effectuée dans deux États membres différents. Le traitement fiscal plus favorable réservé par l'État d'imposition à un contribuable qui percevait des revenus d'une activité d'enseignement exercée dans cet État était lié à l'organisation du système éducatif de ce pays. Ainsi, la Cour a statué de la façon évoquée par la Commission, précisant que «la compétence et la responsabilité dont disposent les États membres pour l'organisation de leur système éducatif ne peuvent avoir pour effet de soustraire une réglementation fiscale telle que celle en cause au principal du champ d'application des dispositions du traité relatives à la libre prestation des services»²⁷.

66. L'arrêt Jundt, précité, cité par la Commission, ne constitue donc pas un précédent pertinent pour trancher la question de savoir si la situation de M^{me} Schulz-Delzers, résidente en Allemagne, est comparable à celle

25 — Arrêts du 23 février 1994, Scholz (C-419/92, Rec. p. I-505, point 11); du 15 février 1998, Schönig-Kougebetopoulou (C-15/96, Rec. p. I-47, point 23, en liaison avec le point 14); du 12 mars 1998, Commission/Grèce (C-187/96, Rec. p. I-1095, points 20 et 21); du 30 novembre 2000, Österreichischer Gewerkschaftsbund (C-195/98, Rec. p. I-10497, points 41 à 44), ainsi que du 12 mai 2005, Commission/Italie (C-278/03, Rec. p. I-3747, point 14).

26 — Précité.

27 — Ibidem (point 87).

de non-résidents allemands bénéficiant de l'article 3, point 64, de l'ESTG.

67. En l'occurrence, dans le cadre de l'exercice par la République fédérale d'Allemagne de sa compétence fiscale, M^{me} Schulz-Delzers est soumise au même traitement que tous les résidents en Allemagne. De plus, par le biais de l'imposition conjointe avec son époux qui réside également en Allemagne, sa situation personnelle et familiale est prise en considération, même si elle ne perçoit aucun revenu imposable en Allemagne.

68. En conclusion, il ne ressort pas de la jurisprudence, évoquée pour résoudre la question sur laquelle la Cour est interrogée, que la situation de M^{me} Schulz-Delzers et celle d'un ressortissant allemand bénéficiant de l'article 3, point 64, de l'ESTG sont comparables.

69. La prémisse pour appliquer le principe de non-discrimination, tel qu'il est exprimé à l'article 45 TFUE, fait donc défaut.

70. En outre, ainsi qu'il sera développé ci-après, j'estime que la législation en cause n'est pas constitutive d'une entrave à la libre circulation des travailleurs, prohibée par l'article 45 TFUE.

2. Sur l'absence de restriction à la libre circulation des travailleurs

71. L'article 45 TFUE interdit non pas seulement toute discrimination, directe ou indirecte, fondée sur la nationalité, mais également toute réglementation nationale qui, bien qu'applicable indépendamment de la nationalité des travailleurs concernés, comporte des entraves à la libre circulation de ceux-ci²⁸.

72. Il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que l'ensemble des dispositions du traité relatives à la libre circulation des personnes vise à faciliter, pour les ressortissants européens, l'exercice d'activités professionnelles de toute nature sur le territoire de l'Union²⁹.

73. Suivant la jurisprudence de la Cour, sont constitutives d'entraves «des dispositions qui empêchent ou dissuadent un ressortissant d'un État membre de quitter son pays d'origine pour exercer son droit à la libre circulation»³⁰.

74. La Commission indique, dans ses observations écrites, que l'article 3, point 64 de l'ESTG promeut précisément l'activité d'agents allemands à l'étranger. Si le législa-

28 — Voir, par exemple, arrêts du 27 janvier 2000, Graf (C-190/98, Rec. p. I-493, point 18) et Weigel, précité (point 51).

29 — Arrêt Alevizos, précité (point 74 et jurisprudence citée).

30 — Voir, entre autres, arrêts Bosman, précité (point 96) et du 12 décembre 2002, de Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819, point 78).

teur allemand encourage la libre circulation de ses ressortissants, il n'est pas démontré qu'il entrave la libre circulation des ressortissants d'autres États membres.

que celui qui aurait été le sien si elle avait été envoyée dans un autre pays européen dans lequel il n'existe aucune règle correspondant aux dispositions combinées de la clause de progressivité et de la règle de l'article 3, point 64, de l'ESTG.

75. Pour caractériser une entrave à la libre circulation des travailleurs, il faut déterminer si le ressortissant d'un État membre se voit appliquer un traitement moins favorable que celui dont il bénéficierait s'il n'avait pas fait usage de sa liberté de circulation³¹.

78. En exerçant sa liberté de circulation, M^{me} Schulz-Delzers n'a pas subi de diminution de revenus, dès lors que les indemnités de résidence dont elle a pu bénéficier, soumis par la suite à la réserve de progressivité, ne lui auraient pas été versées en France.

76. L'entrave est donc appréciée au regard de la situation du ressortissant d'un État membre dans son État d'origine et dans son État d'accueil.

79. De plus, la prise en considération de ces revenus au titre de la réserve de progressivité n'a été rendue possible que parce que M^{me} Schulz-Delzers est imposée conjointement avec son époux. L'imposition conjointe a fait l'objet d'un choix par les demandeurs, impliquant l'établissement d'une assiette commune plus avantageuse que deux assiettes séparées.

77. En l'occurrence, les demandeurs indiquent dans leurs observations que l'imposition indirecte des suppléments contrecarre l'objectif de ces revenus qui est de permettre l'envoi de fonctionnaires en Allemagne sans devoir, en contrepartie, subir de diminutions de revenus, ce qui constitue une entrave à leur envoi en Allemagne. Ils ajoutent que l'entrave réside également dans le fait que M^{me} Schulz-Delzers subit un traitement plus défavorable

80. Si les époux étaient imposés séparément, M^{me} Schulz-Delzers n'aurait pas été soumise à la réserve de progressivité, ses seuls revenus, qu'elle perçoit de l'État français, n'étant pas imposables en Allemagne, en application des articles 14 et 20, paragraphe 1, sous a, de la convention fiscale bilatérale.

31 — Voir, entre autres, arrêts Alevizos, précité (point 75) et du 23 avril 2009, Rüffler (C-544/07, Rec. p. I-3389, point 64 et jurisprudence citée).

81. Par conséquent, il n'est pas établi par M^{me} Schulz-Delzers que l'exercice de son droit à la libre circulation s'est traduit par des

conséquences défavorables au regard de la situation de travailleurs français n'ayant pas exercé leur droit à la libre circulation.

C — À titre subsidiaire, sur la comparaison entre la situation de M^{me} Schulz-Delzers et celle d'un ressortissant allemand bénéficiant de l'article 3, point 64, de l'ESTG.

82. Il ne revient pas à la Cour de se prononcer sur la situation hypothétique dans laquelle M^{me} Schulz-Delzers aurait exercé son droit à la libre circulation dans un autre État membre.

85. Cet examen implique de se prononcer sur la comparabilité des indemnités de résidence qui font l'objet du litige (1), d'étudier le traitement fiscal de M^{me} Schulz-Delzers en Allemagne (2) et d'analyser la situation d'un ressortissant allemand bénéficiant de l'article 3, point 64, de l'ESTG en France (3).

83. En conséquence, je propose à la Cour de répondre comme suit aux questions posées par la juridiction de renvoi, à savoir que l'article 45 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la réglementation d'un État membre, telle que l'article 3, point 64, de l'ESTG, par laquelle sont exonérés de l'impôt certains revenus complémentaires perçus par des travailleurs au service d'une personne morale de droit public nationale, à raison d'une activité exercée en dehors du territoire de cet État membre, alors même que le bénéfice d'une telle disposition nationale n'est pas étendu aux revenus complémentaires perçus par des travailleurs au service d'une personne morale de droit public d'un autre État membre, à raison d'une activité exercée sur le territoire du premier État membre.

1. Sur les indemnités de résidence

84. Dans l'hypothèse où la Cour ne partagerait pas ma proposition, je comparerai à titre subsidiaire la situation de M^{me} Schulz-Delzers et celle d'un ressortissant allemand qui bénéficie de l'article 3, point 64, de l'ESTG.

86. La Cour devrait examiner plus particulièrement les indemnités de résidence de M^{me} Schulz-Delzers et du ressortissant allemand bénéficiant de l'article 3, point 64, de l'ESTG. En effet, c'est seulement si ces indemnités de résidence s'avéreraient comparables que la discrimination invoquée par les demandeurs dans l'affaire au principal pourrait être concrètement constatée.

87. Pour les demandeurs, ces indemnités de résidence sont comparables. La juridiction de renvoi partage également implicitement la même position. Pour la Commission, ainsi qu'elle l'a réaffirmé lors de l'audience, il s'agit d'un point qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'examiner.

88. Sans entrer dans le détail des indemnités de résidence accordées par chacun des États membres, il est néanmoins nécessaire, pour savoir si l'article 45 TFUE s'oppose à l'article 3, point 64, de l'EstG, que la Cour se prononce sur le principe même de pouvoir comparer des indemnités dont le point commun est d'être accordées en raison d'une activité exercée en dehors de l'État membre qui les attribue, dans l'État membre dans lequel leur bénéficiaire a sa résidence.

89. En effet, M^{me} Schulz-Delzers réside dans un État membre, la République fédérale d'Allemagne, différent de l'État où réside un ressortissant allemand qui bénéficie de l'article 3, point 64, de l'EstG. Or, il ne peut être fait abstraction de cet élément, lorsque sont examinées les indemnités de résidence.

90. Les indemnités de résidence de M^{me} Schulz-Delzers comprennent une indemnité «ISVL», liée aux conditions de vie locale et une indemnité «Majorations familiales», accordée pour les enfants à charge d'agents français. De telles indemnités, aux dires des demandeurs, sont des suppléments destinés à compenser le pouvoir d'achat et les frais supplémentaires relatifs aux enfants à l'étranger.

91. En France, le montant de ces indemnités est déterminé régulièrement par arrêté conjoint du ministre des Affaires étrangères et du ministre chargé du budget *pour chaque*

*pays étranger*³². Le gouvernement allemand indique dans ses observations écrites que, pour déterminer le montant de telles indemnités, le ministère des Finances allemand publie régulièrement en coopération avec le ministère des Affaires étrangères des listes de pays. Le montant de telles indemnités est donc établi en fonction de l'État où se trouve la résidence du bénéficiaire de ces indemnités.

92. En réalité, les indemnités de résidence, aussi bien en France qu'en Allemagne, visent à instaurer un équilibre entre deux exigences, à savoir, d'une part, la prise en considération des charges supplémentaires encourues du fait de l'exercice d'une activité en dehors de l'État qui verse et impose les revenus liés à cette activité et, d'autre part, la volonté de placer le bénéficiaire de telles indemnités dans la même situation que tous les autres résidents de l'État dans lequel il exerce son activité.

32 — Pour les années 2005 et 2006, voir décret n° 2002-22, du 4 janvier 2002, relatif à la situation administrative et financière des personnels des établissements d'enseignement français à l'étranger (JORF du 6 janvier 2001, p. 387), tel que modifié par le décret n° 2003-481, du 3 juin 2003 (JORF du 6 juin 2003, p. 9636), dont l'article 4, B, sous d), de celui-ci précise qu'est versée «[u]ne indemnité spécifique liée aux conditions de vie locale dont le montant annuel est fixé par pays et par groupe par arrêté conjoint du ministre des affaires étrangères et du ministre chargé du budget [...]»; l'article 4, B, sous e), dudit décret renvoie aux dispositions relatives aux majorations familiales attribuées aux personnels expatriés, qui prévoient de façon similaire qu'«[u]n arrêté conjoint du ministre des affaires étrangères et du ministre chargé du budget fixe, pour chaque pays étranger, et compte tenu des diverses situations dans lesquelles les personnels peuvent être placés en France ou à l'étranger, le coefficient applicable pour chaque enfant à charge».

93. Ainsi, la reconnaissance de charges supplémentaires encourues justifie le fait de pouvoir accorder des indemnités de résidence, même si le coût de la vie de l'État dans lequel l'activité est exercée est inférieur à celui de l'État qui verse les revenus. Cependant, les variations de ces indemnités de résidence en fonction de l'État d'accueil ne peuvent s'expliquer que par une certaine prise en considération du coût de la vie local.

94. Au regard de la première indemnité, liée spécifiquement aux conditions de vie locale, l'article 4, B, sous d), dudit décret français prévoit l'ajustement annuel du montant d'une telle indemnité «pour tenir compte notamment des variations des changes et des conditions locales d'existence». De son côté, le gouvernement allemand précise que, en cas de prestations en France d'un enseignant allemand, la compensation de pouvoir d'achat est évaluée en prenant en compte un coût de la vie plus élevé en France qu'en Allemagne. Il a ajouté lors de l'audience qu'un fonctionnaire allemand envoyé dans un pays où le niveau de vie est moins élevé ne reçoit pas une telle indemnité.

95. En ce qui concerne la seconde indemnité, liée aux enfants à charge, elle ne fait pas abstraction des modalités et du coût de scolarisation des enfants dans l'État de résidence. La réglementation française en vigueur en 2005 et en 2006 prévoyait ainsi le calcul de ces «Majorations familiales» en fonction de l'État

de résidence³³. Par ailleurs, le calcul de cette indemnité a évolué et la réglementation française actuelle, à travers l'arrêté du 31 janvier 2011³⁴, fixe désormais «l'avantage familial [...] des personnels des établissements d'enseignement français à l'étranger», en fonction notamment de la région de résidence: «Allemagne (Berlin)», «Allemagne (Bonn)», «Allemagne (Düsseldorf)», «Allemagne (Francfort)», etc.

96. Il ne saurait donc être avancé que le montant des indemnités de résidence est déterminé en faisant abstraction de l'État de résidence dans lequel est exercée l'activité en cause.

97. Le montant des indemnités de résidence est fixé par chaque État membre dans l'exercice de sa compétence fiscale. De telles indemnités viennent compléter les autres revenus versés par l'État d'emploi pour l'activité exercée, qui diffèrent nécessairement suivant les États membres.

98. Il est vrai que le coût de la vie peut varier au sein d'un même territoire national et

33 — Arrêté du 4 janvier 2002 fixant par pays les coefficients servant au calcul des majorations familiales et de l'avantage familial servis à l'étranger pour enfant à charge aux personnels expatriés ou résidents des établissements d'enseignement français à l'étranger (JORF du 6 janvier 2002, p. 402, texte n° 13).

34 — Arrêté du 31 janvier 2011 modifiant l'arrêté du 5 février 2008 pris en application du décret n° 2002-22 du 4 janvier 2002 relatif à la situation administrative et financière des personnels des établissements d'enseignement français à l'étranger (JORF du 15 février 2011, p. 2833, texte n° 3).

que, en l'occurrence, le coût de la vie pour M^{me} Schulz-Delzers a pu finalement s'avérer plus élevé à Stuttgart en Allemagne qu'il ne l'a été à Beauvais en France. Cependant, il n'appartient pas à la Cour de se prononcer sur les modalités de calcul par le législateur national des indemnités de résidence, dans l'exercice de sa compétence fiscale.

99. Les indemnités de résidence visent à établir une situation d'égalité de traitement entre les résidents d'un État déterminé — l'État où l'employé exerce son activité — alors même qu'un résident perçoit ses revenus d'un autre État membre. Il est dès lors conforme à ce même principe que ce dernier soit soumis au même traitement fiscal que l'ensemble des résidents. C'est le cas dans l'affaire au principal de M^{me} Schulz-Delzers.

2. Sur le traitement fiscal de M^{me} Schulz-Delzers en Allemagne

100. M^{me} Schulz-Delzers bénéficie du même traitement fiscal que les autres résidents allemands, ce qui n'est pas contesté par les demandeurs. Au regard de sa seule situation fiscale en Allemagne, M^{me} Schulz-Delzers se trouve même dans une situation plus favorable que celle d'une fonctionnaire allemande travaillant à l'extérieur du territoire allemand, mais étant imposée avec son époux en Allemagne, ainsi que l'a démontré

le gouvernement allemand lors de l'audience en présentant un exemple chiffré³⁵.

101. Dans une affaire précédente, la Cour était saisie de la situation d'une ressortissante franco-allemande, institutrice dans une école publique en Allemagne, résidant en France avec son époux³⁶. Par application des dispositions de la convention fiscale bilatérale cette fois en France, cette résidente en France se retrouvait soumise à une imposition plus lourde que pour des personnes ayant un revenu identique, mais d'origine exclusivement française, ce qu'elle contestait devant la juridiction française. La Cour, saisie d'une question préjudicielle sur le sujet, a souligné que l'objet de la convention fiscale bilatérale «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 assujéti le contribuable dans un État ne soit pas supérieure à celle à laquelle il serait assujéti dans l'autre»³⁷. La Cour a ajouté que les revenus salariaux en Allemagne de cette résidente française «[étaient] englobés

35 — Le gouvernement allemand a pris l'hypothèse A d'un couple allemand avec l'épouse travaillant à l'étranger: l'époux dispose d'un revenu imposable de 40 000 euros et l'épouse d'un revenu imposable de 20 000 euros et de 7 000 euros d'indemnités de résidence exonérées de l'impôt; le total des revenus imposables est de 60 000 euros avec l'application d'un taux à 19,36%; l'impôt dû est de 11 614 euros. L'hypothèse B est celle d'un couple dans une situation similaire à celle des demandeurs: l'époux dispose d'un revenu imposable de 40 000 euros et l'épouse d'un revenu imposable de 27 000 euros exonéré de l'impôt, mais soumis à la clause de progressivité; le total des revenus imposables est de 40 000 euros avec l'application d'un taux à 20,75% (calculé sur la base d'un revenu de 67 000 euros); l'impôt dû est de 8 300 euros.

36 — Arrêt du 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, Rec. p. I-2793).

37 — Ibidem (point 46).

dans l'assiette de l'impôt sur les revenus des personnes physiques de son foyer fiscal, en France, où elle bénéfici[ait], en conséquence, des avantages fiscaux, abattements et déductions prévus par la législation française»³⁸.

— la législation fiscale de l'État de sa résidence, qui est également l'État d'emploi du ressortissant allemand; et

102. M^{me} Schulz-Delzers, en tant qu'assujettie de l'État français résidant en Allemagne, conteste la prise en considération dans ce dernier État membre de ses indemnités de résidence. Cependant, elle bénéficie également des avantages fiscaux, abattements et déductions prévus par la législation allemande dans le cadre de l'imposition commune avec son époux, ce qui n'est pas le cas d'un couple allemand qui se trouverait dans une situation analogue à celle des demandeurs dans un autre État membre.

— la législation fiscale de l'État de résidence de ce ressortissant allemand.

104. En conséquence, la disparité de traitement subie par M^{me} Schulz-Delzers au regard d'un ressortissant allemand placé dans une situation analogue ne résulte que de l'application de législations fiscales différentes.

103. Seule la prise en considération de l'imposition subie en France permettrait d'évaluer si M^{me} Schulz-Delzers se trouve effectivement dans une situation moins favorable que celle du ressortissant allemand à laquelle elle la compare. Dans ce cas, il faudrait également prendre en considération le traitement fiscal de ce même ressortissant dans l'État où il exerce son activité. Ainsi, il faudrait en réalité examiner l'application des législations suivantes:

— la législation fiscale de l'État d'emploi de M^{me} Schulz-Delzers;

105. La Cour a considéré à propos de l'article 12 CE qu'«il résulte d'une jurisprudence constante que l'article 12 CE ne vise pas les éventuelles disparités de traitement qui peuvent résulter des divergences de législation existant entre les différents États membres, dès lors que celles-ci affectent toutes personnes tombant sous leur application, selon des critères objectifs et sans égard à leur nationalité»³⁹. Une telle affirmation peut être transposée ici à l'article 45 TFUE. En effet, si les indemnités de résidence d'un ressortissant allemand ne sont pas prises en considération, c'est que la législation de son État de résidence diverge sur ce point.

38 — Ibidem (point 50).

39 — Arrêt du 12 juillet 2005, Schempp (C-403/03, Rec. p. I-6421, point 34).

106. Si la Cour devait comparer la situation d'un ressortissant français résidant en Allemagne, État dans lequel il exerce son activité, avec celle d'un ressortissant allemand résidant et exerçant son activité en France, elle constaterait que, dans l'affaire au principal, il n'y a aucun désavantage fiscal subi par les demandeurs.

3. Sur la situation d'un ressortissant allemand bénéficiant de l'article 3, point 64, de l'ESTG en France

107. Comme le rappellent les demandeurs, les indemnités de résidence de M^{me} Schulz-Delzers sont exonérées d'impôt en France. Elles le sont aussi, dans le cas de figure inverse, lorsqu'un fonctionnaire est envoyé en dehors de la République fédérale d'Allemagne. Une telle règle ne trouve pas son fondement dans la convention fiscale bilatérale, mais se fonde sur une pratique internationale, comme l'ont indiqué les demandeurs dans leurs observations et au cours de l'audience.

108. Les demandeurs reprochent à la République fédérale d'Allemagne de soumettre à la clause de progressivité les indemnités de résidence perçues par M^{me} Schulz-Delzers en raison de son activité en Allemagne, mais il importe de relever que le ressortissant allemand qui se trouve dans une situation analogue en France est soumis à la même contrainte.

109. En réalité, alors même que, aux termes de la convention fiscale bilatérale, la République fédérale d'Allemagne a le choix de tenir compte, lors de la détermination du taux de ses impôts, des revenus exclus de la base de l'imposition allemande, il n'existe pas un tel choix en ce qui concerne les ressortissants allemands qui résident en France.

110. En effet, la convention fiscale bilatérale est rédigée différemment en ce qui concerne le traitement fiscal en France des revenus qui proviennent de la République fédérale d'Allemagne. Le mécanisme prévu à l'article 20, paragraphe 2, sous a, cc), de cette convention consiste à englober les revenus 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 ladite convention, au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus⁴⁰.

111. En conséquence, les revenus d'une ressortissante allemande dans une situation analogue à celle de M^{me} Schulz-Delzers en France font partie de l'assiette imposable, calculée conformément à la législation française. Ils sont donc pris en considération pour la détermination de l'impôt sur le revenu, même si le bénéficiaire a droit par la suite à un crédit d'impôt.

40 — Pour une description plus détaillée, voir arrêt Gilly, précité (point 42).

112. Il s'ensuit que les demandeurs ne peuvent soutenir avoir subi un traitement fiscal moins favorable que celui dont fait l'objet le ressortissant allemand bénéficiant de l'exonération de l'article 3, point 64, de l'EstG, qui exerce son activité en France.

contractant, le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus de cet autre État.

113. De plus, la formulation de la convention fiscale bilatérale est reprise d'une convention modèle de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE)⁴¹. Plus précisément, son article 23, A, paragraphes 1 à 3, est formulé de la façon suivante:

3. Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.»

«1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État exempté de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3.

114. La convention fiscale bilatérale, dont la République fédérale d'Allemagne fait une application stricte en prenant en considération l'ensemble des revenus de M^{me} Schulz-Delzers, suit donc exactement la convention modèle établie par l'OCDE.

2. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des éléments de revenu qui [...] sont imposables dans l'autre État

115. En conséquence, la situation de M^{me} Schulz-Delzers est susceptible de se retrouver dans l'ensemble des États membres ayant conclu des conventions fiscales bilatérales, comme la République fédérale d'Allemagne et la République française, sur ce même modèle.

116. J'estime donc que la législation en cause ne place pas M^{me} Schulz-Delzers dans une situation moins favorable qu'un ressortissant allemand qui se trouve dans une situation analogue.

41 — Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune établi par l'OCDE, texte des articles au 29 avril 2000.

VI — Conclusion

117. Au regard de l'ensemble de ces considérations, je suggère que la Cour réponde aux questions posées par le Finanzgericht Baden-Württemberg de la manière suivante:

«L'article 45 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la réglementation d'un État membre, telle que l'article 3, point 64, de la loi fédérale allemande relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz), par laquelle sont exonérés de l'impôt certains revenus complémentaires perçus par des travailleurs au service d'une personne morale de droit public nationale, à raison d'une activité exercée en dehors du territoire de cet État membre, alors même que le bénéficiaire d'une telle disposition nationale n'est pas étendu aux revenus complémentaires perçus par des travailleurs au service d'une personne morale de droit public d'un autre État membre, à raison d'une activité exercée sur le territoire du premier État membre.»