CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. MICHAEL B. ELMER

présentées le 8 juin 1995 *

1. Le Sozialgericht Nürnberg, tribunal allemand, a saisi la Cour de deux questions préjudicielles concernant l'application de l'article 73 du règlement (CEE) n° 1408/71 [1], relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, en relation avec la législation allemande sur les allocations familiales ainsi que les règles fiscales allemandes sur les abattements fiscaux pour enfants à charge et l'imposition conjointe des époux.

Les circonstances de fait de l'espèce

2. Le requérant au principal, M. José Imbernon Martínez, ressortissant espagnol, habitait en Espagne jusqu'en septembre 1988. Le 18 septembre 1988, il s'est installé en Allemagne et y a obtenu un travail, à partir du 21 septembre 1988, auprès de l'entreprise allemande Schafft Fleischwerke GmbH, à Ansbach.

L'épouse espagnole de M. Imbernon Martínez et leurs deux enfants, nés respectivement en 1974 et 1978, ont continué d'habiter en Espagne où, d'après les indications données, son épouse n'exerçait pas de travail rémunéré et n'avait aucune autre source de revenu.

En 1988, M. Imbernon Martínez a perçu en Espagne, entre le 1er janvier 1988 et le 30 août 1988, des allocations de chômage pour un montant correspondant à 4 000,59 DM; son travail salarié en Allemagne lui a rapporté, pour le reste de l'année 1988, un revenu de 9 923 DM.

A partir de septembre 1988, M. Imbernon Martínez a perçu du Bundesanstalt für Arbeit, Kindergeldkasse (office fédéral allemand du travail, caisse des allocations pour enfants) des allocations familiales au taux plein pour ses deux enfants. En outre, il a bénéficié, pour le calcul de ses impôts pour 1988, d'un abattement pour ces mêmes enfants. Cet abattement lui a été accordé par l'administration fiscale allemande conformément à l'article 33 a de l'Einkommensteuergesetz (loi allemande relative à l'impôt sur le revenu ci-après l'« EStG »), permettant, dans des cas particuliers, d'accorder un abattement pour le calcul de l'impôt annuel sur le revenu, notamment au titre d'enfants à

* Langue originale: le danois.

1 — JO L 149, p. 2, dans la version du règlement (CEE) n° 2001/83 du Conseil, du 2 juin 1983, (JO L 230, p. 6), telle que modifiée par le règlement (CEE) n° 3427/89 du Conseil, du 30 octobre 1989 (JO L 331, p. 1), et, en dernier lieu, par le règlement (CEE) n° 1249/92 du Conseil, du 30 avril 1992 (JO L 136, p. 28).

charge, à des personnes n'ayant normalement pas droit à un tel abattement sur leurs revenus imposables. L'abattement octroyé a été réduit par rapport à l'abattement normal pour enfant à charge, car il a été calculé prorata temporis et n'a donc couvert que les mois de 1988 où M. Imbernon Martínez résidait en Allemagne.

Le 26 mars 1990, M. Imbernon Martínez a demandé, au titre de l'article 11 a, paragraphe 1, de la Bundeskindergeldgesetz (loi allemande relative aux allocations pour enfants, (ci-après la « BKGG »), une allocation complémentaire pour ses enfants, qui devait être de 91 DM par mois. Le 29 mai 1990, il lui a été accordé un complément de 11 DM par mois en tout pour la période litigieuse, et sa demande d'allocation complémentaire au titre de l'article 11 a, paragraphe 1, de la BKGG a été implicitement rejetée .

Par lettre du 6 juin 1990, M. Imbernon Martínez a formé une réclamation contre cette décision en faisant valoir que, sur la base de la règle dite « de la résidence fictive » inscrite à l'article 73 du règlement n° 1408/71, il devait être traité comme si son épouse et ses enfants résidaient en Allemagne. Cela lui donnerait le droit à l'abattement fiscal pour enfants à charge sur son revenu imposable ainsi qu'à la détermination de sa situation fiscale selon les règles de l'imposition conjointe des époux (« splitting ») et, par là, également le droit à l'allocation complémentaire normale en application de l'article 11 a, paragraphe 1, de la BKGG.

Sa réclamation a été rejetée par décision du 23 août 1990, à la suite de quoi, le 10 septembre 1990, M. Imbernon Martínez a porté l'affaire devant le Sozialgericht Nürnberg.

L'ordonnance de renvoi

3. Par ordonnance du 26 avril 1993, le Sozialgericht Nürnberg a décidé de surseoir à statuer et de déférer à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) La règle de résidence fictive établie à l'article 73 du règlement (CEE) n° 1408/71 implique-t-elle que les personnes ayant droit à des allocations familiales, et dont les enfants résident sur le territoire d'un autre État membre, doivent être traitées dans le cadre de l'article 11 a de la Bundeskindergeldgesetz (BKGG) et des dispositions de droit fiscal auxquelles cet article renvoie, comme si leurs enfants résidaient sur le territoire d'application de la BKGG?

2) a) La règle de résidence fictive établie à l'article 73 du règlement (CEE) n° 1408/71 implique-t-elle que les personnes ayant droit à des allocations familiales, et dont les conjoints résident sur le territoire d'un autre

État membre, doivent être traitées dans le cadre de l'article 11 a de la BKGG et des dispositions de droit fiscal auxquelles cet article renvoie, comme si leurs conjoints résidaient sur le territoire d'application de la BKGG?

2) b) En cas de réponse affirmative à la question 2) a), le demandeur doit-il être traité comme si le montant de l'impôt sur le revenu, tel qu'il découle de l'application du barème [tarifliche Einkommensteuer, c'est-à-dire le montant de l'impôt sur le revenu avant tout dégrèvement éventuel], avait été calculé sur la base de l'article 32 a, paragraphe 5, de l'Einkommensteuergesetz (EStG)? »

La législation allemande

4. Il résulte de l'article 1er, paragraphe 1, première phrase, de l'EStG que seules les personnes physiques qui ont leur résidence ou leur lieu de séjour habituel sur le territoire allemand sont pleinement soumises à l'impôt sur le revenu.

Conformément à l'article 2, paragraphe 7, de l'EStG, l'impôt sur le revenu est normalement un impôt annuel. Si, toutefois, l'obligation fiscale n'a pas existé pendant toute une année civile, la période fiscale est celle pendant laquelle l'intéressé est assujetti à l'impôt en Allemagne.

Aux termes de l'article 26, paragraphe 1, de l'EStG, les époux intégralement soumis à l'impôt sur le revenu en Allemagne peuvent choisir entre une imposition séparée ou une imposition conjointe (le « splitting »). Si les époux choisissent l'imposition conjointe, il résulte de l'article 26 b que leurs revenus sont additionnés et attribués conjointement aux époux, et l'impôt sur leur revenu total est calculé comme si chacun des époux avait gagné la moitié. Si l'un des époux a un revenu élevé et l'autre un revenu faible ou nul, l'application du « splitting » a pour résultat de niveler le montant du revenu assujetti à l'impôt pour chaque époux, ce qui réduit le taux (progressif) de l'impôt applicable.

5. En ce qui concerne les abattements pour enfants à charge, l'article 32, paragraphe 2, de l'EStG disposait, à l'époque du litige, qu'un enfant n'était susceptible d'être pris en considération que s'il était intégralement assujetti à l'impôt sur le revenu en Allemagne.

En outre, l'article 32, paragraphe 6, énonçait la règle suivante:

« Un abattement de 2 052 DM est déduit du revenu du contribuable pour chaque enfant à charge. Dans le cas d'époux faisant l'objet d'une imposition conjointe, conformément aux articles 26 et 26 b, un abattement de 4 104 DM est déduit lorsque l'enfant est lié aux deux époux par un rapport effectif de filiation. »

6. L'article 11 a, paragraphe 1, de la BKGG dispose:

« Les allocations familiales pour les enfants au titre desquels l'ayant droit bénéficie d'un abattement conformément à l'article 32, paragraphe 6 de la loi relative à l'impôt sur le revenu, sont majorées de l'allocation complémentaire calculée sur la base du paragraphe 6 lorsque le revenu imposable... de l'ayant droit est inférieur à l'abattement à la base... Le revenu imposable est pris en considération dans la mesure où il a été pris pour base de l'imposition; le cas échéant, le revenu imposable peut être un montant négatif. Lorsque l'impôt sur le revenu avant tout dégrèvement éventuel est calculé conformément à l'article 32 a, paragraphe 5 ou paragraphe 6, de la loi relative à l'impôt sur le revenu, l'abattement à la base est remplacé par le double de ce montant ».

Les dispositions pertinentes du droit communautaire

7. Les parties ont fait valoir que l'article 48 du traité CEE était pertinent pour la solution du présent litige. Aux termes de cet article:

« 1. La libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de la Communauté au plus tard à l'expiration de la période de transition [2].

2. Elle implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail.

3. Elle comporte le droit, sous réserve des limitations justifiées par des raisons d'ordre

2 — Conformément à l'article 8 du traité CEE, signé le 25 mars 1957, le marché commun est progressivement établi au cours d'une période de transition de douze années.

public, de sécurité publique et de santé publique:

a) de répondre à des emplois effectivement offerts,

b) de se déplacer à cet effet librement sur le territoire des États membres,

c) de séjourner dans un des États membres afin d'y exercer un emploi conformément aux dispositions législatives, réglementaires et administratives régissant l'emploi des travailleurs nationaux,

d) de demeurer, dans des conditions qui feront l'objet de règlements d'application établis par la Commission, sur le territoire d'un État membre, après y avoir occupé un emploi.

4. ... »

8. Le règlement n° 1408/71 prévoit à l'article 73 que le « travailleur salarié ou non salarié soumis à la législation d'un État membre a droit, pour les membres de sa famille qui résident sur le territoire d'un autre État membre, aux prestations familiales prévues par la législation du premier État, comme s'il résidait sur le territoire de celui-ci... ».

Les observations des parties devant la Cour

9. M. Imbernon Martínez a fait valoir qu'il résulte des termes de l'article 73 du règlement n° 1408/71, ainsi que des principes consacrés aux articles 48 à 51 du traité, que le droit d'un travailleur de bénéficier d'une prestation familiale, sur la base de la législation d'un État membre dont relève le travailleur, ne saurait dépendre de la condition que les membres de sa famille résident sur le territoire de cet État. Le fait que la législation d'un État membre en matière de prestations familiales renvoie à des règles de droit fiscal selon lesquelles les membres de la famille du travailleur doivent résider sur le territoire de l'État membre pour que le travailleur ait droit à ces prestations familiales ne peut avoir pour conséquence de rendre inapplicable l'article 73 du règlement n° 1408/71, concernant le principe dit de la « résidence fictive »; en effet, s'il en était autrement, tout État membre pourrait se soustraire à la règle inscrite à l'article 73 en renvoyant, dans sa législation sociale, à d'autres dispositions légales.

M. Imbernon Martínez a en outre fait valoir qu'il était victime d'une discrimination cons-

tituée par des éléments analogues à ceux de l'affaire Schumacker [3].

10. Dans ses observations écrites, le gouvernement espagnol a exposé que l'allocation familiale complémentaire constituait une prestation familiale relevant de l'article 73 du règlement n° 1408/71. Bien sûr, la République fédérale d'Allemagne a le droit de fixer des règles relatives aux prestations sociales, mais elle doit faire en sorte, ce faisant, que le contenu de ces règles réponde aux exigences des dispositions d'harmonisation adoptées par la Communauté. Ainsi, la République fédérale d'Allemagne doit d'abord et avant tout respecter l'interdiction de discrimination des travailleurs et de leur famille en raison de leur nationalité ou de leur domicile, comme l'imposent les articles 7 et 48 du traité ainsi que l'article 3 du règlement n° 1408/71.

Ainsi, de l'avis du gouvernement espagnol, il n'est pas possible de faire dépendre, comme à l'article 11 a, paragraphe 1, de la BKGG, l'allocation familiale complémentaire de la résidence des enfants en Allemagne, car une telle condition met en cause le droit de la famille d'un travailleur de résider dans un autre État membre et affecte la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté. C'est pourquoi la règle inscrite à l'article 73 du règlement n° 1408/71 doit être applicable aussi bien à la disposition de l'article 11 a, paragraphe 1, de la BKGG qu'aux règles de droit fiscal auxquelles renvoie cette disposition.

11. La Commission estime qu'il convient d'abord de se demander si les règles fiscales allemandes, dont les conditions doivent être respectées pour avoir droit à l'allocation complémentaire pour enfant à charge, sont compatibles avec l'article 48 du traité et l'article 7 du règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté [4]. Les impôts directs n'échappent pas à l'interdiction de discrimination du traité et, lorsque les règles fiscales allemandes font dépendre certains avantages de la résidence de la famille d'un travailleur, cette législation et, par là également, la disposition relative à l'allocation complémentaire qui s'y réfère défavoriseront surtout les travailleurs assujettis à l'impôt qui sont ressortissants d'un autre État membre. Il y a là une discrimination déguisée, contraire à l'article 48 du traité et à l'article 7 du règlement n° 1612/68.

Pour le cas où la Cour ne serait pas de cet avis, la Commission a fait valoir que l'allocation complémentaire pour enfant à charge prévue à l'article 11 a, paragraphe 1, de la BKGG est une prestation familiale et relève donc de l'application de l'article 73 du règlement n° 1408/71.

3 — Arrêt du 14 février 1995 (C-279/93, Rec. p. I-225).

4 — JO L 257, p. 2.

12. Lors de l'audience, le gouvernement allemand a indiqué que l'article 32, paragraphe 2, de l'EStG avait été supprimé par la loi « zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts » (de lutte contre les abus et d'assainissement de la législation fiscale) du 21 décembre 1993 et que, en application de cette loi, il avait été ajouté à l'article 32, paragraphe 6, de l'EStG que

« un enfant qui n'était pas intégralement assujetti à l'impôt sur le revenu au début de l'année civile et qui ne l'est pas devenu pendant l'année civile n'ouvre droit à un abattement pour enfant à charge que dans la mesure où cet abattement est nécessaire et équitable, eu égard aux conditions de vie dans son État de résidence ».

D'après les déclarations du gouvernement allemand, la pratique future, s'agissant d'enfants résidant dans un État membre, consistera à toujours considérer comme nécessaire et équitable l'octroi d'un abattement sur le revenu imposable pour les charges liées à l'éducation des enfants. Ainsi, de l'avis du gouvernement allemand, l'assujettissement à l'impôt de travailleurs des États membres ne présentera plus de différences en pratique, selon que les enfants de ces travailleurs résident en Allemagne ou dans un autre État membre.

En ce qui concerne la présente espèce, le gouvernement allemand a exposé que, par lettre du 10 août 1992, le ministre fédéral des Finances a décidé qu'à partir de l'année 1992 il n'y aurait plus de réduction du complément extraordinaire en application de l'article 33 a de l'EStG, et qu'il en irait de même pour les années civiles antérieures pour autant que l'impôt concernant ces années n'aurait pas encore été fixé de manière définitive. Dans ces conditions, l'administration allemande avait accordé officiellement à M. Imbernon Martínez l'allocation familiale complémentaire qu'il avait demandée.

Le gouvernement allemand a enfin indiqué qu'en application de l'arrêt de la Cour dans l'affaire Schumacker les travailleurs d'autres États membres seraient en outre traités comme si leur conjoint résidait en Allemagne.

Le gouvernement allemand estime par ailleurs que cet arrêt Schumacker doit s'appliquer mutatis mutandis dans la présente espèce.

La recevabilité

13. Bien que l'administration allemande ait ultérieurement accordé à M. Imbernon Martínez l'allocation complémentaire demandée, le Sozialgericht Nürnberg a maintenu sa demande de réponse aux questions préjudicielles, en exposant que M. Imbernon

Martínez avait un intérêt à la solution de ces questions, car il pouvait plus tard — par exemple parce qu'il serait devenu chômeur — se trouver à nouveau dans une situation où ses revenus seraient si faibles qu'ils relèveraient de l'application de l'article 11 a, paragraphe 1, de la BKGG.

14. Conformément à la jurisprudence de la Cour,

« il appartient aux seules juridictions nationales qui sont saisies du litige et qui doivent assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de chaque affaire ... la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre leur jugement... » [5].

Selon la jurisprudence de la Cour, une demande de décision préjudicielle ne perd pas tout lien avec le fond de l'affaire au principal du seul fait que le litige à l'origine de la question préjudicielle ne semble pas — ou ne semble plus — exister à la lumière des éléments soumis à la Cour [6]. Il n'y a donc pas lieu, pour déterminer si la Cour doit se prononcer en l'espèce, d'accorder de l'importance au fait que l'administration allemande a payé la prestation demandée.

De même, on ne saurait guère attacher de l'importance au fait que le gouvernement allemand envisage pour l'avenir, dans des cas similaires, d'interpréter les règles fiscales allemandes en ce sens que les travailleurs ressortissants d'autres États membres soient considérés comme si leur conjoint et leurs enfants résidaient en Allemagne, de telle sorte que des litiges de cette nature ne devraient pas se produire. En effet, l'article 177 du traité CE, qui implique une coopération et une claire répartition des compétences entre les juridictions nationales et la Cour, ne confère à cette dernière aucune compétence pour contrôler le bien-fondé des décisions de renvoi ni la pertinence des questions déférées [7].

Il ne ressort enfin ni de la lettre du juge de renvoi confirmant la demande de décision préjudicielle ni des observations écrites soumises à la Cour que l'affaire à l'origine du renvoi préjudiciel ne serait plus en instance. Les questions préjudicielles ne peuvent donc pas non plus être rejetées au motif que la décision préjudicielle ne servira pas à la solution du litige [8].

15. Dans ces conditions, nous ne pensons pas que la Cour devrait refuser de se prononcer dans la présente espèce.

5 — Voir, en dernier lieu, l'arrêt du 2 juin 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs (C-30/93, Rec. p. I-2305, point 18).

6 — Voir par exemple l'arrêt du 13 mars 1979, Peureux (86/78, Rec. p. 897, point 6), et l'arrêt du 26 février 1992, Bernini (C-3/90, Rec. p. I-1071, point 10).

7 — Voir l'arrêt du 23 avril 1991, Ryborg (297/89, Rec. p. I-1943, point 9), et les arrêts correspondants du 20 mai 1976, Mazzalai (111/75, Rec. p. 657, point 9), et du 16 juillet 1992, Meilicke (C-83/91, Rec p. I-4871, point 24).

8 — Voir les arrêts du 4 octobre 1991, Society for the Protection of Unborn Children Ireland (C-159/90, Rec. p. I-4685, point 12); du 21 avril 1988, Pardini (338/85, Rec. p. 2041, point 11), et du 16 juillet 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Rec. p. I-4673, point 18).

Le fond

16. L'affaire soumise au juge national porte sur le droit de bénéficier d'une allocation complémentaire pour enfant à charge au titre de la législation antérieure et, donc, avant la modification des règles fiscales mentionnée par le gouvernement allemand. C'est pourquoi nous ne nous prononcerons que sur la situation juridique à l'époque pertinente.

17. Le juge de renvoi s'est borné à poser des questions préjudicielles sur les règles allemandes relatives à l'allocation complémentaire pour enfant à charge et sur les dispositions de droit fiscal allemand relatives à l'abattement pour enfant à charge et à la taxation conjointe des époux, au regard de l'article 73 du règlement n° 1408/71.

Nous sommes toutefois d'accord avec la Commission qu'il est nécessaire de commencer par dire si l'article 48 du traité, sur la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, fait obstacle à des dispositions nationales telles que ces règles allemandes. Ces dernières, par le biais d'une référence à toute une série de règles fiscales nationales, font dépendre le droit à une prestation familiale, pour un travailleur ressortissant d'un État membre qui, en liaison avec l'exercice de son activité, s'est installé dans un autre État membre, de la condition que l'époux et les enfants de l'intéressé se soient également installés ou séjournent habituellement dans le même État membre que le travailleur.

Si des règles prévoyant ce type de traitement pour les travailleurs d'autres États membres ne peuvent être considérées comme compatibles avec l'article 48 du traité, il n'y aura pas lieu de se prononcer sur la question concrète du principe de la résidence fictive inscrite à l'article 73 du règlement n° 1408/71.

18. Même s'il n'appartient pas à la Cour de se prononcer, dans le cadre de l'article 177 du traité, sur la compatibilité de règles nationales avec le traité, il résulte d'une jurisprudence constante que la Cour est bien compétente pour fournir à la juridiction nationale tous les éléments d'interprétation du droit communautaire susceptibles de la mettre en mesure de trancher cette question [9].

19. Dans l'affaire Schumacker précitée, la Cour s'est prononcée sur une série de questions préjudicielles tendant à déterminer si des dispositions nationales, traitant de manière différente des particuliers assujettis à

9 — Voir par exemple les arrêts du 14 juillet 1994, Rustica Semences (C-438/92, Rec. p. I-3519); du 9 juillet 1992, « K » Line Air Service Europe (C-131/91, Rec. p. I-4513), et du 7 mars 1989, Schumacher (215/87, Rec. p. 617).

l'impôt selon qu'ils résidaient dans l'État membre concerné, pouvaient être considérées comme compatibles avec l'article 48 du traité.

En l'espèce, il s'agissait d'un ressortissant belge, M. Roland Schumacker, résidant en Belgique, mais exerçant une activité rémunérée en Allemagne. L'épouse de M. Schumacker résidait également en Belgique où elle n'avait toutefois aucun revenu. Dans ces circonstances, M. Schumacker avait demandé à l'administration fiscale allemande que l'impôt à la source sur ses revenus salariaux soit calculé, notamment, selon le système du « splitting », mais sa demande avait été rejetée au motif que son épouse ne résidait pas en Allemagne. La Cour s'est d'abord demandé dans son arrêt si l'interdiction de discrimination inscrite à l'article 48 du traité s'appliquait également aux dispositions du droit fiscal national, et elle a déclaré que:

« ... l'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il est susceptible de limiter le droit pour un État membre de prévoir les conditions d'assujettissement et les modalités d'imposition des revenus perçus sur son territoire par un ressortissant d'un autre État membre, dans la mesure où cet article, en matière de perception des impôts directs, ne permet pas à un État membre de traiter un ressortissant d'un autre État membre qui, ayant fait usage de son droit de libre circulation, exerce une activité salariée sur le territoire du premier État, de façon moins favorable qu'un ressortissant national se trouvant dans la même situation » (point 24).

La Cour s'est ensuite prononcée sur le point de savoir quand il y avait discrimination en constatant 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 résultat » (point 26)

et

« ... que, en vertu d'une jurisprudence constante, 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 » (point 30).

Sur le point de savoir s'il y avait discrimination dans une situation telle que celle décrite, la Cour a répondu que:

« S'agissant d'un non-résident qui perçoit, dans un État membre autre que celui de sa résidence, l'essentiel de ses revenus et la quasi-totalité de ses revenus familiaux, la dis-

crimination consiste en ce que la situation personnelle et familiale de ce non-résident n'est prise en compte ni dans l'État de résidence ni dans l'État d'emploi » (point 38).

La Cour n'a pas estimé que cette discrimination pouvait être justifiée par les nécessités d'une application cohérente des régimes fiscaux:

« ... Dans une situation telle que celle de l'espèce au principal, l'État de résidence ne peut pas prendre en compte la situation personnelle et familiale du contribuable puisque la charge fiscale y est insuffisante pour permettre cette prise en compte. Lorsque tel est le cas, le principe communautaire de l'égalité de traitement exige que, dans l'État d'emploi, la situation personnelle et familiale de l'étranger non-résident soit prise en compte de la même manière que pour les nationaux résidents et que les mêmes avantages fiscaux lui soient accordés » (point 41).

Elle n'a pas estimé non plus que la différence de traitement pouvait être justifiée par les difficultés administratives de l'État d'emploi pour appréhender les revenus perçus, dans leur État de résidence, par les non-résidents travaillant sur son territoire:

« ... la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs ... offre des possibilités d'obtenir des informations nécessaires comparables à celles existant entre les services fiscaux sur le plan interne. Il n'existe donc pas d'obstacles d'ordre administratif à ce que soit prise en compte dans l'État où l'activité est exercée la situation personnelle et familiale du non-résident » (point 45).

Ces motifs ont amené la Cour à dire pour droit:

« L'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'une réglementation d'un État membre, imposant un travailleur ressortissant d'un autre État membre, qui réside dans ce dernier État et exerce une activité salariée sur le territoire du premier État, plus lourdement qu'un travailleur résidant sur le territoire du premier État, et y occupant le même emploi, lorsque, comme en l'espèce au principal, le ressortissant du second État tire son revenu totalement ou presque exclusivement de l'activité exercée dans le premier État et ne perçoit pas dans le second État des revenus suffisants pour y être soumis à une imposition permettant de prendre en compte sa situation personnelle et familiale. »

20. Il peut être utile de comparer les éléments concrets de l'affaire Schumacker à ceux de la présente espèce. M. Schumacker avait son domicile en Belgique et a été employé du 15 mai 1988 au 31 décembre 1989 comme salarié en Allemagne. Sur la base d'un accord relatif à la double imposition entre la Belgique et l'Allemagne, le droit de percevoir l'impôt revenait à l'Allemagne, en tant qu'État où le travail était exercé. Après le 15 mai 1988, M. Schumacker ne percevait aucun revenu en Belgique. L'arrêt ne dit rien de ses revenus avant le 15 mai 1988.

M. Imbernon Martínez a habité en Espagne entre le 1er janvier 1988 et le 30 août 1988 et il a perçu dans cet État un peu moins d'un tiers de ses revenus pour 1988. A partir du 1er septembre 1988 et pour le reste de l'année, il a été occupé en Allemagne comme salarié et il y a perçu plus des deux tiers de l'ensemble de ses revenus pour 1988. Pendant cette période, il était totalement assujetti à l'impôt en Allemagne et n'avait aucun revenu en Espagne depuis le 1er septembre 1988.

La situation fiscale était la même pour MM. Schumacker et Imbernon Martínez: pendant la période litigieuse, en effet, ces deux personnes ont perçu la totalité de leurs revenus au titre de leur travail en Allemagne et, pendant cette même période, aucun d'entre eux n'a perçu, dans un autre État, un revenu suffisant pour permettre de les assujettir à l'impôt de manière à tenir compte de leur situation familiale.

La seule différence entre les deux cas est que M. Imbernon Martínez résidait en Allemagne pendant la période pertinente et avait donc avec ce pays un lien encore plus étroit que M. Schumacker.

Dans ces circonstances, il convient à notre avis de conclure que, dans le cas présent également, les règles fiscales allemandes relatives à l'abattement pour enfant à charge et à l'imposition conjointe des époux reviennent à appliquer des dispositions différentes à des situations similaires, puisqu'aucun compte n'était tenu de la situation personnelle de M. Imbernon Martínez pour la reconnaissance de son droit aux allocations pour enfants à charge, ni dans l'État où il était employé ni dans l'État dont il était ressortissant, alors qu'il en allait autrement des ressortissants allemands exerçant en Allemagne un travail salarié comparable et résidant en Allemagne avec les membres de leur famille.

21. Comme l'a constaté la Cour dans l'affaire Schumacker, une telle différence de traitement ne peut être justifiée ni par le souci d'assurer une certaine cohérence dans le système fiscal pertinent ni par les difficultés administratives que pourraient rencontrer les autorités allemandes pour le calcul du revenu imposable du travailleur.

22. C'est pourquoi nous proposerons à la Cour de répondre au juge de renvoi que l'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il fait obstacle à ce que des disposi-

tions nationales fassent dépendre le droit à une prestation familiale d'un travailleur ressortissant d'un État membre, mais exerçant une activité salariée et résidant dans un autre État membre, de certaines conditions fiscales qui ne peuvent être remplies que si l'époux et les enfants du travailleur ont leur résidence ou leur lieu de séjour habituel dans le même État membre que le travailleur.

23. Il n'y a plus lieu d'examiner si l'article 73 du règlement n° 1408/71 est applicable aux règles de l'article 11 a, paragraphe 1, de la BKGG.

Conclusions

24. Nous proposons en conséquence à la Cour de dire pour droit:

L'article 48 du traité CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que des dispositions du droit national fassent dépendre le droit à une prestation familiale d'un travailleur ressortissant d'un État membre, mais exerçant une activité salariée et résidant dans un autre État membre, de certaines conditions fiscales qui ne peuvent être remplies que si l'époux et les enfants du travailleur ont leur résidence ou leur lieu de séjour habituel dans le même État membre que le travailleur.