ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

15 septembre 2011 *

Dans l'affaire C-240/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Baden-Württemberg (Allemagne), par décision du 21 décembre 2009, parvenue à la Cour le 14 mai 2010, dans la procédure

Cathy Schulz-Delzers,

Pascal Schulz

contre

Finanzamt Stuttgart III,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot, président de chambre, M. K. Schiemann (rapporteur), Mmes C. Toader, A. Prechal et M. E. Jarašiūnas, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. P. Mengozzi,
greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 24 mars 2011,

considérant les observations présentées:

— pour Mme Schulz-Delzers et M. Schulz, par Me S. Hoffmann, Rechtsanwalt,

— pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et C. Blaschke, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement espagnol, par M. M. Muñoz Pérez, en qualité d'agent,

— pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et W. Mölls, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 26 mai 2011,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 12 CE, 18 CE et 39 CE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Mme Schulz-Delzers et M. Schulz (ci-après, ensemble, les «époux Schulz») au Finanzamt Stuttgart III (ci-après le «Finanzamt»), au sujet d'avis d'imposition sur le revenu émis par le Finanzamt au titre des années 2005 et 2006.

Le cadre juridique

L'imposition des revenus en Allemagne

3 L'imposition des revenus était régie, en Allemagne, au cours des années 2005 et 2006, par la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz, ci-après l'«EStG»), dans sa version applicable pendant lesdites années.

4 En vertu de l'article 1er de l'EStG, sont intégralement assujetties à l'impôt sur le revenu notamment les personnes physiques ayant leur domicile ou leur résidence habituelle en Allemagne.

5 Le taux de l'impôt sur le revenu est fixé selon un barème progressif, le taux d'imposition augmentant en fonction de l'importance des revenus. Ce barème reflète une appréciation de la capacité contributive de l'assujetti opérée par le législateur sur le fondement des conditions de vie en Allemagne.

6 Certains types de revenus sont exonérés de l'impôt sur le revenu. À cet égard, une distinction est notamment opérée entre les revenus qui, tout en n'étant pas eux-mêmes imposés, sont pris en compte aux fins du calcul du taux d'imposition applicable à d'autres revenus en application d'un barème d'imposition progressif et ceux qui ne sont pas pris en compte à cette fin. Les premiers sont qualifiés de revenus exonérés «sous réserve de leur prise en compte au titre de la progressivité de l'impôt» («Progressionsvorbehalt»).

7 Le fait de tenir compte, au titre de la progressivité de l'impôt, de certains revenus exonérés lors de la détermination du taux d'imposition applicable aux autres revenus traduit une appréciation de la capacité contributive de l'assujetti, opérée par le législateur. L'assujetti qui perçoit des revenus exonérés mais pris en compte au titre de la progressivité de l'impôt dispose, selon le législateur, d'une plus grande capacité contributive qu'un assujetti privé de ces revenus. Par conséquent, sont pris en compte à ce titre certains revenus de remplacement en principe exonérés, tels que, notamment, les prestations de chômage. En effet, ces prestations sont destinées non pas à compenser certaines charges, mais à garantir de façon générale des moyens de subsistance suffisants aux personnes qui les perçoivent.

8 En revanche, si le législateur a prévu une exonération non assortie de la prise en compte du revenu concerné au titre la progressivité de l'impôt, il part du principe que le revenu exonéré ne peut être considéré comme un facteur de capacité contributive, et ne doit pas l'être, même aux fins de l'imposition des autres revenus.

9 Afin d'atténuer la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu en ce qui concerne les conjoints ayant des revenus de montants 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 du régime dit du «fractionnement» («splitting»). À cet effet, les revenus perçus par les conjoints sont additionnés et leur sont imputés conjointement. L'impôt sur le revenu des époux imposés conjointement s'élève au double de celui qui frappe la moitié de leur revenu imposable commun.

L'imposition, en Allemagne, de revenus provenant d'une autorité publique française

10 La convention entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'en matière de contributions des patentes et de contributions foncières, signée à Paris le 21 juillet 1959 (*Bundesgesetzblatt* 1961 II, p. 397), telle que modifiée par l'avenant signé à Paris le 20 décembre 2001 (*Bundesgesetzblatt* 2002 II, p. 2370, ci-après la «convention fiscale franco-allemande»), prévoit, à son article 14, paragraphe 1, première phrase, 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.

11 L'article 20, paragraphe 1, de la convention fiscale franco-allemande prévoit, afin d'éviter les doubles impositions, que les revenus provenant de France qui sont imposables en France en vertu de cette convention, sont exclus de la base d'imposition allemande des résidents de la République fédérale d'Allemagne. Il est précisé que 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 ainsi exclus.

12 Ces dispositions s'appliquent tant aux salaires de base des fonctionnaires français résidant en Allemagne qu'aux indemnités additionnelles que ceux-ci perçoivent en raison de leur expatriation en Allemagne.

13 En vertu de l'article 32b, paragraphe 1, point 3, de l'EStG:

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

[...]

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 réserve de leur inclusion dans le calcul de l'impôt sur le revenu [...], un taux d'imposition particulier doit être appliqué aux revenus imposables conformément à l'article 32a, paragraphe 1.»

14 L'article 32b, paragraphe 2, point 2, de l'EStG dispose:

«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 [...]

[...]

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.»

L'imposition, en Allemagne, des indemnités d'expatriation accordées aux contribuables allemands travaillant à l'étranger

15 Si les revenus des contribuables travaillant en tant que fonctionnaires à l'étranger sont intégralement assujettis à l'impôt sur le revenu en Allemagne, les éventuelles indemnités qui leur sont accordées en raison de leur expatriation sont exonérées, en Allemagne, de l'impôt sur le revenu et ne sont pas prises en compte au titre de la progressivité dudit impôt.

16 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. La première phrase s'applique également lorsque le travailleur est employé par une autre personne qui détermine le salaire conformément aux dispositions applicables au sens de la première phrase, le salaire est payé à partir d'une caisse publique et est fourni dans son intégralité ou essentiellement par des moyens publics. Dans 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').»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

17 Les époux Schulz résident en Allemagne et ont deux enfants à charge. Ils ont choisi d'être conjointement assujettis à l'impôt sur la totalité de leurs revenus, au sens de l'article 1er de l'EStG, afin de pouvoir bénéficier d'une assiette commune d'imposition plus avantageuse.

18 M. Schulz, ressortissant allemand, est employé en tant qu'avocat et a perçu à ce titre des revenus au cours des années 2005 et 2006.

19 Mme Schulz-Delzers, ressortissante française, travaille en Allemagne en qualité de fonctionnaire de l'État français en tant qu'institutrice dans une école primaire franco-allemande. Au cours des années 2005 et 2006, l'intéressée a perçu de l'État français, en sus de son salaire, deux indemnités qui, selon les dispositions combinées des articles 14 et 20, paragraphe 1, de la convention fiscale franco-allemande, sont, comme

son salaire, exonérées en Allemagne, sous réserve de leur prise en compte au titre de la progressivité de l'impôt.

20 Les deux indemnités concernées sont:

— une indemnité liée aux conditions de vie locale, accordée aux agents de l'État français travaillant à l'étranger sur le fondement de l'article 4B, sous d), du décret nº 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 2002, p. 387), visant à compenser une perte de pouvoir d'achat et dont les montants mensuels s'élevaient respectivement à 437,41 euros et à 444,08 euros durant les années 2005 et 2006, et

— une «majoration familiale» accordée pour les enfants à charge des agents de l'État français travaillant à l'étranger sur le fondement de l'article 4B, sous e), de ce décret nº 2002-22, dont les montants mensuels s'élevaient respectivement à 134,20 euros et à 136,41 euros pendant ces deux mêmes années.

21 Le salaire perçu par Mme Schulz-Delzers au titre des deux années en cause au principal a été soumis à l'imposition sur le revenu en France. En revanche, les deux indemnités visées au point précédent du présent arrêt, en tant que revenus exonérés en vertu de la législation française, n'ont pas été imposées en France.

22 Dans les avis d'imposition sur le revenu des années 2005 et 2006, le Finanzamt a tenu compte de l'exonération de ces deux indemnités, mais les a prises en compte, tout comme le reste de la rémunération de Mme Schulz-Delzers, après déduction d'un montant forfaitaire de frais professionnels de 920 euros pour chacune de ces deux

années, au titre de la progressivité de l'impôt, conformément à l'article 32b, paragraphes 1, point 3, et 2, point 2, de l'EStG. Cette prise en compte desdites indemnités a eu pour effet d'entraîner une majoration de l'impôt sur le revenu des époux Schulz de 654 euros et de 664 euros au titre, respectivement, des années 2005 et 2006.

23 Les époux Schulz ont introduit des réclamations contre ces avis d'imposition, lesquelles ont été rejetées comme non fondées par le Finanzamt par des décisions du 30 avril 2009.

24 Par un recours formé le 18 mai 2009 devant la juridiction de renvoi, les époux Schulz ont contesté la prise en compte des deux indemnités en cause au principal aux fins du calcul du taux d'imposition applicable à d'autres revenus en application du barème d'imposition progressif. Ils demandent que les indemnités perçues par Mme Schulz-Delzers ne soient pas prises en compte au titre de la progressivité de l'impôt. Ils soutiennent qu'une prise en compte de ces indemnités à ce titre est constitutive d'une violation de l'article 39 CE étant donné que des indemnités équivalentes perçues dans les conditions fixées à l'article 3, point 64, de l'EStG ne font pas l'objet d'une telle prise en compte.

25 Selon la juridiction de renvoi, l'article 3, point 64, de l'EStG est propre à dissuader un fonctionnaire français d'effectuer une mission en Allemagne dans le cadre de ses services, dès lors que les indemnités en cause au principal sont incluses dans le calcul du taux spécial d'imposition alors qu'un travailleur allemand travaillant en dehors du territoire allemand perçoit des indemnités équivalentes sans qu'elles soient prises en compte au titre de la progressivité de l'impôt.

26 Indépendamment d'une violation de l'article 39, paragraphes 1 à 3, CE, l'article 3, point 64, de l'EStG est, selon la juridiction de renvoi, également constitutif d'une discrimination déguisée fondée sur la nationalité, au motif que, en général, ce sont les ressortissants allemands qui se trouvent dans une relation d'emploi avec une personne

morale de droit public allemande et que, ainsi, ce sont eux qui bénéficient en premier lieu de l'avantage résultant de l'article 3, point 64, de l'EStG.

27 C'est dans ces conditions que le Finanzgericht Baden-Württemberg a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) a) L'article 3, point 64, de [l'EStG] est-il compatible avec la libre circulation des travailleurs conformément à l'article [39 CE, devenu article 45 TFUE]?

b) L'article 3, point 64, de [l'EStG] comporte-t-il une discrimination déguisée exercée en raison de la nationalité, interdite conformément à l'article [12 CE, devenu article 18 TFUE]?

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 européenne conformément à l'article [18 CE, devenu article 21 TFUE]?»

Sur les questions préjudicielles

28 À titre liminaire, il convient de constater, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 39 à 43 de ses conclusions, que, des articles du traité CE cités par la juridiction de renvoi dans ses questions, seul l'article 39 CE est susceptible de s'appliquer dans l'affaire au principal.

29 En effet, en premier lieu, l'article 12 CE, qui édicte un principe général d'interdiction de toute discrimination en raison de la nationalité, n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le droit de l'Union pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination. Or, le principe de non-discrimination a été mis en œuvre, dans le domaine de la libre circulation des travailleurs, par l'article 39 CE (voir, notamment, arrêt du 10 septembre 2009, Commission/Allemagne, C-269/07, Rec. p. I-7811, points 98 et 99 ainsi que jurisprudence citée).

30 En second lieu, l'article 18 CE, 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 l'article 39 CE en ce qui concerne la libre circulation des travailleurs (voir arrêt du 1er octobre 2009, Leyman, C-3/08, Rec. p. I-9085, point 20 et jurisprudence citée).

31 Or, d'une part, il est constant que Mme Schulz-Delzers a quitté la France pour établir sa résidence en Allemagne et, d'autre part, son statut de travailleur au sens de l'article 39 CE n'est pas contesté. Dès lors, c'est seulement à la lumière de cette dernière disposition qu'il convient d'examiner les questions posées (voir, en ce sens, notamment, arrêt Leyman, précité, points 18 à 20 et jurisprudence citée).

32 Il convient de souligner par ailleurs que la question de la compatibilité de l'article 3, point 64, de l'EStG avec l'article 39 CE est soulevée dans l'affaire au principal seulement dans la mesure où ledit article 3, point 64, s'applique à des indemnités perçues par des fonctionnaires allemands travaillant à l'étranger, alors qu'il ne s'applique pas aux indemnités perçues par des fonctionnaires d'un autre État membre travaillant sur le territoire allemand. N'est en revanche pas remis en cause le fait que cette disposition du droit allemand n'est notamment pas applicable aux indemnités perçues

par des fonctionnaires d'un autre État membre assujettis à l'impôt en Allemagne et travaillant dans un troisième État membre.

33 Dans ces conditions, les questions posées, qu'il convient d'examiner conjointement, doivent être comprises comme portant, en substance, sur le point de savoir si l'article 39 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition, telle que l'article 3, point 64, de l'EStG, en vertu de laquelle des indemnités telles que celles en cause au principal, octroyées à un fonctionnaire d'un État membre travaillant dans un autre État membre afin de compenser une perte de pouvoir d'achat sur le lieu d'affectation, ne sont pas prises en compte aux fins de la détermination du taux d'imposition applicable dans ce premier État membre aux autres revenus du contribuable ou de son conjoint, alors que des indemnités équivalentes octroyées à un fonctionnaire de cet autre État membre travaillant sur le territoire du premier État membre sont prises en compte aux fins de la détermination de ce taux d'imposition.

34 Il ressort, à cet égard, d'une jurisprudence constante que l'article 39 CE s'oppose, d'une part, aux discriminations ostensibles fondées sur la nationalité ainsi qu'à toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (arrêt du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, point 26), et que cet article interdit, d'autre part, toute disposition, même indistinctement applicable, qui empêche ou dissuade un ressortissant d'un État membre de quitter son pays d'origine pour exercer son droit à la libre circulation (arrêt du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, point 78).

35 Dans l'affaire au principal, il est constant que Mme Schulz-Delzers, qui a fait usage de son droit à la libre circulation, n'est pas, dans l'État d'accueil, traitée d'une façon moins favorable que ne le serait un ressortissant de cet État dans une situation purement interne. En effet, l'article 3, point 64, de l'EStG, par sa nature même, n'est pas susceptible de s'appliquer à des contribuables travaillant sur le territoire allemand et il confère un avantage exclusivement aux contribuables travaillant en dehors de ce territoire.

36 Il s'ensuit que c'est seulement si un refus d'octroi de cet avantage à un contribuable se trouvant dans la situation de Mme Schulz-Delzers pouvait être qualifié de discriminatoire pour d'autres raisons, ce qui présuppose que la situation de Mme Schulz-Delzers soit comparable à celle des bénéficiaires dudit avantage, que l'article 39 CE pourrait être utilement invoqué dans l'affaire au principal.

37 Or, il convient de constater qu'une telle comparabilité fait défaut à la lumière de l'objectif poursuivi par l'application d'un barème d'imposition progressif qui est nécessairement fondé, ainsi qu'il a été relevé aux points 5 à 8 du présent arrêt, sur une appréciation de la capacité contributive de l'assujetti opérée sur le fondement des conditions de vie sur le territoire de l'État membre concerné.

38 Dans cette perspective, des indemnités telles que celles entrant dans le champ d'application de l'article 3, point 64, de l'EStG, qui visent seulement à permettre au bénéficiaire de maintenir, nonobstant un coût de la vie supérieur à l'étranger, les mêmes conditions de vie que celles dont il jouissait en Allemagne, n'accroissent pas la capacité contributive du contribuable et ne sont donc pas prises en compte au titre de la progressivité de l'impôt.

39 En revanche, les indemnités dont bénéficie Mme Schulz-Delzers en Allemagne sont précisément destinées à adapter la rémunération de l'intéressée au coût de la vie en Allemagne et accroissent donc sa capacité contributive, telle qu'elle est appréciée sur le fondement des conditions de vie sur le territoire de cet État membre, et sont, par conséquent, prises en compte au titre de la progressivité de l'impôt.

40 Le fait que, du point de vue du législateur français, lesdites indemnités viseraient seulement à permettre à leur bénéficiaire de maintenir, nonobstant un coût de la vie supérieur en Allemagne, les mêmes conditions de vie que celles dont il jouissait en

France est sans pertinence à cet égard, dès lors que la comparabilité des situations ne peut nécessairement être appréciée que dans le cadre d'un seul et même système fiscal et que, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation au niveau de l'Union, les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus.

41 La circonstance que le choix des époux Schulz d'être imposés conjointement pour bénéficier d'une assiette commune d'imposition, plus avantageuse que deux assiettes séparées, ait eu pour incidence d'inclure les indemnités versées à Mme Schulz-Delzers dans le calcul du taux d'imposition en fonction d'un barème d'imposition progressif est ainsi la conséquence non pas d'un traitement discriminatoire au sens de l'article 39 CE, mais de l'application de critères d'imposition qu'il appartient aux États membres de déterminer.

42 Il y a lieu de rappeler à cet égard que le traité ne garantit pas à un citoyen de l'Union que le transfert de ses activités dans un État membre autre que celui dans lequel il résidait jusque-là soit neutre en matière d'imposition. Compte tenu des disparités des réglementations des États membres en la matière, un tel transfert peut, selon les cas, être plus ou moins avantageux ou désavantageux pour ce citoyen (voir, en ce sens, arrêts du 15 juillet 2004, Lindfors, C-365/02, Rec. p. I-7183, point 34, et du 12 juillet 2005, Schempp, C-403/03, Rec. p. I-6421, point 45).

43 Il convient par conséquent de répondre aux questions posées que l'article 39 CE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une disposition telle que l'article 3, point 64, de l'EStG, en vertu de laquelle des indemnités telles que celles en cause au principal, octroyées à un fonctionnaire d'un État membre travaillant dans un autre État membre afin de compenser une perte de pouvoir d'achat sur le lieu d'affectation, ne sont pas prises en compte aux fins de la détermination du taux d'imposition applicable dans le premier État membre aux autres revenus du contribuable ou de son conjoint, alors que des indemnités équivalentes octroyées à un fonctionnaire de cet

autre État membre travaillant sur le territoire du premier État membre sont prises en compte aux fins de la détermination de ce taux d'imposition.

Sur les dépens

44 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit:

L'article 39 CE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une disposition, telle que l'article 3, point 64, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz), en vertu de laquelle des indemnités telles que celles en cause au principal, octroyées à un fonctionnaire d'un État membre travaillant dans un autre État membre afin de compenser une perte de pouvoir d'achat sur le lieu d'affectation, ne sont pas prises en compte aux fins de la détermination du taux d'imposition applicable dans le premier État membre aux autres revenus du contribuable ou de son conjoint, alors que des indemnités équivalentes octroyées à un fonctionnaire de cet autre État membre travaillant sur le territoire du premier État membre sont prises en compte aux fins de la détermination de ce taux d'imposition.

Signatures