ARRÊT DE LA COUR
14 février 1995 *

Dans l'affaire C-279/93,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Bundesfinanzhof et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Finanzamt Köln-Altstadt

et

Roland Schumacker,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 48 du traité CEE,

LA COUR,

composée de MM. G. C. Rodríguez Iglesias, président, F. A. Schockweiler (rapporteur), P. J. G. Kapteyn et C. Gulmann, présidents de chambre, G. F. Mancini, C. N. Kakouris, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet et G. Hirsch, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. P. Léger,
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour le Finanzamt Köln-Altstadt, par M. D. Deutgen, Leitender Regierungsdirektor auprès du Finanzamt Köln-Altstadt,

— pour Roland Schumacker, par M^{e} W. Kaefer, avocat à Aachen, et M^{e} G. Saß, avocat et conseiller fiscal à Tervuren,

— pour le gouvernement allemand, par MM. E. Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, et C. D. Quassowski, Regierungsdirektor au même ministère, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement hellénique, par MM. D. Raptis, conseiller juridique de l'État, et I. Chalkias, conseiller juridique adjoint auprès du Conseil juridique de l'État, en qualité d'agents,

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

— pour le gouvernement néerlandais, par M. A. Bos, conseiller juridique au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,

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

— pour la Commission, par MM. J. Grunwald et E. Traversa, membres du service juridique, en qualité d'agents, assistés de M^me^ B. Knobbe-Keuk, professeur à l'université de Bonn,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales du Finanzamt Köln-Altstadt, représenté par M. D. Deutgen et par V. Nickel, Regierungsdirektor auprès de l'Oberfinanzdirektion Köln, en qualité d'agents, de Roland Schumacker, représenté par M^es^ W. Kaefer et G. Saß, du gouvernement danois, représenté par M. P. Biering, conseiller juridique au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, du gouvernement allemand, représenté par M^e^ J. Sedemund, avocat au barreau de Cologne, du gouvernement hellénique, représenté par M. P. Kamarineas, conseiller juridique de l'État, en qualité d'agent, du gouvernement français, représenté par M. J.-L. Falconi, du gouvernement néerlandais, représenté par M. J. W. de Zwaan, conseiller juridique adjoint au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. J. E. Collins, assisté de M. A. Moses, et de la Commission, représentée par MM. J. Grunwald et E. Traversa, assistés de M^me^ B. Knobbe-Keuk, à l'audience du 18 octobre 1994,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 22 novembre 1994,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 14 avril 1993, parvenue à la Cour le 14 mai suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en application de l'article 177 du traité CEE, plusieurs questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 48 du traité CEE, afin d'être en mesure d'apprécier la compatibilité avec le droit communautaire de certaines dis-

positions législatives de la République fédérale d'Allemagne dans le domaine de l'impôt sur le revenu, qui prévoient que les assujettis font l'objet d'un traitement différent selon qu'ils résident ou non sur le territoire national.

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Köln-Altstadt à un ressortissant belge, M. Schumacker, à propos des conditions d'assujettissement à l'impôt sur les revenus salariaux que ce dernier perçoit en Allemagne.

3 En Allemagne, l'Einkommensteuergesetz (loi allemande relative à l'impôt sur le revenu, ci-après l'« EStG ») distingue les régimes d'imposition des salariés en fonction de la résidence.

4 En vertu de l'article 1er, paragraphe 1, de l'EStG, les personnes physiques qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle en Allemagne y sont assujetties à l'impôt sur l'intégralité de leurs revenus (« assujettissement intégral »).

5 En revanche, selon le paragraphe 4 du même article, les personnes physiques qui n'ont ni domicile ni résidence habituelle en Allemagne ne sont assujetties à l'impôt que sur la partie de leurs revenus perçue en Allemagne (« assujettissement partiel »). En vertu de l'article 49, paragraphe 1, point 4, ces revenus de source allemande sont notamment ceux tirés d'une activité salariée exercée en Allemagne.

6 D'une manière générale, en Allemagne, l'impôt sur les revenus tirés d'une activité salariée est retenu à la source par l'employeur sur la rémunération des travailleurs au titre de l'impôt sur les salaires, puis il est versé à l'administration fiscale.

7 Pour l'application de la retenue sur salaire, les salariés intégralement assujettis sont répartis en plusieurs classes d'imposition (article 38b de l'EStG). Les célibataires entrent dans la classe I (tarif fiscal général). Les salariés mariés, non durablement séparés, relèvent de la classe III (tarif dit de « splitting », article 26b de l'EStG), à la condition pour les deux conjoints d'être résidents en Allemagne et intégralement assujettis. Le régime allemand du « splitting » a été institué pour atténuer la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu. Il consiste à additionner le revenu global des conjoints pour l'imputer ensuite fictivement à chaque conjoint à hauteur de 50 % et l'imposer en conséquence. Si le revenu de l'un des époux est élevé et le revenu de l'autre faible, le « splitting » nivelle la base imposable et atténue la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu.

8 Par ailleurs, les salariés intégralement assujettis bénéficient de la procédure de régularisation annuelle de l'impôt sur les salaires (article 42b de l'EStG). Dans le cadre de cette procédure, l'employeur est tenu de restituer au salarié une partie de l'impôt sur le revenu qu'il a perçu dans le cas où le total des sommes retenues chaque mois excède le montant résultant du barème d'imposition pour l'année, par exemple si le montant du salaire a varié suivant les mois.

9 En outre, les salariés intégralement assujettis bénéficiaient, jusqu'en 1990, de la régularisation annuelle de l'impôt sur les salaires au niveau de l'administration fiscale et, depuis lors, bénéficient de la procédure de liquidation de l'impôt par l'administration (article 46 de l'EStG). Une telle procédure rend possible la compensation des revenus salariaux par des pertes dans une autre catégorie de revenus (par exemple les dividendes).

10 Enfin, pour les personnes assujetties intégralement, l'impôt est déterminé en fonction de la capacité contributive globale, c'est-à-dire en considération de l'ensemble des autres revenus perçus par ces contribuables et de leur situation personnelle et familiale (charges de famille, dépenses de prévoyance et autres éléments ouvrant droit, en général, à des déductions et abattements fiscaux).

11 Certains de ces avantages sont refusés aux salariés partiellement assujettis. Il y a lieu de constater que la Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz) (loi allemande tendant à alléger la charge fiscale sur les revenus des transfrontaliers et d'autres personnes physiques partiellement assujetties) du 24 juin 1994, qui vise à remédier à cette situation au niveau national, est sans pertinence en l'espèce au principal, étant donné qu'elle n'était pas encore en vigueur au moment des faits du litige.

12 En application de la législation en vigueur à cette époque, les personnes partiellement assujetties entraient dans la classe I (tarif général) sans égard à leur situation de famille (article 39d de l'EStG). En conséquence, elles ne bénéficiaient pas de l'avantage fiscal du « splitting », et les salariés mariés se voyaient appliquer le même traitement que les célibataires.

13 Les assujettis partiels étaient soumis à une procédure fiscale simplifiée. Leur impôt sur le salaire était considéré comme définitivement acquitté par la retenue à la source qu'effectuait chaque mois leur employeur. Ils étaient à la fois exclus de la régularisation annuelle de l'impôt sur les salaires effectuée par l'employeur (article 50, paragraphe 5, de l'EStG) et de la liquidation annuelle de cet impôt par l'administration. Faute d'une régularisation annuelle de l'impôt sur les salaires, ils ne pouvaient bénéficier de la restitution, en fin d'année, d'un éventuel trop-perçu.

14 Enfin, contrairement aux salariés intégralement assujettis, les assujettis partiels n'avaient pas la possibilité de déduire leurs dépenses dans le domaine social (primes d'assurance vieillesse, maladie ou invalidité) qui excédaient les forfaits prévus dans le barème d'imposition.

15 Il ressort du dossier que M. Schumacker a toujours résidé en Belgique avec son épouse et leurs enfants. Employé dans un premier temps dans cet État, il a exercé

une activité salariée en Allemagne du 15 mai 1988 au 31 décembre 1989, tout en continuant à résider en Belgique. M^me^ Schumacker, sans emploi, a perçu des allocations de chômage en Belgique au cours de l'année 1988 seulement. Depuis 1989, le salaire de M. Schumacker constitue l'intégralité du revenu du ménage.

16 En vertu de l'article 15, paragraphe 1, de la convention germano-belge du 11 avril 1967 en matière de double imposition, le droit d'imposer les revenus salariaux de M. Schumacker depuis le 15 mai 1988 revient à la République fédérale d'Allemagne, en tant qu'État où l'activité est exercée. Ces salaires ont ainsi fait l'objet, en Allemagne, d'une retenue à la source effectuée par l'employeur de M. Schumacker et calculée par application de la classe d'imposition I, en vertu des articles 1^er^, paragraphe 4, et 39d de l'EStG.

17 Le 6 mars 1989, M. Schumacker a demandé au Finanzamt que le montant de son impôt soit calculé en équité (article 163 de l'Abgabenordnung, le code des impôts allemand), par référence à la classe d'imposition III (s'appliquant normalement aux salariés mariés résidant en Allemagne et leur ouvrant le droit au « splitting »), et que la différence entre ce qui avait été retenu sur son salaire chaque mois, au titre de la classe d'imposition I, et ce qu'il aurait dû au titre de la classe d'imposition III, lui soit remboursée.

18 Le Finanzamt ayant rejeté sa demande par décision du 22 juin 1989, M. Schumacker a porté le litige devant le Finanzgericht Köln. Celui-ci a fait droit aux conclusions de M. Schumacker en ce qui concerne les années 1988 et 1989 et a condamné le Finanzamt à prendre une décision en équité en application de l'article 163 du code des impôts allemand. Le Finanzamt a alors saisi le Bundesfinanzhof d'un recours en « Revision » contre l'arrêt du Finanzgericht Köln.

19 Le Bundesfinanzhof se demande si l'article 48 du traité CEE est de nature à avoir une incidence sur la décision à prendre en l'espèce. En conséquence, il a décidé de

surseoir à statuer et a invité la Cour à se prononcer à titre préjudiciel sur les questions suivantes:

« 1) L'article 48 du traité CEE est-il susceptible de restreindre le droit pour la République fédérale d'Allemagne de percevoir un impôt sur le revenu d'un citoyen d'un autre État membre?

En cas de réponse affirmative:

2) Dans les cas où une personne physique, de nationalité belge, ayant son unique lieu de résidence en Belgique, où elle séjourne habituellement et où elle a acquis sa qualification et son expérience professionnelles, prend un emploi salarié en République fédérale d'Allemagne sans y transférer son lieu de résidence, l'article 48 du traité CEE permet-il à la République fédérale d'Allemagne d'imposer les revenus de cette personne plus lourdement que ceux d'une personne, par ailleurs comparable, ayant sa résidence en République fédérale d'Allemagne?

3) En va-t-il différemment lorsque le ressortissant belge visé dans la deuxième question tire son revenu presque exclusivement (c'est-à-dire à plus de 90 %) de son travail en République fédérale d'Allemagne et que, par ailleurs, aux termes de la convention de double imposition entre ce dernier pays et le royaume de Belgique, ledit revenu n'est imposable qu'en République fédérale d'Allemagne?

4) La République fédérale d'Allemagne commet-elle une violation de l'article 48 du traité CEE en excluant les personnes physiques n'ayant ni résidence ni

lieu de séjour habituel sur son territoire, mais qui y perçoivent des ressources d'origine salariale, à la fois de la régularisation annuelle des retenues à la source au titre de l'impôt sur les salaires et de la liquidation par l'administration de l'impôt sur les revenus d'origine salariale? »

Sur la première question

20 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande en substance si 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.

21 Pour répondre à cette question, il convient de constater que si, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire (voir arrêt du 4 octobre 1991, Commission/Royaume-Uni, C-246/89, Rec. p. I-4585, point 12).

22 S'agissant plus spécialement de la libre circulation des personnes à l'intérieur de la Communauté, l'article 48, paragraphe 2, du traité implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, notamment en ce qui concerne la rémunération.

23 A cet égard, la Cour a dit pour droit, dans l'arrêt du 8 mai 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779, point 12), que le principe d'égalité de traitement en matière de

rémunération serait privé d'effet s'il pouvait y être porté atteinte par des dispositions nationales discriminatoires en matière d'impôt sur le revenu. C'est la raison pour laquelle le Conseil a prescrit, à l'article 7 de son règlement (CEE) n° 1612/68, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté (JO L 257, p. 2), que les travailleurs ressortissants d'un État membre doivent bénéficier, sur le territoire d'un autre État membre, des mêmes avantages fiscaux que les travailleurs nationaux.

24 Au vu de ce qui précède, il convient de répondre à la première question 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.

Sur les deuxième et troisième questions

25 Par ses deuxième et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi cherche en substance à savoir, d'une part, si 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 un emploi sur le territoire du premier État, plus lourdement qu'un travailleur qui réside sur le territoire du premier État en y occupant le même emploi. La juridiction nationale demande, d'autre part, si la réponse à cette question est affectée par la circonstance que le ressortissant du second État membre tire son revenu totalement ou presque exclusivement

du travail exercé dans le premier État membre 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.

26 A cet égard, il convient de rappeler d'abord que, selon une jurisprudence constante, 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 (arrêt du 12 février 1974, Sotgiu, 152/73, Rec. p. 153, point 11).

27 Il est vrai que la réglementation en cause dans l'affaire au principal s'applique indépendamment de la nationalité du contribuable concerné.

28 Toutefois, une réglementation nationale de ce type, qui prévoit une distinction fondée sur le critère de la résidence en ce sens qu'elle refuse aux non-résidents certains avantages en matière d'imposition accordés, en revanche, aux résidents sur le territoire national, risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres États membres. En effet, les non-résidents sont le plus souvent des non-nationaux.

29 Dans ces conditions, des avantages fiscaux réservés aux seuls résidents d'un État membre sont susceptibles de constituer une discrimination indirecte selon la nationalité.

30 Il y a lieu de relever ensuite 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.

31 Or, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables.

32 Le revenu perçu sur le territoire d'un État par un non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence. Par ailleurs, la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux. Ce lieu correspond en général à la résidence habituelle de la personne concernée. Aussi le droit fiscal international, et notamment le modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en matière de double imposition, admet-il que c'est en principe à l'État de résidence qu'il incombe d'imposer le contribuable de manière globale, en prenant en considération les éléments inhérents à la situation personnelle et familiale de celui-ci.

33 La situation du résident est différente, dans la mesure où l'essentiel de ses revenus est normalement centralisé dans l'État de résidence. Par ailleurs, cet État dispose généralement de toutes les informations nécessaires pour apprécier la capacité contributive globale du contribuable, compte tenu de sa situation personnelle et familiale.

34 En conséquence, le fait pour un État membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'est, en règle générale, pas discriminatoire, puisque ces deux catégories de contribuables ne se trouvent pas dans une situation comparable.

35 Dans ces conditions, l'article 48 du traité ne s'oppose pas, en principe, à l'application d'une réglementation d'un État membre qui impose le non-résident occupant un emploi salarié dans cet État plus lourdement sur ses revenus que le résident occupant le même emploi.

36 Il en va toutefois différemment dans un cas tel que celui de l'espèce au principal, où le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans l'État de sa résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État d'emploi, de sorte que l'État de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale.

37 Il n'existe entre un tel non-résident et un résident exerçant une activité salariée comparable aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement en ce qui concerne la prise en considération, aux fins de l'imposition, de la situation personnelle et familiale du contribuable.

38 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 discrimination 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.

39 Il convient encore de s'interroger sur une éventuelle justification de cette discrimination.

40 Il a été avancé, par les États membres ayant présenté des observations, que le traitement discriminatoire — en ce qui concerne la prise en compte de la situation personnelle et familiale et l'octroi du tarif de « splitting » — était justifié par les nécessités d'une application cohérente des régimes fiscaux aux non-résidents. Une telle justification tenant à la nécessité de préserver la cohérence du régime fiscal a été admise par la Cour dans l'arrêt du 28 janvier 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249, point 28). D'après ces États, il existerait un lien entre la prise en compte

de la situation personnelle et familiale et le droit d'imposer les revenus mondiaux. La prise en compte de la situation personnelle et familiale incombant à l'État de résidence, qui seul dispose du droit d'imposer les revenus mondiaux, l'État sur le territoire duquel travaille le non-résident n'aurait pas à prendre en considération sa situation personnelle et familiale puisque, alors, le non-résident verrait sa situation personnelle et familiale prise en compte doublement et bénéficierait dans les deux États des avantages fiscaux y afférents.

41 Cet argument ne peut être accueilli. 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.

42 La distinction en cause dans l'affaire au principal ne trouve donc aucune justification dans la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal applicable.

43 Le Finanzamt a fait état à l'audience de difficultés d'ordre administratif qui s'opposeraient à la possibilité, pour l'État d'emploi, d'appréhender les revenus perçus, dans leur État de résidence, par les non-résidents travaillant sur son territoire.

44 Cet argument ne saurait davantage être retenu.

45 En effet, 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 (JO L 336, p. 15), 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.

46 En outre, en ce qui concerne plus particulièrement la République fédérale d'Allemagne, force est de constater qu'elle accorde aux travailleurs frontaliers résidant aux Pays-Bas et exerçant une activité en Allemagne, les avantages fiscaux liés à une prise en compte de leur situation personnelle et familiale, y compris le bénéfice du tarif de « splitting ». Dès lors qu'ils perçoivent 90 % au moins de leurs revenus sur le territoire allemand, ces ressortissants communautaires sont en effet assimilés aux ressortissants allemands, sur la base de l'Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande du 21 octobre 1980 (loi allemande portant application du protocole additionnel du 13 mars 1980 sur la convention du 16 juin 1959 entre la République fédérale d'Allemagne et le royaume des Pays-Bas en vue d'éviter la double imposition).

47 Il convient en conséquence de répondre aux deuxième et troisième questions que 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.

Sur la quatrième question

48 Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il fait obstacle à ce que la législation d'un État membre en matière d'impôts directs prévoie le bénéfice de procédures telles que la régularisation annuelle des retenues à la source au titre de l'impôt sur les salaires et la liquidation par l'administration de l'impôt sur les revenus d'origine salariale pour les seuls résidents, à l'exclusion des personnes physiques n'ayant ni domicile ni résidence habituelle sur son territoire, mais qui y perçoivent des ressources d'origine salariale.

49 Les réponses aux deuxième et troisième questions préjudicielles ont fait apparaître l'existence d'une discrimination sur le plan matériel entre ressortissants communautaires non-résidents et nationaux résidant en Allemagne. Il convient de rechercher si une telle discrimination existe également sur le plan procédural, l'application des procédures de régularisation susvisées étant réservée aux nationaux résidents et refusée aux ressortissants communautaires non-résidents. Le cas échéant, il convient alors d'examiner si cette discrimination est justifiée.

50 Il y a lieu de rappeler à titre liminaire que, en Allemagne, l'impôt sur les salaires retenu à la source vaut acquittement de l'impôt dû sur les revenus salariaux.

51 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que, en raison de cet effet libératoire de la retenue à la source, les non-résidents se voient en premier lieu privés, pour des raisons de simplification administrative, de la possibilité de faire valoir, dans le cadre d'une procédure de régularisation annuelle des retenues à la source ou dans le

cadre d'une liquidation par l'administration des revenus d'origine salariale, des éléments de l'assiette (tels que les frais professionnels, les dépenses exceptionnelles ou les charges dites « extraordinaires »), qui pourraient entraîner un remboursement partiel de l'impôt retenu à la source.

52 Il peut en résulter un désavantage pour les non-résidents par rapport aux résidents, pour lesquels les articles 42, 42a et 46 de l'EStG prévoient en principe une imposition prenant en compte l'ensemble des éléments de l'assiette.

53 Dans ses observations, le gouvernement allemand a insisté sur le fait qu'il existe en droit allemand une procédure permettant aux contribuables non-résidents de demander à l'administration fiscale de leur fournir une attestation fiscale mentionnant certains abattements auxquels ils ont droit, abattements que l'administration fiscale doit répartir de manière égale, a posteriori, sur l'ensemble de l'année civile (article 39d de l'EStG). L'employeur est alors en droit, selon cet article combiné avec l'article 41c de l'EStG, de rembourser, lors du prochain versement de salaire, l'impôt sur le salaire perçu jusque-là si le salarié lui présente une attestation comportant des effets rétroactifs. Si l'employeur n'utilise pas ce droit, la modification peut être effectuée par l'administration fiscale, après l'expiration de l'année civile.

54 A cet égard, il convient toutefois de relever l'absence de caractère contraignant de ces dispositions et de souligner que le Finanzamt Köln-Altstadt comme le gouvernement allemand n'ont fait état d'aucune disposition qui imposerait à l'administration fiscale l'obligation de remédier en toute hypothèse aux conséquences discriminatoires qui résulteraient de l'application des dispositions de l'EStG en cause.

55 En second lieu, faute de bénéficier des procédures susvisées, les non-résidents ayant en cours d'année quitté leur emploi dans un État membre pour en occuper

un autre sur le territoire d'un autre État membre, ou encore ayant été en chômage pendant une partie de l'année, ne peuvent se voir rembourser par leur employeur ou par l'administration fiscale un éventuel trop-perçu d'impôt.

56 Il ressort de l'ordonnance de renvoi qu'il existe en droit allemand une procédure d'équité permettant au non-résident de demander à l'administration fiscale un réexamen de sa situation et un nouveau calcul du montant imposable. Cette procédure est prévue à l'article 163 du code des impôts allemand.

57 Cependant, pour qu'il soit satisfait aux exigences de l'article 48 du traité, il ne suffit pas que le travailleur étranger soit renvoyé à des mesures d'équité prises cas par cas par l'administration fiscale. Dans l'arrêt Biehl, précité, la Cour a d'ailleurs rejeté l'argumentation présentée en ce sens par l'administration fiscale luxembourgeoise.

58 Il résulte de ce qui précède que l'article 48 du traité impose une égalité de traitement sur le plan procédural entre les ressortissants communautaires non-résidents et les nationaux résidents. Le refus d'accorder aux ressortissants communautaires non-résidents le bénéfice des procédures de régularisation annuelle qui s'appliquent aux nationaux résidents constitue une discrimination non justifiée.

59 Il convient dès lors de répondre à la juridiction nationale que l'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il fait obstacle à ce que la législation d'un État membre en matière d'impôts directs prévoie le bénéfice de procédures telles que la régularisation annuelle des retenues à la source au titre de l'impôt sur les salaires et la liquidation par l'administration de l'impôt sur les revenus d'origine salariale

pour les seuls résidents, à l'exclusion des personnes physiques n'ayant ni domicile ni résidence habituelle sur son territoire, mais qui y perçoivent des ressources d'origine salariale.

Sur les dépens

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

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 14 avril 1993, dit pour droit:

1) L'article 48 du traité CEE 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.

2) **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.**

3) **L'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il fait obstacle à ce que la législation d'un État membre en matière d'impôts directs prévoie le bénéfice de procédures telles que la régularisation annuelle des retenues à la source au titre de l'impôt sur les salaires et la liquidation par l'administration de l'impôt sur les revenus d'origine salariale pour les seuls résidents, à l'exclusion des personnes physiques n'ayant ni domicile ni résidence habituelle sur son territoire, mais qui y perçoivent des ressources d'origine salariale.**

Rodríguez Iglesias Schockweiler Kapteyn

Gulmann Mancini Kakouris

Moitinho de Almeida Murray Edward

Puissochet Hirsch

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 14 février 1995.

Le greffier

R. Grass

Le président

G. C. Rodríguez Iglesias