ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

12 décembre 2002 *

Dans l'affaire C-385/00,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

F. W. L. de Groot

et

Staatssecretaris van Financiën,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 48 du traité CE (devenu, après modification, article 39 CE) et 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 (JO L 257, p. 2),

* Langue de procédure: le néerlandais.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. M. Wathelet (rapporteur), président de chambre, MM. C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann et A. Rosas, juges,

avocat général: M. P. Léger,

greffier: M^me^ M.-F. Contet, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

— pour le gouvernement néerlandais, par M. V. J. M. Koningsberger, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement belge, par M^me^ C. Pochet, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement allemand, par M. W.-D. Plessing et M^me^ B. Muttelsee-Schön, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M^me^ H. Michard et M. H. M. H. Speyart, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M. de Groot, représenté par M[e] R. van der Jagt, advocaat, du gouvernement néerlandais, représenté par M[me] H. G. Sevenster, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M[me] H. Michard et M. H. M. H. Speyart, à l'audience du 18 avril 2002,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 20 juin 2002,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 18 octobre 2000, parvenue à la Cour le 20 octobre suivant, le Hoge Raad der Nederlanden a posé, en application de l'article 234 CE, deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 48 du traité CE (devenu, après modification, article 39 CE) et 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 (JO L 257, p. 2).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant M. de Groot, ressortissant néerlandais qui a exercé une activité professionnelle dans différents États membres, au Staatssecretaris van Financiën à propos du calcul des impôts sur le revenu auxquels il a été assujetti dans son État de résidence au titre de l'année 1994.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Aux termes de l'article 48, paragraphes 1 et 2, du traité, «[l]a libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de la Communauté [...]» et «[e]lle 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».

4 L'article 7, paragraphes 1 et 2, du règlement n° 1612/68 dispose:

«1. Le travailleur ressortissant d'un État membre ne peut, sur le territoire des autres États membres, être, en raison de sa nationalité, traité différemment des travailleurs nationaux, pour toutes les conditions d'emploi et de travail, notamment en matière de rémunération, de licenciement, et de réintégration professionnelle ou de réemploi s'il est tombé en chômage.

2. Il y bénéficie des mêmes avantages sociaux et fiscaux que les travailleurs nationaux.»

Les autres dispositions de droit applicables au litige au principal

Le droit conventionnel

5 Le royaume des Pays-Bas a conclu respectivement avec la République fédérale d'Allemagne, la République française et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord des conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions (ci-après les «conventions bilatérales»), selon un modèle de convention établi par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

6 Ces conventions sont les suivantes:

— la convention entre le royaume des Pays-Bas et la République fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi que de divers autres impôts et réglant d'autres questions en matière fiscale, signée à La Haye le 16 juin 1959 (*Tractatenblad* 1959, 85), telle que modifiée ultérieurement (*Tractatenblad* 1960, 107; 1980, 61 et 200; 1991, 95; 1992, 14, et 1994, 81) (ci-après la «convention avec l'Allemagne»);

— la convention entre le royaume des Pays-Bas et la République française tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 16 mars 1973 (*Tractatenblad* 1973, 83), telle que modifiée ultérieurement (*Tractatenblad* 1974, 41) (ci-après la «convention avec la France»), et

— la convention entre le royaume des Pays-Bas et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et de gains en capital, signée à La Haye le 17 novembre 1980 (*Tractatenblad* 1980, 205), telle que modifiée ultérieurement (*Tractatenblad* 1981, 54 et 108; 1983, 128; 1989, 128, et 1991, 12 à 14) (ci-après la «convention avec le Royaume-Uni»).

7 En vertu de l'article 15, paragraphe 1, de la convention avec le Royaume-Uni, la rémunération obtenue par un résident des Pays-Bas au titre d'un contrat de travail est imposée au Royaume-Uni lorsque l'activité concernée est exercée dans cet État membre.

8 L'article 22, paragraphe 2, sous b), de la même convention impose notamment au royaume des Pays-Bas d'exonérer, pour éviter la double imposition, les éléments du revenu qui peuvent être imposés au Royaume-Uni, en accordant une réduction de l'impôt néerlandais calculée conformément aux dispositions de la législation nationale relative à la prévention de la double imposition.

9 De la même manière, les conventions avec l'Allemagne et la France prévoient, respectivement en leurs articles 10 et 15, que les revenus non acquis dans l'État de résidence sont imposés à la source dans l'État d'emploi. Par conséquent, les revenus acquis et déjà imposés en Allemagne et en France sont exonérés de l'impôt sur le revenu aux Pays-Bas afin d'éviter la double imposition.

10 En outre, dans les conventions avec l'Allemagne (article 20, paragraphe 3) et la France (article 24, partie A, point 2), la réduction visant à éviter la double imposition des revenus perçus par un résident néerlandais au titre de contrats de travail exécutés dans ces États membres est effectuée selon des modalités qui, quant au résultat, correspondent à celles prévues dans la convention avec le Royaume-Uni.

11 Contrairement à la convention avec le Royaume-Uni, qui fait explicitement référence aux règles unilatérales néerlandaises de prévention de la double imposition et renvoie expressément à la législation nationale pour calculer la réduction de l'impôt, les conventions avec l'Allemagne et la France ne comprennent pas un tel renvoi et prévoient directement l'application de la fraction de proportionnalité pour calculer la réduction de l'impôt aux Pays-Bas. Cette fraction, qui sera exposée en détail au point 18 du présent arrêt, est égale au quotient dont le numérateur est le revenu brut étranger et le dénominateur, le revenu brut mondial.

12 En outre, il convient de préciser que, dans ses relations bilatérales avec la République fédérale d'Allemagne (article 20, paragraphe 3, de la convention avec l'Allemagne), la République française (article 24, partie A, point 1, de la convention avec la France) ou le Royaume-Uni [article 22, paragraphe 2, sous a) et b), de la convention avec le Royaume-Uni], le royaume des Pays-Bas applique la méthode d'exonération (ou d'exemption) avec réserve de progressivité, qui est exposée à l'article 23 A, paragraphes 1 et 3, du modèle de convention de l'OCDE.

13 Ainsi, lorsque les contribuables néerlandais résidant aux Pays-Bas perçoivent des revenus dans un ou plusieurs de ces autres États membres, le royaume des Pays-Bas s'abstient de prélever l'impôt sur les revenus qui ont été imposés dans ce ou ces autres États membres, mais il conserve le droit de tenir compte de ces revenus exemptés pour fixer le taux de cet impôt en appliquant la clause de progressivité.

Le droit national

14 Aux Pays-Bas, l'imposition directe des personnes physiques était régie à la date des faits au principal par la Wet op de inkomstenbelasting (loi relative à l'impôt sur le revenu), du 16 décembre 1964 (*Staatsblad* 1964, n° 519, ci-après la «loi relative à l'impôt sur le revenu»), telle que modifiée en dernier lieu par la loi du 24 décembre 1993 (*Staatsblad* 1993, n° 760), ainsi que par la Wet op de loonbelasting (loi relative à l'impôt sur les traitements, salaires et pensions), du 18 décembre 1964 (*Staatsblad* 1964, n° 521).

15 Par ailleurs, les règles nationales de prévention de la double imposition figuraient à l'époque des faits au principal dans le Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (arrêté relatif aux règles de prévention de la double imposition), du 21 décembre 1989 (*Staatsblad* 1989, n° 594), entré en vigueur le 1er janvier 1990, dans sa rédaction résultant de l'arrêté royal du 23 décembre 1994 (*Staatsblad* 1994, n° 964, ci-après l'«arrêté de 1989»), entré en vigueur le 1er janvier 1995.

Règles et modalités de prévention de la double imposition

16 L'article 2, paragraphe 2, point b, de l'arrêté de 1989 dispose que le revenu brut obtenu à l'étranger se compose de la somme totale des revenus bruts perçus par le contribuable à l'étranger, à savoir

«les rémunérations qui ne sont pas à considérer comme un bénéfice tiré d'une entreprise étrangère, [...] provenant:

1. du travail, pour autant que ces rémunérations sont perçues en raison de l'activité qui est ou a été exercée dans le cadre d'un contrat de travail sur le territoire d'un autre État».

17 À la date des faits au principal, l'article 3 de l'arrêté de 1989 disposait:

«1. L'exonération est appliquée en accordant une réduction du montant de l'impôt sur le revenu qui serait dû [selon la loi relative à l'impôt sur le revenu] en l'absence d'application [d'une convention visant à éviter la double imposition] et à concurrence de ce montant. Cette réduction est égale au montant qui se situe, par rapport à l'impôt qui serait dû [selon la loi relative à l'impôt sur le revenu], dans la même proportion que le revenu brut étranger par rapport au revenu brut, compte tenu des réductions et majorations prévues au Chapitre II, sections 5A, 5B, 5C et 7, de cette loi et déduction faite des pertes à compenser en vertu du Chapitre IV de cette loi [...]».

18 Il en ressort que, pour calculer la réduction du montant de l'impôt sur le revenu effectuée afin d'éviter la double imposition, l'impôt sur le revenu global est multiplié par la «fraction de proportionnalité». Cette fraction comporte, au numérateur, le revenu brut étranger et, au dénominateur, le revenu brut mondial.

19 Il y a lieu de préciser que l'arrêté de 1989 contient, en principe, les règles qui sont appliquées par les autorités fiscales du royaume des Pays-Bas en l'absence de convention bilatérale. Toutefois, les règles qu'il édicte trouvent application dans l'affaire au principal dans la mesure où, d'une part, la convention avec le Royaume-Uni dispose que l'exonération accordée par lesdites autorités pour éviter la double imposition doit être calculée conformément aux dispositions de la législation néerlandaise visant à éviter la double imposition, à savoir l'arrêté de 1989 qui prévoit la fraction de proportionnalité, et où, d'autre part, les conventions avec l'Allemagne et la France prévoient également l'application de la fraction de proportionnalité dans les relations bilatérales avec le royaume des Pays-Bas.

Calcul de l'impôt

20 Dans le cas d'un contribuable résidant aux Pays-Bas, l'impôt dû en vertu de la loi relative à l'impôt sur le revenu est calculé comme suit.

21 Lorsque, comme M. de Groot, le contribuable résident perçoit des revenus pour partie aux Pays-Bas et pour partie dans un autre État membre, l'impôt est d'abord calculé, selon le barème progressif de droit commun, sur la base des revenus d'ensemble, lesquels incluent les revenus exemptés de source étrangère, dont sont déduites, d'une part, les sommes versées au titre des obligations alimentaires et, d'autre part, la quotité desdits revenus exonérée d'impôt à laquelle la situation personnelle et familiale du contribuable lui donne droit.

22 De ce montant théorique est soustrait le montant de l'exonération à accorder au titre des revenus perçus et imposés dans les différents États d'emploi.

23 Pour calculer l'exonération à laquelle peut prétendre le contribuable concerné, l'impôt sur le revenu global est multiplié par la fraction de proportionnalité.

24 Les sommes versées par le contribuable au titre de ses obligations alimentaires de même que la quotité du revenu exonérée d'impôt, qui sont prises en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu global, ne sont pas déduites du revenu brut mondial figurant au dénominateur de la fraction de proportionnalité.

25 Aux termes de l'exposé des motifs de l'arrêté du 7 novembre 1991, modifiant l'arrêté de 1989:

«Cette formule a été choisie pour tenir compte de certains abattements qui, de l'avis du législateur néerlandais, influent certes sur la capacité contributive, mais ne sont pas attribuables à certaines sources de revenus situées soit aux Pays-Bas, soit à l'étranger. Comme ces abattements ne sont pas liés à des sources précises, on peut considérer que ces dépenses doivent être couvertes par l'ensemble du revenu. En prenant dans la fraction de proportionnalité le revenu brut comme dénominateur et en multipliant par cette fraction le montant total de l'impôt dû en l'absence d'application du présent arrêté, on fait en sorte que ces dépenses pèsent proportionnellement sur la partie étrangère et sur la partie imposable aux Pays-Bas du revenu (ce qu'il est convenu d'appeler la répartition).»

26 Les modalités de calcul de cette exonération ont pour objet de répartir les abattements liés à la situation personnelle et familiale du contribuable sur l'ensemble de ses revenus. Il s'ensuit que ces abattements ne sont imputés sur les impôts dus aux Pays-Bas qu'au prorata des revenus perçus par le contribuable dans cet État membre.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

27 En 1994, M. de Groot résidait aux Pays-Bas. Jusqu'au 1er avril 1994, il a exercé son activité professionnelle aux Pays-Bas ainsi que dans d'autres États membres, en tant que travailleur salarié de sociétés établies aux Pays-Bas, en Allemagne, en France et au Royaume-Uni, appartenant au groupe «Applied Materials». Le contrat de travail le liant à ces sociétés a pris fin le 1er avril 1994. Au cours de l'année 1994, M. de Groot a perçu de la société néerlandaise des revenus d'un montant de 89 665 NLG; de la société allemande des revenus d'un montant de 74 395 NLG; de la société française des revenus d'un montant de 84 812 NLG et de la société britannique des revenus d'un montant de 35 009 NLG.

28 Du 1er avril 1994 au 29 octobre 1995, M. de Groot s'est trouvé en chômage. Au cours de la période comprise entre le 1er avril et le 31 décembre 1994, il a perçu aux Pays-Bas un montant total de 34 743 NLG au titre de prestations de maladie et de chômage.

29 La dissolution du mariage de M. de Groot en 1987 a entraîné pour lui l'obligation de verser une pension alimentaire. Le 26 décembre 1994, M. de Groot a racheté cette obligation pour la somme de 135 000 NLG. Au cours de cette même année, il avait déjà effectué des versements réguliers au titre de ladite pension pour un montant de 43 230 NLG.

30 En ce qui concerne les revenus qu'il a perçus en 1994 à raison de ses contrats de travail avec lesdites sociétés étrangères, M. de Groot a versé, au titre des impôts sur le revenu auxquels il a été assujetti à l'étranger, l'équivalent de 16 768 NLG en Allemagne, de 12 398 NLG en France et de 11 335 NLG au Royaume-Uni. Ces impôts ont été calculés dans ces différents États membres sans que soient pris en compte les versements effectués au titre de la pension alimentaire par M. de Groot en 1994.

31 Aux Pays-Bas, dans sa déclaration fiscale pour l'année 1994, M. de Groot a demandé, dans le cadre de la prévention de la double imposition, une réduction d'impôts portant sur un montant de 187 348 NLG, lequel correspond à un revenu total perçu à l'étranger de 193 816 NLG, revenu duquel a été soustraite une partie des frais professionnels, calculée de manière proportionnelle, s'élevant à 6 468 NLG.

32 L'inspecteur des impôts a calculé cette réduction conformément à la méthode proportionnelle définie à l'article 3 de l'arrêté de 1989 et dans les conventions avec l'Allemagne et la France, c'est-à-dire en appliquant la fraction de proportionnalité. En conséquence, il a réclamé à M. de Groot un certain montant au titre de l'impôt sur le revenu et de la cotisation aux assurances sociales pour l'exercice 1994.

33 Estimant que la réduction de ce montant, intervenue à la suite de réclamations répétées, n'était pas suffisante, M. de Groot a saisi le Gerechtshof te Amsterdam (Pays-Bas) d'un recours contre la décision de l'inspecteur des impôts relative à cette réduction. Il a fait valoir que l'application de la méthode de la fraction de proportionnalité le désavantageait fiscalement et, dans son cas, conduisait à une entrave à la libre circulation des travailleurs, interdite par l'article 48 du traité, ou à la liberté d'établissement, dans la mesure où cette méthode avait pour conséquence de lui faire perdre une partie du bénéfice des abattements fiscaux dont il aurait dû bénéficier au titre de sa situation personnelle.

34 Le Gerechtshof te Amsterdam a reconnu la réalité de cet effet désavantageux pour les contribuables résidant aux Pays-Bas ayant exercé une activité dans un autre État membre. Mais il a considéré qu'il ne s'agissait pas en l'espèce d'une entrave interdite par l'article 48 du traité, mais de conséquences défavorables imputables à des disparités entre les régimes nationaux d'imposition du revenu des États membres concernés. Il s'est prévalu en cette matière de l'arrêt de la Cour du 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, Rec. p. I-2793).

35 M. de Groot s'est pourvu en cassation contre cet arrêt devant le Hoge Raad der Nederlanden.

36 Ladite juridiction décrit comme suit les conséquences pour M. de Groot de l'application de la fraction de proportionnalité:

«L'application des dispositions [nationales en cause] a conduit à ne pas prendre en compte, pour le calcul de la fraction [...] de proportionnalité, les obligations liées à la situation personnelle qui ont pesé sur l'intéressé en 1994, à savoir les versements alimentaires, réputés relever de ce type d'obligations, pour un montant total de 178 230 NLG, alors que ces versements ont en revanche réduit

le montant auquel la fraction a été appliquée. Il en va de même de la quotité exonérée d'impôt. De ce fait, les abattements fiscaux d'ordre personnel n'ont pas eu d'effet sur la réduction visant à éviter la double imposition. Il s'ensuit qu'une partie du montant de ces abattements fiscaux, correspondant à la fraction de proportionnalité, n'a pas donné lieu à une réduction effective de l'impôt néerlandais dû. Comme ses obligations personnelles ainsi que sa situation personnelle et familiale n'ont pas été prises en compte, même pour partie, lors de la perception de l'impôt étranger, l'intéressé a bénéficié dans une moindre mesure des abattements fiscaux liés aux obligations personnelles qui lui incombaient et a retiré de la quotité exonérée d'impôt un bénéfice moindre que celui qu'il aurait obtenu si l'ensemble des revenus du travail qu'il a perçus en 1994 l'avaient été en raison d'un ou de plusieurs contrats de travail dont l'exécution se serait exclusivement exercée aux Pays-Bas».

37 L'avocat général près le Hoge Raad der Nederlanden a chiffré comme suit l'ordre de grandeur de ce désavantage:

«En conséquence de l'imputation au prorata à la partie étrangère du revenu, l'intéressé perd 187/309[e] (soit plus de 60 %) de sa réduction fiscale au titre de la prévention de la double imposition.»

38 L'avocat général près le Hoge Raad der Nederlanden a également précisé:

«Le désavantage de la 'disparition' de 60 % de la réduction fiscale de l'intéressé est compensé par un avantage: l'intéressé acquiert des revenus dans trois États de source ['bronlanden'] dont aucun ne tient compte du revenu acquis à l'extérieur pour déterminer la progressivité de ses taux. De ce fait, l'intéressé jouit d'un important avantage de progressivité. Si les trois États de source [des revenus] concernés tenaient compte, tout comme l'État de résidence, du montant du

revenu mondial lors de la détermination du taux pour l'imposition du revenu de l'État de source, l'intéressé tomberait alors, vu le niveau de son revenu mondial en 1994 (même après déduction des abattements liés à la personne), dans des tranches d'imposition supérieures dans les trois États de source et paierait donc davantage d'impôt. Il est inhabituel jusqu'à présent qu'un État de source exige de contribuables à l'étranger la déclaration de leur revenu mondial afin d'effectuer comme l'État de résidence une réserve de progressivité et exige une déclaration des circonstances personnelles afin d'en tenir compte proportionnellement tout comme l'État de résidence».

39 Contrairement à ce qu'a jugé le Gerechtshof te Amsterdam, le Hoge Raad der Nederlanden considère que l'arrêt Gilly, précité, ne permet pas d'écarter tout doute quant à la question de savoir si le désavantage subi par M. de Groot est constitutif d'une entrave interdite par l'article 48 du traité.

40 Certes, le Hoge Raad admet que la Cour a considéré, au point 49 de l'arrêt Gilly, précité, que la disparité liée à la prise en compte de la situation personnelle et familiale du contribuable dans l'État de résidence et à l'absence de prise en compte de cette situation dans l'État d'emploi provenait du fait que, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents n'étaient, en règle générale, pas comparables.

41 Le Hoge Raad estime toutefois que cette considération énoncée dans l'arrêt Gilly, précité, s'inscrit dans le contexte du rejet par la Cour de l'argument selon lequel l'impôt calculé dans l'État de résidence aurait dû être du même niveau que celui payé dans l'État d'emploi.

42 Or, dans l'affaire au principal, M. de Groot conteste l'inégalité de traitement réservée par le royaume des Pays-Bas à ses contribuables résidents quant à la prise en compte de leurs obligations personnelles et de leur situation personnelle et

familiale, selon que l'origine de leur revenu se situe intégralement dans l'État de résidence ou pour partie dans celui-ci et pour partie dans un autre État membre. Le Hoge Raad relève qu'une telle différence peut entraîner une pression fiscale plus élevée pour cette dernière catégorie de contribuables, même lorsque l'État de résidence et l'État d'emploi connaissent le même système d'imposition et des barèmes fiscaux identiques.

43 Le Hoge Raad se demande par conséquent si la méthode consistant, aux Pays-Bas, à imputer aux revenus étrangers une part des postes d'abattement proportionnelle à leur importance dans le revenu mondial est compatible avec l'article 48 du traité. Il estime qu'une telle imputation serait justifiée si l'on pouvait partir du principe que la législation de l'«État de source» (ou État d'emploi) permettait au contribuable de bénéficier, à concurrence de la partie des revenus obtenus dans cet État membre au regard du revenu global, des mêmes avantages fiscaux liés à sa situation personnelle que ceux prévus pour les résidents dudit État. Or, le Hoge Raad constate qu'aucun des États membres autres que le royaume des Pays-Bas dans lesquels M. de Groot a exercé une activité n'octroie pareils avantages.

44 Selon le Hoge Raad, il ressort d'ailleurs des arrêts du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), et du 14 septembre 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), que ces États membres ne sont pas tenus d'octroyer de tels avantages, dès lors que les revenus obtenus par M. de Groot en 1994 en dehors de son État de résidence ne constituent pas la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus familiaux.

45 Ces deux arrêts ne permettent pas non plus, d'après le Hoge Raad, de conclure que, si le montant de l'impôt dû dans l'État de résidence était suffisant, celui-ci serait tenu d'accorder au contribuable concerné, au titre de sa situation personnelle et familiale, un abattement effectif aussi élevé que celui auquel il aurait eu droit s'il avait obtenu la totalité de son revenu dans ledit État, indépendamment d'éventuels obstacles résultant du système choisi par cet État seul ou conjointement avec un autre État dans le cadre d'une convention bilatérale de prévention de la double imposition, aux fins de la prise en compte de ladite situation.

46 Estimant nécessaire, dans ces circonstances, de poser des questions sur la conformité avec le droit communautaire de la réglementation fiscale néerlandaise relative à la prévention de la double imposition, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les articles 48 du traité CE [...] et 7 du règlement (CEE) n° 1612/68 s'opposent-ils à un système de prévention de la double imposition impliquant qu'un travailleur salarié perde, dans l'État membre de sa résidence, une part proportionnelle du bénéfice de la quotité de revenu exonérée d'impôt et des avantages fiscaux personnels lorsqu'il perçoit, au cours d'une année déterminée, des revenus (entre autres) dans un autre État membre en raison de l'exécution d'un contrat de travail dans cet autre État membre, qui y sont imposés sans que soit prise en compte sa situation personnelle et familiale?

2) S'il est répondu par l'affirmative à la première question, le droit communautaire dicte-t-il des exigences spécifiques quant à la manière dont l'État de résidence est tenu de prendre en compte la situation personnelle et familiale du travailleur salarié concerné?»

Sur la première question

47 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande en substance si les articles 48 du traité et 7 du règlement n° 1612/68 s'opposent à une réglementation telle que celle en cause au principal, reprise ou non dans une convention tendant à éviter les doubles impositions, en vertu de laquelle un contribuable perd, pour le calcul de ses impôts sur le revenu dans l'État de

résidence, une partie du bénéfice de la quotité dudit revenu exonérée d'impôt et de ses avantages fiscaux personnels, en raison du fait qu'il a également perçu, pendant l'année considérée, des rémunérations dans un autre État membre qui y ont été imposées sans que soit prise en compte sa situation personnelle et familiale.

Observations soumises à la Cour

48 M. de Groot relève tout d'abord que, au point 13 de l'arrêt du 7 juillet 1988, Stanton (143/87, Rec. p. 3877), la Cour a jugé que l'ensemble des dispositions du traité CE 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 à une réglementation nationale qui pourrait défavoriser ces ressortissants lorsqu'ils souhaitent étendre leurs activités en dehors du territoire d'un seul État membre.

49 Il soutient ensuite que, par comparaison avec la situation qui aurait été la sienne s'il avait travaillé uniquement aux Pays-Bas où il réside, il bénéficie d'un avantage fiscal moindre en ce qui concerne les abattements liés à sa situation personnelle. Il estime donc avoir été fiscalement désavantagé du fait de la répartition de ses contrats de travail entre plusieurs États membres.

50 Par conséquent, selon lui, la méthode appliquée aux Pays-Bas pour prévenir la double imposition, à savoir la prise en compte des abattements liés à la situation personnelle et familiale en appliquant la fraction de proportionnalité, constitue un obstacle à la libre circulation des travailleurs. Cet obstacle ne serait pas lié à la différence entre les barèmes d'imposition des États membres, contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Gilly, précité. Il ne

découlerait pas non plus des conventions avec l'Allemagne, la France et le Royaume-Uni, mais résulterait de la manière dont le royaume des Pays-Bas a mis en œuvre ces conventions. Pour ces raisons, les dispositions dudit traité relatives à la libre circulation des personnes seraient applicables à une situation telle que la sienne.

51 M. de Groot fait enfin valoir qu'il incombe à l'État de résidence et non à l'État d'emploi d'accorder les avantages fiscaux personnels.

52 D'après les gouvernements néerlandais et belge, l'article 48 du traité ne s'oppose pas à l'application de dispositions telles que celles prévues dans les conventions bilatérales et dans la réglementation néerlandaise.

53 Le gouvernement néerlandais admet le désavantage occasionné par l'application de la fraction de proportionnalité aux contribuables qui sont dans la situation de M. de Groot. Toutefois, il fait valoir qu'invoquer le droit communautaire à l'encontre de l'État membre de résidence ne saurait éliminer ce désavantage. En effet, un tel désavantage ne résulterait pas de la législation nationale relative à la prévention de la double imposition, mais, pour l'essentiel, de la répartition entre les États membres de la compétence en matière d'imposition sur la base d'une convention de prévention de la double imposition — ce qui échapperait à la sphère d'application des dispositions du traité — et du fait que les États d'emploi n'accorderaient pas les abattements liés à la situation personnelle et familiale des contribuables, ce qui ne serait pas en soi contraire au traité.

54 Le gouvernement néerlandais soutient en outre que la prise en compte, par les autorités fiscales néerlandaises, de la situation personnelle et familiale de M. de Groot est conforme à ce qui a été jugé dans l'arrêt Schumacker, précité. En effet, dans cet arrêt, la Cour aurait dit pour droit qu'il revenait en principe à l'État de résidence de prendre en considération la situation familiale et personnelle du

contribuable sur une base imposable suffisante. Ce principe connaîtrait une exception dans l'hypothèse où le contribuable non-résident perçoit l'essentiel de ses revenus et la quasi-totalité des revenus du foyer fiscal dans l'État d'emploi.

55 Les autorités néerlandaises auraient appliqué ce principe puisque, sur la base des conventions avec l'Allemagne, la France et le Royaume-Uni qui attribuent le pouvoir d'imposition au royaume des Pays-Bas, ce dernier aurait, en tant qu'État de résidence, tenu compte de la situation personnelle et familiale du contribuable dans la détermination de la base imposable néerlandaise. Les abattements personnels de M. de Groot auraient ainsi été totalement déduits du total du revenu mondial imposable aux Pays-Bas, en application de la législation néerlandaise.

56 Par conséquent, selon le gouvernement néerlandais, ce ne serait pas lors de l'application des dispositions nationales d'imposition que les effets contestés par M. de Groot se seraient produits, mais seulement au moment de l'application de la méthode tendant à éviter la double imposition qui a été mise en place par les conventions bilatérales. Ainsi, ce serait lors de l'application aux Pays-Bas de la méthode d'exemption avec réserve de progressivité et du calcul de la réduction d'impôt que certains éléments des abattements personnels seraient imputés de manière proportionnelle aux revenus exonérés d'impôts dans ledit État membre.

57 Selon le gouvernement néerlandais, s'il s'avère, par la suite, que ces éléments ne peuvent, dans le ou les États d'emploi, être déduits de l'impôt qui a grevé les revenus qui y ont été perçus, cela résulte des différences existant entre les systèmes fiscaux des États membres, lesquelles ne sont pas contraires au droit communautaire, ainsi qu'il ressort de l'arrêt Gilly, précité.

58 Le gouvernement néerlandais estime donc que le fait, pour l'État de résidence, d'imputer les abattements personnels au prorata des revenus exonérés n'est pas contraire à l'article 48 du traité.

59 Il fait valoir que le seul moyen de remédier à un désavantage tel que celui subi par un contribuable dans la situation de M. de Groot serait que le ou les États d'emploi accordent les abattements liés à la situation personnelle et familiale du contribuable proportionnellement au montant des revenus qui y sont perçus. Or, le droit communautaire, dans son état actuel, n'obligerait pas l'État d'emploi à procéder de la sorte lorsque le contribuable concerné ne perçoit pas la quasi-totalité des revenus cumulés de son foyer fiscal sur son territoire. Ce serait uniquement dans ce cas précis que l'État d'emploi, en vertu de l'arrêt Schumacker, précité, serait tenu d'accorder ces abattements personnels. Le royaume des Pays -Bas aurait d'ailleurs, en tant qu'État d'emploi toutefois et non en tant qu'État de résidence, introduit ce système dans sa législation fiscale en janvier 2001.

60 Par ailleurs, le gouvernement néerlandais estime que, dans la mesure où des postes d'abattement ne peuvent être imputés à certaines sources de revenus plutôt qu'à d'autres, ils doivent être répartis sur l'ensemble des revenus, ce qui justifie que l'État de résidence ne les prenne en compte que pour une partie proportionnelle aux revenus perçus sur son territoire.

61 Le gouvernement belge fait valoir que les contribuables faisant usage de la liberté de circulation profitent souvent d'un avantage fiscal non négligeable, à savoir le mécanisme dit «salary split». En effet, s'agissant de la progressivité de l'impôt sur le revenu, les travailleurs qui, comme M. de Groot, ne sont imposés dans chaque État d'emploi que sur une partie de leurs revenus seraient favorisés.

62 L'avantage fiscal dont bénéficient ainsi les travailleurs non-résidents par rapport aux travailleurs résidents, en raison de l'absence de progressivité de l'impôt, serait contraire au principe d'équité fiscale, selon lequel les contribuables doivent payer des impôts en fonction de leur capacité contributive. Selon le gouvernement belge, en effet, à revenu égal, le travailleur non-résident paiera toujours moins d'impôts que le travailleur résident.

63 Le gouvernement belge ajoute que la discrimination alléguée, qui différencie les résidents néerlandais selon qu'ils perçoivent des rémunérations aux Pays-Bas ou à l'étranger, fait abstraction de la situation dans l'État d'emploi. Selon lui, le problème soulevé devrait trouver sa solution non dans l'État de résidence, mais dans l'État d'emploi. Ce dernier devrait être en mesure d'imposer les non-résidents sur la base de leurs revenus mondiaux et d'accorder les avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale du contribuable dans la proportion des revenus perçus sur son territoire.

64 D'après le gouvernement belge, la jurisprudence issue des arrêts précités Schumacker et Gschwind permet à l'État d'emploi de n'accorder aucun avantage fiscal lié à la situation personnelle et familiale du contribuable. Dans ces conditions, obliger l'État de résidence à octroyer, uniquement sur la partie nationale des revenus, tous les avantages fiscaux liés à ladite situation ferait supporter par cet État tout le poids de ces avantages fiscaux. Une telle solution serait inéquitable puisque l'État de résidence assume l'essentiel des services publics rendus au contribuable et elle conduirait à un résultat disproportionné par rapport à l'objectif poursuivi par l'article 48 du traité.

65 Enfin, le gouvernement belge fait valoir qu'imposer à l'État de résidence d'accorder, sur la seule partie nationale des revenus d'un contribuable, tous les avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale de ce dernier favoriserait l'évasion fiscale et la mise en place de systèmes frauduleux ayant pour effet de démultiplier le mécanisme du «salary split».

66 Selon le gouvernement allemand, l'article 48 du traité peut être invoqué par un travailleur à l'égard de l'État membre dont il est le ressortissant et où il réside lorsque, comme dans l'affaire au principal, il a fait usage de sa liberté de circulation dans la Communauté pour exercer, outre son activité dans l'État membre de résidence, une activité économique sur le territoire d'un autre État membre. Ledit gouvernement considère qu'il incombe à l'État de résidence de prendre en compte dans toute son étendue la situation personnelle et familiale du

contribuable concerné dès lors qu'il n'en a pas été ainsi dans l'État d'emploi, car l'État de résidence dispose de toutes les informations nécessaires pour apprécier, compte tenu de cette situation, sa capacité contributive globale. Le gouvernement allemand rappelle, à cet égard, que la Cour a constaté dans l'arrêt Schumacker, précité, que la capacité contributive personnelle d'un non-résident, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut être appréciée le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général au lieu de sa résidence habituelle.

67 Selon la Commission, ce qui est en cause au principal, à savoir l'imputation proportionnelle aux revenus imposés à l'étranger de la quotité exonérée et des abattements fiscaux personnels, ne repose pas sur le comportement des États d'emploi ni sur les obligations juridiques réciproques des États membres concernés. Le litige porterait, en revanche, sur la manière dont le royaume des Pays-Bas, après avoir contracté par convention bilatérale l'obligation d'exonérer de l'impôt néerlandais les revenus déjà imposés à l'étranger, traite la quotité exonérée et les autres abattements fiscaux personnels qu'il convient normalement d'appliquer.

68 La Commission soutient que, lorsqu'un État membre, en tant qu'État de résidence, a opté pour l'exonération des montants déjà imposés selon une méthode qui peut dans certains cas aboutir à un avantage de progressivité pour le contribuable et que les États d'emploi ne sont pas tenus — sauf dans la situation illustrée par l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Schumacker, précité — d'accorder, lors de l'imposition des non-résidents, les quotités exonérées et autres abattements fiscaux usuels en droit interne, l'État de résidence doit appliquer l'exonération qui a été convenue pour éviter la double imposition. Dans ce cas, ce dernier ne saurait, lors de la prise en compte desdites quotités et des autres abattements fiscaux personnels, faire de distinction entre les résidents qui ont acquis la totalité de leurs revenus par un travail exercé sur son territoire et ceux qui ont acquis une partie de leurs revenus dans un ou plusieurs autres États membres.

69 Elle fait valoir qu'il ressort directement de la description de la réglementation applicable, ainsi que des appréciations et des calculs effectués sur cette base par la juridiction de renvoi et son avocat général, qu'un résident fiscal aux Pays-Bas, qui acquiert une partie de ses revenus dans un autre État membre, perd une partie proportionnelle de sa quotité exonérée et des autres abattements fiscaux personnels.

70 La Commission relève que les conclusions de l'avocat général près le Hoge Raad der Nederlanden reposent sur l'idée que le traitement fiscal des résidents aux Pays-Bas qui acquièrent une partie de leurs revenus dans un autre État membre comporte aussi bien des avantages que des désavantages. Le désavantage serait à l'origine de l'affaire au principal. L'avantage résiderait, d'une part, dans le fait que les États d'emploi ne tiennent pas compte du revenu mondial lors de la détermination du taux d'imposition qu'ils doivent appliquer et ne peuvent, de ce fait, mettre en œuvre aucune progressivité et, d'autre part, dans la méthode choisie par l'État de résidence pour éviter la double imposition. La Commission souligne que, lorsque, comme aux Pays-Bas, l'État de résidence évite la double imposition en déduisant de l'impôt potentiel un montant correspondant à la part des revenus étrangers dans le revenu total, cela entraîne pour le contribuable un avantage de progressivité.

71 La Commission fait valoir à cet égard que le royaume des Pays-Bas est lui-même responsable de l'avantage de progressivité et ne peut donc l'invoquer pour soutenir que le désavantage lié à la réduction de la quotité exonérée et des abattements fiscaux personnels est nécessaire pour compenser l'avantage en question. Elle ajoute que, même si le régime fiscal néerlandais était dans la plupart des cas favorable pour le résident fiscal ayant acquis à l'étranger des revenus provenant d'un travail salarié, il demeure que, lorsque ce régime défavorise ce résident, il entraîne un traitement inégal par rapport au résident fiscal travaillant uniquement aux Pays-Bas et crée ainsi une entrave à la libre circulation des travailleurs garantie par l'article 48 du traité.

72 La Commission estime que cette entrave à la libre circulation des travailleurs ne peut être justifiée ni par des considérations tenant à la cohérence du régime fiscal néerlandais ni par l'objectif de simplification et de coordination de la perception de l'impôt sur le revenu, non plus que par des difficultés d'ordre technique.

73 En ce qui concerne la cohérence fiscale, la Commission soutient que fait défaut, dans l'affaire au principal, le lien direct entre un impôt donné et l'exonération correspondante que requiert, pour un même contribuable, la jurisprudence de la Cour. Les exonérations en cause, à savoir la quotité exonérée et les éventuels abattements personnels auraient leur propre raison d'être et ne seraient pas conçues pour faire partie d'un contexte plus vaste dans lequel elles s'opposeraient à un impôt portant sur la même opération. Il n'existerait par ailleurs aucun lien entre l'avantage de progressivité et le désavantage causé par la réduction de la quotité exonérée et des éventuels abattements personnels.

74 Quant aux deux autres justifications qui pourraient être invoquées, la Commission soutient qu'elles ne sauraient en aucun cas justifier qu'il soit porté atteinte aux droits que les particuliers tirent des dispositions du traité consacrant des libertés fondamentales (arrêt du 26 janvier 1999, Terhoeve, C-18/95, Rec. p. I-345, points 44 et 45).

Appréciation de la Cour

75 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire et, par conséquent, s'abstenir de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité (arrêts précités Schumacker, points 21 et 26, ainsi que Gschwind, point 20).

76 Tout ressortissant communautaire, indépendamment de son lieu de résidence et de sa nationalité, qui a fait usage du droit à la libre circulation des travailleurs et qui a exercé une activité professionnelle dans un État membre autre que celui de résidence, relève du champ d'application des articles 48 du traité et 7 du règlement n° 1612/68 (arrêts du 23 février 1994, Scholz, C-419/92, Rec. p. I-505, point 9, et Terhoeve, précité, point 27).

77 En outre, il résulte d'une jurisprudence constante 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 (arrêts du 7 juillet 1992, Singh, C-370/90, Rec. p. I-4265, point 16; Terhoeve, précité, point 37; du 27 janvier 2000, Graf, C-190/98, Rec. p. I-493, point 21, et du 15 juin 2000, Sehrer, C-302/98, Rec. p. I-4585, point 32).

78 Des dispositions qui empêchent ou dissuadent un ressortissant d'un État membre de quitter son État d'origine pour exercer son droit à la libre circulation constituent, dès lors, des entraves à cette liberté même si elles s'appliquent indépendamment de la nationalité des travailleurs concernés (arrêt du 7 mars 1991, Masgio, C-10/90, Rec. p. I-1119, points 18 et 19, ainsi que les arrêts précités Terhoeve, point 39, et Sehrer, point 33).

79 Ainsi, même si, selon leur libellé, les dispositions relatives à la libre circulation des travailleurs visent notamment à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État d'origine entrave la libre acceptation et l'exercice d'un emploi par l'un de ses ressortissants dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt précité Terhoeve, points 27 à 29).

80 Par conséquent, la circonstance que M. de Groot possède la nationalité néerlandaise ne saurait l'empêcher d'invoquer les règles relatives à la libre circulation des travailleurs à l'encontre de l'État membre dont il est le ressortissant dès lors que, ayant fait usage de son droit à la libre circulation, il a exercé une activité professionnelle dans un autre État membre (arrêts précités Terhoeve, points 27 à 29, et Sehrer, point 29).

Sur l'existence d'une entrave à la libre circulation des travailleurs

81 Il convient, en premier lieu, de rappeler que, dans l'affaire au principal, M. de Groot, ressortissant néerlandais, réside aux Pays-Bas et y a perçu une partie de ses revenus de l'année 1994. L'autre partie de ses revenus du travail au titre de la même année lui a été versée par des sociétés étrangères pour des prestations effectuées dans trois autres États membres. Il est donc constant qu'il a fait usage du droit à la libre circulation des travailleurs.

82 Le fait que M. de Groot ne se trouvait pas engagé dans un rapport de travail à la date de l'imposition ne saurait le priver de la garantie de certains droits liés à la qualité de travailleur (voir, en ce sens, arrêt Sehrer, précité, point 30, ainsi que la jurisprudence citée) dans la mesure où le litige au principal concerne les conséquences fiscales directes de l'exercice par M. de Groot, en tant que travailleur, d'activités dans d'autres États membres.

83 Il convient, en second lieu, de constater qu'il est constant entre les parties au principal que, en application du mécanisme de la fraction de proportionnalité, une quote-part du montant des avantages fiscaux personnels auxquels M. de Groot pouvait prétendre n'a pas donné lieu à une réduction effective de l'impôt dû aux Pays-Bas. Ce dernier a ainsi subi un désavantage réel en raison de

l'application de la fraction de proportionnalité puisqu'il a retiré du paiement de ses obligations alimentaires et de la quotité exonérée d'impôt un avantage fiscal moindre que celui qu'il aurait obtenu s'il avait perçu l'ensemble de ses revenus de l'année 1994 aux Pays-Bas.

84 Ce désavantage occasionné par l'application qui est faite par l'État membre de résidence de sa réglementation préventive de la double imposition est de nature à dissuader un ressortissant de cet État de le quitter pour exercer une activité salariée, au sens du traité, sur le territoire d'un autre État membre.

85 Contrairement à ce que soutient le gouvernement néerlandais en se fondant sur l'arrêt Gilly, précité, le désavantage subi par M. de Groot n'est imputable ni à des disparités entre les régimes fiscaux des États membres de résidence et d'emploi ni aux régimes fiscaux des différents États d'emploi de ce dernier.

86 À cet égard, il importe de relever qu'une situation telle que celle en cause au principal se distingue de celle sur laquelle a porté l'arrêt Gilly, précité. Ainsi, le désavantage fiscal subi par M. de Groot n'est nullement lié à une différence entre les barèmes d'imposition de l'État de résidence et ceux des États d'emploi, ainsi que l'a indiqué la juridiction de renvoi, alors que, au point 47 dudit arrêt Gilly, la Cour a jugé que les conséquences défavorables que pourrait entraîner, pour M^me^ Gilly, le mécanisme de crédit d'impôt en cause découlaient au premier chef des disparités entre les barèmes d'imposition des États membres en cause, dont la fixation, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, relève de la compétence de ces derniers.

87 En outre, alors que M^me^ Gilly avait obtenu, dans l'État de résidence, l'intégralité des avantages fiscaux prévus par la législation de cet État au profit de ses résidents, tel n'est pas le cas de M. de Groot, qui soutient précisément, dans l'affaire au principal, qu'il a été privé, dans l'État de sa résidence, d'une partie des abattements prévus par la législation de celui-ci pour ses résidents du fait de l'exercice de son droit à la libre circulation.

88 En ce qui concerne l'absence de prise en compte de la situation personnelle et familiale de M. de Groot dans les régimes fiscaux des États d'emploi, qui ressort des indications figurant dans l'ordonnance de renvoi, il convient de relever, ainsi que le fait à bon droit la Commission, qu'une telle obligation n'est pas prévue dans les conventions avec l'Allemagne, la France et le Royaume-Uni.

89 De surcroît, la Cour a jugé, respectivement aux points 36 et 27 des arrêts précités Schumacker et Gschwind, que l'obligation de prendre en compte la situation personnelle et familiale ne pèse sur l'État membre d'emploi que lorsque le contribuable tire la quasi-totalité ou la totalité de ses ressources imposables d'une activité exercée dans ce dernier et qu'il ne perçoit pas de revenu significatif dans son État de résidence, de sorte que celui-ci n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale.

90 Au point 32 de l'arrêt Schumacker, précité, la Cour a également jugé que c'est, en principe, à l'État de résidence qu'il incombe d'accorder au contribuable la totalité des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale, car cet État est le mieux à même d'apprécier la capacité contributive personnelle du contribuable dans la mesure où ce dernier y a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux.

91 En l'occurrence, si, comme le fait valoir le gouvernement néerlandais, les pensions alimentaires payées par M. de Groot et la quotité exonérée d'impôt ont été prises en considération pour calculer le montant théorique de l'impôt frappant l'ensemble des revenus du contribuable, force est de constater que l'application de la fraction de proportionnalité a conduit toutefois à ne faire bénéficier ce dernier des abattements liés à sa situation familiale et personnelle qu'au prorata des revenus qu'il a perçus aux Pays-Bas. En raison du fait qu'il a exercé son droit à la libre circulation, M. de Groot a par conséquent perdu le bénéfice d'une partie des abattements fiscaux prévus par la législation néerlandaise et auxquels il pouvait prétendre en sa qualité de résident aux Pays-Bas.

92 Il convient d'ajouter à cet égard qu'il importe peu que la fraction de proportionnalité soit appliquée conformément à l'arrêté de 1989, dans le cas des revenus perçus et imposés au Royaume-Uni, ou à ce qui est prévu dans les conventions avec l'Allemagne et la France, dans le cas des revenus perçus et imposés dans ces États membres, même si ces conventions ne font que reproduire les dispositions de la législation néerlandaise sur ce point.

93 En effet, il y a lieu de rappeler que, en vertu d'une jurisprudence constante, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par voie conventionnelle, les doubles impositions. Dans ce contexte, les États membres sont libres, dans le cadre des conventions bilatérales, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale (arrêts Gilly, précité, points 24 et 30, ainsi que du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, point 57).

94 Toutefois, en ce qui concerne l'exercice du pouvoir d'imposition ainsi réparti, les États membres sont tenus de se conformer aux règles communautaires (voir, en ce sens, arrêt Saint-Gobain ZN, précité, point 58) et, plus particulièrement, de respecter le principe du traitement national des ressortissants des autres États membres et de leurs propres ressortissants qui ont fait usage des libertés garanties par le traité.

95 Par conséquent, une réglementation telle que celle en cause au principal constitue une entrave à la libre circulation des travailleurs prohibée, en principe, par l'article 48 du traité.

Sur les justifications d'une telle entrave

96 Il convient toutefois d'examiner si cette entrave à la libre circulation des travailleurs est susceptible d'être justifiée au regard des dispositions du traité.

97 S'agissant, en premier lieu, de l'argument selon lequel le désavantage subi par un contribuable tel que M. de Groot, en ce qui concerne la réduction d'impôt, est en grande partie compensé par un avantage de progressivité, tel qu'il a été exposé par l'avocat général près la juridiction de renvoi et invoqué par le gouvernement belge, il suffit de rappeler que, en vertu d'une jurisprudence constante, un traitement fiscal défavorable contraire à une liberté fondamentale ne saurait être justifié par l'existence d'autres avantages fiscaux, à supposer même que de tels avantages existent (voir, en ce qui concerne la liberté d'établissement, arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83, Rec. p. 273, point 21; du 27 juin 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, point 53, et Saint-Gobain ZN, précité, point 54; en ce qui concerne la libre prestation des services, arrêt du 26 octobre 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec. p. I-7447, point 44, et, en ce qui concerne la libre circulation des capitaux, arrêt du 6 juin 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, point 61).

98 Il convient d'écarter, en deuxième lieu, l'argument du gouvernement néerlandais selon lequel il est justifié que l'État de résidence ne prenne en compte la situation personnelle et familiale du contribuable résident que proportionnellement aux revenus perçus sur son territoire, étant donné qu'il incomberait à l'État d'emploi d'en faire autant pour la partie des revenus imposables sur son territoire. À cet égard, il y a lieu de rappeler que le revenu perçu sur le territoire d'un État par un travailleur 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 d'un tel contribuable, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus ainsi que 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'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 (voir arrêt Schumacker, précité, point 32).

99 Il est certes loisible aux États membres, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, de modifier cette corrélation entre la prise en compte par l'État de résidence, d'une part, de l'ensemble des revenus de ses résidents et, d'autre part, de leur situation personnelle et familiale globale par le biais de conventions, bilatérales ou multilatérales, de prévention de la double imposition. L'État de résidence peut donc se voir conventionnellement délié de son obligation d'assumer l'intégralité de la prise en considération de la situation personnelle et familiale des contribuables résidant sur son territoire et exerçant partiellement leur activité économique à l'étranger.

100 L'État de résidence peut également se dispenser de l'exécution de cette obligation dans la mesure où il constate que, en dehors même de toute convention, un ou plusieurs États d'emploi accordent, sur les revenus qu'ils taxent, des avantages liés à la prise en compte de la situation personnelle et familiale des contribuables qui ne résident pas sur le territoire de ces États mais y perçoivent des revenus taxables.

101 Les mécanismes utilisés en vue d'éliminer la double imposition ou les systèmes fiscaux nationaux qui ont pour effet de l'éliminer ou de l'atténuer doivent cependant assurer aux contribuables des États concernés que, au total, l'ensemble de leur situation personnelle et familiale sera dûment prise en compte, quelle que soit la manière dont les États membres concernés ont réparti cette obligation entre eux, sous peine de créer une inégalité de traitement incompatible avec les dispositions du traité sur la libre circulation des travailleurs, qui ne résulterait nullement des disparités existant entre les législations fiscales nationales.

102 En l'occurrence, force est de constater que le droit national néerlandais et les conventions conclues avec l'Allemagne, la France et le Royaume-Uni n'assurent pas un tel résultat. En effet, l'État de résidence est partiellement délié de son obligation de prendre en compte la situation personnelle et familiale du contribuable, sans que, pour la partie des revenus perçus sur leur territoire, les États d'emploi acceptent de supporter les conséquences fiscales d'une telle prise en compte ni que celles-ci soient mises à leur charge en application des conventions de prévention de la double imposition conclues avec l'État de résidence. Il n'en va autrement qu'en ce qui concerne la convention avec l'Allemagne, dans l'hypothèse seulement où 90 % des revenus sont perçus dans l'État d'emploi, ce qui n'est pas le cas dans l'affaire au principal.

103 S'agissant, en troisième lieu, de l'argument invoqué par le gouvernement belge, selon lequel il serait disproportionné de faire peser sur l'État de résidence la charge d'octroyer la totalité des abattements auxquels peuvent prétendre les contribuables résidents ayant perçu des rémunérations dans d'autres États membres, même lorsque lesdites rémunérations ont été imposées dans ceux-ci sans que la situation personnelle et familiale du contribuable ait été prise en compte, il convient de rappeler la jurisprudence constante selon laquelle la perte de recettes fiscales ne peut jamais constituer une justification d'une restriction à l'exercice d'une liberté fondamentale (arrêts du 16 juillet 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, point 28, et Saint-Gobain ZN, précité, point 51).

104 Par ailleurs, il importe de relever que, lors de l'imposition des revenus de M. de Groot, les autorités fiscales néerlandaises ont pu appliquer la progressivité du barème d'imposition national en raison de l'introduction de la réserve de progressivité dans les conventions bilatérales.

105 En dernier lieu, il ne saurait être soutenu que le système d'imputation des abattements personnels au prorata des revenus exonérés, prévu par la réglementation néerlandaise et par les conventions bilatérales, serait nécessaire à la cohérence de la méthode d'exemption avec réserve de progressivité.

106 Certes, la Cour a considéré que la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal peut justifier une réglementation de nature à restreindre les libertés fondamentales (arrêts du 28 janvier 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, point 28, et Commission/Belgique, C-300/90, Rec. p. I-305, point 21).

107 Tel n'est cependant pas le cas en l'espèce.

108 Dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts précités Bachmann et Commission/Belgique, un lien direct existait entre la déductibilité des cotisations versées dans le cadre de contrats d'assurance contre la vieillesse et le décès et l'imposition des sommes perçues en exécution desdits contrats, lien qu'il convenait de préserver en vue de sauvegarder la cohérence du système fiscal en cause.

109 Or, aucun lien direct de cette nature n'existe dans l'affaire au principal entre, d'une part, la méthode d'exemption avec réserve de progressivité, en vertu de laquelle l'État de résidence renonce à imposer les revenus perçus dans d'autres États membres mais en tient compte aux fins de déterminer le taux d'imposition applicable aux rémunérations non exemptées, et, d'autre part, l'imputation des abattements personnels au prorata des revenus perçus dans l'État de résidence. En effet, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 58 de ses conclusions, l'effectivité de la progressivité de l'impôt sur le revenu dans l'État de résidence, que poursuit la méthode d'exemption avec réserve de progressivité, n'est pas subordonnée à la limitation, dans cet État, de la prise en compte de la situation personnelle et familiale du contribuable.

110 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 48 du traité s'oppose à une réglementation telle que celle en cause au principal, reprise ou non dans une convention tendant à éviter les doubles impositions, en vertu de laquelle un contribuable perd, pour le calcul de ses impôts sur le revenu dans

l'État de résidence, une partie du bénéfice de la quotité dudit revenu exonérée d'impôt et de ses avantages fiscaux personnels, en raison du fait qu'il a également perçu, pendant l'année considérée, des rémunérations dans un autre État membre qui y ont été imposées sans que soit prise en compte sa situation personnelle et familiale.

111 En raison de la réponse donnée à la première question au regard de l'article 48 du traité, il n'est pas nécessaire d'examiner si l'article 7 du règlement n° 1612/68 s'oppose à une réglementation telle que celle en cause au principal.

Sur la deuxième question

112 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande en substance si le droit communautaire contient des exigences spécifiques quant à la manière dont l'État de résidence est tenu de prendre en compte la situation personnelle et familiale d'un travailleur salarié ayant exercé une activité dans un autre État membre.

113 Selon la Commission, dans le cas où, comme dans l'affaire au principal, la réglementation nationale ou conventionnelle est incompatible avec l'article 48 du traité, un résident fiscal d'un État membre qui a fait usage de son droit à la libre circulation des travailleurs a droit à ce que l'abattement au titre de sa situation personnelle et familiale soit effectivement fixé à un niveau correspondant à celui auquel il aurait pu prétendre s'il avait acquis la totalité de ses revenus dans l'État de résidence. Sous cette réserve, il ne découlerait du droit communautaire aucune exigence spécifique quant à la manière dont l'État de résidence est tenu de prendre en compte la situation personnelle et familiale du travailleur concerné.

Appréciation de la Cour

114 Il y a lieu de relever que le droit communautaire ne prévoit aucune exigence spécifique quant à la manière dont l'État de résidence est tenu de prendre en compte la situation personnelle et familiale d'un travailleur qui, au cours d'un exercice fiscal déterminé, a perçu des revenus dans cet État et dans un autre État membre. Toutefois, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 72 de ses conclusions, les conditions de prise en compte par l'État de résidence de la situation personnelle et familiale d'un tel contribuable ne doivent pas constituer une discrimination, directe ou indirecte, fondée sur la nationalité, ni une entrave à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité.

115 Il convient par conséquent de répondre à la deuxième question que le droit communautaire ne contient aucune exigence spécifique quant à la manière dont l'État de résidence est tenu de prendre en compte la situation personnelle et familiale d'un travailleur salarié qui, au cours d'un exercice fiscal déterminé, a perçu des revenus dans cet État et dans un autre État membre, pour autant que les conditions de prise en compte par l'État de résidence de ladite situation ne constituent pas une discrimination, directe ou indirecte, fondée sur la nationalité, ni une entrave à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité.

Sur les dépens

116 Les frais exposés par les gouvernements néerlandais, belge et allemand, ainsi que par la Commission, 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 (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Hoge Raad der Nederlanden, par ordonnance du 18 octobre 2000, dit pour droit:

1) **L'article 48 du traité CE (devenu, après modification, article 39 CE) s'oppose à une réglementation telle que celle en cause au principal, reprise ou non dans une convention tendant à éviter les doubles impositions, en vertu de laquelle un contribuable perd, pour le calcul de ses impôts sur le revenu dans l'État de résidence, une partie du bénéfice de la quotité dudit revenu exonérée d'impôt et de ses avantages fiscaux personnels, en raison du fait qu'il a également perçu, pendant l'année considérée, des rémunérations dans un autre État membre qui y ont été imposées sans que soit prise en compte sa situation personnelle et familiale.**

2) **Le droit communautaire ne contient aucune exigence spécifique quant à la manière dont l'État de résidence est tenu de prendre en compte la situation personnelle et familiale d'un travailleur salarié qui, au cours d'un exercice**

fiscal déterminé, a perçu des revenus dans cet État et dans un autre État membre, pour autant que les conditions de prise en compte par l'État de résidence de ladite situation ne constituent pas une discrimination, directe ou indirecte, fondée sur la nationalité, ni une entrave à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité CE.

Wathelet Timmermans Edward

Jann Rosas

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 12 décembre 2002.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

M. Wathelet