ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

10 septembre 2009 *

Dans l'affaire C-269/07,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 6 juin 2007,

Commission des Communautés européennes, représentée par MM. R. Lyal et W. Mölls, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République fédérale d'Allemagne, représentée par MM. C. Blaschke et M. Lumma, en qualité d'agents, assistés de Me D. Wellisch, Rechtsanwalt, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. C. W. A. Timmermans, président de chambre, MM. K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (rapporteur) et Mme C. Toader, juges,

avocat général: M. J. Mazák,
greffier: Mme R. Şereş, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 17 décembre 2008,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 31 mars 2009,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en adoptant et en conservant les dispositions en matière de pension vieillesse complémentaire figurant aux articles 79 à 99 de la loi fédérale relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz, ci-après l'«EStG»), la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 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), ainsi qu'en vertu des articles 12 CE et 18 CE, dans la mesure où ces dispositions:

— refusent aux travailleurs frontaliers (et à leurs conjoints) le bénéfice de la prime dès lors qu'ils ne sont pas intégralement assujettis à l'impôt dans cet État membre;

— interdisent d'utiliser le capital subventionné pour un logement en propriété à des fins d'habitation personnelle dès lors que celui-ci n'est pas situé en Allemagne, et

— prévoient que la subvention doit être remboursée en cas de cessation de l'assujettissement intégral à l'impôt.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

2 L'article 7, paragraphes 1 et 2, du règlement nº 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 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.»

La réglementation nationale

3 L'article 1er de l'EStG est libellé comme suit:

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

[…]

(3) Sur demande, les personnes physiques, qui n'ont ni domicile ni résidence habituelle sur le territoire national, sont traitées comme intégralement assujetties si elles perçoivent des revenus allemands au sens de l'article 49, à condition toutefois que ces revenus soient soumis à l'impôt allemand sur le revenu à concurrence de 90 % au moins ou que la fraction des revenus non soumis à l'impôt en Allemagne ne dépasse pas 6 136 euros par année civile. […]

[…]»

4 En vertu de l'article 10a, paragraphe 1, de l'EStG, les affiliés au régime légal de l'assurance retraite peuvent, par année, jusqu'à concurrence d'un certain plafond

déduire au titre des dépenses exceptionnelles les cotisations d'épargne-pension majorées de la prime allouée en vertu des articles 79 et suivants. Selon ladite disposition, outre les affiliés au régime légal de l'assurance retraite, d'autres catégories de personnes bénéficient desdites modalités de déduction. L'article 10a, paragraphe 2, de l'EStG règle le rapport entre la déduction des cotisations d'épargne-pension au titre des dépenses exceptionnelles et l'octroi de la prime visée par l'article 79 de l'EStG, en prévoyant l'application du régime le plus avantageux pour le contribuable.

5 L'article 79 de l'EStG, intitulé «Bénéficiaires de la prime», prévoit:

«Les contribuables intégralement assujettis qui sont bénéficiaires au sens de l'article 10a, paragraphe 1, ont droit à une prime d'épargne-pension (prime). Dans le cas des couples mariés qui satisfont aux conditions de l'article 26, paragraphe 1, et où un seul conjoint est bénéficiaire en vertu de la première phrase, l'autre conjoint peut également bénéficier de la prime dès lors qu'il existe un contrat d'épargne-pension établi à son nom.»

6 Selon l'article 83 de l'EStG, intitulé «Prime d'épargne-pension», une prime qui se compose d'une prime de base et d'un supplément de prime pour enfants est accordée en fonction des cotisations versées au titre de l'épargne-pension.

7 L'article 84 de l'EStG indique le montant de la prime de base auquel peut prétendre chaque bénéficiaire.

8 L'article 85 de l'EStG indique le montant supplémentaire auquel le bénéficiaire de la prime de base peut prétendre pour les enfants pour lesquels il perçoit des allocations familiales.

9 Aux termes de l'article 92a de l'EStG, intitulé «Utilisation pour un logement en propriété à des fins d'habitation personnelle»:

«(1) Le bénéficiaire de la prime peut utiliser directement au moins 10 000 euros du capital constitué par un contrat d'épargne-pension et subventionné en vertu de l'article 10a ou de la présente section pour l'acquisition ou la construction d'un logement en propriété utilisé à des fins d'habitation personnelle dans sa propre maison située sur le territoire national, ou d'un appartement situé sur le territoire national (part de logement de l'épargne-pension). Le montant maximal pouvant être utilisé au sens de la première phrase est limité à 50 000 euros.

[…]»

10 L'article 93 de l'EStG, intitulé «Affectation dommageable», prévoit que, en cas d'affectation dommageable du capital d'épargne-pension subventionné, le bénéficiaire doit rembourser les primes perçues ainsi que les sommes déduites au titre des dépenses exceptionnelles visées à l'article 10a de l'EStG. L'article 94 de l'EStG établit la procédure dans le cas d'une telle affectation dommageable.

11 Aux termes de l'article 95 de l'EStG, intitulé «Cessation de l'assujettissement intégral à l'impôt sur le revenu du bénéficiaire de la prime»:

«(1) Les articles 93 et 94 s'appliquent mutatis mutandis dès lors que le bénéficiaire quitte son domicile ou sa résidence habituelle sur le territoire national et n'est donc plus intégralement assujetti à l'impôt, ou en l'absence d'une demande conformément à l'article 1er, paragraphe 3.

(2) Sur demande du bénéficiaire, la restitution du montant à rembourser (article 93, paragraphe 1, première phrase) est différée tout d'abord jusqu'au début de la phase de versement (article 1er, paragraphe 1, point 2, de l'Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz). Le moratoire est prolongé dès lors qu'une fraction de 15 pour cent au moins des prestations versées au titre du contrat d'épargne-pension est utilisée pour le remboursement. Des intérêts moratoires ne sont pas prélevés. […]

(3) Dans les cas prévus au paragraphe 1, si la condition de l'assujettissement intégral est de nouveau satisfaite ou si la demande prévue à l'article 1er, paragraphe 3, a été effectuée, l'organisme central libère le montant à rembourser qui faisait l'objet d'un moratoire. […]»

La procédure précontentieuse

12 Considérant que les dispositions en matière de pension vieillesse complémentaire figurant aux articles 79 à 99 de l'EStG n'étaient pas conformes au droit communautaire, la Commission a, le 16 décembre 2003, adressé une lettre de mise en demeure à ce sujet à la République fédérale d'Allemagne, laquelle a répondu par lettre du 19 février 2004, contestant toute violation du droit communautaire.

13 Par lettre du 19 décembre 2005, la Commission a envoyé à la République fédérale d'Allemagne un avis motivé invitant cet État membre à prendre, dans un délai de deux mois à compter de la réception dudit avis, les mesures nécessaires pour s'y conformer. Par lettre du 20 février 2006, ledit État membre a répondu audit avis motivé.

14 N'étant pas satisfaite de la réponse des autorités allemandes, la Commission a, le 1er juin 2007, décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

15 Le recours de la Commission repose sur trois griefs. Par son premier grief, la Commission soutient que la législation allemande, en ce qu'elle exclut les travailleurs frontaliers non assujettis intégralement à l'impôt allemand du bénéfice de la prime, constitue une discrimination indirecte fondée sur la nationalité incompatible avec les articles 39 CE et 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68. Selon son deuxième grief, l'interdiction d'utiliser le capital subventionné pour l'acquisition ou la construction d'un logement en propriété à des fins d'habitation personnelle, dès lors que celui-ci n'est pas situé sur le territoire de la République fédérale d'Allemagne, constituerait une discrimination indirecte fondée sur la nationalité incompatible avec les articles 39 CE et 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68. Par son troisième grief, la Commission fait valoir que l'obligation de remboursement en cas de cessation de l'assujettissement intégral à l'impôt est contraire aux articles 12 CE, 18 CE et 39 CE ainsi que 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68.

Sur le premier grief

Argumentation des parties

16 La Commission fait valoir que l'article 79 de l'EStG, en ce qu'il prévoit l'octroi d'une prime d'épargne-pension aux contribuables entièrement assujettis à l'impôt en Allemagne, constitue une discrimination déguisée fondée sur la nationalité incompatible avec les articles 39 CE et 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68.

17 Elle considère en substance que la prime d'épargne-pension constitue, selon la jurisprudence de la Cour, un avantage social au sens de l'article 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68. La prime d'épargne-pension serait «généralement» accordée aux intéressés en raison de leur qualité objective de travailleur. Les contrats d'épargne-pension ayant été introduits dans le but de compléter la retraite légale de ces derniers, dont le niveau a été abaissé, cette prime viserait ainsi à apporter un soutien au paiement

des cotisations et, partant, à aider les intéressés à se constituer une pension complémentaire tout au long de leur vie professionnelle.

18 En tout état de cause, la notion d'avantage social couvrirait, selon la jurisprudence de la Cour, les avantages reconnus à un bénéficiaire en raison de sa résidence sur le territoire de l'État membre qui octroie cet avantage. Tel serait le cas en l'espèce. Cette approche jurisprudentielle s'expliquerait par la finalité de l'article 7 du règlement nº 1612/68 qui est de faciliter la mobilité à l'intérieur de la Communauté européenne. L'octroi de prestations aux habitants d'un État membre pourrait en effet avoir des répercussions sur le pouvoir d'attraction que le marché du travail de cet État est susceptible d'exercer et, partant, serait à même d'encourager la mobilité. Selon la Commission, les travailleurs frontaliers se trouvent, au regard des dispositions régissant la préparation de la retraite, dans la même situation que les travailleurs qui résident en Allemagne et sont affectés de la même manière par la réduction du régime de retraite légal allemand au profit duquel ils versent des cotisations. Or, l'article 79 de l'EStG établirait une distinction entre ces deux catégories de travailleurs dès lors que l'octroi de la prime d'épargne-pension dépend de l'assujettissement intégral de son bénéficiaire à l'impôt allemand. Cette condition de l'assujettissement intégral serait, en vertu de l'article 1er de l'EStG, l'équivalent d'une condition de résidence sur le territoire national et, par conséquent, son application exclurait du bénéfice de cette prime les travailleurs frontaliers.

19 La Commission relève que les travailleurs frontaliers, qui, en majorité, ne sont pas de nationalité allemande et dont les revenus sont imposables dans leur État de résidence en vertu des conventions bilatérales préventives de la double imposition conclues par la République fédérale d'Allemagne, notamment, avec la République française et la République d'Autriche, ne sont pas traités comme des contribuables intégralement assujettis. Par conséquent, ils ne pourraient pas bénéficier de la prime d'épargne-pension en cause et seraient victimes d'une discrimination déguisée sur le fondement de la nationalité. La Commission souligne, à cet égard, que les travailleurs frontaliers n'ont pas la possibilité de demander à être traités comme des personnes intégralement assujetties à l'impôt sur le revenu au titre de l'article 1er, paragraphe 3, de l'EStG, dans la mesure où, en application des conventions susmentionnées, l'imposition de leurs revenus perçus en Allemagne a été exclusivement attribuée à un autre État membre.

20 Quant à l'argument de la République fédérale d'Allemagne tiré de l'absence d'obligation de conclure des contrats d'épargne-pension, ce qui ne permettrait pas de considérer la prime en cause comme un avantage social, la Commission précise que la classification de celle-ci en tant qu'avantage social ne dépend pas de la question de savoir si elle s'inscrit dans un système obligatoire ou facultatif. La Commission ajoute qu'un système volontaire pourrait aussi contribuer à compléter un système d'assurance obligatoire, ce qui serait précisément le cas en l'espèce.

21 La Commission explique que les considérations sur lesquelles repose le reproche de discrimination sont pertinentes indépendamment de la qualification de la prime en tant qu'avantage «social» ou «fiscal», l'élément déterminant étant, dans les deux cas, que la situation des travailleurs allemands, tout comme celle des frontaliers, est caractérisée par leur affiliation au régime légal de retraite et par l'évolution future des pensions qui en découle. Elle indique que la ratio de la jurisprudence Schumacker (arrêt du 14 février 1995, C-279/93, Rec. p. I-225) implique l'assimilation des travailleurs frontaliers aux résidents et non leur distinction. Lesdits travailleurs étant obligatoirement affiliés au régime de retraite allemand sur la base du règlement (CEE) nº 1408/71 du Conseil, du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté (JO L 149, p. 2), c'est ce régime qui devrait être retenu comme critère de rattachement et non pas le statut fiscal des intéressés.

22 Se référant à l'arrêt du 11 août 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), et notamment à l'article 21, paragraphe 1, du modèle de convention de double imposition de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) concernant le revenu et la fortune (rapport du comité des affaires fiscales de l'OCDE, 1977), la Commission considère que l'argument de la République fédérale d'Allemagne tiré de la cohérence fiscale est dénué de pertinence. Un État membre ne saurait invoquer un tel argument lorsqu'il a lui-même convenu une convention préventive de la double imposition en ce sens qu'il peut certes imposer les pensions perçues de l'étranger par des personnes résidant sur son territoire national, mais qu'il ne peut pas imposer les pensions nationales perçues par des personnes résidant à l'étranger.

23 En outre, la Commission soutient que, conformément à l'article 85 de l'EStG, la prime pour enfants constitue un avantage social qui doit également être accordé sans

discrimination, de sorte que soumettre le bénéfice de cet avantage à l'obligation d'assujettissement intégral à l'impôt du contribuable constitue également une violation des articles 39, paragraphe 2, CE et 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68.

24 Enfin, se référant à une jurisprudence constante, et notamment aux arrêts du 30 septembre 1975, Cristini (32/75, Rec. p. 1085); du 26 février 1992, Bernini (C-3/90, Rec. p. I-1071), et du 8 juin 1999, Meeusen (C-337/97, Rec. p. I-3289), la Commission fait valoir que la prime d'épargne-pension dérivée accordée au conjoint d'un bénéficiaire selon l'article 79 de l'EStG est également contraire aux articles 39, paragraphe 2, CE et 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68. En effet, la condition de résidence sur le territoire national imposée pour le conjoint entraînerait une restriction déguisée fondée sur la nationalité dans la mesure où, dans le cas des frontaliers, qui ne sont généralement pas des ressortissants de l'État dans lequel ils exercent leur activité professionnelle, les membres de la famille sont habituellement domiciliés dans l'État de résidence du travailleur.

25 La République fédérale d'Allemagne conteste le fait que la condition d'assujettissement intégral à l'impôt allemand, prévue à l'article 79 de l'EStG, constitue une violation des articles 39 CE et 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68.

26 Cet État membre considère que la prime d'épargne-pension constitue non pas un avantage social au sens de l'article 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68, mais un avantage fiscal.

27 En effet, l'octroi de la prime en cause ne serait pas lié à la qualité objective de travailleur du bénéficiaire. Il ressortirait de l'article 10a, paragraphe 1, de l'EStG, auquel l'article 79 de l'EStG renvoie, que, premièrement, le droit à la prime ne dépendrait pas exclusivement du fait que l'intéressé est un travailleur au sens du droit communautaire, que, deuxièmement, cet avantage s'étendrait aussi aux indépendants et que, troisièmement, un groupe non négligeable de travailleurs serait contraint d'adhérer à un système de prévoyance professionnelle spécifique à leur profession, tels les

médecins, et n'aurait pas la possibilité de bénéficier de la déduction au titre des dépenses exceptionnelles prévue à l'article 10a de l'EStG.

28 De même, l'octroi de la prime ne dépendrait pas de la résidence sur le territoire national. L'assujettissement à l'assurance obligatoire visée à l'article 10a de l'EStG serait lié au lieu de l'emploi et non à la résidence, ainsi que cela ressort de l'article 13, paragraphe 2, sous a), du règlement nº 1408/71.

29 À la différence des systèmes légaux de sécurité sociale caractérisés par l'obligation de verser des cotisations, la condition nécessaire pour pouvoir bénéficier de la prime en cause serait la conclusion volontaire d'un contrat d'épargne-pension avec un prestataire privé.

30 La République fédérale d'Allemagne ajoute que, contrairement aux allégations de la Commission, la motivation du législateur ne pourrait amener à tirer des conclusions impératives sur la qualification juridique de la mesure adoptée. Afin d'encourager la constitution d'une pension privée complémentaire, le législateur allemand aurait en effet clairement opté pour une solution fiscale, même s'il était guidé par des considérations d'ordre social.

31 Selon la République fédérale d'Allemagne, la prime d'épargne-pension est un avantage fiscal au sens de l'article 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68. Cet État membre explique que, d'une part, s'agissant du droit à cette prime, l'article 79 de l'EStG renvoie à l'article 10a, paragraphe 1, de l'EStG et que, d'autre part, le bénéfice de ladite prime dépend de la possibilité de procéder à la déduction au titre des dépenses exceptionnelles visées à l'article 10a de l'EStG, lequel article constitue la disposition centrale de ce mécanisme classique du droit fiscal. Le lien étroit entre la déduction au titre des dépenses exceptionnelles et la prime d'épargne-pension résulterait non seulement des renvois figurant dans le texte législatif, mais aussi du fait que cette prime constitue une avance sur la réduction d'impôt.

32 La République fédérale d'Allemagne, se référant à l'arrêt Schumacker, précité, considère qu'il n'y a pas de différence de traitement interdite par le droit communautaire dès lors que la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables en matière d'impôts directs dans la mesure où 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, et que la capacité contributive personnelle du non-résident peut s'apprécier 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.

33 De ce fait, la République fédérale d'Allemagne soutient qu'il appartient en principe à l'État de résidence et non à l'État d'emploi de tenir compte de la situation personnelle du travailleur non-résident. À cet égard, elle expose, en se référant à l'arrêt du 14 septembre 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), que, si un frontalier perçoit plus de 90 % de ses revenus en Allemagne, il peut, conformément à l'article 1er, paragraphe 3, de l'EStG, demander à bénéficier, en Allemagne, du même traitement que celui réservé à un contribuable intégralement assujetti dans cet État et a, par conséquent, le droit de procéder à la déduction au titre des dépenses exceptionnelles. En l'absence de pouvoir d'imposition, la République fédérale d'Allemagne ne serait pas tenue d'accorder aux travailleurs frontaliers, dont les revenus sont imposés exclusivement dans l'État de résidence, d'avantage fiscal destiné à encourager la constitution d'une pension complémentaire.

34 La République fédérale d'Allemagne allègue également que les dispositions nationales litigieuses ne contiennent aucune discrimination interdite, même compte tenu des critères établis par la Cour en matière d'octroi d'avantages sociaux. En effet, le législateur allemand entendrait faire bénéficier d'une incitation à la constitution d'une épargne-pension individuelle les personnes qui présentent un lien de rattachement suffisamment étroit avec la société allemande au sens de l'arrêt du 18 juillet 2007, Geven (C-213/05, Rec. p. I-6347, point 28), sans subordonner strictement le bénéfice des avantages en cause à la condition de résidence sur le territoire national. La République fédérale d'Allemagne considère que les travailleurs frontaliers dont la situation est régie par les conventions bilatérales préventives de la double imposition ne présentent pas un tel lien de rattachement et qu'ils sont, au contraire, intégralement rattachés sur le plan juridique à leur État de résidence.

35 Ensuite, s'agissant de la prime accordée aux conjoints, la République fédérale d'Allemagne conteste également qu'elle constitue une inégalité de traitement interdite dès lors que le conjoint qui ne réside pas en Allemagne a également la possibilité de demander à bénéficier du traitement réservé aux contribuables intégralement assujettis en Allemagne pour autant que 90 % des revenus communs des époux soient perçus dans cet État ou que les revenus des époux perçus à l'étranger ne dépassent pas 12 272 euros.

36 Enfin, à titre subsidiaire, la République fédérale d'Allemagne avance, comme mesure de justification, des raisons de cohérence fiscale. L'avantage procuré par la prime d'épargne-pension au titre de l'article 79 de l'EStG et par la déduction au titre des dépenses exceptionnelles en vertu de l'article 10a de ladite loi serait contrebalancé par l'imposition ultérieure des prestations versées au titre de contrats d'épargne-pension conformément à l'article 22, point 5, de l'EStG.

Appréciation de la Cour

37 Il convient, d'abord, de relever que le présent grief concerne uniquement la situation des travailleurs frontaliers dont le revenu est exclusivement imposable dans leur État de résidence en vertu d'une convention préventive de la double imposition conclue par la République fédérale d'Allemagne avec d'autres États membres. Ensuite, il convient de souligner que la Commission demande à la Cour de constater l'existence d'un manquement au regard de l'octroi, par l'État allemand, de la prime d'épargne-pension prévue à l'article 79 de l'EStG et non au regard de la possibilité de déduire fiscalement, au titre de l'article 10a, paragraphe 1, de l'EStG, les cotisations d'épargne-pension. Il y a lieu, enfin, de rappeler que, par le présent grief, la Commission vise non seulement l'octroi de la prime litigieuse au travailleur, mais également le supplément de prime pour enfants ainsi que la prime dérivée octroyée au conjoint du bénéficiaire.

38 S'agissant, en premier lieu, de l'octroi de la prime d'épargne-pension au travailleur, la Commission et la République fédérale d'Allemagne s'opposent sur la qualification de

celle-ci en tant qu'avantage social ou au contraire fiscal au sens de l'article 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68.

39 La notion d'avantage social recouvre, selon une jurisprudence constante, tous les avantages qui, liés ou non à un contrat d'emploi, sont généralement reconnus aux travailleurs nationaux en raison, principalement, de leur qualité objective de travailleurs ou du simple fait de leur résidence ordinaire sur le territoire national, et dont l'extension aux travailleurs ressortissants d'autres États membres apparaît dès lors comme de nature à faciliter leur mobilité à l'intérieur de la Communauté (arrêts du 12 mai 1998, Martínez Sala, C-85/96, Rec. p. I-2691, point 25, et du 11 septembre 2007, Hendrix, C-287/05, Rec. p. I-6909, point 48). Il y a lieu de relever à cet égard que la Cour a déjà jugé que la notion d'«avantage social», au sens de l'article 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68, comprend le revenu garanti aux personnes âgées par la législation d'un État membre (voir arrêts du 12 juillet 1984, Castelli, 261/83, Rec. p. 3199, point 11, et du 6 juin 1985, Frascogna, 157/84, Rec. p. 1739, point 22).

40 Afin de pouvoir qualifier la prime d'épargne-pension en tant qu'avantage social ou fiscal, il y a lieu d'examiner, ainsi que l'indique l'avocat général au point 40 de ses conclusions, l'objectif et les conditions dans lesquels elle est octroyée.

41 Il ressort des pièces du dossier que l'origine de la prime d'épargne-pension est motivée par des considérations sociales. Cette prime a en effet été créée pour compenser la diminution future du niveau de retraite légale et, à cette fin, elle constitue une aide financière destinée à encourager les intéressés à se constituer une pension complémentaire tout au long de leur vie professionnelle.

42 Ladite prime est accordée, en vertu de l'article 10a de l'EStG auquel renvoie l'article 79 de l'EStG, principalement aux travailleurs salariés qui sont affiliés au régime légal de l'assurance retraite, car ils sont les premiers visés par la baisse du niveau de la retraite légale. Il y a encore lieu de relever que cette prime est octroyée indépendamment des revenus du bénéficiaire et que son montant dépend tant des cotisations versées au titre du contrat d'épargne-pension que du nombre d'enfants pour lesquels ce bénéficiaire

perçoit des allocations familiales. En outre, le droit à la prime prend naissance à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle lesdites cotisations ont été versées.

43 L'octroi de la prime d'épargne-pension est par conséquent un avantage social généralement accordé aux travailleurs en raison de leur qualité objective de travailleur.

44 Aucun des arguments avancés par la République fédérale d'Allemagne ne saurait remettre en cause cette constatation.

45 La circonstance, non contestée, que, conformément à l'article 10a de l'EStG, la prime bénéficie également à d'autres personnes n'ayant pas la qualité de travailleur au sens du droit communautaire n'est pas pertinente aux fins de dénier à cet avantage son caractère social, dès lors que la notion d'avantage social ne requiert pas de lien avec un contrat d'emploi ainsi que cela ressort du point 39 du présent arrêt.

46 Il y a lieu de préciser que le fait que d'autres catégories de personnes bénéficient de la prime, tout en n'étant pas des travailleurs, démontre que l'objectif social poursuivi à l'égard des salariés a été étendu à d'autres catégories de personnes se trouvant dans une situation similaire au regard du régime légal de la retraite.

47 La circonstance, avancée par la République fédérale d'Allemagne, que la conclusion d'un contrat d'épargne-pension auprès d'un fournisseur privé et le versement consécutif des cotisations y afférentes sont par nature volontaires n'est pas susceptible d'affecter la qualification de la prime litigieuse en tant qu'avantage social, dans la mesure où cette qualification n'est pas subordonnée au caractère obligatoire du régime qui accorde ledit avantage.

48 L'argumentation de la République fédérale d'Allemagne, visant à démontrer que la prime d'épargne-pension constitue un avantage fiscal au motif qu'elle serait une avance sur l'économie fiscale résultant de l'application de l'article 10a de l'EStG, ne saurait être retenue.

49 En effet, l'objet du présent grief porte non pas sur la possibilité de déduire les cotisations d'épargne-pension majorées de la prime au titre des dépenses exceptionnelles, déductions visées à l'article 10a de l'EStG, mais sur la prime d'épargne-pension prévue à l'article 79 de l'EStG qui est une prestation positive accordée par l'État allemand, abstraction faite de toute possibilité de déduction. Ladite prime constitue une aide minimale visant à encourager la constitution d'une pension complémentaire indépendamment des revenus du bénéficiaire et s'intègre au capital de l'épargne-pension.

50 La possibilité de déduction des cotisations d'épargne-pension constitue quant à elle un avantage distinct qui, dans certaines conditions, permet de réaliser une économie supplémentaire, correspondant à la différence entre le montant de la prime et celui de l'économie résultant de la déduction effectuée au titre de l'article 10a de l'EStG. Cette possibilité de déduction des cotisations au titre de l'article 10a de l'EStG n'est, par conséquent, pas susceptible de modifier la nature sociale de la prime d'épargne-pension.

51 Il convient à présent de déterminer si la subordination de l'octroi de la prime d'épargne-pension, en tant qu'avantage social au sens de l'article 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68, à la condition que le travailleur soit intégralement assujetti à l'impôt allemand constitue une discrimination au sens du droit communautaire.

52 À cet égard, il y a lieu de rappeler que l'article 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68 prévoit que le travailleur ressortissant d'un État membre bénéficie, sur le territoire des autres États membres, des mêmes avantages sociaux que les travailleurs nationaux. Selon une jurisprudence constante, les travailleurs frontaliers peuvent se prévaloir des

dispositions dudit article 7 au même titre que tout autre travailleur visé par cette disposition (arrêt Geven, précité, point 15).

53 Selon la jurisprudence constante de la Cour, la règle de l'égalité de traitement inscrite tant à l'article 39 CE qu'à l'article 7 du règlement nº 1612/68 prohibe non seulement les discriminations ostensibles, fondées sur la nationalité, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par l'application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (voir, notamment, arrêts du 27 novembre 1997, Meints, C-57/96, Rec. p. I-6689, point 44, et du 24 septembre 1998, Commission/France, C-35/97, Rec. p. I-5325, point 37).

54 À moins qu'elle ne soit objectivement justifiée et proportionnée à l'objectif poursuivi, une disposition de droit national doit être considérée comme indirectement discriminatoire dès lors qu'elle est susceptible, par sa nature même, d'affecter davantage les travailleurs migrants que les travailleurs nationaux et qu'elle risque, par conséquent, de défavoriser plus particulièrement les premiers (arrêts précités Meints, point 45, et Commission/France, point 38).

55 Force est de constater que, en l'occurrence, en vertu de l'article 79 de l'EStG, le bénéfice de la prime d'épargne-pension est subordonné à la condition d'un assujettissement intégral à l'impôt allemand. Sont intégralement assujetties à l'impôt allemand les personnes physiques qui, selon l'article 1er, paragraphe 1, de l'EStG, ont leur domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire national ou qui, selon le paragraphe 3 du même article 1er, formulent une demande en ce sens et répondent aux conditions strictes prévues audit paragraphe 3.

56 Or, en l'espèce, les travailleurs visés par le présent grief sont les travailleurs frontaliers dont le revenu est exclusivement soumis à l'imposition dans leur État de résidence en vertu de conventions bilatérales préventives de la double imposition conclues par la République fédérale d'Allemagne. Par conséquent, lesdits travailleurs n'ont pas la possibilité d'être assimilés à des contribuables intégralement assujettis, conformément à l'article 1er, paragraphe 3, de l'EStG, ce que l'État défendeur reconnaît au demeurant.

Dans ces circonstances, la condition d'assujettissement intégral à l'impôt allemand équivaut à une condition de résidence.

57 Par conséquent, les travailleurs frontaliers en cause qui, par définition, ont leur résidence dans un autre État membre, sont exclus du bénéfice de la prime d'épargne-pension.

58 Il y a par ailleurs lieu de relever que ces travailleurs frontaliers sont le plus souvent des non-nationaux, de sorte que les travailleurs de nationalité allemande satisfont plus facilement à la condition de l'assujettissement intégral à l'impôt allemand que les travailleurs frontaliers concernés, ce que la République fédérale d'Allemagne ne conteste pas au demeurant.

59 Dès lors, la subordination de l'octroi de la prime d'épargne-pension à une condition équivalente à une condition de résidence constitue une violation des articles 39 CE et 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68.

60 Cette constatation ne saurait être remise en cause par l'argument de la République fédérale d'Allemagne tiré de l'arrêt Geven, précité, selon lequel l'absence d'un lien de rattachement suffisamment étroit avec la société allemande serait susceptible de justifier le refus d'octroi d'un avantage social. En effet, il ressort des articles 10a, paragraphe 1, et 79 de l'EStG que, pour pouvoir bénéficier de la prime d'épargne-pension, le travailleur doit notamment être assuré au titre du régime légal de pensions de sécurité sociale allemand. Cette affiliation obligatoire au système de sécurité sociale allemand, garantissant le versement par les travailleurs de cotisations sociales audit système, constitue un lien de rattachement suffisamment étroit avec la société allemande pour permettre aux travailleurs frontaliers de bénéficier de l'avantage social en cause.

61 Par ailleurs, l'État membre défendeur ne saurait se prévaloir utilement, afin de démontrer l'absence de discrimination, de la possibilité offerte aux travailleurs frontaliers de bénéficier de primes similaires, voire plus avantageuses dans l'État membre de résidence. En effet, la prime d'épargne-pension en cause est non pas un avantage sous forme de déduction fiscale liée à l'imposition des revenus en Allemagne, mais une aide financière minimale donnée par l'État allemand destinée à encourager les travailleurs à se constituer une pension complémentaire privée afin de compenser la baisse du niveau de la retraite légale. La circonstance que les travailleurs frontaliers puissent éventuellement bénéficier d'allègements fiscaux dans leur État de résidence ne met pas fin à la discrimination dont ils font l'objet en ce qui concerne l'octroi de la prime d'épargne-pension.

62 La République fédérale d'Allemagne allègue, à titre subsidiaire, que l'inégalité de traitement est justifiée par la cohérence du système fiscal.

63 Il suffit de relever, à cet égard, que, à supposer qu'une telle discrimination lors de l'octroi d'un avantage social puisse être justifiée par des raisons de cohérence fiscale, cette justification ne saurait en l'espèce être retenue dès lors que la cohérence fiscale est assurée sur la base de conventions bilatérales préventives de la double imposition conclues par la République fédérale d'Allemagne avec d'autres États membres (voir, par analogie, arrêt Wielockx, précité, point 25).

64 S'agissant, en deuxième lieu, de l'octroi du supplément de la prime pour enfants, conformément à l'article 85 de l'EstG, il convient également de considérer, par identité de motifs, que subordonner l'octroi d'un tel supplément à la condition d'être intégralement assujetti à l'impôt allemand est contraire aux articles 39, paragraphe 2, CE et 7, paragraphe 2, du règlement n° 1612/68.

65 S'agissant, en troisième lieu, de l'octroi de la prime d'épargne-pension dérivée au conjoint du bénéficiaire, conformément à l'article 79 de l'EStG, il y a lieu de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, le conjoint d'un travailleur qui relève du champ d'application du règlement n° 1612/68 est un bénéficiaire indirect de l'égalité de

traitement accordée au travailleur migrant à l'article 7, paragraphe 2, de ce règlement et peut, par conséquent, demander à bénéficier de la prime d'épargne-pension dérivée si celle-ci constitue pour ce travailleur migrant un avantage social (voir, en ce sens, arrêt du 18 juillet 2007, Hartmann, C-212/05, Rec. p. I-6303, point 25).

66 Tel est le cas en l'espèce. Une prestation telle que la prime d'épargne-pension dérivée, qui apporte un soutien financier à la constitution d'une pension complémentaire pour le conjoint du travailleur, permet d'améliorer la situation des couples mariés en ce qui concerne leurs futures pensions de retraite et bénéficie au travailleur dans la mesure où elle contribue à la création de conditions visant à couvrir les risques vieillesse au sein de sa famille. Une telle prime constitue donc un avantage social au sens de l'article 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68 au profit des travailleurs frontaliers concernés.

67 Or, il ressort d'une lecture combinée des articles 79 et 26, paragraphe 1, de l'EStG que le conjoint du travailleur doit également être intégralement assujetti à l'impôt allemand pour pouvoir bénéficier de la prime dérivée. Étant donné que, en l'espèce, la condition de l'assujettissement intégral à l'impôt allemand équivaut à une condition de résidence en vertu de l'article 1er de l'EStG, une telle condition défavoriserait particulièrement les travailleurs frontaliers qui, par définition, ont leur résidence dans un autre État membre, où résident également en règle générale les membres de leur famille (arrêt Meeusen, précité, point 24).

68 Il s'ensuit que, en subordonnant l'octroi de la prime d'épargne-pension pour les conjoints à la condition qu'ils soient intégralement assujettis à l'impôt allemand, l'article 79 de l'EStG constitue une discrimination indirecte fondée sur la nationalité contraire aux articles 39 CE et 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68.

69 Il résulte de ce qui précède que le premier grief est fondé et que, en adoptant et en conservant les dispositions en matière de pension retraite complémentaire figurant aux articles 79 à 99 de l'EStG, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 39 CE et 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68, dans la mesure où ces dispositions refusent aux travailleurs frontaliers et à

leurs conjoints le bénéfice de la prime d'épargne-pension dès lors qu'ils ne sont pas assujettis intégralement à l'impôt dans cet État membre.

Sur le deuxième grief

Argumentation des parties

70 La Commission fait valoir que subordonner l'utilisation, dans certaines limites, du capital subventionné pour l'acquisition ou la construction d'un logement à des fins d'habitation personnelle à la condition que le bien immobilier se trouve sur le territoire national, ainsi que cela est prévu à l'article 92a de l'EStG, place les travailleurs frontaliers dans l'impossibilité d'utiliser le capital qu'ils ont épargné en vue de l'acquisition ou de la construction d'un tel logement situé dans une région frontalière de la République fédérale d'Allemagne. Un tel traitement défavorable des travailleurs frontaliers constituerait une discrimination indirecte fondée sur la nationalité et violerait, par conséquent, les articles 39, paragraphe 2, CE ainsi que 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68. La Commission précise que l'interdiction de discrimination dans le domaine de la libre circulation des travailleurs n'est assortie d'aucune réserve pour les cas de minimis.

71 Elle conteste l'argument de la République fédérale d'Allemagne selon lequel les dispositions litigieuses ne seraient pas discriminatoires à l'égard des travailleurs non-nationaux étant donné que la mesure aurait les mêmes effets pour les travailleurs migrants et les travailleurs allemands. En effet, le simple fait que les frontaliers forment un groupe important de personnes, qui, dans la plupart des cas, ne déménagent pas en Allemagne où se trouve leur emploi, démontrerait qu'ils ont tendance à acquérir un logement dans leur État de résidence, contrairement aux travailleurs allemands qui ne seraient qu'exceptionnellement enclins à acquérir un logement en dehors de leur pays. Sur la base tant des données concrètes sur le flux frontalier que de la jurisprudence, et notamment de l'arrêt du 21 février 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Rec. p. I-1711, point 36), la Commission considère que, généralement, les non-résidents sont plus

souvent propriétaires d'une maison située en dehors du territoire allemand que les résidents.

72 La République fédérale d'Allemagne conteste le fait que l'utilisation du capital subventionné aux fins de l'acquisition d'un logement en propriété situé en Allemagne constitue une discrimination indirecte fondée sur la nationalité. Tant les travailleurs allemands que les travailleurs ressortissants d'autres États membres qui ont leur domicile en dehors du territoire de la République fédérale d'Allemagne ne peuvent pas utiliser la prime d'épargne-pension en vue de l'acquisition ou de la construction d'un logement en propriété en dehors de cet État membre.

73 La République fédérale d'Allemagne soutient que la libre circulation des travailleurs n'est pas restreinte par l'article 92a de l'EStG au motif que ladite disposition n'aurait aucune influence sur le choix du lieu de travail. En juger autrement impliquerait que tous les avantages octroyés uniquement dans l'État d'emploi, et non dans l'État de résidence, constitueraient des restrictions possibles à la libre circulation des travailleurs.

74 À titre subsidiaire, la République fédérale d'Allemagne fait valoir que, en tout état de cause, tant une inégalité de traitement qu'une restriction à la libre circulation des travailleurs sont justifiées par des impératifs d'intérêt général tels que la reconnaissance de l'aide à la construction de logements ou la garantie d'un parc immobilier et la protection du système de sécurité sociale national.

Appréciation de la Cour

75 Il y a lieu de relever, à titre liminaire, que, lors de l'audience, la Commission a précisé que le présent grief ne vise pas uniquement les travailleurs frontaliers dont le revenu est

exclusivement imposé dans l'État de résidence, mais concerne l'ensemble des travailleurs frontaliers.

76 Dans le cadre de ce grief, il convient d'examiner si, ainsi que le soutient la Commission, l'article 92a de l'EStG, en ce qu'il subordonnerait l'utilisation du capital subventionné pour l'acquisition ou la construction d'un logement à des fins d'habitation personnelle à la condition que le bien immobilier se trouve sur le territoire allemand, restreint la possibilité d'exploiter un avantage social et constitue une discrimination indirecte contraire aux articles 39 CE et 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68.

77 En vertu de l'article 92a de l'EStG, le bénéficiaire de la prime peut utiliser, à concurrence de 50 000 euros au maximum, pour l'acquisition ou la construction d'un logement en propriété utilisé à des fins d'habitation personnelle situé sur le territoire national, le capital constitué par un contrat d'épargne-pension et subventionné.

78 Force est donc de constater que le capital subventionné en cause ne peut pas être utilisé pour l'acquisition ou la construction d'un logement situé dans une région frontalière en dehors du territoire allemand.

79 S'il est certes exact, ainsi que le soutient la République fédérale d'Allemagne, que ni les travailleurs allemands ni les travailleurs frontaliers ne peuvent utiliser ledit capital pour acquérir ou faire construire, en dehors du territoire allemand, un logement et que l'article 92a de l'EStG ne vise pas directement les non-résidents, il n'en reste pas moins que ces derniers sont plus souvent intéressés par l'achat d'un logement situé en dehors dudit territoire que les résidents (voir, en ce sens, arrêt Ritter-Coulais, précité, point 36).

80 Il s'ensuit que l'article 92a de l'EStG réserve aux travailleurs frontaliers un traitement moins avantageux que celui dont bénéficient les travailleurs résidant en Allemagne et qu'il constitue, par conséquent, une discrimination indirecte fondée sur la nationalité.

81 Il y a lieu à présent d'examiner si le traitement défavorable des travailleurs frontaliers est justifié par l'objectif consistant à garantir une offre adéquate de logements et à préserver le régime de sécurité sociale national, ainsi que le fait valoir la République fédérale d'Allemagne.

82 S'agissant, en premier lieu, de l'objectif visant à garantir une offre suffisante de logements, il convient de relever que, à supposer qu'un tel objectif constitue une raison impérieuse d'intérêt général, la condition, posée à l'article 92a de l'EStG, selon laquelle le logement à acquérir ou à construire doit être situé sur le territoire allemand, va, en tout état de cause, au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif visé dès lors que cet objectif pourrait être tout autant atteint si les travailleurs frontaliers continuent d'établir leur résidence sur le territoire d'un autre État membre plutôt que sur le territoire allemand (voir, en ce sens, arrêt du 17 janvier 2008, Commission/Allemagne, C-152/05, Rec. p. I-39, points 27 et 28).

83 Par ailleurs, l'argument de l'État défendeur tiré d'un risque de conflit avec la politique de logements d'autres États membres ne saurait être retenu dans la mesure où un tel risque n'a pas été démontré en l'espèce, la République fédérale d'Allemagne se limitant à indiquer de façon générale qu'une extension de la possibilité d'utiliser le capital de l'épargne-pension pour l'acquisition ou la construction d'un logement sur le territoire d'autres États membres risquerait de perturber la politique de logement de ces derniers.

84 S'agissant, en second lieu, de la protection du système de sécurité sociale national, il ressort de l'arrêt du 11 janvier 2007, ITC (C-208/05, Rec. p. I-181, point 43), que le risque d'atteinte grave à l'équilibre financier d'un système de sécurité sociale peut constituer une raison impérieuse d'intérêt général. Cependant, un tel risque n'a pas été démontré en l'espèce. La République fédérale d'Allemagne s'est en effet bornée à indiquer que, si les bénéficiaires disposent d'un logement dont ils sont propriétaires, ils ne risquent pas durant leur retraite de devoir supporter des charges de loyer et ne devront pas recourir à des prestations de sécurité sociale. En outre, cet objectif peut être atteint de la même manière si le capital de l'épargne-pension peut être utilisé pour l'acquisition d'un logement en dehors du territoire allemand.

85 Il résulte de ce qui précède que le présent grief est fondé et que la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 39 CE et 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68 en refusant aux travailleurs frontaliers le droit d'utiliser le capital subventionné pour l'acquisition ou la construction d'un logement à des fins d'habitation personnelle dès lors que ce logement n'est pas situé en Allemagne.

Sur le troisième grief

Argumentation des parties

86 La Commission considère que l'obligation de rembourser la prime d'épargne-pension en cas de cessation de l'assujettissement intégral à l'impôt, au titre de l'application combinée des articles 93 à 95 de l'EStG, viole les articles 39 CE et 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68 ainsi que 12 CE et 18 CE.

87 En effet, en ce qui concerne, premièrement, la libre circulation des travailleurs, la réglementation en cause constituerait une discrimination indirecte dans la mesure où elle s'étend à tous les travailleurs frontaliers et aux autres travailleurs migrants alors que ce sont ces deux catégories de travailleurs qui, à la différence des travailleurs allemands, le plus souvent et notamment lorsqu'ils quittent leur emploi pour aller travailler dans un autre État membre, risquent de ne plus être assujetties intégralement à l'impôt en Allemagne. En outre, la réglementation en cause serait susceptible d'emblée de réduire la valeur de la prime pour les travailleurs migrants, ceux-ci pouvant renoncer dès le départ à demander le versement de cette prime afin d'éviter tout remboursement ultérieur.

88 La Commission allègue également que les dispositions en cause constituent une entrave à la libre circulation des travailleurs. Se référant à titre de comparaison à l'arrêt du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409), elle fait valoir que les

travailleurs qui exercent leur activité en Allemagne, mais résident en dehors de cet État membre, sont dans une situation moins favorable que ceux qui continuent de résider sur le territoire national puisque, lorsque ces premiers travailleurs choisissent de résider en dehors de la République fédérale d'Allemagne, cet État membre s'approprie alors certains de leurs actifs.

89 La différence entre les deux situations consistant, pour les personnes qui quittent l'Allemagne, à rembourser la prime d'épargne-pension dès la cessation de l'assujettissement intégral à l'impôt dans cet État et, pour celles qui demeurent sur le territoire allemand, à être imposées ultérieurement sur les versements des prestations ne modifierait pas l'appréciation de la Commission, cette différence n'apparaissant qu'après plusieurs décennies et n'ayant aucune incidence sur l'effet dissuasif de l'obligation de remboursement.

90 La Commission ajoute que, même si les modalités de remboursement peuvent atténuer la rigueur de la réglementation en cause, elles ne portent pas atteinte au principe même du remboursement de la prime.

91 En outre, selon la Commission, l'absence de compétence de la République fédérale d'Allemagne pour imposer les prestations futures versées aux personnes qui quittent le territoire national ne saurait être invoquée comme une justification tirée de la cohérence fiscale, laquelle est déjà assurée par les conventions bilatérales préventives de la double imposition.

92 Deuxièmement, en ce qui concerne l'article 12 CE, d'une part, la Commission considère que l'obligation de remboursement constitue une discrimination déguisée contraire audit article étant donné qu'elle affecte principalement des non-nationaux. Une telle appréciation reposerait sur le constat selon lequel, lors de leur cessation d'activité en Allemagne, ce sont principalement les travailleurs non-nationaux qui vont être amenés à quitter cet État membre, généralement pour rentrer dans leur État d'origine, alors qu'il est peu fréquent que les travailleurs nationaux décident de vivre leur retraite à l'étranger. D'autre part, l'article 18 CE serait également violé. L'obligation de

remboursement dissuaderait les citoyens de l'Union européenne, quelle que soit leur nationalité, en ce y compris les ressortissants allemands, de transférer leur résidence dans un autre État membre.

93 La République fédérale d'Allemagne conteste que l'article 95 de l'EStG viole le principe de la libre circulation des travailleurs ainsi que les articles 12 CE et 18 CE.

94 Elle soutient, d'abord, que l'obligation de remboursement en cas de cessation à l'assujettissement intégral ne constitue pas une véritable entrave à la libre circulation des travailleurs ou des citoyens au motif qu'elle n'est pas de nature à décourager les intéressés de procéder à un transfert du lieu de travail ou du domicile à l'étranger. En effet, le bénéficiaire de la prime devrait uniquement rembourser la prime visée aux articles 79 et suivants de l'EStG ainsi que les réductions du montant de l'impôt résultant de la déduction au titre des dépenses exceptionnelles visées à l'article 10a de l'EStG. Aucune autre «imposition de sortie» ne serait prévue, contrairement à celle qui a fait l'objet des arrêts de Lasteyrie du Saillant, précité, et du 7 septembre 2006, N (C-470/04, Rec. p. I-7409).

95 La République fédérale d'Allemagne ajoute que, conformément à l'article 95, paragraphe 2, de l'EStG, le remboursement peut, sur demande du contribuable, être différé jusqu'au début du versement des prestations au titre du contrat d'épargne-pension et qu'il peut être effectué par tranches maximales de 15 % des pensions versées au titre dudit contrat, ce qui conférerait au contribuable la possibilité de transférer son lieu de travail et son domicile sans charge financière directe. De plus, l'intéressé serait libéré de l'obligation de remboursement dès lors qu'il est de nouveau intégralement assujetti à l'impôt allemand. L'État défendeur déduit de l'arrêt N, précité, qu'un sursis de paiement sans constitution de garantie peut éliminer le caractère restrictif d'une obligation de paiement liée au fait de quitter son territoire.

96 Ensuite, la République fédérale d'Allemagne fait valoir, à l'appui de plusieurs exemples, que la perte de la qualité de contribuable intégralement assujetti n'implique ni pour le travailleur frontalier ni pour le citoyen de désavantages financiers susceptibles de

justifier l'existence d'une discrimination déguisée. En effet, si les bénéficiaires, dont l'assujettissement intégral à l'impôt allemand prend fin, doivent certes rembourser l'encouragement fiscal perçu, ils ne seraient cependant pas imposés a posteriori sur les prestations perçues au titre du contrat d'épargne-pension auxquelles ils auraient droit sur la base des versements effectués jusqu'à la fin de leur assujettissement. L'obligation de remboursement serait compensée par des avantages financiers au moins équivalents.

97 Enfin, à titre subsidiaire, l'article 95 de l'EStG serait également justifié par des raisons de cohérence fiscale.

Appréciation de la Cour

98 En premier lieu, s'agissant de la branche du grief portant sur le caractère discriminatoire de l'obligation de remboursement en cas de cessation de l'assujettissement intégral à l'impôt, il y a lieu de rappeler que, selon la jurisprudence, l'article 12 CE, qui édicte un principe général d'interdiction de toute discrimination en raison de la nationalité, n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le droit communautaire pour lesquelles le traité CE ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination (voir, notamment, arrêts du 30 mai 1989, Commission/Grèce, 305/87, Rec. p. 1461, points 12 et 13, ainsi que du 11 octobre 2007, Hollmann, C-443/06, Rec. p. I-8491, point 28).

99 Or, le principe de non-discrimination a été mis en œuvre, dans le domaine de la libre circulation des travailleurs, par les articles 39 CE et 7 du règlement n° 1612/68 (voir, en ce sens, arrêt du 17 juillet 2008, Raccanelli, C-94/07, Rec. p. I-5939, point 45).

100 Par conséquent, c'est au regard de ces deux dernières dispositions qu'il convient de comparer le traitement appliqué aux travailleurs qui demeurent sur le territoire allemand avec celui appliqué aux travailleurs qui quittent ledit territoire.

101 En vertu de l'application combinée des articles 93 à 95 de l'EStG, le bénéficiaire de la prime qui quitte son domicile ou sa résidence habituelle sur le territoire national, et qui n'est donc plus intégralement assujetti à l'impôt, doit rembourser les primes d'épargne-pension obtenues et, le cas échéant, les déductions au titre de dépenses exceptionnelles résultant de l'article 10a de l'EStG.

102 Or, il y a lieu de relever que, en l'espèce, les travailleurs migrants qui sont généralement des ressortissants étrangers sont davantage susceptibles de quitter le territoire allemand pour aller travailler et établir leur résidence dans un autre État membre et donc davantage susceptibles de ne plus être intégralement assujettis à l'impôt allemand. Les travailleurs étrangers sont, par conséquent, susceptibles de faire davantage l'objet d'un traitement désavantageux que les travailleurs allemands.

103 En outre, les dispositions litigieuses peuvent réduire la valeur de la prime pour les seuls travailleurs migrants. En effet, il ne saurait être exclu que les travailleurs migrants souhaitant éviter tout remboursement ultérieur de la prime d'épargne-pension à la fin de leur assujettissement intégral à l'impôt allemand renoncent d'emblée à l'octroi de cette prime. Dans un tel cas, toute compensation de la diminution future du niveau de la retraite légale allemande est dès lors exclue.

104 Il s'ensuit que les dispositions litigieuses constituent une discrimination indirecte à l'égard des travailleurs migrants.

105 Cette constatation ne saurait être remise en cause par la circonstance, invoquée par la République fédérale d'Allemagne, que les prestations versées ultérieurement au titre du

contrat d'épargne-pension ne font pas l'objet d'imposition en Allemagne lorsque les travailleurs quittent le territoire allemand. En effet, cette circonstance est dénuée de pertinence dès lors que la compétence pour imposer ces prestations a été accordée à d'autres États membres en vertu de conventions bilatérales préventives de la double imposition conclues entre ces États membres et la République fédérale d'Allemagne, ainsi que celle-ci le reconnaît au demeurant. Par ailleurs, le fait que, pour les travailleurs qui restent sur le territoire allemand, l'imposition des prestations n'a lieu, le cas échéant, qu'après plusieurs décennies n'est pas comparable à l'obligation de remboursement dès la cessation de l'assujettissement intégral à l'impôt allemand pesant sur ceux qui quittent ledit territoire.

106 En second lieu, s'agissant de la branche du grief relative au caractère dissuasif de l'obligation de remboursement en cas de cessation de l'assujettissement intégral à l'impôt allemand, il convient d'abord de rappeler que, selon une jurisprudence constante, l'article 18 CE, qui énonce de manière générale le droit, pour tout citoyen de l'Union, de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, trouve une expression spécifique dans l'article 39 CE en ce qui concerne la libre circulation des travailleurs (arrêt Hendrix, précité, point 61 et jurisprudence citée).

107 Ensuite, des dispositions qui empêchent ou dissuadent un ressortissant d'un État membre de quitter son État d'origine, et ainsi d'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 (voir arrêts ITC, précité, point 33, et du 26 octobre 2006, Commission/Portugal, C-345/05, Rec. p. I-10633, point 16).

108 En effet, il serait incompatible avec le droit à la libre circulation qu'un travailleur ou un demandeur d'emploi puisse se voir appliquer dans l'État membre dont il est ressortissant un traitement moins favorable que celui dont il bénéficierait s'il n'avait pas fait usage des facilités ouvertes par le traité en matière de circulation (arrêt ITC, précité, point 34).

109 Les dispositions litigieuses imposant aux bénéficiaires de rembourser, lors de la cessation de l'assujettissement intégral à l'impôt allemand, la prime d'épargne-pension perçue de cet État, tout travailleur allemand désirant faire usage de son droit à la libre circulation au titre de l'article 39 CE, et notamment celui de s'installer dans un autre État membre, se trouve, par conséquent, dans une situation moins favorable qu'un travailleur qui maintient sa résidence sur le territoire national et continue d'être assujetti intégralement à l'impôt allemand. Cette différence de traitement est de nature à décourager les travailleurs de nationalité allemande d'exercer une activité professionnelle en dehors du territoire national.

110 L'examen des modalités de remboursement prévues par les dispositions litigieuses confirme cette conclusion, et ce contrairement aux allégations de l'État défendeur. D'une part, si ces modalités peuvent certes atténuer la rigueur de la réglementation, elles continuent néanmoins d'affecter les travailleurs qui cessent d'être assujettis intégralement à l'impôt allemand du seul fait du transfert de leur résidence dans un autre État membre. D'autre part, bien qu'il soit possible de bénéficier d'un sursis de paiement sans intérêts jusqu'au début de la phase de versement des prestations, l'obtention d'un tel sursis est non pas automatique, mais soumise à une demande du bénéficiaire. De plus, si le moratoire peut être prolongé après le début de la phase de versement, cette prolongation est soumise à la condition qu'un montant minimal de 15 % des prestations versées au titre du contrat d'épargne-pension soit remboursé. Ces modalités de remboursement ont un effet restrictif dans la mesure où elles privent le bénéficiaire de la prime d'épargne-pension de la jouissance d'un avantage social (voir, en ce sens, arrêt N, précité, point 36).

111 De même, la circonstance invoquée par la République fédérale d'Allemagne selon laquelle, en vertu de l'article 95, paragraphe 3, de l'EStG, un montant à rembourser faisant l'objet d'un sursis de paiement est libéré lorsque l'intéressé recouvre sa qualité de contribuable intégralement assujetti corrobore l'effet dissuasif des dispositions litigieuses. En effet, ledit article 95, paragraphe 3, ne supprime pas l'effet dissuasif frappant les travailleurs qui séjournent durablement dans un autre État membre puisque, même si le montant à rembourser est libéré lorsqu'ils recouvrent leur qualité de contribuable intégralement assujetti, ils ont définitivement perdu les montants de la prime déjà remboursés.

112 Dans ces conditions, l'obligation de remboursement résultant de l'application combinée des articles 93 à 95 de l'EStG est susceptible d'entraver la libre circulation des travailleurs.

113 La République fédérale d'Allemagne avance encore que l'obligation de remboursement est justifiée au regard de la cohérence de son système fiscal. Or, la cohérence fiscale étant assurée sur la base de conventions bilatérales préventives de la double imposition conclues par cet État avec d'autres États membres, la République fédérale d'Allemagne ne saurait se prévaloir utilement d'une telle justification (voir, en ce sens, arrêt Wielockx, précité, point 25).

114 Il s'ensuit que les dispositions litigieuses sont contraires aux articles 39 CE et 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68.

115 S'agissant des personnes non économiquement actives, cette même conclusion s'impose par identité de motifs en ce qui concerne le grief relatif à la méconnaissance de l'article 18 CE.

116 Il résulte des considérations qui précèdent que le troisième grief est fondé et que, par conséquent, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 18 CE et 39 CE ainsi que 7, paragraphe 2, du règlement nº 1612/68 en exigeant, conformément aux articles 93 à 95 de l'EStG, que la prime soit remboursée en cas de cessation de l'assujettissement intégral à l'impôt allemand.

Sur les dépens

117 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République fédérale d'Allemagne et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) déclare et arrête:

1) En adoptant et en conservant les dispositions en matière de pension de retraite complémentaire figurant aux articles 79 à 99 de la loi fédérale relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz), la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 39 CE et 7, paragraphe 2, du règlement (CEE) nº 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, ainsi que de l'article 18 CE, dans la mesure où ces dispositions:

— **refusent aux travailleurs frontaliers et à leurs conjoints le bénéfice de la prime d'épargne-pension dès lors qu'ils ne sont pas assujettis intégralement à l'impôt dans cet État membre;**

— **interdisent aux travailleurs frontaliers d'utiliser le capital subventionné pour l'acquisition ou la construction d'un logement à des fins d'habitation personnelle dès lors que ce logement n'est pas situé en Allemagne, et**

— **prévoient le remboursement de ladite prime en cas de cessation de l'assujettissement intégral à l'impôt dans ce même État membre.**

2) La République fédérale d'Allemagne est condamnée aux dépens.

Signatures