CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. PHILIPPE LÉGER
présentées le 1er mars 2005 [1]

1. La présente affaire pose une nouvelle fois le problème de l'appréciation au regard du droit communautaire de la situation fiscale des contribuables qui ne résident pas dans l'État membre d'imposition.

2. Plus précisément, il s'agit d'examiner si le droit communautaire s'oppose à ce que des ressortissants allemands, résidant en France et travaillant dans un lycée public en Allemagne, ne puissent pas faire prendre en compte, dans le cadre du calcul de leur impôt sur le revenu en Allemagne, les pertes de revenus locatifs résultant du fait qu'ils utilisent leur maison individuelle pour leurs besoins propres.

I — Les règles pertinentes du régime fiscal national

3. Les règles pertinentes relatives à l'assujettissement à l'impôt sur le revenu ainsi qu'à la détermination du revenu imposable et du taux d'imposition en Allemagne des personnes physiques qui résident en France figurent principalement dans la loi de 1987 relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (Einkommensteuergesetz, ci-après l'«EStG 1987») et dans la convention franco-allemande visant à éviter les doubles impositions [2] (ci-après la «convention franco-allemande»).

A — *L'assujettissement à l'impôt sur le revenu en Allemagne de personnes physiques résidant en France et travaillant en Allemagne*

4. L'article 1er de l'EStG 1987 détermine les personnes physiques assujetties à l'obligation fiscale en Allemagne. Sont ainsi soumises à l'imposition dans cet État membre les personnes ayant leur domicile ou leur

1 — Langue originale: le français.

2 — Convention signée à Paris le 21 juillet 1959 entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'en matière de contribution des patentes et de contributions foncières. Cette convention a été successivement modifiée par l'avenant signé à Bonn le 9 juin 1969, par l'avenant signé à Bonn le 28 septembre 1989 et par l'avenant signé à Paris le 20 décembre 2001.

résidence habituelle sur le territoire national, quelle que soit leur nationalité (article 1er, paragraphe 1), ainsi que les ressortissants allemands, résidant ou séjournant à l'étranger, qui travaillent dans la fonction publique en Allemagne ou à l'étranger (article 1er, paragraphes 2 et 3) [3].

5. S'agissant de ressortissants allemands résidant en France, les dispositions de la convention franco-allemande sont d'application afin de déterminer quel État dispose du pouvoir d'imposer leurs revenus. Ainsi, en ce qui concerne les traitements versés par un des États contractants, un Land ou une personne morale de droit public de cet État ou d'un Land, pour leurs services administratifs ou militaires, à des personnes physiques ressortissantes de cet État d'emploi, mais résidentes de l'autre État, l'article 14, paragraphe I, de la même convention dispose que ces personnes ne sont imposables que dans l'État qui paye les rémunérations.

6. En vertu de cette règle, les revenus d'un ressortissant allemand qui réside en France et qui travaille en tant que professeur dans un lycée public en Allemagne sont imposables en Allemagne. À l'inverse, une personne physique qui ne possède que la nationalité française et qui réside en France tout en travaillant dans un lycée public en Allemagne ne sera pas assujettie à l'impôt sur le revenu en Allemagne mais en France.

3 — Cela vaut, sous certaines conditions, également pour les membres de la famille et le conjoint du ressortissant allemand.

B — *La détermination du revenu imposable en Allemagne de personnes physiques résidant en France et travaillant en Allemagne*

7. L'article 20, paragraphe I, sous a), première phrase, de la convention franco-allemande, lu en combinaison avec l'article 2, paragraphe I.4, sous a), de la même convention, prévoit que sont exclus de la base de l'imposition allemande les revenus provenant de France et les éléments de fortune situés en France qui, en vertu de ladite convention, sont imposables en France.

8. En vertu de l'article 3, paragraphes I et IV, de cette convention, les revenus provenant des biens immobiliers ne sont imposables que dans l'État contractant où ces biens sont situés. Il s'agit des revenus procurés par toute forme d'exploitation de biens immobiliers, par exemple la location de ces biens.

9. Selon le droit allemand, le terme «revenus» désigne tant les *revenus positifs*, qui doivent se comprendre comme un gain pour la personne physique, que les *revenus négatifs*, qui peuvent s'analyser comme une perte ou un manque à gagner pour cette personne.

10. De tels revenus négatifs peuvent, selon ce même droit, résulter de l'utilisation par des personnes physiques de leur propriété immobilière pour leurs besoins personnels [4].

11. Ces dispositions combinées ont pour conséquence d'exclure la prise en compte de revenus négatifs provenant de biens immobiliers situés à l'étranger aux fins de la détermination du revenu imposable en Allemagne de personnes physiques résidant en France.

12. Il convient de mentionner que la non-prise en compte de tels revenus négatifs résulte également du droit allemand considéré isolément. En effet, l'article 2 a, paragraphe 1, première phrase, point 4, de l'EStG 1987 dispose que les revenus négatifs de source étrangère, liés à la location d'un bien immobilier situé dans un État étranger, ne peuvent être compensés qu'avec des revenus de source étrangère de même nature et provenant du même État.

C — *La détermination du taux de l'imposition en Allemagne des personnes physiques résidant en France et travaillant en Allemagne*

13. Selon l'article 20, paragraphe I, sous a), deuxième phrase, de la convention franco-allemande, l'exclusion de la prise en compte des revenus provenant de France aux fins de la détermination de la base de l'imposition allemande ne limite pas le droit de la République fédérale d'Allemagne de tenir compte de ces revenus lors de la détermination du taux de l'imposition.

14. Ainsi, le droit fiscal allemand prévoit que, lorsqu'un contribuable a des revenus étrangers exonérés par une convention visant à éviter la double imposition, ces revenus sont incorporés dans la base imposable pour la seule détermination du taux de l'impôt [5]. L'effet de cette disposition est de rendre *fictive* la base imposable pour la détermination du taux de l'impôt.

15. Cette clause de progressivité peut être qualifiée de «négative» [6] lorsqu'il s'agit de revenus négatifs qui provoquent une diminution virtuelle du revenu imposable, entraînant ainsi l'application d'un taux d'imposition moins élevé.

16. Toutefois, selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Allemagne) [7], l'article 2 a,

4 — La juridiction de renvoi évoque à cet égard l'article 21, paragraphe 2, première phrase, et l'article 52, paragraphe 21, deuxième phrase, de l'EStG 1987.

5 — Voir article 32 b, paragraphe 2, point 2, de l'EStG 1987, lu en combinaison avec le paragraphe 1, point 2, du même article.

6 — Voir ordonnance de renvoi, p. 2.

7 — Voir, notamment, arrêts du 17 octobre 1990, I R 182/87, DB 1991, p. 314; I R 177/87, BFH/NV 1992, p. 104; du 13 mai 1993, IV R 69/92, BFH/NV 1994, p. 100, et du 17 novembre 1999, I R 7/99, BFHE 191, p. 108.

paragraphe 1, première phrase, point 4, de l'EStG 1987 déroge à cette règle s'agissant des revenus négatifs de source étrangère provenant de la location de biens immobiliers situés à l'étranger. Par conséquent, les revenus négatifs étrangers ne peuvent pas être pris en considération dans la base imposable fictive lors de la détermination du taux de l'impôt [8]. De plus, l'article 2 a, paragraphe 1, deuxième phrase, de l'EStG 1987 déroge expressément à l'application de l'article 10 d de l'EStG 1987, lequel prévoit, sous certaines conditions, la prise en considération des revenus négatifs.

II — Les faits et la procédure du litige au principal

17. Les époux Hans-Jürgen et Monique Ritter-Coulais, tous deux ressortissants allemands [9], ont été imposés en Allemagne en tant que couple pour l'exercice fiscal de 1987, en application du régime fiscal des personnes physiques assujetties à l'impôt sur l'intégralité de leurs revenus.

18. Propriétaires d'une maison située en France, les époux travaillaient tous deux en tant que professeurs dans un lycée public en Allemagne [10].

19. Il découle de l'ordonnance de renvoi que les époux Ritter-Coulais ont demandé la prise en compte des pertes de revenus locatifs, résultant du fait qu'ils occupaient eux-mêmes leur maison située en France pour leurs besoins propres d'habitation, aux fins de la détermination de leur taux d'imposition, conformément à l'article 32 b, paragraphe 1, point 2, et paragraphe 2, point 2, de l'EStG 1987 [11].

8 — Le raisonnement qui conduit à exclure les revenus négatifs de source étrangère du calcul du taux d'imposition peut être résumé ainsi: le point de départ du raisonnement est que l'article 2 a, paragraphe 1, première phrase, point 4, de l'EStG 1987 prévoit que les revenus négatifs de source étrangère, liés à la location d'un bien immobilier situé dans un État étranger, ne peuvent être compensés qu'avec des revenus de source étrangère de même nature et provenant du même État. La juridiction de renvoi indique que c'est cette «interdiction de compensation des pertes» (nous parlerions plutôt de limitation) qui a conduit, «dans l'esprit de la loi, à exclure les revenus de source étrangère visés par cette disposition du calcul du taux de l'impôt au sens de l'article 32, paragraphe 1, point 2, et paragraphe 2, point 2, de l'EStG 1987». Elle précise que «[c]ela vaut également dans le cas où les revenus en question sont exonérés d'impôt en vertu d'une convention» tendant à éviter la double imposition [ordonnance de renvoi, p. 6, paragraphe 2, sous b)]. Autrement dit, des revenus négatifs issus d'un bien immobilier situé en France ne peuvent être compensés qu'avec des revenus positifs tirés d'un bien immobilier situé en France.

9 — Lors de l'audience, le représentant des époux a indiqué que M. Ritter-Coulais était allemand et que M^me^ Ritter-Coulais, de nationalité française, avait acquis la double nationalité à la suite de son mariage.

10 — C'est donc en tant que ressortissants allemands résidant en France et travaillant dans un lycée public en Allemagne que le couple a été assujetti à l'impôt sur le revenu en Allemagne pour l'exercice fiscal de 1987. La circonstance que M^me^ Ritter-Coulais possédait également la nationalité française n'était donc pas pertinente pour l'assujettissement à l'impôt sur le revenu en Allemagne.

11 — Rappelons que, selon ces dispositions nationales, lorsqu'un contribuable a des revenus étrangers exonérés par une convention visant à éviter la double imposition, ces revenus sont incorporés dans la base imposable, de manière fictive, pour la seule détermination du taux de l'imposition.

20. L'administration fiscale a refusé de faire droit à cette demande en se fondant sur les dispositions de l'article 2 a, paragraphe 1, première phrase, point 4, de l'EStG 1987, qui exclut la prise en compte des revenus négatifs de source étrangère, provenant de la location de biens immobiliers situés à l'étranger, pour la détermination du taux d'imposition [12].

21. Les époux Ritter-Coulais ont contesté cette décision de l'administration fiscale devant le Finanzgericht (Allemagne). Celui-ci a rejeté le recours en estimant notamment que les demandeurs n'étaient pas victimes d'une discrimination contraire au droit communautaire dans la mesure où les personnes physiques qui résident en Allemagne ne peuvent pas non plus déduire de telles pertes «intervenues à l'étranger» [13].

22. Les requérants ont ensuite contesté cette décision du Finanzgericht dans le cadre d'un pourvoi en révision devant le Bundesfinanzhof. Outre l'annulation de la décision du Finanzgericht, ils demandent la modification de leur avis d'imposition, afin qu'il soit tenu compte de la perte de revenus locatifs lors de la détermination du taux d'imposition applicable pour l'exercice fiscal de 1987.

12 — On peut donc en déduire que les *pertes de revenus locatifs* dont se prévalent les époux Ritter-Coulais et qui sont causées par l'occupation par ceux-ci de leur résidence française sont assimilées, aux fins de l'application de ces dispositions nationales, à des *revenus négatifs de source étrangère, provenant de la location de biens immobiliers situés à l'étranger*.

13 — Voir ordonnance de renvoi, p. 3.

III — Le renvoi préjudiciel

23. Afin de statuer sur ce pourvoi, le Bundesfinanzhof a décidé de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Le fait qu'une personne physique, soumise à une obligation fiscale illimitée en Allemagne, qui perçoit de source allemande des revenus d'un travail dépendant, ne soit pas autorisée à déduire de la base de calcul de son impôt sur le revenu en Allemagne les pertes de revenu locatif subies dans un autre État membre est-il contraire aux articles 43 et 56 du traité instituant la Communauté européenne?

2) Si ce n'est pas le cas, le fait que les pertes précitées ne puissent pas non plus être prises en compte au titre de ce que l'on appelle la clause de progressivité négative est-il contraire aux articles 43 et 56 du traité?»

IV — Analyse

A — *Sur le droit communautaire à interpréter*

24. Les deux questions préjudicielles ont trait à l'interprétation, d'une part, de l'article 43 CE relatif à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre sur le territoire d'un autre État membre et, d'autre part, de l'article 56 CE relatif à la libre circulation des capitaux et des paiements.

25. Or, il ressort clairement du dossier que le litige national dont le juge de renvoi est saisi concerne des personnes physiques exerçant, en tant que professeurs dans un lycée public allemand, une *activité salariée* dans un État membre.

26. À ce titre, il paraît donc exclu qu'une interprétation de l'article 43 CE puisse être pertinente en l'espèce et présenter une utilité pour la résolution du litige au principal. En effet, il ressort expressément de la lettre de l'article 43, deuxième alinéa, CE que «[l]a liberté d'établissement comporte l'accès aux *activités non salariées* et leur exercice [...]» [14].

14 — Nous soulignons.

27. Le même constat s'impose concernant la demande d'interprétation de l'article 56 CE puisque le champ d'application matériel de cet article ne couvre pas le cas d'espèce soumis à la juridiction de renvoi.

28. En effet, selon la définition qu'en donne la Cour, «les mouvements de capitaux sont des opérations financières qui visent essentiellement le placement ou l'investissement du montant en cause» [15], à l'exclusion de la rémunération d'un échange de marchandises ou de services. De plus, il est intéressant de noter que, même si elle n'était pas applicable à l'époque des faits litigieux, la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité [16], contient en annexe une nomenclature exemplative de mouvements de capitaux divisée en treize rubriques, parmi lesquelles figurent les investissements immobiliers.

29. Or, rien dans l'ordonnance de renvoi ne permet d'identifier dans le contexte factuel de l'espèce un mouvement transfrontalier de capitaux en liaison avec un investissement immobilier.

15 — Arrêt du 31 janvier 1984, Luisi et Carbone (286/82 et 26/83, Rec. p. 377, point 21).

16 — JO L 178, p. 5.

30. C'est pourquoi l'interprétation de l'article 56 CE ne présente, à notre avis, pas d'utilité ni de pertinence pour la résolution du litige au principal.

31. Cependant, il est de jurisprudence constante que la Cour est compétente, en vertu de l'article 234 CE, pour fournir à la juridiction nationale qui l'a saisie d'un renvoi préjudiciel tous éléments d'interprétation du droit communautaire qui peuvent lui être utiles en vue de donner une solution au litige au principal. À cet effet, «la Cour peut être amenée [...] à prendre en considération des normes de droit communautaire auxquelles la juridiction nationale n'a pas fait référence dans l'énoncé de sa question» [17].

32. Compte tenu de ces éléments, il nous semble nécessaire de comprendre les interrogations formulées par le Bundesfinanzhof comme sollicitant l'interprétation du droit communautaire pertinent, c'est-à-dire en l'espèce l'article 48 du traité CEE (devenu article 48 du traité CE, lui-même devenu, après modification, article 39 CE) en tant qu'il concerne les travailleurs au sens où le droit communautaire les définit. En effet, en vertu d'une jurisprudence constante, «[...] doit être considérée comme un travailleur la personne qui accomplit, pendant un certain temps, en faveur d'une autre et sous la direction de celle-ci, des prestations en contrepartie desquelles elle perçoit une rémunération» [18].

B — *Sur la nécessité d'un élément d'extranéité suffisant au regard du droit communautaire*

33. Nous venons de voir que, d'un point de vue matériel, l'activité professionnelle salariée exercée par les époux Ritter-Coulais les fait entrer, en théorie, dans le cadre protégé par l'article 48 du traité.

34. Toutefois, il est de jurisprudence constante que l'applicabilité de cet article est limitée aux situations personnelles qui relèvent du droit communautaire, c'est-à-dire les situations qui comportent un élément d'extranéité suffisant pour déclencher l'application de ce droit [19].

17 — Arrêt du 12 décembre 1990, SARPP (C-241/89, Rec. p. I-4695, point 8). Voir notamment, dans le même sens, arrêts du 2 février 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, dit «Clinique» (C-315/92, Rec. p. I-317, point 7); du 4 mars 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (C-87/97, Rec. p. I-1301, point 16), et du 15 juillet 2004, Lindfors (C-365/02, Rec. p. I-7183, point 32).

18 — Arrêt du 12 mai 1998, Martínez Sala (C-85/96, Rec. p. I-2691, point 32).

19 — De manière plus générale, les dispositions du traité relatives à la libre circulation des travailleurs, à la liberté d'établissement et à la libre prestation des services «ne sont pas applicables à des activités dont l'ensemble des éléments pertinents se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre» (arrêt du 16 janvier 1997, USSL nº 47 di Biella, C-134/95, Rec. p. I-195, point 19). Voir, dans le même sens, arrêts du 23 avril 1991, Höfner et Elser (C-41/90, Rec. p. I-1979, point 37); du 28 janvier 1992, Steen (C-332/90, Rec. p. I-341, point 9), et du 16 février 1995, Aubertin e.a. (C-29/94 à C-35/94, Rec. p. I-301, point 9).

35. Il convient donc d'examiner si, d'une part, la circonstance que M^me^ Ritter-Coulais possédait en 1987 la double nationalité française et allemande et, d'autre part, le fait que les époux résidaient à cette même période en France constituent des éléments d'extranéité suffisants au regard du droit communautaire alors applicable.

36. À cet égard, nous indiquons d'emblée que le fait que M^me^ Ritter-Coulais possédait en 1987 la double nationalité ne nous paraît pas suffisant pour «communautariser» la situation des époux, imposés conjointement en Allemagne en tant que ressortissants allemands. Comme nous l'avons vu, seule la nationalité allemande des époux a été prise en compte pour leur assujettissement à l'impôt sur le revenu en Allemagne, le couple ayant dans ce cadre été considéré, si l'on ose dire, comme une entité unique [20]. C'est pourquoi nous considérons qu'il n'est pas pertinent de séparer la situation de chaque époux afin de l'analyser au regard du droit communautaire, ce qui aurait au final un caractère artificiel eu égard à leur imposition commune.

37. En outre, la situation des époux Ritter-Coulais ne nous paraît pas non plus pouvoir être assimilée à celle de M^me^ Gilly, situation examinée par la Cour dans son arrêt du 12 mai 1998 [21]. Possédant à l'origine la nationalité allemande, puis la nationalité française par mariage, M^me^ Gilly était institutrice dans l'enseignement public en Allemagne. Le couple Gilly résidait en France. Les revenus du travail salarié de M^me^ Gilly étaient imposés en Allemagne, en application de l'article 14, paragraphe I, première phrase, de la convention franco-allemande puisqu'il s'agissait de rémunérations publiques et que leur bénéficiaire possédait la nationalité allemande [22]. Les revenus de M^me^ Gilly étaient également imposés en France où ils bénéficiaient d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus [23], mais inférieur au montant de l'impôt acquitté en Allemagne, ce que contestaient les époux Gilly à l'encontre de l'administration française.

38. Dans cette affaire, le gouvernement français estimait que M^me^ Gilly n'avait pas exercé en France les droits tirés de l'article 48 du traité, puisqu'elle travaillait dans son État d'origine, à savoir l'Allemagne.

39. Répondant à cet argument, et pour constater que la situation de M^me^ Gilly relevait bien des règles relatives à la libre circulation des travailleurs, la Cour a jugé qu'«il suffit [...] de souligner que M^me^ Gilly a acquis, par son mariage, la nationalité française et qu'elle exerce son activité pro-

20 — Voir points 17 et 18 des présentes conclusions, et particulièrement note de bas de page 10.

21 — Arrêt Gilly (C-336/96, Rec. p. I-2793).

22 — Voir points 5 et 6 des présentes conclusions.

23 — Conformément à l'article 20, paragraphe II, sous a), cc), de la convention franco-allemande, tel que modifié par l'avenant du 28 septembre 1989.

fessionnelle en Allemagne tout en résidant en France. Dans ces conditions, elle doit être considérée, *dans ce dernier État,* comme un travailleur exerçant son droit de libre circulation, tel que garanti par le traité, aux fins d'exercer un emploi dans un État membre autre que celui de sa résidence. La circonstance qu'elle ait conservé la nationalité de l'État d'emploi ne remet nullement en cause le fait que, *pour les autorités françaises,* l'intéressée, de nationalité française, exerce son activité professionnelle sur le territoire d'un autre État membre [...]» [24].

40. En somme, du point de vue des autorités françaises et s'agissant de l'imposition en France de revenus procurés par l'exercice d'un travail en Allemagne, M[me] Gilly devait bien être considérée comme se déplaçant hors de France dans le but d'exercer une activité rémunérée, donc de nature économique, dans un autre État membre.

41. La situation des époux Ritter-Coulais doit, quant à elle, s'analyser d'un autre point de vue, à savoir celui des autorités allemandes, concernant l'imposition en Allemagne de revenus procurés par l'exercice d'un travail en Allemagne. Il est dès lors clair que, pour les autorités allemandes, les intéressés exercent leur activité professionnelle sur le territoire allemand et ne se déplacent que pour rejoindre leur résidence en France.

42. Ces précisions étant faites, nous ajoutons que, à notre avis, la résidence dans un autre État membre n'était pas à elle seule, à la date des faits à l'origine du litige au principal, soit en 1987, susceptible de conférer à une situation personnelle telle que celle des époux Ritter-Coulais un élément d'extranéité suffisant au regard du droit communautaire alors applicable.

43. Le choix de cette solution nous paraît devoir être guidé par le constat selon lequel le droit communautaire applicable en 1987 n'envisageait la libre circulation des personnes que dans une perspective économique.

44. Il y a lieu à cet égard de rappeler que la Cour a énoncé de manière générale que «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 autre État membre,* relève du champ d'application des dispositions [du traité relatives à la libre circulation des travailleurs]» [25].

24 — Arrêt Gilly, précité (point 21, nous soulignons).

25 — Arrêt du 23 février 1994, Scholz (C-419/92, Rec. p. I-505, point 9). Nous soulignons.

45. Outre l'exercice d'une activité professionnelle dans un autre État membre constitue également un élément d'extranéité suffisant, justifiant l'application du droit communautaire, l'acquisition d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans un autre État membre [26].

46. La présence d'un tel élément d'extranéité, outre qu'elle rattache la situation en cause au droit communautaire, permet dans certains cas et corrélativement de lutter contre ce qui est souvent qualifié de «discrimination à rebours», c'est-à-dire un traitement de la part d'un État membre qui défavorise ses propres ressortissants par rapport aux ressortissants d'autres États membres.

47. Ainsi, lorsque par leur comportement les ressortissants d'un État membre se sont placés dans l'*une des situations régies par le droit communautaire,* telle que l'acquisition d'une qualification professionnelle dans un autre État membre, ils peuvent invoquer les règles du traité relatives à la libre circulation des personnes à l'encontre de leur État d'origine. En effet, ces ressortissants se trouvent alors, «à l'égard de leur État d'origine, dans une situation assimilable à celle de tous autres sujets bénéficiant des droits et libertés garantis par le traité» [27].

48. Cependant, la sanction des discriminations à rebours ne peut être réalisée au regard du droit communautaire que lorsque la situation en cause est elle-même «communautarisée». À défaut, le sort de telles discriminations à rebours dépendra du droit national applicable.

49. Au regard de ces considérations, nous notons que rien dans le dossier ne permet de penser que les époux Ritter-Coulais se seraient installés en France «en vue d'y exercer une activité économique» [28] ou bien pour y acquérir une qualification professionnelle. Il semble au contraire qu'ils aient choisi de s'installer en France uniquement à des fins purement privées. Ainsi, ils exerçaient leur activité professionnelle salariée dans l'État dont ils étaient ressortissants, c'est-à-dire la République fédérale d'Allemagne, le seul élément externe à ce dernier État étant donc le lieu de leur résidence, à savoir la France.

26 — Voir, notamment, à l'origine de cette jurisprudence et s'agissant de la liberté d'établissement, arrêt du 7 février 1979, Knoors (115/78, Rec. p. 399). Le même raisonnement doit être tenu en matière de libre circulation des travailleurs (voir arrêt du 31 mars 1993, Kraus, C-19/92, Rec. p. I-1663, points 15 et 16).

27 — Arrêt Knoors, précité (point 24).

28 — Arrêt du 7 juillet 1992, Singh (C-370/90, Rec. p. I-4265, point 17).

50. Autrement dit, les époux Ritter-Coulais n'ont pas fait usage de la liberté de circulation inscrite à l'article 48 du traité en vue de travailler dans un État membre autre que celui dont ils étaient ressortissants.

51. Nous notons à ce propos une similitude avec l'affaire Werner [29] où les éléments de fait étaient tout à fait comparables à la situation dans laquelle se trouvaient les époux Ritter-Coulais en 1987.

52. Dans cette affaire, M. Werner, dentiste de nationalité allemande établi en Allemagne à titre indépendant et ayant acquis ses diplômes et ses qualifications professionnelles dans cet État, résidait aux Pays-Bas. Il souhaitait notamment que soit prise en compte sa situation personnelle aux fins de l'imposition de ses revenus perçus en Allemagne, et ce afin de bénéficier d'un barème préférentiel, dénommé «splitting tarif», appliqué aux couples mariés. Sa demande avait été rejetée par l'autorité nationale compétente au motif qu'il ne résidait pas en Allemagne et ne pouvait donc pas bénéficier du régime de l'assujettissement intégral à l'impôt, régime auquel était notamment attaché cet avantage.

29 — Arrêt du 26 janvier 1993 (C-112/91, Rec. p. I-429).

53. Compte tenu de ces éléments factuels, la Cour était interrogée sur l'interprétation de l'article 52 du traité CEE (devenu article 52 du traité CE, lui-même devenu, après modification, article 43 CE).

54. Dans ledit arrêt, la Cour a relevé que, outre sa qualité de ressortissant allemand ayant acquis ses diplômes et ses qualifications en Allemagne, M. Werner a «toujours exercé son activité professionnelle dans ce pays et [...] se voit appliquer la législation fiscale allemande». La Cour a également noté que «[l]e seul élément qui sorte du cadre purement national est le fait que M. Werner réside dans un État membre autre que celui où il exerce son activité professionnelle» [30].

55. Elle a par conséquent jugé que «l'article 52 du traité CEE ne fait pas obstacle à ce qu'un État membre frappe ses ressortissants qui exercent leur activité professionnelle sur son territoire et qui y perçoivent la totalité ou presque de leurs revenus ou y possèdent la totalité ou presque de leur patrimoine d'une charge fiscale plus lourde lorsqu'ils ne résident pas dans cet État que lorsqu'ils y résident» [31].

30 — Ibidem, point 16.

31 — Ibidem, point 17.

56. L'avocat général Darmon, dans ses conclusions dans l'affaire Werner, précitée [32], proposait à la Cour de dire pour droit que «ni l'article 52 ni l'article 7 du traité CEE ne s'appliquent à une situation purement interne à un État membre [...]» [33].

57. Quoi qu'il en soit, même si la Cour n'a pas expressément qualifié la situation en cause de «situation purement interne à un État membre», ce qui aurait été selon nous la conclusion logique de la motivation figurant dans l'arrêt, elle rejoint en définitive l'appréciation de son avocat général, dans la mesure où elle a considéré que la seule résidence dans un autre État membre ne constituait pas un élément d'extranéité suffisant aux fins de rendre opératoires les règles du traité relatives à la liberté d'établissement [34].

58. Nous pensons, en outre, que rien ne s'oppose à ce que cette considération soit transposée en matière de libre circulation des travailleurs, qui protège également le déplacement intracommunautaire des ressortissants des États membres en vue de l'exercice d'une activité économique.

59. Plus encore, nous estimons que la logique inhérente à l'arrêt Werner, précité, doit être maintenue, et ce malgré les critiques qu'elle a pu susciter [35].

60. En effet, rien ne permet à notre avis de remettre en cause les propos suivants tenus par l'avocat général Darmon dans ses conclusions dans l'arrêt Werner, précité: «Jusqu'aux directives du Conseil du 28 juin 1990 relatives au droit de séjour qui tendent à la généralisation de ce droit, la libre circulation des personnes au sein de la Communauté est déterminée — et délimitée — par le caractère économique du traité. Il en résulte que la liberté de se déplacer reconnue aux ressortissants communautaires

32 — Conclusions présentées le 6 octobre 1992.

33 — Ibidem, point 55.

34 — Nous partageons l'analyse de l'avocat général Tizzano qui estime que «la Cour s'est en réalité bornée, dans ledit arrêt Werner, à faire application du principe selon lequel le droit communautaire ne s'applique pas aux situations dont les éléments significatifs sont purement internes à un État membre». Voir point 83 des conclusions dans l'affaire Schilling et Fleck-Schilling (arrêt du 13 novembre 2003, C-209/01, non encore publié au Recueil).

35 — Certains ont ainsi qualifié de «déconcertant» l'apport de l'arrêt Werner (note de Rohmer, X., commentaire 1000, *Droit fiscal 1993*, n° 19). D'autres ont estimé, plus modérément, que cette jurisprudence est «vraisemblablement périmée depuis l'entrée en vigueur du traité de l'Union européenne et la reconnaissance de la citoyenneté de l'Union» (Derouin, P., et Martin, P., *Droit communautaire et fiscalité — Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2004, p. 48). Au-delà de ces considérations, nous notons que le Conseil d'État français, dans une décision du 8 juillet 2002, a fait sienne l'interprétation dégagée par la Cour dans son arrêt Werner (requête n° 225159, inédit au *Recueil Lebon*) s'agissant d'un litige relatif à l'impôt sur le revenu au titre des années 1987 et 1988.

Enfin, il nous semble faux de considérer que la Cour serait revenue dans son arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), sur le raisonnement contenu dans son arrêt Werner, précité. Ainsi que nous l'avons indiqué dans nos conclusions dans l'arrêt Schumacker (point 33), il était certain que, à la différence de la situation de M. Werner, celle de M. Schumacker entrait bien dans le champ d'application du droit communautaire. En effet, M. Schumacker, ressortissant belge qui avait acquis sa qualification et son expérience professionnelles ailleurs qu'en République fédérale d'Allemagne, avait fait usage du droit de libre circulation des travailleurs prévu à l'article 48 du traité CE pour venir dans cet État y exercer une activité salariée. Nous ne nous trouvions donc pas dans une situation purement interne à un État membre.

suppose un déplacement *en vue d'une activité économique*» [36].

61. À l'époque des faits du litige au principal, soit en 1987, ni les directives de 1990 relatives au droit de séjour ni l'article 8 A du traité CE issu du traité de Maastricht (devenu, après modification, article 18 CE) n'étaient en vigueur. Étant inapplicables ratione temporis aux faits de l'espèce soumise au juge de renvoi, comme dans l'affaire Werner, précitée, ces règles juridiques n'entreront pas en ligne de compte dans notre analyse.

62. Nous pensons donc, comme la Commission [37], qu'il est impossible d'appliquer des principes dérivés de l'article 18 CE à des situations qui sont apparues et qui ont produit leurs effets avant l'entrée en vigueur de cette disposition.

63. Adopter une position différente, c'est-à-dire prendre en considération les principes et les règles liés à la citoyenneté européenne et les analyser en rapport avec un litige qui date de 1987, serait selon nous contraire à l'impératif de sécurité juridique.

64. L'on sait en effet que le principe de sécurité juridique, qui constitue un principe fondamental du droit communautaire, implique que «la législation communautaire doit être certaine et son application prévisible pour les justiciables» [38]. Ces exigences de certitude et de prévisibilité des normes juridiques applicables ont, selon nous, nécessairement pour conséquence qu'une situation existant à une date donnée doit être examinée au regard des seules règles juridiques en vigueur à cette même date [39].

65. Ces précisions étant apportées, nous souhaitons toutefois indiquer, dans la ligne de ce que nous écrivions dans nos conclusions dans l'affaire Asscher [40], que les

36 — Voir point 30.

37 — Voir observations écrites, point 52.

38 — Arrêt du 22 février 1984, Kloppenburg (70/83, Rec. p. 1075, point 11). Voir également arrêt du 17 juillet 1997, National Farmers' Union e.a. (C-354/95, Rec. p. I-4559, point 57).

39 — Cela n'empêche pas en revanche la prise en compte de la jurisprudence ultérieure de la Cour relative à l'interprétation des règles juridiques *applicables à la date des faits* en cause dans le litige au principal. En effet, il est de jurisprudence constante que, dans le cadre du renvoi préjudiciel, la Cour constate la signification et la portée de la règle communautaire, «telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de sa mise en vigueur» (voir arrêt du 27 mars 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, point 16).

40 — Arrêt du 27 juin 1996(C-107/94, Rec. p. I-3089). Voir, notamment, point 41 de nos conclusions dans cette affaire où nous indiquions: «Nous pensons qu'à l'avenir vous pourriez être amenés à statuer sur des discriminations subies par des ressortissants d'un État membre n'ayant exercé leur liberté de circulation qu'au titre, par exemple, de la directive 90/364, puisque, à présent, un droit de séjour généralisé est reconnu sous certaines conditions par ce texte de droit communautaire, indépendamment de toute activité économique.»
Il est par ailleurs intéressant de noter, afin de bien différencier les différents cas de figure qui ont pu se présenter à la Cour, que, à la différence de M. Werner, M. Asscher était fondé à se prévaloir de l'article 52 du traité CE à l'encontre de son État d'origine «dès lors que, par l'exercice d'une activité économique dans un autre État membre que son État d'origine, il se trouve à l'égard de ce dernier dans une situation assimilable à celle de tout autre sujet invoquant, à l'égard de l'État d'accueil, le bénéfice des droits et libertés garantis par le traité» (arrêt Asscher, précité, point 34).

dispositions communautaires de droit dérivé relatives au droit de séjour [41], de même que l'article 18 CE, permettent à notre avis de considérer que la seule résidence dans un autre État membre constitue un élément d'extranéité suffisant pour faire entrer la situation de ressortissants communautaires dans le champ d'application du droit communautaire.

66. La Cour a d'ailleurs eu l'occasion de juger que, si la citoyenneté de l'Union n'a pas pour objectif d'étendre le champ d'application matériel du traité à des situations internes n'ayant aucun rattachement avec le droit communautaire, un tel rattachement existe toutefois «à l'égard de personnes [...] qui sont des ressortissants d'un État membre séjournant légalement sur le territoire d'un autre État membre» [42].

67. Ce raisonnement, tenu à partir des effets juridiques de la notion de «citoyenneté européenne», doit toutefois être mis entre parenthèses dans le cadre de la présente analyse, l'élément d'extranéité constitué par la seule résidence dans un autre État membre n'étant pas suffisant, au regard du droit communautaire applicable en 1987, pour faire bénéficier des personnes dans une situation telle que celle des époux Ritter-Coulais de la protection des règles du traité relatives à la libre circulation des travailleurs.

68. Ce constat doit-il automatiquement conduire à ne pas proposer de réponse sur le fond aux questions préjudicielles posées à la Cour par la juridiction de renvoi? C'est ce qu'il nous faut à présent examiner.

C — *Sur la nécessité de fournir au juge national une réponse quant à l'interprétation du droit communautaire pertinent*

69. L'on sait que par le passé la Cour a pu être conduite à ne pas prendre position sur le fond des questions préjudicielles qui lui étaient posées par le juge de renvoi dans la mesure où elle estimait que le droit communautaire ne s'appliquait pas à des litiges purement internes, c'est-à-dire, par exemple, sans «élément de rattachement à l'une des situations envisagées par le droit communautaire dans le domaine de la libre circulation des personnes et des services» [43].

41 — C'est-à-dire principalement la directive 90/364/CEE du Conseil, du 28 juin 1990, relative au droit de séjour (JO L 180, p. 26). Cette directive est abrogée par la directive 2004/38/CE du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres (JO L 158, p. 77).

42 — Arrêt du 2 octobre 2003, Garcia Avello (C-148/02, Rec. p. I-11613, points 26 et 27).

43 — Arrêt USSL n° 47 di Biella, précité (point 22).

70. La Cour a cependant modifié sa jurisprudence sur ce point. Ainsi, selon une jurisprudence développée en matière de libre circulation des marchandises [44], puis étendue au domaine de la libre circulation des capitaux [45], la circonstance que les éléments pertinents du litige au principal sont cantonnés à l'intérieur d'un seul État membre n'entraîne pas, à elle seule, l'irrecevabilité de la question préjudicielle posée par le juge national.

71. En effet, la Cour juge que, «[e]n principe, il appartient aux seules juridictions nationales d'apprécier, au regard des particularités de chaque affaire, tant la nécessité d'une question préjudicielle pour être en mesure de rendre leur jugement que la pertinence des questions qu'elles posent à la Cour» [46]. Et la Cour d'ajouter que «[l]e rejet [...] d'une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit communautaire n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal» [47].

72. Cette dernière situation dans laquelle la Cour s'abstient de statuer est qualifiée par elle-même de «cas exceptionnel» [48].

73. Compte tenu de ces principes, et dès lors qu'«il n'apparaît pas de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit communautaire ne serait pas nécessaire pour le juge national» [49], la Cour estime qu'elle doit répondre aux questions préjudicielles posées par le juge de renvoi.

74. Elle considère plus particulièrement qu'«une telle réponse peut lui être utile dans l'hypothèse où son droit national imposerait de faire bénéficier un ressortissant [national] des mêmes droits que ceux qu'un ressortissant d'un autre État membre tirerait du droit communautaire dans la même situation» [50].

75. Nous savons que l'approche en vertu de laquelle la Cour se déclare compétente pour répondre à des questions préjudicielles portant sur des dispositions du droit

44 — Arrêt du 5 décembre 2000, Guimont (C-448/98, Rec. p. I-10663).

45 — Arrêts du 5 mars 2002, Reisch e.a. (C-515/99, C-519/99 à C-524/99 et C-526/99 à C-540/99, Rec. p. I-2157), et du 15 mai 2003, Salzmann (C-300/01, Rec. p. I-4899).

46 — Voir, notamment, arrêt Guimont, précité (point 22).

47 — Arrêt du 6 juin 2000, Angonese (C-281/98, Rec. p. I-4139, point 18). Notons que cette affaire concerne le domaine de la libre circulation des travailleurs, ce qui peut accréditer l'idée selon laquelle l'orientation jurisprudentielle développée ensuite dans l'arrêt Guimont, précité, est susceptible de toucher également à ce domaine.

48 — Arrêt Salzmann, précité (point 32).

49 — Arrêt Guimont, précité (point 23).

50 — Arrêt Reisch e.a., précité (point 26). Cette position semble s'expliquer, selon les termes utilisés par l'avocat général Geelhoed dans ses conclusions dans cette affaire, par le constat selon lequel, si «le droit interne interdit la discrimination à rebours, le juge interne aura besoin d'une interprétation des droits que les ressortissants des autres États membres tirent du droit communautaire — pour pouvoir déterminer s'il y a discrimination à rebours» (point 87).

communautaire dans des situations où les faits au principal se situent en dehors du champ d'application de celui-ci est sujette à discussions [51].

76. Toutefois, quelle que soit la pertinence des arguments soutenus à l'encontre de l'orientation jurisprudentielle ainsi développée par la Cour, nous ne pouvons ignorer cette orientation dans la présente affaire. C'est pourquoi nous proposerons à la Cour une analyse au fond des questions préjudicielles posées par le Bundesfinanzhof.

77. Ayant démontré successivement, d'une part, que le litige au principal relève du champ d'application matériel des règles relatives à la libre circulation des travailleurs et non de celles relatives à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux, d'autre part, que la situation personnelle des requérants ne comportait en 1987 aucun élément d'extranéité pertinent au regard de l'article 48 du traité et, enfin, que ce dernier constat n'empêche pas automatiquement la Cour, selon l'orientation jurisprudentielle développée par elle, de prendre position sur le droit communautaire à interpréter, nous entamons donc l'examen au fond des deux questions préjudicielles posées par la juridiction de renvoi, étant précisé que celles-ci requièrent à notre avis une analyse unique.

78. Ainsi, par ses deux questions qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que des ressortissants d'un État membre, qui sont soumis à une obligation fiscale illimitée [52] en Allemagne et qui perçoivent de source allemande des revenus d'un travail dépendant, ne puissent pas faire valoir les pertes de revenus locatifs subies dans un autre État membre et résultant du fait qu'ils utilisent leur maison individuelle pour leurs besoins propres, ni aux fins de la détermination de leur revenu imposable en Allemagne ni lors du calcul qui fixe le taux de leur imposition sur le revenu dans cet État membre.

51 — Voir, notamment, conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Pistre e.a. (arrêt du 7 mai 1997, C-321/94 à C-324/94, Rec. p. I-2343, points 38 et suiv.), ainsi que celles de l'avocat général Saggio dans l'affaire Guimont, précitée, points 6 et 7. Ces discussions concernent également la portée de la jurisprudence Dzodzi (arrêt du 18 octobre 1990, C-297/88 et C-197/89, Rec. p. I-3763), qui vise plus particulièrement le cas dans lequel une disposition du droit national se réfère au droit communautaire: voir conclusions de l'avocat général Jacobs dans les affaires Leur-Bloem et Giloy (arrêts du 17 juillet 1997, C-28/95, Rec. p. I-4161, points 47 et suiv., et C-130/95, Rec. p. I-4291), et dans l'affaire BIAO (arrêt du 7 janvier 2003, C-306/99, Rec. p. I-1, points 47 à 70).

52 — Nous reprenons ici fidèlement l'expression utilisée par la juridiction de renvoi dans sa première question préjudicielle. Bien que cela ne ressorte pas clairement de l'ordonnance de renvoi, il nous semble qu'il faut comprendre cette expression comme signifiant que les époux Ritter-Coulais ont été soumis au régime allemand de l'assujettissement intégral à l'impôt, qui est toutefois habituellement réservé aux résidents en Allemagne (voir, notamment, les affaires Werner et Schumacker, précitées). Cela paraît constituer une exception qui concerne les fonctionnaires non-résidents en Allemagne.

D — *Sur l'existence d'une discrimination indirecte prohibée par les règles du traité relatives à la libre circulation des travailleurs*

79. Il est de jurisprudence constante que, si la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle de la compétence de la Communauté, il n'en demeure pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues en cette matière dans le respect du droit communautaire [53]. À cet égard, la libre circulation des travailleurs implique l'abolition de toute discrimination fondée sur la nationalité entre les travailleurs des États membres, notamment en ce qui concerne la rémunération. Dans son arrêt du 8 mai 1990, Biehl [54], la Cour a jugé que le principe d'égalité de traitement en matière de rémunération serait privé d'effet s'il pouvait être porté atteinte audit principe en matière d'impôts sur le revenu.

80. Il est également constant que les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat [55]. La Cour a jugé qu'une réglementation d'un État membre, qui réserve des avantages fiscaux aux seuls résidents sur le territoire national, risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres États membres, puisque les non-résidents sont le plus souvent des non-nationaux, de sorte qu'une telle réglementation est susceptible de constituer une discrimination indirecte en raison de la nationalité [56].

81. Toutefois, «[...] une discrimination ne peut consister que dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes» [57].

82. Or, la Cour a encore récemment rappelé que, «en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents dans un État ne sont, en règle générale, pas comparables 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, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général à sa résidence habituelle» [58].

53 — Voir, notamment, arrêts du 4 octobre 1991, Commission/Royaume-Uni (C-246/89, Rec. p. I-4585, point 12), et Schilling, précité (point 22).

54 — C-175/88, Rec. p. I-1779, point 12.

55 — Voir, notamment, arrêts du 12 février 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153, point 11), et du 21 novembre 1991, Le Manoir (C-27/91, Rec. p. I-5531, point 10).

56 — Voir, notamment, arrêts précités Schumacker (point 28); Asscher (point 38), et du 16 mai 2000, Zurstrassen (C-87/99, Rec. p. I-3337, points 19 et 20).

57 — Arrêt Schumacker, précité (point 30).

58 — Voir, notamment, arrêt du 1er juillet 2004, Wallentin (C-169/03, Rec. p. I-6443, point 15 et jurisprudence citée).

83. Il s'ensuit que «le fait pour un État membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'est [...], en règle générale, pas discriminatoire, compte tenu des différences objectives entre la situation des résidents et celle des non-résidents tant du point de vue de la source des revenus que de la capacité contributive personnelle ou de la situation personnelle et familiale» [59].

84. Cependant, dans l'arrêt Schumacker, précité, la Cour a jugé qu'un non-résident et un résident ne se trouvent pas dans une situation objectivement différente lorsque le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans son État de résidence mais tire l'essentiel de ses ressources imposables dans l'État d'emploi. En effet, dans un tel cas de figure, l'État de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale. La différence de traitement devient alors discriminatoire envers le non-résident parce que sa situation personnelle et familiale n'est prise en compte ni dans l'État de résidence ni dans l'État d'emploi [60].

85. Dans le cadre du contexte factuel et juridique du litige au principal tel qu'il est exposé dans l'ordonnance de renvoi, les principes que nous venons de rappeler nous conduisent à tenir l'analyse suivante.

86. L'article 2 a, paragraphe 1, première phrase, point 4, de l'EStG 1987 qui prévoit, rappelons-le, que les revenus négatifs de source étrangère, liés à la location d'un bien immobilier situé dans un État étranger, ne peuvent être compensés qu'avec des revenus de source étrangère de même nature et provenant du même État a pour effet en droit allemand d'exclure de tels revenus négatifs de source étrangère, pris isolément [61], non seulement pour la détermination du revenu imposable, mais également lors du calcul du taux de l'imposition sur le revenu en Allemagne [62].

87. En somme, une personne assujettie intégralement à l'impôt sur le revenu en Allemagne, qui est propriétaire dans un autre État membre d'une maison dans laquelle elle réside et qui ne dispose pas de revenus locatifs dans ce même État, ne peut faire prendre en compte dans le cadre du calcul du montant de son impôt des pertes causées par cette occupation personnelle de la résidence.

88. En revanche, il ressort du dossier que la même personne qui est propriétaire en Allemagne d'une maison dans laquelle elle réside peut se prévaloir de tels revenus

59 — Ibidem, point 16 et jurisprudence citée.

60 — Arrêt Schumacker, précité (points 36 à 38).

61 — C'est-à-dire en l'absence de revenus de source étrangère de même nature et provenant du même État.

62 — Nous renvoyons à cet égard aux explications fournies par la juridiction de renvoi, exposées au point 16 ainsi qu'à la note de bas de page 8 des présentes conclusions.

négatifs pour le calcul de son impôt sur le revenu [63].

89. La législation fiscale allemande aboutit donc bien à exclure les non-résidents du bénéfice d'un avantage fiscal, ce qui constitue une différence de traitement désavantageuse pour ces derniers [64].

90. Cependant, une telle différence de traitement ne constitue pas une discrimination contraire au traité dès lors que les résidents et les non-résidents se trouvent, en principe, dans une situation objectivement différente.

91. À cet égard, nous soulignons que, dans la mesure où ces non-résidents perçoivent, à l'instar des époux Ritter-Coulais, la totalité ou la quasi-totalité de leur revenu mondial en Allemagne, ils doivent être considérés, au regard des règles applicables pour le calcul de leur impôt sur le revenu, comme étant dans une situation comparable à celle de personnes qui résident et travaillent dans cet État membre.

92. Le traitement différent entre les contribuables travaillant dans un État membre mais n'y résidant pas et les contribuables qui travaillent et résident dans ce dernier État, traitement qui consiste dans le refus au bénéfice des premiers d'une possibilité de prise en compte de revenus immobiliers négatifs, constitue donc bien, dans cette mesure, une discrimination indirecte fondée sur le critère de la résidence, interdite par l'article 48 du traité.

93. Les raisons qui sous-tendent ce type de raisonnement ont été exposées par la Cour dans le cadre d'affaires concernant des avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale de contribuables non-résidents.

94. Il résulte ainsi de la jurisprudence de la Cour que, lorsqu'un contribuable a exercé son droit de libre circulation, s'il appartient effectivement à son propre État de résidence de prendre en compte sa situation personnelle et familiale, encore faut-il que le contribuable puisse faire l'objet d'une imposition dans cet État qui permette une telle prise en compte. Si tel est le cas, l'État de résidence se trouve en mesure de prendre en compte la situation personnelle et familiale du contribuable résident [65].

63 — Voir ordonnance de renvoi, p. 2 et 7, ainsi que observations écrites de la Commission, point 33.

64 — Nous notons que, même si le régime fiscal applicable dans l'affaire au principal résulte, comme nous l'avons vu, de l'imbrication des règles issues de la convention franco-allemande et de la législation nationale, c'est bien seulement cette dernière, et plus précisément l'article 2 a, paragraphe 1, première phrase, point 4, de l'EStG 1987, qui est la cause directe du traitement différencié entre les résidents et les non-résidents en Allemagne.

65 — Voir, notamment, arrêt du 14 septembre 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451, points 29 et 30).

95. Dans ce cas de figure, les avantages fiscaux, liés à la situation personnelle et familiale du contribuable, prévus par le droit national de l'État d'emploi, qui entrent en ligne de compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu, peuvent être refusés aux non-résidents parce que des avantages comparables peuvent leur être accordés dans leur propre État de résidence.

96. À l'inverse, lorsque le contribuable ne dispose pas dans son État de résidence de revenus imposables suffisants pour permettre une telle prise en compte, il reviendra nécessairement à l'État d'emploi de le faire [66].

97. Cette jurisprudence implique que, au final, l'imposition d'un contribuable dans son État d'emploi ou dans son État de résidence ne doit pas avoir pour résultat que sa situation personnelle et familiale ne soit prise en compte nulle part, ou bien seulement de façon partielle [67].

98. Et, de manière plus générale, cette jurisprudence signifie, selon nous, que la *capacité contributive du non-résident,* qui résulte non seulement de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale [68], mais également de la *prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de ses pertes* [69], ne doit pas faire l'objet d'une appréciation différente par les autorités compétentes sur le seul motif du lieu de la résidence, dès lors que les contribuables résidents et non-résidents perçoivent la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus imposables dans l'État d'imposition.

99. Or, c'est bien le résultat auquel aboutit une législation nationale qui refuse aux non-résidents la *prise en compte de revenus négatifs de source étrangère,* qui s'analysent comme des *pertes* de revenus locatifs, aux fins de la détermination du revenu imposable et/ou du taux d'imposition, alors qu'elle l'accorde aux résidents qui perçoivent également la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus dans cet État membre.

66 — Voir, notamment, arrêt du 11 août 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493).

67 — Voir arrêt du 12 décembre 2002, de Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819), dans lequel la Cour a jugé que «[l]es 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» (point 101).

68 — Constituent, à notre avis et à titre d'exemples, des avantages fiscaux liés à la prise en compte de la situation personnelle et familiale des contribuables: l'atténuation au bénéfice des couples mariés de la progressivité du barème de l'impôt (arrêt Schumacker, précité), la déduction des bénéfices investis dans la constitution d'une réserve-vieillesse (arrêt Wielockx, précité) ou encore des abattements fiscaux liés à des obligations personnelles telles que le versement d'une pension alimentaire (arrêt de Groot, précité).

69 — Relève, selon nous, de cette catégorie l'arrêt du 12 juin 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933), du moins dans sa partie relative à la déductibilité des frais professionnels. La Cour y a en effet jugé que les règles du traité relatives à la libre prestation des services s'opposent à une disposition nationale qui, en règle générale, prend en compte, lors de l'imposition des non-résidents, les revenus bruts, sans déduction des frais professionnels, alors que les résidents sont imposés sur leurs revenus nets, après déduction de ces frais.

100. C'est pourquoi nous estimons que l'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale qui a un tel effet discriminatoire à l'égard des travailleurs non-résidents.

101. Nous avons conscience que l'approche que nous retenons, sur le fondement de la jurisprudence existante, conduit à mettre pleinement sur un pied d'égalité les contribuables résidents et non-résidents au regard d'avantages fiscaux de nature variée [70] qui sont souvent indissociablement liés à des choix de politique économique ou sociale qui relèvent des États membres.

102. Toutefois, nous insistons sur le fait qu'une telle approche n'est valable que lorsque le contribuable non-résident obtient la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus dans l'État d'imposition. Seul ce constat est en effet de nature à transformer un traitement différencié entre résidents et non-résidents en un traitement discriminatoire prohibé par les règles du traité relatives à la libre circulation des personnes.

70 — S'agissant de la variété des avantages fiscaux susceptibles d'être concernés par cette approche, nous notons que la Cour a récemment été saisie par le Bundesfinanzhof d'une demande de décision préjudicielle visant à savoir si «[l]'article 52 du traité instituant la Communauté européenne s'oppose [...] à ce que le ressortissant d'un autre État membre partiellement assujetti à l'impôt sur le territoire de la République fédérale d'Allemagne se voie interdire de déduire du montant de son revenu imposable les *frais de consultation fiscale* qu'il a exposés, en tant que dépense exceptionnelle, alors qu'un contribuable assujetti à l'impôt sur l'intégralité de ses revenus le pourrait» (nous soulignons): demande de décision préjudicielle du 12 août 2004 dans l'affaire Conijn (C-346/04, encore pendante).

E — *Sur la justification éventuelle de la discrimination indirecte*

103. Selon le gouvernement allemand, l'impossibilité de déduire les pertes locatives en cause s'expliquerait par la nécessité de maintenir la cohérence du régime fiscal issu de la convention franco-allemande et du droit national.

104. Cette cohérence résiderait dans le fait que, puisque la République fédérale d'Allemagne ne dispose pas, aux termes de l'article 3, paragraphe I, de la convention franco-allemande, du pouvoir d'imposer les revenus provenant des biens immobiliers situés en France, il serait justifié qu'elle refuse de prendre en compte des pertes liées à de tels biens immobiliers lorsque ces pertes ne peuvent pas être compensées par des revenus de même nature provenant de France.

105. En outre, ce système fiscal reposerait sur des règles de répartition des compétences fiscales dont la Cour aurait admis qu'elles puissent justifier un traitement fiscal différencié. Le gouvernement allemand cite à cet égard l'arrêt Gilly, précité.

106. L'argumentation développée par le gouvernement allemand ne nous convainc pas, et ce avant tout parce qu'elle mélange deux problématiques différentes, à savoir celle relative aux facteurs de rattachement fiscal et celle qui a trait à la justification tirée de la nécessaire cohérence du régime fiscal applicable.

107. S'agissant, en premier lieu, de la problématique relative aux facteurs de rattachement fiscal, il y a lieu de préciser que la Cour s'est contentée, dans l'arrêt Gilly, de juger que l'article 48 du traité CE ne s'oppose pas à des règles d'une convention bilatérale fixant des facteurs de rattachement fiscal des travailleurs à l'un ou l'autre État membre, selon, notamment, qu'ils travaillent dans le secteur privé ou public et, lorsqu'ils travaillent dans le secteur public, selon qu'ils ont ou non la nationalité de l'État dont relève l'administration qui les occupe.

108. En effet, il s'agit dans ce cas de figure de règles qui se contentent de définir dans quel État membre une personne physique sera assujettie à l'impôt sur le revenu [71]. Les différenciations qui peuvent en résulter quant au niveau d'imposition applicable dans l'un ou l'autre État membre s'expliquent par l'absence d'harmonisation, sur le plan communautaire, des barèmes d'impôts directs.

109. Au contraire sont en cause dans la présente affaire des règles relatives à la détermination du revenu imposable et à la fixation du taux d'imposition. Ne sont nullement en cause les règles issues de la convention franco-allemande et de l'EStG 1987 qui ont pour effet d'assujettir à l'impôt sur le revenu en Allemagne des personnes physiques telles que les époux Ritter-Coulais, parce qu'ils sont des ressortissants allemands qui exercent la profession d'enseignant dans un lycée public en Allemagne.

110. N'est pas non plus directement en cause dans notre affaire la règle de répartition des compétences fiscales selon laquelle, aux termes de l'article 3, paragraphe I, de la convention franco-allemande, «[l]es revenus provenant des biens immobiliers [...] ne sont imposables que dans l'État contractant où ces biens sont situés».

111. En effet, l'absence de prise en compte en Allemagne des *pertes* provenant de biens immobiliers ne découle pas de cet article mais, comme nous l'avons vu, du seul droit national.

71 — Cela découle de «la compétence qu'ont les parties contractantes de définir, en vue d'éliminer les doubles impositions, les critères de répartition entre elles de leur pouvoir de taxation» (arrêt Gilly, précité, point 30).

112. Concernant, en second lieu, l'argument tiré de la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal applicable, nous savons que la Cour a très régulièrement écarté cet argument en rappelant que, dans le cas de figure où elle avait admis que cette nécessité pouvait justifier une réglementation qui soit de nature à restreindre les libertés fondamentales [72], un lien direct existait entre, d'une part, la déductibilité des cotisations versées dans le cadre de contrats d'assurance contre la vieillesse et le décès et, d'autre part, l'imposition des sommes perçues en exécution desdits contrats [73].

113. Pour que la justification tirée de la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal applicable soit acceptable, il faut donc qu'il y ait un lien direct entre l'octroi d'un avantage fiscal et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal et que la déduction et le prélèvement s'effectuent dans le cadre d'une même imposition à l'égard d'un même contribuable.

114. Nous considérons que fait défaut, en l'espèce, un lien de cette nature entre, d'une part, la déduction de pertes locatives aux fins du calcul de l'impôt sur le revenu dans l'État membre d'emploi et, d'autre part, l'imposition des revenus immobiliers dans l'État membre où les biens sont situés.

115. Il nous paraît donc exclu qu'une distinction entre résidents et non-résidents telle que celle instituée par la législation allemande puisse trouver une justification dans la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal applicable.

116. Par ailleurs, rien n'indique que les pertes de revenus locatifs en cause dans la présente affaire pourraient être prises en compte dans l'État du lieu de la résidence à l'occasion d'exercices fiscaux ultérieurs.

117. Enfin, et ainsi que le souligne la juridiction de renvoi, nous rappelons que la réduction de recettes fiscales ne saurait être considérée comme une raison impérieuse d'intérêt général pouvant être invoquée pour justifier une mesure nationale contraire à une liberté fondamentale [74].

72 — Il s'agit des 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).

73 — Voir, notamment, arrêt de Groot, précité (point 108).

74 — Voir, notamment, arrêt du 6 juin 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec. p. I-4071, point 59).

V — Conclusion

118. Eu égard à l'ensemble de ces considérations, nous proposons à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le Bundesfinanzhof de la manière suivante:

«L'article 48 du traité CEE (devenu article 48 du traité CE, lui-même devenu, après modification, article 39 CE) doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que des ressortissants d'un État membre, qui sont soumis à une obligation fiscale illimitée en Allemagne et qui perçoivent de source allemande des revenus d'un travail dépendant, ne puissent pas faire valoir les pertes de revenus locatifs subies dans un autre État membre et résultant du fait qu'ils utilisent leur maison individuelle pour leurs besoins propres ni aux fins de la détermination de leur revenu imposable en Allemagne ni lors du calcul qui fixe le taux de leur imposition sur le revenu dans cet État membre.»