CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. PAOLO MENGOZZI
présentées le 29 mars 2007 [1]

1. Par la présente demande de décision préjudicielle, la Cour administrative (Luxembourg) demande en substance à la Cour de préciser si une réglementation nationale telle que celle inscrite à l'article 157 ter de la loi modifiée, du 4 décembre 1967, relative à l'impôt sur le revenu (ci-après la «LIR») est contraire au principe de libre circulation des travailleurs (article 39 CE). Sur la base de cette disposition, les pertes locatives sur des biens immobiliers situés dans un autre État membre subies par un ressortissant communautaire qui, tout en ne résidant pas au Grand-Duché, y perçoit l'essentiel de son revenu imposable ne sont pas prises en considération.

2. La Cour a déjà eu l'occasion de se prononcer sur une question analogue dans l'affaire Ritter-Coulais, dans laquelle elle a évalué la compatibilité avec l'article 39 CE d'une règle allemande ne permettant pas à des personnes physiques percevant des revenus d'un travail dépendant en Allemagne, pays dans lequel elles avaient leur résidence fiscale, de faire valoir, dans le calcul de leur taux d'imposition, les pertes de revenus locatifs d'une maison d'habitation située dans un autre État membre que ces personnes utilisaient à des fins personnelles [2]. L'affaire en cause ici se distingue de l'affaire précitée sous deux aspects: en premier lieu, comme cela résulte des indications déjà fournies, contrairement à la règle qui a fait l'objet d'un examen dans l'affaire Ritter-Coulais, la règle luxembourgeoise en cause en l'espèce ne prend pas en considération, pour le calcul du taux applicable, d'éventuels revenus positifs d'un non-résident résultant de la location d'immeubles situés à l'étranger. En second lieu, les pertes que les demandeurs ont fait valoir dans l'affaire au principal à l'origine de la présente affaire concernent des immeubles donnés en location et qu'ils n'occupent pas personnellement.

1 — Langue originale: l'italien.

2 — Arrêt du 21 février 2006 (C-152/03, Rec. p. I-1711).

I — Cadre juridique

A — *Le droit communautaire applicable*

3. L'article 39 CE est rédigé comme suit:

«1. La libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de la Communauté.

2. Elle implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail.

Elle comporte le droit, sous réserve des limitations justifiées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique:

a) de répondre à des emplois effectivement offerts;

b) de se déplacer à cet effet librement sur le territoire des États membres;

c) de séjourner dans un des États membres afin d'y exercer un emploi conformément aux dispositions législatives, réglementaires et administratives régissant l'emploi des travailleurs nationaux;

d) de demeurer, dans des conditions qui feront l'objet de règlements d'application établis par la Commission, sur le territoire d'un État membre, après y avoir occupé un emploi.»

B — *Le droit national*

4. Les dispositions relatives à l'imposition des personnes physiques, applicables en l'espèce, figurent essentiellement dans la LIR précitée ainsi que dans la convention visant à éviter la double imposition et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, et en matière d'impôt commercial et d'impôt foncier conclue le 23 août 1958 entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne (ci-après la «CDI»).

5. L'article 157 ter de la LIR dispose notamment que les contribuables non-résidents à Luxembourg, mais qui y sont

imposables du chef d'au moins 90 % du total de leurs revenus professionnels «indigènes» et étrangers, sont sur demande imposables, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient résidents au Grand-Duché. Dans un tel cas, le taux d'imposition est calculé, en tenant compte de celui qui leur serait applicable s'ils résidaient au Grand-Duché, en prenant en considération, à cette fin, leurs revenus de source luxembourgeoise et leurs revenus *professionnels* étrangers [3].

6. Il résulte, au contraire, du dossier de la présente affaire que, dans le cas d'un contribuable résidant à Luxembourg, sa capacité contributive globale est prise en compte, pour la détermination du taux d'imposition qui lui est applicable, en tenant compte également d'éventuelles pertes dues à la location de biens immobiliers situés à l'étranger (article 134 de la LIR).

7. Au sens de l'article 4 de la CDI, les revenus résultant de la location de biens immobiliers sont imposables dans l'État signataire dans lesquels les biens sont situés.

8. Toujours sur la base de ladite convention, il incombe à l'État de résidence de prendre en considération le revenu mondial d'un contribuable, en vue de la fixation du taux applicable aux revenus imposables dans cet État (article 24).

II — Faits, demande de décision préjudicielle et procédure devant la Cour

9. Les époux Lakebrink, tous deux ressortissants allemands résidant en Allemagne, dont les revenus imposables étaient constitués, pour l'année 2002, de revenus d'un travail salarié luxembourgeois, ont demandé à être imposés ensemble à Luxembourg sur la base de l'article 157 ter de la LIR.

10. Ils ont par conséquent été taxés sur leurs revenus imposables au Luxembourg sur la base du taux qui leur aurait été applicable s'ils y avaient eu leur résidence fiscale. Sur leurs bulletins d'imposition, il était, en outre, précisé que, aux fins de la détermination du taux en cause, conformément à ce qui était prévu à l'article 157 ter de la LIR, les revenus négatifs provenant d'immeubles situés en Allemagne n'avaient pas été pris en considération, contrairement à ce qui avait été demandé par les intéressés.

3 — Il résulte de la décision de renvoi qu'avec le régime ainsi défini, tel qu'il figure à l'article 157 ter, le législateur luxembourgeois a entendu se conformer à la législation communautaire, notamment aux principes énoncés par la Cour dans l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), dans lequel elle aurait délimité l'égalité de traitement qu'implique la libre circulation des travailleurs aux seules activités économiques qui génèrent des revenus professionnels.

11. Les époux Lakebrink ont contesté cette dernière décision dans le cadre de deux réclamations contre les bulletins d'imposition précités qu'ils ont introduites devant le directeur des contributions directes.

12. Face au silence des autorités administratives, les époux Lakebrink ont saisi le tribunal administratif de Luxembourg, lequel, après avoir joint les deux recours, les a estimés recevables et fondés en ce qu'ils visaient à obtenir la modification des bulletins d'imposition en cause, en précisant que, pour le calcul du taux d'imposition applicable aux revenus des requérants, il y avait lieu de prendre en considération les pertes locatives provenant d'immeubles situés en Allemagne, telles qu'elles avaient été établies par les autorités fiscales allemandes.

13. Le Grand-Duché de Luxembourg, représenté par son ministre des Finances, a interjeté appel dudit recours devant la Cour administrative, laquelle, ayant des doutes sur l'interprétation de l'article 39 CE, a décidé de suspendre la procédure pendante devant elle et de soumettre à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 39 CE doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle instaurée au Grand-Duché de Luxembourg par l'article 157 ter de la LIR, en application de laquelle un ressortissant communautaire, non-résident luxembourgeois, qui perçoit de source luxembourgeoise des revenus d'un travail dépendant, lesdits revenus constituant l'essentiel de ses ressources imposables, ne peut pas faire valoir ses revenus locatifs négatifs relatifs à des immeubles, non occupés personnellement, situés dans un autre État membre, en l'occurrence en Allemagne, aux fins de la détermination du taux d'imposition applicable à ses revenus de source luxembourgeoise?»

14. Conformément à l'article 23 du statut de la Cour de justice, les époux Lakebrink, la Commission des Communautés européennes, les gouvernements luxembourgeois, suédois et néerlandais ont présenté des observations écrites.

III — Analyse juridique

A — *Sur l'existence d'une discrimination indirecte*

15. Par la question en cause, la juridiction de renvoi demande, en substance, s'il convient d'interpréter l'article 39 CE en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale en application de laquelle, dans la détermination du taux d'imposition applicable aux

revenus taxables au Luxembourg, d'un ressortissant communautaire non-résident au Grand-Duché, mais qui y perçoit la partie la plus importante de son revenu imposable, représenté par des revenus d'un travail dépendant, les pertes de revenus locatifs relatives à des immeubles situés dans un autre État membre ne sont pas prises en considération, alors que cette catégorie de revenus est pertinente pour le taux d'imposition d'un résident.

16. Les gouvernements luxembourgeois, suédois et néerlandais proposent de répondre négativement à cette question, alors que les époux Lakebrink et la Commission sont d'un avis opposé.

17. Si l'on tient compte du fait que la règle en cause concerne l'imposition fiscale des personnes physiques, il est nécessaire, à cet égard, de l'évaluer en partant de la considération que, selon une jurisprudence constante de la Cour, même si, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas, en tant que telle, du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences en la matière dans le respect du droit communautaire, notamment des libertés fondamentales sur lesquelles se fondent l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur [4].

18. Étant donné que les demandeurs au principal exercent une *activité salariée* dans un État membre, il ne fait pas de doute que la réglementation nationale en cause doit être examinée au regard de l'article 39 CE.

19. Cette disposition consacre le principe de la libre circulation des travailleurs et l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres [5].

20. Nous relevons cependant que la règle en cause dans l'affaire au principal s'applique indépendamment de la nationalité du contribuable concerné. Nonobstant cette constatation, une différence de traitement fondée sur le critère de la résidence ou du lieu d'origine peut, dans certaines circonstances, aboutir à un résultat équivalent à une discrimination fondée sur la nationalité.

21. En effet, selon la jurisprudence constante de la Cour, ce ne sont pas seulement les discriminations fondées sur la nationalité qui sont interdites, mais encore toutes formes de discrimination, qui, par application d'autres

4 — Voir, notamment, arrêts Schumacker (précité, point 21); du 4 octobre 1991, Commission/Royaume-Uni (C-246/89, Rec. p. I-4585, point 12), et du 13 novembre 2003, Schilling et Fleck-Schilling (C-209/01, Rec. p. I-13389, point 22).

5 — Voir, notamment, arrêt du 23 février 1994, Scholz (C-419/92, Rec. p. I-505, point 7).

critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat, étant entendu que l'on entend par discrimination l'application de règles différentes à des situations comparables ou l'application de la même règle à des situations différentes [6].

22. En matière d'impôts directs, la Cour a jugé qu'une différence de traitement fondée sur la résidence n'est pas en elle-même discriminatoire, au motif qu'en principe ce critère indique un lien du contribuable avec son pays d'origine et pourrait par conséquent justifier un traitement fiscal distinct [7].

23. À cet égard, la Cour a précisé que la situation des résidents et celle des non-résidents 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 ainsi que de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général à sa résidence habituelle [8].

24. Par conséquent, 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 [9].

25. La Cour a toutefois précisé qu'il en va différemment dans le cas où le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans l'État de sa résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État d'emploi, de sorte que l'État de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale [10]. En effet, s'agissant d'un non-résident qui perçoit, dans un État membre autre que celui de sa résidence, l'essentiel de ses revenus, la

6 — 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).

7 — Voir arrêts Schumacker, précité, points 31 à 34; du 11 août 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493, point 18); du 27 juin 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089, point 41), ainsi que du 29 avril 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Rec. p. I-2651, point 27).

8 — Voir arrêts Schumacker, précité, points 31 et 32; du 14 septembre 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451, point 22); du 16 mai 2000, Zurstrassen (C-87/99, Rec. p. I-3337, point 21), et du 12 juin 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933, point 43).

9 — Voir arrêts précités Schumacker, point 34, Gschwind, point 23 et Gerritse, point 44.

10 — Voir arrêts Schumacker, précité, point 36, ainsi que du 12 décembre 2002, de Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819, point 89).

discrimination consiste en ce que la situation personnelle et familiale de ce non-résident n'est prise en compte ni dans l'État de résidence ni dans l'État d'emploi [11].

26. Sur la base de ces considérations, si nous nous envisageons maintenant le cas qui fait l'objet de la présente demande préjudicielle, il ne fait aucun doute, à notre avis, que, dans une situation de fait telle que celle de l'affaire au principal, l'application de la règle en cause concrétise, en ce qui concerne les époux Lakebrink, une différence de traitement qui est fondée sur le fait qu'ils résident en dehors du territoire luxembourgeois.

27. En effet, comme nous l'avons déjà constaté, pour déterminer le taux applicable aux revenus des résidents, la législation luxembourgeoise tient compte de leur revenu mondial. Au contraire, dans le cas d'un contribuable qui n'est pas fiscalement résident à Luxembourg, mais qui y perçoit la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus imposables, l'assimilation à des contribuables résidents n'est que partielle dans la mesure où la règle de progressivité pour le calcul du taux d'imposition s'applique, outre aux revenus de source luxembourgeoise, aux seuls revenus externes, de nature professionnelle des non-résidents, en excluant, par conséquent, les revenus qui ne relèvent pas de cette catégorie, parmi lesquels, comme c'est le cas en l'espèce, les revenus provenant de la location d'immeubles.

28. Il en résulte que, dans un cas comme celui qui fait l'objet de la présente affaire, le fait de ne pas admettre les pertes provenant de la location de biens immobiliers situés à l'étranger dans le calcul du taux d'imposition applicable à un contribuable qui, bien qu'il ne réside pas au Luxembourg, perçoit la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus imposables dans cet État constitue, sans aucun doute, un traitement défavorable pour lui, au regard de celui réservé à un résident qui exerce une activité analogue et qui voit reconnaître ces types de pertes dans le calcul du taux applicable.

29. Cette conclusion n'est pas non plus contredite, comme l'ont soutenu les gouvernements luxembourgeois et néerlandais, par le fait que la législation luxembourgeoise ne tient pas compte d'éventuels revenus positifs provenant de la location de biens immobiliers situés à l'étranger pour le calcul du taux, conformément à l'article 157 ter de la LIR. L'éventuel avantage dont bénéficieraient les non-résidents par rapport aux résidents dans une telle hypothèse ne suffit pas à compenser l'inconvénient que ceux-ci subissent dans un cas tel que la présente affaire, dans lequel ni l'État de résidence — du fait que le contribuable n'a pas de revenus imposables dans cet État — ni l'État d'emploi ne tiennent compte des pertes de revenus locatifs d'immeubles situés à l'étranger. En effet, considérer que, dans la mesure où il

11 — Arrêt Schumacker, précité, point 38.

n'est pas systématique, un désavantage n'est pas susceptible d'entraîner un traitement discriminatoire équivaudrait à considérer qu'est compatible avec le principe de la libre circulation des travailleurs un régime fiscal qui ne s'avère que parfois défavorable aux contribuables non-résidents, en considérant que le désavantage en question, dans la mesure où il est occasionnel, est d'importance mineure. De cette manière, on admettrait les discriminations mineures, vidant de son contenu la prohibition générale établie par l'article 39 CE [12].

30. Après avoir établi que la règle en cause entraîne un traitement distinct au préjudice des non-résidents, il faut encore vérifier si une telle différence de traitement présente concrètement un caractère discriminatoire, ou si la situation des résidents et des non-résidents est objectivement comparable en ce qui concerne la règle en cause.

31. Puisque, en l'espèce, les époux Lakebrink perçoivent dans l'État d'emploi — à savoir le Luxembourg — la totalité de leurs revenus imposables et ne perçoivent pas de revenus significatifs dans l'État membre de résidence, nous considérons qu'ils se trouvent dans une situation assimilable à celle d'un résident du Luxembourg en ce qui concerne les règles applicables pour le calcul du taux d'imposition.

32. C'est ce qui résulte, selon nous, de la jurisprudence de la Cour, selon laquelle — même si, en matière d'imposition directe, la situation du résident est, en règle générale, différente de celle du non-résident dans la mesure où l'essentiel de ses revenus est normalement centralisé dans l'État de résidence et où c'est cet État qui dispose généralement de toutes les informations nécessaires pour apprécier la capacité contributive globale du contribuable en cause — il cesse cependant d'y avoir une différence objective de situation de nature à justifier une différence de traitement par rapport aux résidents, dans le cas où le non-résident — ne percevant de revenus significatifs dans l'État de sa résidence — tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État d'emploi [13].

33. Même si la Cour s'est, à cet égard, prononcée expressément sur des régimes fiscaux en ce qui concerne la prise en considération de la situation personnelle et familiale de contribuables non-résidents, en jugeant qu'«il n'existe entre un tel non-résident et un résident exerçant une activité salariée comparable aucune différence objec-

12 — Voir, dans le même sens, arrêt de Groot, précité, point 97; et, s'agissant de la liberté d'établissement, arrêt du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409, point 43).

13 — Voir arrêt Schumacker, précité, points 36 et 37.

tive de nature à fonder une différence de traitement en ce qui concerne la prise en considération, aux fins de l'imposition, *de la situation personnelle et familiale du contribuable*» [14], il n'est cependant pas dit qu'elle a entendu limiter exclusivement à ces aspects de la capacité contributive globale l'assimilation d'un contribuable non-résident qui perçoit la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus dans le pays d'emploi à un contribuable qui réside dans ce pays et qui exerce une activité dépendante analogue.

34. Il faut, à cet égard, évaluer la conclusion à laquelle a abouti la Cour, s'agissant de la possibilité d'assimiler les contribuables résidents et non-résidents, au regard de la ratio de la règle en cause, en vue de vérifier si l'on peut considérer que cette possibilité d'assimilation existe aussi en l'espèce, dans laquelle est refusé à un contribuable un avantage fiscal qui n'est pas lié à sa situation personnelle et familiale de non-résident [15].

35. Selon le raisonnement de la Cour, un contribuable non-résident se trouve en général dans une situation objectivement différente par rapport au résident dans l'État membre d'emploi, puisqu'il ne perçoit dans cet État membre qu'une partie de ses revenus et qu'il pourrait, par conséquent, bénéficier en théorie deux fois des avantages fiscaux applicables à sa situation personnelle, tant dans l'État de résidence que dans l'État membre d'emploi. Face à ces situations non objectivement comparables des résidents et des non-résidents, la Cour a exclu que le refus, de la part de l'État d'emploi, des avantages fiscaux liés à la situation fiscale personnelle du non-résident constitue un traitement discriminatoire vis-à-vis de ce dernier.

36. Cependant, dans l'hypothèse où le non-résident perçoit la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus imposables dans l'État d'emploi, il cesse d'y avoir un risque qu'il bénéficie deux fois des avantages liés à sa situation fiscale — dont l'État de résidence ne sera pas en mesure de tenir compte du fait que le contribuable en cause n'a pas de revenus significatifs dans ledit État — et, par conséquent, il n'y a plus aucune différence par rapport à la situation d'un contribuable résidant dans l'État en cause. La conséquence de ce que nous avons relevé est qu'une application correcte du principe de non-discrimination — dont la jurisprudence analysée ci-dessus est la manifestation — contraint l'État d'emploi à assimiler un non-résident, dont les revenus proviennent pour la totalité ou la quasi-totalité de son territoire, à un résident, non seulement en ce qui concerne l'octroi d'avantages fiscaux liés à sa situation *personnelle et familiale*, mais également, s'agissant de tout aspect de sa capacité contributive globale pertinente pour la reconnaissance d'avantages fiscaux en faveur du résident en cause.

14 — Ibidem, point 37. C'est nous qui soulignons.

15 — Voir, en ce sens, conclusions de l'avocat général Léger, présentées le 1er mars 2005 dans l'affaire Ritter-Coulais, précitée, points 91 et suiv.

37. Si l'on en revient au fond de la question, il résulte de l'analyse que nous avons faite dans les présentes conclusions que les époux Lakebrink, qui ne perçoivent pas de revenus significatifs dans leur État de résidence, sont intégralement assujettis à l'impôt dans leur État d'emploi — le Luxembourg — qui devra leur accorder les avantages fiscaux liés à la capacité contributive globale, qu'il reconnaît à ses propres résidents, puisqu'ils sont dans une situation objectivement comparable à ces derniers. Il en résulte que les époux Lakebrink subissent une discrimination indirecte en vertu de l'application de l'article 157 ter de la LIR, dans la mesure où un aspect de leur capacité contributive — c'est-à-dire les pertes liées à la location de biens immobiliers — ne leur est pas reconnu par le Luxembourg pour le calcul du taux d'imposition, au motif qu'ils ont leur résidence en dehors du territoire luxembourgeois.

38. Il faut préciser que, contrairement à ce que soutiennent les gouvernements néerlandais et suédois, cette solution n'affecte pas le principe, plusieurs fois affirmé par la Cour, de la libre répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres.

39. Nous rappelons principalement que la différence de traitement constatée au point 37 ci-dessus provient exclusivement de l'application de la réglementation nationale luxembourgeoise — l'article 157 ter de la LIR —, alors que la CDI germano-luxembourgeoise n'est nullement en cause [16].

40. Il faut, en outre, observer que la règle en cause ne concerne pas les modalités de la détermination de la base imposable, mais la reconnaissance d'un aspect de la capacité contributive du non-résident *à la seule fin du calcul du taux d'imposition* et non également aux fins de la détermination de la base imposable. Prévoir, par conséquent, que c'est à l'État d'emploi qu'il revient, lors de la détermination du taux d'imposition, d'accorder exceptionnellement les avantages fiscaux liés à la capacité contributive globale du non-résident, en ce compris les avantages également liés à la gestion de biens sur les revenus desquels l'État membre d'emploi n'a pas de compétence fiscale, n'implique pas la taxation de ce type de revenus par ledit État. Il en résulte que, dans la présente affaire, il n'est pas préjugé de la répartition de l'impôt sur une base territoriale prévue par la CDI germano-luxembourgeoise, dans la mesure où le Grand-Duché de Luxembourg, en taxant un contribuable non-résident, mais intégralement assujetti à l'impôt à Luxembourg, ne sera pas tenu d'inclure dans la base imposable les revenus de locations d'immeubles situés en Allemagne — pour la taxation desquels c'est l'Allemagne qui reste compétente — mais devra, à titre exceptionnel, en

16 — Cette différence est imputable aux règles d'un seul ordre juridique et ne résulte pas des divergences ou de la répartition de la compétence fiscale entre deux États membres.

tenir compte dans la détermination du taux de l'imposition.

41. En ce qui concerne enfin les modalités selon lesquelles doit être prise en considération la capacité contributive globale du contribuable non-résident qui perçoit dans l'État d'emploi la totalité ou la quasi-totalité de ses ressources imposables, nous considérons que le droit communautaire n'impose aucune obligation particulière, pour autant que le contribuable en cause n'est pas discriminé par rapport à un résident qui, du fait qu'il exerce une activité analogue, se trouve dans une situation objectivement comparable [17].

42. En ce qui concerne la présente affaire, il en résulte, par conséquent, que, en vue de leur prise en considération dans le calcul du taux d'imposition, les revenus provenant de la location de biens d'un contribuable non-résident situés à l'étranger doivent être déterminés aux conditions prévues pour les contribuables résidant au Grand-Duché et, par conséquent, selon les dispositions de la loi fiscale luxembourgeoise, sans que le droit allemand soit pertinent à cet égard [18]. Selon nous, comme cela figure dans le jugement de première instance prononcé par la juridiction de renvoi et comme cela a été soutenu par le gouvernement luxembourgeois, cette solution n'est pas contredite par la circonstance que c'est à l'Allemagne qu'incombe, sur la base de la CDI, le pouvoir d'imposition sur les revenus en cause. En effet, comme nous l'avons vu ci-dessus, la détermination de tels revenus n'est pertinente qu'aux fins de la prise en considération par l'État d'emploi pour le calcul du taux d'imposition et non en ce qui concerne la taxation desdits revenus, laquelle reste de la compétence de l'Allemagne et serait pratiquée, dans le cas de revenus positifs, sur la base de la réglementation allemande applicable.

B — *Les justifications éventuelles*

43. Étant donné que la règle en question a un caractère restrictif par rapport à la libre circulation des travailleurs, il faut vérifier qu'elle se justifie éventuellement au regard du droit communautaire.

44. Le gouvernement luxembourgeois, tout en n'invoquant formellement aucune justification de la différence de traitement réalisée par la réglementation en cause, tend en substance, dans les observations qu'il a présentées, à démontrer que, sur le fondement de la réglementation litigieuse, il convient de préserver la cohérence de son

17 — Voir, pour un raisonnement analogue, arrêt de Groot, précité, points 114 et 115.

18 — Articles 134 et 134 ter de la LIR.

régime fiscal. C'est par conséquent uniquement à titre subsidiaire que nous analysons cette cause de justification.

Sur la préservation de la cohérence du régime fiscal

45. Le gouvernement luxembourgeois relève, en substance, l'existence d'une «cohérence», sur laquelle se fonde la réglementation en cause, laquelle d'une part, refuse aux contribuables non-résidents la prise en considération de la perte de revenus locatifs, à la fois dans le cadre de la base imposable et dans le calcul du taux d'imposition et, d'autre part, ne tient parallèlement pas compte d'éventuels revenus positifs de ce type.

46. La protection de la cohérence du système fiscal est une notion consolidée en jurisprudence depuis les arrêts Bachmann et Commission/Belgique, dans lesquels la Cour a reconnu en principe que cette exigence constitue une raison impérieuse d'intérêt général de nature à justifier une restriction aux principes fondamentaux en matière de libre circulation [19].

19 — Arrêts du 28 janvier 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249, points 21 à 28) et Commission/Belgique (C-300/90, Rec. p. I-305, points 14 à 21).

47. Dans les affaires précitées, la Cour a justifié, en se fondant sur notion de cohérence du régime fiscal, une réglementation nationale qui subordonnait la déductibilité des cotisations versées dans le cadre de contrats d'assurance pour la vieillesse et le décès à la condition qu'elles soient versées dans l'État qui autorisait cette déduction. Cette limitation était justifiée en vertu de la nécessité de compenser la perte de recettes fiscales due à la déduction des contributions versées dans le cadre des contrats d'assurance par l'imposition des sommes perçues en exécution desdits contrats qu'il n'aurait cependant pas été possible de taxer dans le cas d'entreprises d'assurances établies à l'étranger.

48. À partir de ces arrêts, la préservation de la cohérence du régime fiscal est la justification invoquée le plus souvent en matière d'imposition directe par les États membres. La Cour a cependant fortement limité la notion de cohérence fiscale et a admis, en une jurisprudence constante, que cette exigence justifiait une mesure restrictive des libertés fondamentales, dès lors que trois conditions étaient réunies: a) l'existence d'un lien direct entre l'octroi d'un avantage fiscal et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal, b) le fait que la déduction et le prélèvement s'effectuent dans le cadre d'une même imposition, c) et qu'ils soient

effectués à l'égard d'un même contribuable [20].

49. S'il ne fait pas de doute que les deux conditions concernant l'identité du contribuable et de l'impôt sont remplies en l'espèce, il convient maintenant de vérifier l'existence d'un lien direct entre la déduction de la perte des loyers et la prise en considération des augmentations de revenus relatifs à ce type d'investissement dans le calcul du taux de l'imposition.

50. À cet égard, il y a lieu de souligner que la norme en cause se fonde sur une règle de symétrie, sur la base de laquelle aussi bien les pertes de loyers étrangers que les éventuels revenus positifs provenant de tels investissements immobiliers ne sont pas pertinents aux fins du calcul du taux d'imposition d'un non-résident. Par conséquent, prendre uniquement en considération les pertes de loyers affecterait négativement la logique de la règle en cause, dans la mesure où cet avantage dans le calcul du taux ne saurait être compensé par la prise en compte, aux mêmes fins, des éventuels revenus positifs qu'un tel investissement immobilier serait probablement susceptible de dégager à l'avenir.

51. Si, par conséquent, le fait de ne pas prendre en considération les pertes de loyers à l'étranger pour le calcul du taux d'imposition applicable à un non-résident peut se justifier, en principe, en raison à la nécessité de réserver la cohérence du régime fiscal luxembourgeois, c'est néanmoins au juge de renvoi qu'il incombera de vérifier que cette mesure restrictive est appliquée de manière à respecter le principe de proportionnalité. La mesure litigieuse doit, en effet, être de nature à garantir que l'objectif visé a été atteint, sans dépasser ce qui est nécessaire pour l'atteindre [21].

52. Toutefois, la règle en cause ne semble pas être la mesure la moins restrictive de nature à préserver la cohérence du régime fiscal luxembourgeois, puisque cet objectif peut également être atteint, en obtenant le même effet de compensation, en tenant compte dans le calcul du taux de l'imposition des non-résidents à la fois des pertes et des recettes des locations à l'étranger. Un tel régime permettrait d'éviter des situations, telles que celle en cause en l'espèce, dans laquelle certains aspects de la capacité contributive d'un contribuable ne sont pris en considération, ni dans l'État de résidence — en raison de l'absence de revenus significatifs — ni dans celui d'emploi, où ce contribuable perçoit l'essentiel de ses ressources.

20 — Sans approfondir ici la récente évolution jurisprudentielle sur la notion de «cohérence fiscale», dans la mesure où elle n'est pas pertinente en l'espèce, nous rappelons, cependant, que la Cour a récemment appliqué les conditions qui sous-tendent ce principe de manière souple, en insistant sur l'aspect téléologique du régime fiscal ainsi examiné. Voir, à cet égard, les conclusions que nous présentons, le 29 mars 2007, dans l'affaire Columbus Container Services (C-298/05, pendante devant la Cour, points 189 et suiv.).

21 — Voir, notamment, arrêt du 31 mars 1993, Kraus (C-19/92, Rec. p. I-1663, point 32).

IV — Conclusion

53. Eu égard aux considérations ci-dessus exposées, nous proposons à la Cour de répondre à la question qui lui a été soumise par la Cour administrative (Luxembourg) dans les termes suivants:

«L'article 39 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation en vigueur dans un État membre, telle que l'article 157 ter de la loi modifiée, du 4 décembre 1967, relative à l'impôt sur le revenu, en application de laquelle un ressortissant communautaire, non-résident luxembourgeois, qui perçoit de source luxembourgeoise des revenus d'un travail dépendant, lesdits revenus constituant l'essentiel de ses ressources imposables, ne peut pas, à la différence de ce qui est le cas pour un résident au Luxembourg, faire valoir des revenus locatifs négatifs relatifs à des immeubles, non occupés personnellement, situés dans un autre État membre, en l'occurrence en Allemagne, aux fins de la détermination du taux d'imposition applicable à ses revenus de source luxembourgeoise.»