CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. PHILIPPE LÉGER

présentées le 18 mai 2006 [1]

1. La présente procédure préjudicielle a pour objet d'apprécier la compatibilité avec le droit communautaire d'une réglementation fiscale nationale en vertu de laquelle la pension de retraite versée par un État membre à un contribuable qui réside dans un autre État membre fait l'objet d'une imposition qui, dans certains cas, s'avère plus élevée que celle qui serait due si ce contribuable résidait dans l'État débiteur de cette pension.

2. Cette procédure a pour origine le litige qui oppose une ressortissante finlandaise, qui a décidé de résider en Espagne après avoir fait valoir ses droits à la retraite, à l'administration fiscale finlandaise à propos du taux d'imposition de sa pension de retraite.

3. Le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême de Finlande) demande si la législation en cause est compatible avec l'article 18 CE ou avec l'article 39 CE, ou encore avec la directive 90/365/CEE du Conseil [2].

1 — Langue originale: le français.

2 — Directive du 28 juin 1990, relative au droit de séjour des travailleurs salariés et non salariés ayant cessé leur activité professionnelle (JO L 180, p. 28).

I — Le cadre juridique

A — *Le droit communautaire*

4. La liberté de circulation des personnes prévue par le traité CE a été limitée initialement aux déplacements dans un autre État membre qui avaient pour finalité l'exercice d'une activité économique.

5. L'article 39 CE, qui prévoit, à son paragraphe 1, la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, dispose, à son paragraphe 3, sous c) et d), que ce droit de circulation comporte, respectivement, le droit 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 et celui de demeurer, dans les conditions énoncées par des règlements d'application, sur le territoire d'un État membre après y avoir accompli un emploi.

6. La directive 90/365 a étendu ce droit de séjour aux personnes ayant cessé leur activité professionnelle. L'article 1er, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive énonce que les États membres accordent le droit de séjour à tout ressortissant d'un État membre qui a exercé dans la Communauté une activité en tant que travailleur salarié ou non salarié, ainsi qu'aux membres de sa famille. Ainsi qu'il est indiqué au troisième considérant de ladite directive, ce droit de séjour devrait être accordé également aux personnes qui n'ont pas exercé leur droit de circulation pendant leur vie professionnelle.

7. L'article 1er de la directive 90/365 soumet toutefois l'exercice dudit droit à la condition que son titulaire dispose de ressources suffisantes. Il prévoit ainsi à son paragraphe 1, premier alinéa, que ce dernier doit bénéficier d'une pension d'invalidité, de préretraite ou de vieillesse, ou d'une rente d'accident de travail ou de maladie professionnelle de niveau suffisant afin qu'il ne devienne pas, pendant son séjour, une charge pour l'assistance sociale de l'État membre d'accueil, et à condition qu'il dispose d'une assurance maladie couvrant l'ensemble des risques dans l'État membre d'accueil [3].

3 — La directive 90/365 a été abrogée, avec effet au 30 avril 2006, 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, modifiant le règlement (CEE) nº 1612/68 et abrogeant les directives 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE et 93/96/CEE (JO L 158, p. 77).

8. Aux termes de l'article 2 de cette directive, le droit de séjour est constaté par la délivrance d'un document dénommé «carte de séjour», dont la durée de validité est définie à cette même disposition.

9. Le traité UE, signé à Maastricht le 7 février 1992 et entré en vigueur le 1er novembre 1993, a créé la notion de «citoyenneté de l'Union». Aux termes de l'article 17, paragraphe 1, CE, est citoyen de l'Union toute personne ayant la nationalité d'un État membre.

10. L'article 18, paragraphe 1, CE confère à tout citoyen de l'Union le droit de circuler et de séjourner librement sur le territoire de n'importe quel État membre, sous réserve des limitations et des conditions prévues par le traité CE et par les dispositions prises pour son application.

B — *Le droit national*

1. La législation relative à l'imposition des revenus

11. En vertu de la loi fiscale finlandaise applicable à l'époque des faits, une personne

domiciliée pendant l'année fiscale en Finlande est un contribuable «pleinement assujetti», c'est-à-dire qu'elle est imposée dans cet État sur l'ensemble de ses revenus. En revanche, un contribuable qui, pendant l'année fiscale, n'est pas domicilié en Finlande n'est que «partiellement assujetti» dans cet État, ce qui signifie qu'il ne peut y être imposé que sur les revenus qu'il a perçus dans ledit État.

12. Selon cette même loi, un ressortissant finlandais est considéré comme résidant en Finlande, même s'il n'y séjourne pas de manière continue pendant une durée supérieure à six mois, jusqu'à ce que trois ans se soient écoulés à partir de la fin de l'année au cours de laquelle il a quitté le pays.

13. Le contribuable partiellement assujetti est soumis en Finlande à l'impôt sur le revenu et sur la fortune, sauf disposition contraire dans une convention bilatérale ou internationale liant cet État membre. En l'absence d'une telle disposition, les impôts dus par un contribuable partiellement assujetti au titre de ses revenus salariaux imposables, qui comprennent notamment les pensions de retraite, sont perçus par le biais d'une retenue à la source qui s'élève à 35 % du montant de ces revenus.

14. En revanche, l'imposition due par un contribuable pleinement assujetti est calculée en fonction d'un barème progressif qui prévoit, d'une part, l'application d'un impôt minimal pour chaque tranche et, d'autre part, celle d'un pourcentage croissant pour la partie du revenu qui dépasse la limite inférieure de la tranche d'imposition.

15. Dans le cadre de la présente procédure, le gouvernement finlandais a exposé que cette législation avait été modifiée et que, à compter du 1er janvier 2006, les contribuables partiellement assujettis percevant une pension de retraite de la part de la République de Finlande sont imposés dans cet État au titre de cette pension de la même manière que les contribuables pleinement assujettis, avec application du barème progressif et des abattements personnels et familiaux.

2. La convention préventive de double imposition conclue avec le Royaume d'Espagne

16. Conformément à la convention préventive de double imposition passée entre le Royaume d'Espagne et la République de Finlande, les rémunérations, pensions comprises, qui sont payées par l'un des États contractants ou l'une de ses collectivités ou communautés de droit public, par un organisme autonome ou par une personne morale de droit public, soit directement, soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique au titre

de services rendus à cet État, collectivité, communauté, organisme ou personne morale ne sont imposables que dans cet État.

II — Le cadre factuel et le renvoi préjudiciel

17. M^me^ Turpeinen est une ressortissante finlandaise qui a travaillé en Finlande en tant que psychiatre pour enfants dans le service public. Après avoir pris sa retraite en septembre 1998, elle a décidé de séjourner dans un autre État membre, d'abord en Belgique puis, à compter de 1999, en Espagne.

18. M^me^ Turpeinen perçoit comme seuls revenus sa pension de retraite versée par le Kuntien Eläkevakuutus (assurance vieillesse des communes). Conformément à la convention préventive de double imposition conclue avec le Royaume d'Espagne, cette pension n'est imposable qu'en Finlande.

19. Au cours des années 1999 à 2001, M^me^ Turpeinen a été imposée par le centre des impôts d'Uudenmaa au titre de cette pension au taux de 28,5 %, conformément au régime d'imposition progressif applicable aux contribuables pleinement assujettis.

20. En revanche, en ce qui concerne l'imposition due pour l'année 2002, ce même centre a estimé que M^me^ Turpeinen devait être considérée comme un contribuable partiellement assujetti, puisque celle-ci avait quitté le territoire national depuis plus de trois ans. Il a donc appliqué à la pension de retraite de l'intéressée une retenue à la source de 35 %. M^me^ Turpeinen a ainsi supporté un impôt de 10 113,77 euros alors que, si elle avait été imposée comme un contribuable pleinement assujetti en Finlande, elle aurait acquitté 8 173,09 euros d'impôts, outre 549,03 euros à titre de cotisations d'assurance maladie.

21. Par décision du 3 juillet 2002, le centre des impôts d'Uudenmaa a rejeté la réclamation de M^me^ Turpeinen visant à ce que l'imposition de sa retraite pour l'année fiscale 2002 soit calculée comme elle l'avait été pour les trois années antérieures.

22. Le hallinto-oikeus (tribunal administratif) a rejeté le recours formé par M^me^ Turpeinen à l'encontre de cette décision. L'intéressée a contesté la décision du hallinto-oikeus devant le Korkein hallinto-oikeus.

23. Cette dernière juridiction a décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour d'un renvoi préjudiciel.

24. Dans sa décision de renvoi, elle a exposé éprouver des doutes sur les effets du droit communautaire en l'espèce parce que, à sa connaissance, les arrêts rendus par la Cour en matière de fiscalité directe n'ont pas concerné des personnes retraitées, mais uniquement des travailleurs salariés ou non salariés, des prestataires de services ou des étudiants [4]. Elle indique également que la Commission des Communautés européennes, dans une mise en demeure adressée au gouvernement finlandais en 2001, a indiqué que la retenue à la source de 35 % risquait d'être contraire à l'article 39 CE et, s'agissant d'un contribuable retraité, à la directive 90/365.

25. Le Korkein hallinto-oikeus a donc décidé de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Faut-il interpréter l'article 18 CE relatif au droit du citoyen de l'Union de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres ou l'article 39 CE assurant la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté en ce sens que l'un de ces articles, voire les deux, s'oppose à une législation nationale en vertu de laquelle, pour un contribuable partiellement assujetti dans un État membre et demeurant à l'étranger, l'impôt retenu à la source applicable à la pension de retraite versée au titre d'une relation de travail de droit public par l'État membre dans lequel elle est imposable dépasse, dans certains cas, l'impôt que le contribuable aurait dû payer dans cet État membre en tant que résident et donc en tant que contribuable pleinement assujetti?

2) Convient-il d'interpréter la directive 90/365 [...] en ce sens qu'elle s'oppose à une législation nationale du type de celle décrite ci-dessus?»

III — Analyse

26. Par ses questions préjudicielles, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, si le droit communautaire s'oppose à une législation nationale en vertu de laquelle l'impôt applicable à une pension de retraite versée à un contribuable demeurant dans un autre État membre dépasse, dans certains cas, l'impôt que ce contribuable aurait dû payer s'il avait été résident.

4 — La juridiction de renvoi cite les arrêts du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225); du 11 août 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493); du 27 juin 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089); du 12 décembre 2002, De Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819); du 12 juin 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933), et du 1er juillet 2004, Wallentin (C-169/03, Rec. p. I-6443).

27. Il est de jurisprudence établie que, si les impôts directs ne relèvent pas en tant que tels du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues en ce domaine dans le respect du droit communautaire [5].

28. En l'espèce, la juridiction de renvoi s'interroge sur la compatibilité de la législation en cause avec soit l'article 18 CE, soit l'article 39 CE, soit ces deux dispositions, soit la directive 90/365. Nous commencerons par examiner si nous pouvons trouver une réponse à la question posée dans le droit dérivé.

A — *Le droit dérivé*

29. La Commission estime que le régime fiscal litigieux pourrait être contraire à la directive 90/365. Le gouvernement espagnol soutient, quant à lui, que ce régime contrevient à l'article 10, paragraphe 1, du règlement (CEE) nº 1408/71 du Conseil [6].

1. La directive 90/365

30. Ainsi que nous l'avons vu, la directive 90/365 a étendu le droit de séjourner dans un autre État membre, prévu par le traité CE à des fins économiques, aux personnes ayant cessé leur activité professionnelle, y compris à celles n'ayant pas exercé d'activité économique dans un autre État membre pendant leur vie professionnelle. Ce droit de séjour est toutefois soumis à la condition que l'intéressé dispose de ressources suffisantes pour ne pas devenir une charge pour l'assistance sociale de l'État d'accueil.

31. La Commission soutient que la législation fiscale finlandaise pourrait apparaître comme étant contraire à la directive 90/365, en ce qu'une imposition plus élevée des retraités résidant dans un autre État membre pourrait rendre plus difficile le respect par ces retraités de la condition de disposer de ressources suffisantes.

32. Certes, M[me] Turpeinen, ressortissante finlandaise ayant cessé ses activités salariées et qui a décidé de résider en Espagne pendant sa retraite, peut se prévaloir des dispositions de la directive 90/365 afin d'être autorisée à séjourner sur le territoire de cet État membre, et cela même si elle n'a pas exercé ses droits de circulation pendant sa vie professionnelle, comme cela semble

5 — Arrêts du 4 octobre 1991, Commission/Royaume-Uni (C-246/89, Rec. p. I-4585, point 12), et du 11 mars 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409, point 44 et jurisprudence citée).

6 — Règlement du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté (JO L 149, p. 2), tel que modifié par le règlement (CE) nº 307/1999 du Conseil, du 8 février 1999 (JO L 38, p. 1, ci-après le «règlement nº 1408/71»).

ressortir des indications fournies par la juridiction de renvoi. Pour autant, nous ne croyons pas que cette directive soit pertinente en l'espèce.

33. En effet, la directive 90/365, comme cela ressort de son libellé, vise à garantir l'autorisation, par l'État membre d'accueil, du séjour sur son territoire de tout ressortissant d'un autre État membre ayant cessé ses activités salariées ou non salariées, notamment en précisant dans quelles conditions les intérêts légitimes de l'État d'accueil sont susceptibles de justifier un refus et en fixant les modalités pratiques selon lesquelles ce droit de séjour doit être concrétisé. Elle ne prévoit donc expressément d'obligation qu'à la charge de l'État membre d'accueil et elle ne porte que sur le droit de séjour dans celui-ci.

34. Nous ne voyons pas pourquoi le champ d'application de cette directive devrait être étendu à des mesures imputables à l'État d'origine, telles que la législation finlandaise litigieuse. Depuis l'entrée en vigueur du traité UE, le droit de circulation et de séjour dans un autre État membre des ressortissants communautaires qui n'exercent pas une activité économique leur est conféré directement par l'article 18, paragraphe 1, CE [7]. C'est cette disposition qui a vocation à s'opposer aux «entraves à la sortie».

35. C'est, en effet, ladite disposition qui permet à un ressortissant communautaire de bénéficier, dans le domaine d'application du traité CE, du même traitement juridique que les ressortissants se trouvant dans la même situation que la sienne et qui s'oppose à une législation de son État d'origine le pénalisant pour avoir exercé ses droits de circulation [8].

36. Nous remarquons que, dans l'arrêt Pusa, précité, qui avait pour cadre juridique et factuel une situation très proche de celle de la présente affaire [9], la compatibilité de la réglementation en cause avec le droit communautaire n'a été examinée qu'au regard de l'article 18 CE.

37. Nous sommes donc d'avis que la directive 90/365 n'est pas pertinente en l'espèce.

7 — Arrêt du 17 septembre 2002, Baumbast et R (C-413/99, Rec. p. I-7091, points 81 à 84).

8 — Arrêts du 11 juillet 2002, D'Hoop (C-224/98, Rec. p. I-6191, point 30), et du 29 avril 2004, Pusa (C-224/02, Rec. p. I-5763, point 18).

9 — L'affaire concernait un ressortissant finlandais, titulaire d'une pension d'invalidité finlandaise, qui vivait et payait l'impôt sur le revenu en Espagne. En raison d'une dette contractée par lui en Finlande, sa pension avait fait l'objet d'une saisie. En vertu de la législation finlandaise applicable, le montant saisi avait été calculé de manière à lui assurer un revenu minimal, mais ce calcul ne tenait pas compte de l'impôt sur le revenu qu'il payait en Espagne.

2. Le règlement nº 1408/71

38. Comme l'a rappelé à bon droit le gouvernement espagnol, dans le cadre de la procédure préjudicielle, la Cour peut être amenée à se prononcer sur une disposition de droit communautaire qui n'a pas été visée par la juridiction nationale dans ses questions lorsqu'il lui apparaît que cette disposition est utile pour la solution du litige au principal [10]. La circonstance que le Korkein hallinto-oikeus n'a pas visé ce règlement dans sa décision de renvoi ne saurait donc empêcher la Cour d'en examiner les effets si, comme le soutient ce gouvernement, il était pertinent.

39. Le règlement nº 1408/71 a pour objet de faciliter la libre circulation des travailleurs salariés et non salariés ainsi que des membres de leur famille à l'intérieur de la Communauté en coordonnant les régimes nationaux de sécurité sociale.

40. L'article 10, paragraphe 1, de ce règlement vise à ce que les prestations qu'il cite soient versées à leur bénéficiaire lorsque celui-ci exerce son droit de circulation. Il dispose ainsi que, à moins que ledit règlement n'en dispose autrement, les prestations en espèces, notamment de vieillesse, acquises au titre de la législation d'un État membre ne peuvent subir aucune réduction, ni modification, ni suspension, ni suppression, ni confiscation du fait que le bénéficiaire réside sur le territoire d'un État membre autre que celui où se trouve l'institution débitrice.

41. Le gouvernement espagnol soutient que la législation fiscale litigieuse est contraire à cette disposition parce que cette législation aurait pour effet de faire dépendre le montant de la retraite due à M^me^ Turpeinen de la résidence de celle-ci. Il invoque, à l'appui de son analyse, l'arrêt Imbernon Martínez [11]. S'inspirant de la position adoptée par la Cour dans cet arrêt, il fait valoir que l'article 10, paragraphe 1, du règlement nº 1408/71 serait dépourvu d'effet si un État membre, en recourant à des mesures fiscales, pouvait procéder à des retenues ou à des réductions fondées sur la résidence du bénéficiaire dans un autre État membre.

42. Nous ne partageons pas l'analyse du gouvernement espagnol pour les raisons suivantes.

43. L'article 10 du règlement nº 1408/71 contribue à la mise en place de la libre circulation des travailleurs en interdisant les

10 — Voir, notamment, arrêt du 23 février 2006, Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Rec. p. I-1957, point 26 et jurisprudence citée).

11 — Arrêt du 5 octobre 1995 (C-321/93, Rec. p. I-2821).

«clauses de résidence». Il vise à garantir que les prestations qu'il énumère, telles qu'une pension de retraite, soient versées à leur bénéficiaire qui a exercé son droit à la libre circulation dans les mêmes conditions que s'il était resté sur le territoire national. Il s'oppose ainsi à ce que le montant de cette pension subisse une diminution parce que son bénéficiaire réside dans un autre État membre.

44. En l'espèce, la législation litigieuse ne prévoit pas une diminution de la pension de retraite versée à M^me^ Turpeinen du fait qu'elle réside à l'étranger. Cette législation ne porte pas sur les conditions d'octroi et de liquidation de cette pension.

45. Ladite législation est donc différente de celle qui était en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Imbernon Martínez, précité, à laquelle se réfère le gouvernement espagnol. En effet, dans cette affaire, la disposition litigieuse de la loi allemande relative aux allocations pour enfants (Bundeskindergeldgesetz) soumettait l'octroi et le montant d'une prestation pour enfant à charge à des conditions de résidence prévues dans la législation fiscale allemande. La législation sociale en cause renvoyait ainsi à des conditions énoncées dans la législation fiscale. C'est dans ce contexte que la Cour a jugé que la disposition pertinente du règlement n° 1408/71 serait privée d'une grande partie de son effet utile si le simple renvoi à des dispositions fiscales pouvait permettre de la tenir en échec [12]. Toutefois, cette analyse n'est pas transposable, à notre avis, dans la présente affaire.

46. En l'espèce, nous nous trouvons confronté à une législation nationale qui détermine les conditions d'imposition des contribuables non-résidents et qui ne frappe la pension de retraite de M^me^ Turpeinen qu'en tant que cette pension est assimilée à un revenu. Ce n'est donc que de manière indirecte que cette législation aboutit à une réduction du montant de sa retraite disponible par rapport au montant après impôt dont elle aurait pu disposer si elle avait été résidente en Finlande pendant l'année fiscale 2002.

47. En outre, il convient de souligner que, si le montant de la retraite de M^me^ Turpeinen avait été plus élevé, l'application de la retenue forfaitaire à la source de 35 % aurait pu aboutir au résultat inverse, c'est-à-dire à lui laisser un solde plus important que celui dont elle aurait disposé en Finlande, après avoir été imposée selon le barème progressif. Cela démontre bien que la législation finlandaise en cause ne prévoit pas de diminution de la pension de retraite versée à M^me^ Turpeinen du fait que celle-ci réside à l'étranger.

12 — Arrêt Imbernon Martínez, précité, point 23.

48. C'est pourquoi nous sommes d'avis, au vu de ces éléments, que la législation fiscale finlandaise n'est pas contraire aux dispositions de l'article 10, paragraphe 1, du règlement nº 1408/71. C'est donc à l'aune des règles du traité CE qu'il convient d'apprécier la conformité de cette législation avec le droit communautaire.

B — *Les règles du traité CE*

49. Nous examinerons tout d'abord de quelle disposition du traité CE relève la situation de M^me^ Turpeinen, puis si la législation fiscale finlandaise constitue une entrave à la liberté de circulation, prohibée par cette disposition, et, le cas échéant, si cette entrave peut être justifiée.

1. La disposition applicable

50. La juridiction de renvoi interroge la Cour sur la compatibilité du régime fiscal litigieux avec l'article 18 CE ou l'article 39 CE ou ces deux dispositions prises ensemble.

51. Le gouvernement finlandais expose que la situation de M^me^ Turpeinen relève à la fois de l'article 18 CE et de l'article 39 CE. Il estime que cette dernière disposition est également applicable en l'espèce au vu de l'arrêt du 15 juin 2000, Sehrer [13].

52. Nous ne sommes pas de cet avis. Comme le gouvernement italien et la Commission, nous estimons que la situation de M^me^ Turpeinen ne relève pas du champ d'application de l'article 39 CE et que celle-ci ne peut donc se prévaloir que des dispositions de l'article 18 CE.

53. Conformément à une jurisprudence établie, le statut de citoyen de l'Union, reconnu à chaque ressortissant d'un État membre, a vocation à être le statut fondamental de ce ressortissant [14]. En outre, l'article 18, paragraphe 1, CE confère directement à chaque citoyen de l'Union le droit de circuler et de séjourner librement dans l'État de son choix au sein de la Communauté [15]. M^me^ Turpeinen, en sa qualité de ressortissante finlandaise est donc susceptible de se prévaloir des dispositions de l'article 18, paragraphe 1, CE afin de se voir reconnaître le droit de séjourner en Espagne.

54. Toutefois, le statut de citoyen de l'Union et les droits de circulation qui s'y trouvent

13 — C-302/98, Rec. p. I-4585.

14 — Arrêts Pusa, précité, point 16 et jurisprudence citée, et du 19 octobre 2004, Zhu et Chen (C-200/02, Rec. p. I-9925, point 25 et jurisprudence citée).

15 — Arrêt Baumbast et R, précité, point 84.

attachés, instaurés par le traité UE, ne se substituent pas aux autres dispositions du traité qui visent des catégories spécifiques de personnes. Ils ne privent pas d'utilité les libertés de circulation qui se trouvaient déjà conférées par le traité CE et qui sont destinées à l'exercice d'une activité économique. Dans la mesure où ces libertés de circulation à des fins économiques constituent une expression spécifique des droits conférés de manière générale par l'article 18 CE [16], lorsqu'un ressortissant communautaire a fait usage de l'une de ces libertés, c'est à l'aune de celle-ci que la Cour examine en priorité la compatibilité de la législation nationale en cause [17].

55. Nous ne croyons pas, cependant, que M^me^ Turpeinen puisse se prévaloir des dispositions de l'article 39 CE.

56. En effet, est considérée comme un travailleur au sens de l'article 39 CE 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]. Les droits de séjourner ou de demeurer dans un autre État membre, conférés par cet article à son paragraphe 3, sous c) et d), sont soumis, selon le libellé de ces dispositions, à la condition que l'intéressé y exerce ou y a exercé une telle activité.

57. Certes, le champ d'application de l'article 39 CE fait l'objet d'une interprétation large, de sorte qu'il ne se limite pas aux personnes qui se trouvent effectivement engagées dans une relation de travail salarié en cours d'exécution. Ainsi, comme le relève le gouvernement finlandais, il a été jugé dans l'arrêt Sehrer, précité, que la circonstance qu'un ressortissant communautaire ne se trouve plus engagé dans un rapport de travail ne le prive pas de la garantie de certains droits qui sont liés à la situation de travailleur [19]. Toutefois, encore faut-il, dans ce dernier cas de figure, que l'intéressé ait fait usage du droit à la libre circulation prévu par cette disposition.

58. Ainsi, dans cet arrêt, le litige au principal concernait un retraité résidant en Allemagne qui avait exercé ses activités à la fois dans cet État membre et en France et qui percevait une pension en provenance de chacun de ces

16 — Voir, en ce qui concerne la liberté d'établissement, arrêt du 29 février 1996, Skanavi et Chryssanthakopoulos (C-193/94, Rec. p. I-929, point 22), en ce qui concerne la libre circulation des travailleurs, arrêt du 26 novembre 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Rec. p. I-10981, point 26), et la libre prestation des services, arrêt du 6 février 2003, Stylianakis (C-92/01, Rec. p. I-1291, point 18).

17 — Ainsi, dans l'arrêt du 12 mai 1998, Martínez Sala (C-85/96, Rec. p. I-2691), la Cour n'examine les droits dont l'intéressé peut se prévaloir en qualité de citoyen que parce qu'il existait un doute sur sa qualité de travailleur. Voir, également, arrêt du 16 décembre 2004, My (C-293/03, Rec. p. I-12013, point 33).

18 — Arrêts Martínez Sala, précité, point 32 et jurisprudence citée, et du 19 novembre 2002, Kurz (C-188/00, Rec. p. I-10691, point 32 et jurisprudence citée).

19 — Arrêt Sehrer, précité, point 30.

États. La législation allemande prévoyait que les cotisations d'assurance maladie de l'intéressé devaient être calculées également sur la base de la pension française sans tenir compte du fait qu'une partie importante de cette pension était déjà retenue à titre de cotisations d'assurance maladie en France.

59. C'est dans ce contexte que la Cour a jugé que le droit à la perception d'une telle pension était intrinsèquement lié à la qualité objective de travailleur et que la législation allemande, en ce qu'elle soumettait à un double prélèvement de cotisations d'assurance maladie les travailleurs qui avaient exercé leurs activités dans un autre État membre, constituait une entrave prohibée par l'article 39 CE [20]. Dans un tel cas de figure, cette législation allemande, en ce qu'elle désavantageait le retraité qui avait exercé ses activités professionnelles dans un autre État membre, était bien susceptible de décourager un travailleur de faire usage des droits de circulation conférés par le traité.

60. L'arrêt Sehrer, précité, ne met donc pas en cause, à notre avis, l'analyse selon laquelle le bénéfice de l'article 39 CE n'est ouvert qu'aux personnes qui se sont déplacées dans un autre État membre afin d'y exercer une activité salariée. Cette disposition ne couvre pas les personnes qui, comme cela semble être le cas de M^me^ Turpeinen, ont exercé l'ensemble de leur activité professionnelle dans leur État membre et n'ont fait usage du droit de séjourner dans un autre État membre qu'après avoir pris leur retraite, sans aucune intention d'y exercer une activité salariée [21].

61. Nous sommes donc d'avis que ce sont les dispositions de l'article 18 CE qui sont pertinentes en l'espèce et qui peuvent être invoquées par M^me^ Turpeinen comme constituant le fondement de ses droits de circulation et de séjour en Espagne.

2. L'existence d'une entrave à la liberté de circulation

62. Il convient d'indiquer, tout d'abord, que les droits de séjour et de circulation conférés à tout citoyen de l'Union par l'article 18, paragraphe 1, CE ne s'opposent pas seulement aux restrictions à l'exercice de ces droits prévues par l'État d'accueil. Comme nous l'avons indiqué précédemment, ils prohibent également celles imputables à l'État d'origine.

20 — Ibidem, points 30 à 35.

21 — Voir, en ce sens, arrêts du 19 mars 1992, Batista Morais (C-60/91, Rec. p. I-2085, point 7); du 16 janvier 1997, USSL n° 47 di Biella (C-134/95, Rec. p. I-195, point 19), et du 26 janvier 1999, Terhoeve (C-18/95, Rec. p. I-345, points 26 et 27).

63. La Cour a jugé, en effet, qu'il serait incompatible avec le statut de citoyen de l'Union et les droits de circulation et de séjour qui lui sont conférés en cette qualité qu'un ressortissant communautaire ayant fait usage de ces droits puisse se voir appliquer dans l'État membre dont il est ressortissant un traitement moins favorable que celui dont il bénéficierait s'il n'avait pas fait usage de tels droits [22].

64. Selon la Cour, les facilités ouvertes par le traité en matière de circulation ne pourraient pas produire leurs pleins effets si un ressortissant d'un État membre pouvait être dissuadé d'en faire usage par les obstacles mis à son séjour dans l'État membre d'accueil en raison d'une réglementation de son État d'origine pénalisant le fait qu'il les a exercées [23].

65. M[me] Turpeinen, ressortissante finlandaise qui a fait usage des droits de circulation et de séjour conférés par l'article 18, paragraphe 1, CE, peut donc invoquer cette disposition à l'encontre de son État d'origine.

66. Il ressort, ensuite, de la jurisprudence que le statut de citoyen de l'Union confère aux ressortissants des États membres qui se trouvent dans la même situation le droit d'obtenir dans le domaine d'application ratione materiae du traité CE, indépendamment de leur nationalité et sans préjudice des exceptions expressément prévues, le même traitement juridique [24].

67. En l'espèce, il est constant que M[me] Turpeinen, en vertu de la législation fiscale litigieuse, a fait l'objet d'une imposition plus importante en sa qualité de non-résidente que si elle avait été résidente en Finlande.

68. Certes, comme le rappelle le gouvernement finlandais, il est admis que, dans le domaine de la fiscalité directe, la situation des contribuables résidents et celle des contribuables non-résidents, d'une manière générale, ne sont pas comparables [25]. Ces situations peuvent présenter, en effet, des différences objectives tant du point de vue de la source du revenu que de la capacité contributive personnelle ou de la prise en compte de la situation personnelle et familiale.

69. Ainsi, le revenu perçu sur le territoire d'un État par un non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu

22 — Arrêts précités D'Hoop, point 30, et Pusa, point 18.

23 — Arrêt Pusa, précité, point 19.

24 — Voir, notamment, arrêt Pusa, précité, point 16 et jurisprudence citée.

25 — Arrêt Schumacker, précité, point 31.

global, centralisé au lieu de sa résidence. En outre, sa capacité contributive personnelle, 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 de sa résidence, où il a, en général, le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux [26].

70. 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 pas nécessairement discriminatoire [27].

71. En revanche, un tel traitement différencié en fonction de la résidence doit être qualifié de discriminatoire lorsqu'il n'existe aucune différence de situation objective au regard de l'avantage fiscal en cause, qui puisse fonder cette différence de traitement. Dans un tel cas de figure, ces deux catégories de contribuables doivent être considérées comme se trouvant dans la même situation en ce qui concerne cet avantage [28].

72. Ainsi, il a été jugé que, lorsque le contribuable non-résident, salarié ou indépendant, perçoit la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus dans l'État où il exerce ses activités professionnelles, il se trouve objectivement dans la même situation, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, que le résident de cet État. Tous les deux sont imposés dans ce seul État et l'assiette de leur impôt est la même [29].

73. La juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si cette jurisprudence est transposable dans le cas de figure où, comme en l'espèce, les revenus imposables sont constitués par une pension de retraite.

74. Nous estimons que tel est bien le cas. En effet, la législation fiscale finlandaise prévoit que les pensions de retraite, telles que celle versée à M^me^ Turpeinen, sont imposées comme n'importe quel revenu provenant directement d'une activité économique, avec l'application d'un barème progressif et d'abattements qui visent à tenir compte de la capacité contributive du contribuable ainsi que de sa situation personnelle et familiale. Nous sommes donc confronté en l'espèce à un régime d'imposition directe, dans le cadre duquel la charge fiscale est déterminée en fonction de la capacité contributive du requérant.

26 — Arrêt Gerritse, précité, point 43 et jurisprudence citée.

27 — Ibidem, point 44 et jurisprudence citée.

28 — Arrêt Asscher, précité, point 42.

29 — Arrêt Wielockx, précité, point 20.

75. En outre, comme l'indique le gouvernement finlandais, le régime de la retenue forfaitaire à la source de 35 %, prévu en ce qui concerne les contribuables non-résidents, repose sur le postulat que leur situation n'est pas comparable à celle de contribuables résidents parce qu'ils peuvent percevoir d'autres revenus dans leur État de résidence, y compris d'autres pensions de retraite.

76. Nous pouvons donc en déduire que, lorsque le contribuable non-résident ne dispose pas d'autres revenus que la pension de retraite qui lui est versée par un État membre autre que celui dans lequel il réside, il doit être considéré par l'État débiteur de cette pension, pour l'imposition de celle-ci, comme se trouvant dans la même situation qu'un contribuable résident, assujetti sur ses revenus mondiaux. Un contribuable qui, comme M^me^ Turpeinen, ne dispose d'aucun autre revenu que sa pension de retraite versée en Finlande doit donc être considéré, en ce qui concerne l'imposition de ses revenus, comme se trouvant dans la même situation que s'il était résident dans cet État membre. Dans ces conditions, le fait d'appliquer un taux d'imposition plus élevé à un tel contribuable non-résident constitue une discrimination indirecte contraire au statut de citoyen de l'Union, qui entrave le droit de circulation qui lui est conféré par l'article 18, paragraphe 1, CE.

3. La justification de cette entrave

77. Selon les indications fournies dans la décision de renvoi, le régime de retenue forfaitaire à la source appliqué aux revenus des contribuables non-résidents n'était pas seulement justifié par la présomption que le contribuable non-résident perçoit d'autres revenus que ceux imposables en Finlande. Ce régime avait également pour but de satisfaire à des exigences pratiques de simplicité et d'efficacité. Ainsi, il s'agissait, d'une part, de faciliter la tâche de contribuables présumés avoir une connaissance insuffisante du finnois et des règles fiscales nationales de droit commun. Il visait, d'autre part, à garantir le recouvrement de l'impôt.

78. Nous ne pensons pas que le désavantage imposé aux contribuables non-résidents puisse être justifié par l'un ou l'autre de ces motifs. En effet, une mesure ayant pour effet de restreindre l'exercice d'une liberté de circulation garantie par le traité ne peut être justifiée que si elle est propre à atteindre l'objectif légitime qu'elle poursuit et si elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire à cet effet [30]. La simplification de l'application du régime fiscal finlandais pour les contribuables non-résidents pouvait certainement

30 — Voir, notamment, arrêt De Lasteyrie du Saillant, précité, point 49 et jurisprudence citée.

être atteinte par des mesures moins désavantageuses qu'une imposition plus élevée que celle applicable aux contribuables résidents qui perçoivent des revenus identiques.

79. De même, le régime de retenue forfaitaire apparaît également disproportionné au regard de l'exigence d'assurer le recouvrement effectif de l'impôt dû auprès de contribuables non-résidents. Comme le relève la Commission, l'État membre débiteur de la pension de retraite peut, en vertu de la directive 77/799/CEE du Conseil [31], demander aux autorités compétentes de l'État membre sur le territoire duquel réside le contribuable en cause de lui communiquer toutes les informations susceptibles de lui permettre de connaître ou de vérifier la capacité contributive ainsi que la situation personnelle et familiale d'un tel contribuable.

80. Les difficultés d'ordre administratif supplémentaires qui peuvent découler, pour une administration fiscale nationale, du fait que le contribuable réside dans un autre État membre ne sont pas considérées par la jurisprudence comme pouvant justifier, en tant que telles, de faire supporter à ce contribuable une imposition plus élevée que s'il était résident. Une telle argumentation a été régulièrement rejetée [32]. Elle paraît d'autant moins fondée en l'espèce que les États membres disposent, avec la directive 2001/44/CE du Conseil [33] qu'il leur incombait de mettre en œuvre au plus tard le 30 juin 2002, d'un outil supplémentaire afin de garantir le recouvrement de l'impôt sur le revenu dû par un contribuable non-résident.

81. C'est au vu de l'ensemble de ces considérations que nous proposerons à la Cour de répondre à la juridiction de renvoi que l'article 18 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale en vertu de laquelle l'impôt applicable à une pension de retraite versée à un contribuable demeurant dans un autre État membre dépasse, dans certains cas, l'impôt que ce contribuable aurait dû payer s'il avait été résident, lorsque les revenus de ce contribuable sont constitués exclusivement ou principalement par cette retraite et qu'ainsi il ne se trouve pas dans une situation objectivement différente de celle de contribuables résidents.

31 — Directive du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336, p. 15).

32 — Voir, notamment, arrêts Schumacker, précité, point 45, et du 28 octobre 1999, Vestergaard (C-55/98, Rec. p. I-7641, point 26). Voir, pour un exemple récent, arrêt du 4 mars 2004, Commission/France (C-334/02, Rec. p. I-2229, point 31).

33 — Directive du 15 juin 2001, modifiant la directive 76/308/CEE concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, et relative à la taxe sur la valeur ajoutée et à certains droits d'accise (JO L 175, p. 17).

IV — Conclusion

82. Au vu de ces éléments, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante au Korkein hallinto-oikeus:

«L'article 18 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale en vertu de laquelle l'impôt applicable à une pension de retraite versée à un contribuable demeurant dans un autre État membre dépasse, dans certains cas, l'impôt que ce contribuable aurait dû payer s'il avait été résident, lorsque les revenus de ce contribuable sont constitués exclusivement ou principalement par cette pension de retraite et qu'ainsi il ne se trouve pas dans une situation objectivement différente de celle de contribuables résidents.»