CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. PHILIPPE LÉGER

présentées le 13 mars 2003 [1]

1. La présente demande de décision préjudicielle adressée à la Cour par le Finanzgericht Berlin (Allemagne) concerne la situation fiscale au regard de l'impôt sur le revenu d'un non-résident, prestataire de services en Allemagne, qui est ressortissant néerlandais. Ce type de situation transfrontalière est régi par la convention, du 16 juin 1959, conclue entre le royaume des Pays-Bas et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter la double imposition [2].

I — Le cadre juridique national

2. La législation allemande en matière d'impôt sur le revenu, l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu), dans sa version de 1996 (ci-après l'«EStG 1996»), distingue l'imposition des résidents, personnes intégralement assujetties, de celle des non-résidents, personnes partiellement assujetties. L'EStG 1996 prévoit une imposition des revenus nets des personnes intégralement assujetties à un taux déterminé par un barème d'imposition progressive comprenant une tranche de base non imposable.

3. L'article 50a, paragraphe 4, de l'EStG 1996 traite de l'imposition des revenus des personnes partiellement assujetties, donc des personnes qui n'ont ni leur domicile ni leur résidence habituelle en Allemagne et qui y sont imposées à hauteur des revenus perçus dans cet État. Aux termes dudit article 50a, paragraphe 4:

«1. Dans le cas des personnes partiellement assujetties, l'impôt sur le revenu est recouvré par retenue à la source:

pour les revenus perçus au titre de prestations artistiques, sportives ou similaires sur le territoire national ou au titre de l'exploitation de ces prestations sur le territoire national, y compris les revenus tirés d'autres prestations liées à celles qui précèdent indépendamment de la personne qui perçoit les recettes [...]

[...]

1 — Langue originale: le français.
2 — BGBl. 1960, p. 1782.

La retenue à la source s'élève à 25 % des recettes [...]»

4. Les revenus visés à l'article 50a, paragraphe 4, de l'EStG 1996 comprennent tous les biens, en argent et ayant une valeur pécuniaire, perçus par l'assujetti, sans déduction des frais professionnels, des dépenses exceptionnelles et des taxes.

5. Du fait de la retenue de l'impôt à la source, l'impôt sur le revenu est, en principe, considéré comme étant définitif. Aucune procédure de remboursement n'est prévue par la loi [3]. La seule exception possible est celle où les frais professionnels sont plus élevés que la moitié des revenus [4].

6. L'article 1er, paragraphe 3, de l'EStG 1996 prévoit que certaines personnes relevant du champ d'application de son article 50a peuvent demander à être traitées comme des personnes intégralement assujetties à l'impôt sur le revenu. Dans ce cas, leur imposition est alignée (après coup) sur celle d'une personne intégralement assujettie. Les personnes partiellement assujetties ne peuvent faire usage de ce droit que si l'une des conditions suivantes est remplie: soit 90 % au moins des revenus ont été soumis, durant l'année civile, à l'impôt sur le revenu allemand, soit les revenus non soumis à l'impôt sur le revenu allemand durant l'année civile sont égaux ou inférieurs à 12 000 DEM.

7. Les personnes usant de ce droit se verront appliquer les mêmes règles de l'EStG 1996 que les personnes intégralement assujetties. En effet, ces dernières ont, selon la loi allemande, comme base d'imposition pour des revenus tirés d'une activité indépendante le bénéfice net (recettes moins dépenses réelles). En outre, un taux progressif s'applique à l'imposition de leurs revenus, qui comprend une tranche de base non imposable [5].

II — Les faits et la procédure au principal

8. Arnoud Gerritse est un ressortissant néerlandais qui a exercé une activité indépendante en Allemagne au cours de l'année 1996. Il s'est produit comme batteur dans une station de radio à Berlin, le 25 avril 1996. Son cachet a été de 6 007,55 DEM. La station de radio a retenu une partie correspondant à 25 % [6], soit 1 501,89 DEM à titre d'impôt forfaitaire (procédé de la retenue à la source), et 112,64 DEM à titre de prélèvement de solidarité.

3 — Article 50, paragraphe 5, de l'EStG 1996.

4 — Article 50, paragraphe 5, point 3, deuxième phrase, de l'EStG 1997 applicable à titre rétroactif aux rémunérations perçues après le 31 décembre 1995.

5 — Pour 1996, la tranche de base non imposable s'élève à 12 095 DEM (article 32a de l'EStG 1996).

6 — Selon l'article 50a, paragraphe 4, de l'EStG 1996.

9. La même année, M. Gerritse a également perçu des revenus bruts s'élevant à environ 55 000 DEM dans son État de résidence, les Pays-Bas, et en Belgique.

10. En vertu de la convention conclue entre le royaume des Pays-Bas et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter la double imposition, les revenus perçus par M. Gerritse en Allemagne sont soumis à l'impôt sur le revenu dans cet État membre. Selon la loi allemande, cet impôt est calculé en appliquant aux revenus bruts un taux forfaitaire de 25 % avec retenue à la source.

11. Conformément à l'article 1er, paragraphe 3, de l'EStG 1996, M. Gerritse a demandé au Finanzamt Neukölln-Nord (Allemagne), le 4 septembre 1998, à être traité comme une personne intégralement assujettie.

12. Ce dernier a rejeté cette demande, par décision du 3 décembre 1998.

13. M. Gerritse a introduit un recours contre cette décision devant le Finanzgericht Berlin. Il affirme que, en vertu de l'arrêt Biehl [7] et du principe de non-discrimination garanti par le droit communautaire, il a droit à une liquidation de l'impôt sur le revenu, comme une personne intégralement assujettie, parce qu'un résident se trouvant dans une situation comparable à la sienne n'est pas tenu de payer des impôts en raison de la tranche de base non imposable s'élevant à 12 095 DEM [8].

III — La question préjudicielle

14. Le Finanzgericht Berlin a décidé de surseoir à statuer et a posé à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Faut-il considérer comme contraire à l'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) que, en vertu de l'article 50a, paragraphe 4, première phrase, point 1, et deuxième phrase, de l'[EStG 1996], un ressortissant néerlandais, qui, du fait d'une activité indépendante, perçoit au cours de l'année civile en Allemagne des revenus nets imposables d'environ 5 000 DEM, est, outre le prélèvement de solidarité, soumis à une retenue d'impôt de 25 % appliquée à des recettes (brutes) d'environ 6 000 DEM par le débiteur de la rémunération et qu'il n'a pas la possibilité de récupérer, par le biais d'une demande visant un remboursement ou une liquidation de l'impôt, tout ou partie des impôts versés?»

7 — Arrêt du 8 mai 1990 (C-175/88, Rec. p. I-1779).

8 — Article 32a, paragraphe 1, deuxième phrase, point 1, de l'EStG 1996.

IV — Analyse

15. Comme M. Gerritse et la Commission des Communautés européennes, nous pensons que la question du Finanzgericht Berlin doit être interprétée en ce sens qu'elle porte sur l'article 59 du traité CE (devenu, après modification, article 49 CE) et non sur l'article 52 du traité [9]. En effet, la situation telle que celle du litige au principal, du fait du caractère temporaire de l'activité indépendante exercée par le demandeur, relève des dispositions du traité sur la libre prestation de services [10].

16. À titre liminaire, il convient de rappeler que la législation allemande, d'une part, prévoit un taux d'imposition différent selon qu'il s'agit des revenus des personnes intégralement assujetties, les résidents, ou des revenus des personnes partiellement assujetties, les non-résidents. Concrètement, la loi allemande applique un taux d'imposition progressif avec une tranche de base non imposable aux résidents et un taux forfaitaire de 25 % aux non-résidents.

17. D'autre part, la loi allemande tient compte de façon différente des frais professionnels selon qu'il s'agit des revenus d'un résident ou de ceux d'un non-résident. Précisément, elle permet de déduire lesdits frais des revenus imposables des résidents, alors que les non-résidents ne peuvent pas les déduire de leurs revenus imposables.

18. Au vu de ces éléments, il convient de comprendre la question préjudicielle comme visant à savoir si l'article 59 du traité s'oppose à une législation nationale relative à l'impôt sur le revenu qui, comme en l'espèce, traite de manière différente les résidents et les non-résidents. D'une part, les revenus des résidents sont imposés selon un barème progressif incluant une tranche de base non imposable, alors que ceux des non-résidents le sont à un taux forfaitaire, et, d'autre part, les résidents sont imposés sur leurs revenus nets, après déduction de leurs frais professionnels, alors que les non-résidents le sont sur leurs revenus bruts, sans déduction de ces frais.

19. Selon une jurisprudence constante de la Cour, «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 retenues dans le respect du droit communautaire» [11]. Il s'ensuit que les États membres,

9 — Voir arrêt du 20 mars 1986, Tissier (35/85, Rec. p. 1207, point 9).

10 — Voir arrêt du 30 novembre 1995, Gebhard (C-55/94, Rec. p. I-4165, point 39).

11 — Voir arrêts du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225, point 21); du 11 août 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493, point 16); du 27 juin 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089, point 36); du 14 septembre 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451, point 20), et du 15 janvier 2002, Gottardo (C-55/00, Rec. p. I-413, point 32).

dans l'exercice de leur compétence retenue, ne doivent pas contrevenir aux libertés fondamentales garanties par le traité, telles que la libre prestation de services [12].

20. De même, selon la Cour, «[d]ans l'optique d'un marché unique, et pour permettre de réaliser les objectifs de celui-ci, l'article 59 du traité CE s'oppose à l'application de toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation de services entre États membres plus difficile que celle purement interne à un État membre» [13].

A — *Sur le taux d'imposition forfaitaire de 25 %*

21. Par la première partie de sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande si l'article 59 du traité s'oppose à une législation nationale relative à l'impôt sur le revenu, comme celle en l'espèce, qui impose de façon différente les revenus d'un résident et ceux d'un non-résident, le premier étant imposé selon un barème progressif incluant une tranche de base non imposable et, le second, selon un taux forfaitaire.

22. Nous pensons que l'application aux revenus perçus en Allemagne par M. Gerritse d'un taux forfaitaire à hauteur de 25 %, plutôt que l'application d'un taux progressif qui inclut une tranche de base non imposable, n'est pas contraire aux dispositions du traité sur la libre prestation de services.

23. Selon une jurisprudence constante [14], les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, mais encore toutes les formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat.

24. Ainsi, une réglementation nationale applicable indépendamment de la nationalité du contribuable concerné, mais qui prévoit une distinction fondée sur le critère de la résidence, en ce sens qu'elle refuse aux non-résidents certains avantages en matière d'imposition accordés en revanche aux résidents sur le territoire national, risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres États membres. En effet, les non-résidents sont le plus souvent des non-nationaux [15].

25. Il y a lieu de relever ensuite que, en vertu d'une jurisprudence constante, une

12 — Voir arrêts du 28 janvier 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249, point 31), et Commission/Belgique (C-300/90, Rec. p. I-305, point 22).

13 — Voir arrêt du 3 octobre 2002, Danner (C-136/00, Rec. p. I-8147, point 29). Voir, également, arrêt du 5 octobre 1994, Commission/France (C-381/93, Rec. p. I-5145, point 17).

14 — Voir arrêts du 12 février 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153, point 11), et du 13 juillet 1993, Commerzbank (C-330/91, Rec. p. I-4017, point 14).

15 — Voir arrêt Schumacker, précité (point 28).

discrimination ne peut consister que dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou dans l'application de la même règle à des situations différentes [16].

26. Or, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables [17]. De ce fait, il est possible pour un État membre de prévoir des règles différentes dans ce domaine, selon qu'elles s'appliquent aux résidents ou aux non-résidents.

27. En l'espèce, l'essentiel des revenus de M. Gerritse provient de son État de résidence et il ne tire que très partiellement ses revenus de son activité en Allemagne. La situation de M. Gerritse n'est pas comparable avec celle d'un résident allemand, car elle présente avec cette dernière 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 [18].

28. La différence de situation objective est de nature à fonder une différence de traitement par l'application de règles différentes dans un cas tel que celui en l'espèce [19]. Encore faut-il que cette différence de traitement ne remette pas en cause la libre prestation de services et ne désavantage pas M. Gerritse.

29. Ainsi, il convient de voir si l'application du taux forfaitaire comme en l'espèce, plutôt que l'application du barème progressif comprenant une tranche de base non imposable, est de nature à désavantager l'activité en Allemagne de M. Gerritse et, par là même, de compromettre la mise en œuvre du principe de la libre prestation de services.

30. Pour cela, nous allons voir, premièrement, si M. Gerritse peut effectivement prétendre à l'application à ses revenus de la tranche de base non imposable. Deuxièmement, nous verrons si l'application du taux forfaitaire de 25 %, plutôt que celle du taux progressif, constitue pour M. Gerritse un désavantage réel.

31. Le Finanzamt Berlin [20], le gouvernement finlandais [21] et la Commission [22] notent qu'il n'y a pas lieu de tenir compte

16 — Ibidem (point 30).

17 — Ibidem (points 31, 33 et 34).

18 — Voir arrêts précités Wielockx (point 18), Schumacker (points 31 et suiv.), Asscher (point 41), Gschwind (point 22), et du 16 mai 2000, Zurstrassen (C-87/99, Rec. p. I-3337, point 21).

19 — Voir, en ce sens, arrêts précités Schumacker (points 36 à 38) et Asscher (point 42).

20 — Voir ses observations écrites (p. 3).

21 — Voir ses observations écrites (point 10).

22 — Voir ses observations écrites (points 31 et 32).

de la tranche de base non imposable prévue par la législation allemande en ce qui concerne M. Gerritse, car cette disposition de loi a une finalité sociale. Elle a pour objet de laisser au contribuable un minimum vital exonéré de tout impôt sur le revenu.

32. Telle est, également, notre opinion. Selon une jurisprudence constante, lorsqu'une personne perçoit la majeure partie de ses revenus dans son État de résidence, il incombe à cet État de lui garantir le minimum vital, et non à d'autres États membres dans lesquels ladite personne a également perçu des revenus [23]. En l'espèce, ce n'est donc pas à la République fédérale d'Allemagne de garantir le minimum vital à M. Gerritse, car ce dernier y perçoit seulement une partie minime de ses revenus.

33. Quant au montant du taux forfaitaire fixé en l'espèce à 25 %, nous rappellerons l'arrêt Asscher, précité, dans lequel la Cour a dit que l'on ne peut exiger des non-résidents un taux d'imposition plus élevé que celui exigé des résidents, en tout cas lorsque le revenu que le non-résident perçoit dans l'État d'activité est intégré à la progressivité dans son État de résidence [24].

34. Ces deux conditions sont remplies en l'espèce.

35. D'une part, conformément à la convention conclue en vue d'éviter la double imposition, l'État de résidence, les Pays-Bas, inclut dans la progressivité de l'impôt du revenu mondial de M. Gerritse les revenus perçus en Allemagne. Le gouvernement néerlandais souligne dans sa réponse à la Cour qu'il prend en compte l'impôt payé dans les divers États d'activité et qu'il le déduit de l'impôt dû au titre du revenu mondial [25]. Ainsi, une exonération de l'impôt est accordée à M. Gerritse sur les revenus perçus en Allemagne, au titre de la libre prestation de services. Cette exonération sera déduite du montant des impôts dus pour le revenu mondial.

36. D'autre part, la Commission a pu démontrer utilement dans ses observations écrites [26] que l'application du taux progressif prévu par la législation allemande aux revenus perçus en Allemagne par M. Gerritse aboutirait à un taux comparable au taux forfaitaire de 25 % qui lui a été appliqué.

37. Concrètement, en faisant le décompte pour le cas de M. Gerritse, au regard de ses revenus nets et du barème d'imposition de l'EStG 1996, le taux d'imposition moyen serait de 26,5 %. La Commission conclut à juste titre que, à concurrence de ce taux, il n'y a pas de discrimination. Dans le cas de M. Gerritse, le taux de 25 % qui lui est

23 — Voir arrêts précités Schumacker (point 32) et Gschwind (point 22).

24 — Points 45 et suiv.

25 — Voir réponses du gouvernement néerlandais aux questions posées par la Cour (p. 2).

26 — Points 27 et suiv.

appliqué par l'EStG 1996 ne le désavantage pas par rapport à un résident qui se voit appliquer le taux progressif.

38. La disposition de loi allemande qui prévoit, en l'espèce, un taux forfaitaire de 25 % n'est donc pas contraire aux dispositions du traité sur la libre prestation de services.

B — *Sur la déductibilité des frais professionnels*

39. À titre liminaire, il convient de rappeler que l'EStG 1996 prend en compte, lors de l'imposition des revenus, pour les résidents, les revenus nets, déduction faite des frais professionnels, et, pour les non-résidents, les revenus bruts sans cette déduction [27].

40. Par la seconde partie de sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi vise à savoir si l'article 59 du traité s'oppose à une législation nationale, comme celle en l'espèce, qui impose de façon distincte les revenus d'un résident et ceux d'un non-résident, en ce qu'il prend en compte, pour le premier, les revenus nets après déduction des frais professionnels et, pour le second, les revenus bruts sans déduction desdits frais.

41. À notre avis, la législation allemande est source d'un désavantage réel dans le cas de M. Gerritse.

42. Nous avons souligné, précédemment, qu'il est possible pour un État membre d'appliquer en matière de fiscalité directe des règles différentes aux résidents et aux non-résidents. Encore faut-il que les règles applicables aux non-résidents ne les désavantagent pas dans l'exercice de leur activité au regard des règles communautaires.

43. Or, le désavantage que M. Gerritse prétend avoir subi du fait de la différence de traitement prévue par la législation allemande est manifeste [28]. M. Gerritse, qui se voit empêché de déduire de ses recettes les frais professionnels et les dépenses réelles qu'il a eus en relation avec son activité, est donc imposé sur un montant plus élevé que les résidents, car ces derniers,

27 — Article 50, paragraphe 5, point 3, deuxième phrase, de l'EStG 1997 applicable à titre rétroactif aux rémunérations perçues après le 31 décembre 1995.

28 — Voir, également, sur ce point, Molenaar, D., «Obstacles for International Performing Artists», *European Taxation*, volume 42, numéro 4, avril 2002, p. 149, spécialement p. 150 et 151. L'auteur rappelle le commentaire officiel de l'article 17 du modèle de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) de convention de double imposition et la référence à la déduction des frais professionnels dans le pays d'activité. Cependant l'OCDE, signale l'auteur, se garde bien d'indiquer comment ces déductions doivent se faire. L'auteur reprend les propos du professeur Sandler, qui a qualifié la non-déductibilité des frais professionnels comme un obstacle significatif, dans le cadre d'un congrès IFA à Cannes en 1995.

à revenus égaux, peuvent déduire leurs frais professionnels.

44. Par ailleurs, M. Gerritse n'a pas la possibilité par la suite, dans son État de résidence, de déduire lesdits frais.

45. Dans ces conditions, nous estimons qu'il incombe à la législation allemande, qui, en application de la convention conclue en vue d'éviter la double imposition, est applicable pour imposer les revenus de M. Gerritse perçus en Allemagne, de permettre la déduction des frais professionnels engagés pour la perception desdits revenus. En ne permettant pas cela, la législation allemande désavantage M. Gerritse par rapport aux résidents qui ont la même activité, mais qui ne seront imposés qu'à hauteur de leurs revenus nets.

46. Le désavantage subi par M. Gerritse découle de la différence de traitement opérée par la législation allemande, fondée sur le critère de la résidence. Une telle différence de traitement est constitutive d'une discrimination indirecte.

47. Il convient de voir si cette discrimination est susceptible d'être justifiée. En l'état actuel du dossier, le gouvernement allemand n'est pas intervenu et le Finanzamt Berlin n'a pas invoqué de justification à l'égard de cette discrimination découlant de la législation nationale.

48. Comme le souligne justement la juridiction de renvoi, la non-déductibilité des frais professionnels des non-résidents n'est pas justifiable par le principe dit de la «cohérence du système fiscal». La nécessité de préserver la cohérence d'un système fiscal a été reconnue comme susceptible de justifier des réglementations de nature à restreindre les libertés fondamentales garanties par le traité, dans les arrêts précités Bachmann et Commission/Belgique [29].

49. Or, en l'espèce, la législation allemande qui prévoit l'imposition des revenus d'un non-résident au taux forfaitaire de 25 % n'implique en aucune manière, et ce, même au titre de la cohérence du système fiscal, que ce soient les revenus bruts dudit non-résident qui soient imposés.

50. Par conséquent, le droit communautaire s'oppose aux dispositions de la législation allemande en matière d'impôt sur le revenu qui prennent en compte de façon distincte les revenus d'un résident et ceux d'un non-résident, imposant pour les premiers les revenus nets et, pour les seconds, les revenus bruts.

29 — Voir arrêts précités Bachmann (points 21 à 23) et Commission/Belgique (points 14 à 16).

V — Conclusion

51. Nous concluons, par conséquent, à ce que la Cour dise pour droit:

«1) L'article 59 du traité CE (devenu, après modification, article 49 CE) ne s'oppose pas à une législation nationale, comme celle en l'espèce, relative à l'impôt sur le revenu, qui impose de façon distincte les revenus d'un résident et ceux d'un non-résident, le premier étant imposé selon un barème progressif incluant une tranche de base non imposable et, le second, selon un taux forfaitaire.

2) Cet article s'oppose, en revanche, à une législation nationale, comme celle en l'espèce, qui impose de façon distincte les revenus d'un résident et ceux d'un non-résident, en ce qu'il prend en compte, pour le premier, les revenus nets après déduction des frais professionnels et, pour le second, les revenus bruts sans déduction desdits frais.»