ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

25 janvier 2007 *

Dans l'affaire C-329/05,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 28 juin 2005, parvenue à la Cour le 2 septembre 2005, dans la procédure

Finanzamt Dinslaken

contre

Gerold Meindl,

en présence de:

Christine Meindl-Berger,

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, MM. K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann et M. Ilešič (rapporteur), juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. P. Léger,
greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 17 mai 2006,

considérant les observations présentées:

— pour le gouvernement allemand par M. M. Lumma, en qualité de représentant principal, et M. U. Forsthoff, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal et W. Mölls, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 juillet 2006,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Dinslaken (ci-après le «Finanzamt») à M. Meindl au sujet du refus par le Finanzamt d'accorder à ce dernier une imposition commune avec son épouse M^me^ Meindl-Berger.

Le cadre juridique national

3 L'article 26, paragraphe 1, première phrase, de la loi relative à l'impôt sur le revenu, dans sa version en vigueur en 1997 (Einkommensteuergesetz 1997, ci-après l'«EStG 1997»), laisse aux conjoints non durablement séparés le droit d'opter pour l'imposition commune conformément à l'article 26b de la même loi ou de rester imposés distinctement. Il subordonne toutefois cette liberté de choix à la condition que les deux conjoints soient intégralement assujettis, c'est-à- dire qu'ils aient leur domicile ou leur résidence habituelle en Allemagne.

4 Cependant, en vertu de l'article 1a, paragraphe 1, point 2, de l'EStG 1997, l'imposition commune peut être accordée, sous certaines conditions, en tenant compte des revenus du conjoint non durablement séparé résidant à l'étranger. Bien que n'étant pas soumis à l'impôt allemand sur le revenu, ces revenus sont, conformément à cette disposition, utilisés comme élément de calcul dans le cadre de l'article 26b. Plus précisément, ils entrent dans le calcul du taux applicable aux revenus du conjoint assujetti à l'impôt allemand sur le revenu dans le cadre de l'application du régime dit «du fractionnement» («splitting»).

5 Afin d'obtenir une imposition commune, il est nécessaire, d'une part, que l'époux intégralement assujetti soit ressortissant d'un État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen (EEE) et que son conjoint ait son domicile ou sa résidence habituelle hors d'Allemagne, mais dans un pays de l'Union ou de l'EEE.

6 D'autre part, l'imposition commune n'est possible que lorsque les revenus des deux époux pour l'année calendaire sont soumis à l'impôt sur le revenu allemand au minimum à hauteur de 90 % ou lorsque les revenus qui ne sont pas soumis à cet impôt ne dépassent pas le montant de 24 000 DEM.

7 En vertu de l'article 1er, paragraphe 3, deuxième phrase, de l'EStG 1997, la détermination des revenus des conjoints non durablement séparés s'effectue en deux phases. Dans la première phase, il convient de déterminer le montant des revenus mondiaux. Dans la seconde phase, ces revenus mondiaux font l'objet d'une répartition entre ceux qui sont soumis à l'impôt sur le revenu allemand et ceux qui ne le sont pas.

8 Lors de la détermination des revenus mondiaux, l'ensemble des revenus des conjoints est pris en compte, sans distinguer si ceux-ci ont été acquis en Allemagne ou à l'étranger. Les dispositions combinées des articles 1a, paragraphe 1, point 2, et 1er, paragraphe 3, deuxième phrase, de l'EStG 1997 ne prévoient pas une règle spéciale concernant la manière de déterminer les revenus, de sorte que la notion de revenus est déduite de la législation fiscale allemande en matière d'impôt sur le revenu. Cela vaut également pour les revenus qui n'apparaissent pas dans l'attestation émise par l'administration fiscale de l'État de résidence ou qui y sont mentionnés comme revenus non soumis à l'impôt. En effet, en l'absence de dispositions légales en sens contraire, cette attestation est considérée comme n'ayant pas d'effet contraignant.

Le litige au principal et la question préjudicielle

9 M. Meindl, ressortissant autrichien, réside à Dinslaken (Allemagne). Son épouse, Mme Meindl-Berger, est ressortissante autrichienne et réside à Innsbruck (Autriche).

10 Au cours de l'année 1997 (ci-après l'«année litigieuse»), M. Meindl a perçu en Allemagne des revenus provenant d'activités libérale et artisanale d'un montant total

de 138 422 DEM. Au cours de cette même année, son épouse a mis au monde une fille. L'État autrichien lui a alors versé une indemnité d'accouchement, une allocation spéciale de maternité et des allocations familiales. M^me^ Meindl-Berger ne percevait, selon le droit autrichien, aucun revenu imposable pendant cette période.

11 Les époux Meindl ont, conformément aux articles 26 et 26b de l'EStG 1997, demandé à bénéficier d'une imposition commune pour l'année litigieuse.

12 Le Finanzamt a rejeté cette demande, au motif que les conditions prévues aux articles 1a, paragraphe 1, point 2, et 1^er^, paragraphe 3, de l'EStG 1997 n'étaient pas réunies. En effet, selon le Finanzamt, d'une part, la partie des revenus des époux Meindl perçue en Allemagne serait inférieure au seuil de 90 % et, d'autre part, celui de 24 000 DEM serait atteint, puisque M^me^ Meindl-Berger avait touché de l'État autrichien des prestations compensatoires de perte de salaire, à savoir l'indemnité d'accouchement et l'allocation spéciale de maternité, pour un montant de 26 994,73 DEM, l'allocation pour l'enfant n'étant pas prise en compte. De plus, les prestations compensatoires de perte de salaire ne seraient pas exonérées d'impôt en vertu de l'EStG 1997, car elles n'auraient pas été réglées en vertu de dispositions du droit allemand. Par ailleurs, le fait que lesdites prestations ne sont pas soumises à l'impôt en vertu du droit autrichien n'aurait aucune incidence sur leur prise en compte lors de l'examen d'une demande d'imposition commune.

13 Le Finanzamt a, en conséquence, considéré que M. Meindl devait être soumis à l'impôt applicable aux célibataires et a fixé le montant de l'impôt sur son revenu à 45 046 DEM.

14 Après une réclamation infructueuse contre cette décision du Finanzamt, le Finanzgericht a accueilli le recours de M. Meindl. Il a jugé que ce dernier avait le droit de bénéficier d'une imposition commune conformément aux dispositions combinées des articles 1a, paragraphe 1, point 2, et 26 de l'EStG 1997.

15 Le Finanzamt a alors introduit un recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof. Selon lui, les conditions d'une imposition commune ne seraient pas réunies. Il fait valoir, à cet égard, que M^me^ Meindl-Berger a touché de l'État autrichien des prestations compensatoires de perte de salaire d'une contre-valeur de 26 994,73 DEM, montant qui, d'une part, dépasse le seuil de 24 000 DEM et, d'autre part, fait baisser la part des revenus des époux Meindl perçus en Allemagne en dessous du seuil de 90 %. Par ailleurs, le Finanzamt considère que la notion de revenus doit être définie et ceux-ci déterminés exclusivement selon le droit fiscal allemand et non selon le droit fiscal de l'État de résidence, à savoir le droit fiscal autrichien.

16 Il allègue, en particulier, que la conformité au droit communautaire du seuil de 90 % a été confirmée par les arrêts du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), et du 14 septembre 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451).

17 En effet, selon le Finanzamt, le principe de la libre circulation des travailleurs prévu à l'article 48 du traité CE (devenu, après modification, article 39 CE) ne s'oppose pas à ce que, lorsque la réglementation d'un État membre accorde aux couples mariés résidents le bénéfice de l'application du régime dit «du fractionnement» («splitting»), l'octroi de ce même avantage fiscal aux couples mariés non-résidents soit subordonné à la condition qu'une partie substantielle de leur revenu mondial soit soumise à l'impôt dans ce même État membre.

18 M. Meindl conclut au rejet du recours en «Revision».

19 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Y a-t-il violation de l' [article 52 du traité] lorsqu'un contribuable résident se voit refuser une imposition commune avec son conjoint résidant en Autriche dont il

n'est pas séparé, au motif que ce conjoint a perçu à la fois plus de 10 % des revenus du ménage et plus de 24 000 DEM et que ces revenus ne sont pas soumis à l'impôt selon le droit autrichien?»

Sur la question préjudicielle

20 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 52 du traité s'oppose à ce qu'un contribuable résident se voit refuser par l'État membre où il réside une imposition commune avec son conjoint, dont il n'est pas séparé et qui réside dans un autre État membre, au motif que ce conjoint a perçu dans cet autre État membre à la fois plus de 10 % des revenus du ménage et plus de 24 000 DEM lorsque les revenus perçus par ledit conjoint dans cet autre État membre n'y sont pas soumis à l'impôt sur le revenu.

21 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler, d'une part, que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire et, par conséquent, s'abstenir de toute discrimination fondée sur la nationalité (voir, en ce sens, arrêt du 13 novembre 2003, Schilling et Fleck-Schilling, C-209/01, Rec. p. I-13389, point 22 et jurisprudence citée) et, d'autre part, que les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (arrêt Schumacker, précité, point 26 et jurisprudence citée).

22 En vertu d'une jurisprudence constante, une discrimination ne peut consister que dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes (arrêts précités Schumacker, point 30, et Gschwind, point 21).

23 En matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents dans un État ne sont, en règle générale, pas comparables, dans la mesure où le revenu perçu sur le territoire d'un État par un non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence, et que la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général à sa résidence habituelle (arrêt du 1er juillet 2004, Wallentin, C-169/03, Rec. p. I-6443, point 15 et jurisprudence citée).

24 Toutefois, M. Meindl est, selon la décision de renvoi, contribuable résident dans l'État sur le territoire duquel il perçoit l'intégralité des revenus imposables du ménage.

25 À cet égard, il convient de relever qu'il est traité d'une manière différente de celle applicable à un contribuable résident dont le conjoint, qui ne perçoit que des revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt, réside également dans cet État membre. En effet, un tel contribuable peut bénéficier de l'imposition commune.

26 Or, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 36 de ses conclusions, un contribuable résident dont le conjoint réside dans le même État membre et y perçoit uniquement des revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt se trouve objectivement dans la même situation qu'un contribuable résident dont le conjoint réside dans un autre État membre et y perçoit seulement des revenus non soumis à l'impôt, car, dans les deux cas, les revenus imposables du ménage proviennent de l'activité d'un seul des conjoints et, dans les deux cas, il s'agit du contribuable résident.

27 À cet égard, il convient de préciser que M^me^ Meindl-Berger n'a perçu, au cours de l'année litigieuse, aucun revenu imposable dans l'État de sa résidence, dans la mesure où les prestations compensatoires de salaire en cause ne constituaient pas, en vertu de la législation fiscale de cet État, un revenu imposable.

28 En outre, il importe de relever que la condition de résidence du conjoint est une exigence à laquelle pourront plus facilement satisfaire les nationaux que les ressortissants d'autres États membres qui se sont installés en Allemagne pour y exercer une activité économique dans la mesure où les membres des familles de ces derniers résident plus fréquemment en dehors de cet État membre (voir, par analogie, arrêt du 16 mai 2000, Zurstrassen, C-87/99, Rec. p. I-3337, point 19).

29 Dans ces conditions, la décision du Finanzant de considérer M. Meindl comme contribuable célibataire, bien qu'il soit marié et qu'il ait perçu l'intégralité de revenus imposables du ménage dans l'État de sa résidence, au motif que son épouse a conservé sa résidence dans un autre État membre et y a perçu des revenus non soumis à l'impôt qui excèdent à la fois 10 % des revenus du ménage et 24 000 DEM, ne saurait être justifiée. En effet, l'État de résidence d'un tel contribuable est le seul État qui puisse prendre en considération la situation personnelle et familiale dudit contribuable puisque ce dernier non seulement réside dans cet État, mais, de surcroît, y perçoit l'intégralité des revenus imposables du ménage (voir, par analogie, arrêt Zurstrassen, précité, point 23).

30 Étant donné que, en l'occurrence, M. Meindl ne peut aucunement bénéficier, dans le cadre de l'imposition commune, de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale, force est de constater qu'il s'agit d'une discrimination interdite par l'article 52 du traité (voir, par analogie, arrêt Wallentin, précité, point 17 et jurisprudence citée), même si les revenus des deux époux pour l'année litigieuse sont, selon la décision fiscale au principal, inférieurs au seuil de 90 % et les revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu allemand dépassent le montant de 24 000 DEM.

31 Il convient de relever, à cet égard, que la situation en cause au principal est fondamentalement différente de celle ayant donné lieu à l'arrêt Gschwind, précité, car, dans ce dernier l'octroi d'un avantage fiscal, tel que celui réclamé par M. Meindl, aux couples mariés non-résidents à la condition que 90 % au moins de leur revenu mondial soient soumis à l'impôt dans l'État membre de travail ou, si ce pourcentage n'est pas atteint, que leurs revenus de source étrangère non soumis à l'impôt dans cet État membre ne dépassent pas un certain plafond a été déclaré comme étant compatible avec le traité lorsque la possibilité de la prise en compte de leur situation personnelle et familiale dans leur État de résidence est préservée. Or, tel n'est pas le cas dans l'affaire au principal.

32 Eu égard à tout ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que l'article 52 du traité s'oppose à ce qu'un contribuable résident se voit refuser par l'État membre où il réside une imposition commune avec son conjoint, dont il n'est pas séparé et qui réside dans un autre État membre, au motif que ce conjoint a perçu dans cet autre État membre à la fois plus de 10 % des revenus du ménage et plus de 24 000 DEM lorsque les revenus perçus par ledit conjoint dans cet autre État membre n'y sont pas soumis à l'impôt sur le revenu.

Sur les dépens

33 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

L'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) s'oppose à ce qu'un contribuable résident se voit refuser par l'État membre où il réside une imposition commune avec son conjoint, dont il n'est pas séparé et qui réside dans un autre État membre, au motif que ce conjoint a perçu dans cet autre État membre à la fois plus de 10 % des revenus du ménage et plus de 24 000 DEM lorsque les revenus perçus par ledit conjoint dans cet autre État membre n'y sont pas soumis à l'impôt sur le revenu.

Signatures