



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 11 octobre 2001
JURT(2001) 4106

or.: allemand

**À MONSIEUR LE PRÉSIDENT ET AUX MEMBRES DE LA
COUR DE JUSTICE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES**

OBSERVATIONS ÉCRITES

déposées, conformément à l'article 20, deuxième alinéa, du protocole sur le statut de la Cour de justice des Communautés européennes, par la Commission des Communautés européennes, représentée par MM. Richard Lyal et Walter Mölls, membres de son service juridique, et ayant élu domicile auprès de M. Luis Escobar Guerrero, également membre de son service juridique, Centre Wagner, Kirchberg, Luxembourg,

dans l'affaire C-234/01

ayant pour objet une demande présentée, en vertu de l'article 234 du traité instituant la Communauté européenne, par la neuvième chambre du Finanzgericht Berlin, tendant à obtenir une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation à donner à l'article 52 du traité CE (article 43 CE), et opposant

Arnoud Gerritse, domicilié à Rotterdam

- demandeur -

à

Finanzamt Neukölln Nord, Berlin

- défendeur -

Sommaire

I.	Introduction	3
1.	<u>Faits et législation nationale</u>	3
2.	<u>La question préjudicielle</u>	5
II.	Appréciation juridique	6
1.	<u>Qualification du cas d'espèce au regard des libertés fondamentales établies par le traité CE</u>	6
2.	<u>Existence d'une discrimination incompatible avec les articles 59 et 60 du traité CE</u>	7
a)	<u>Principes développés dans la jurisprudence</u>	7
b)	<u>Différences entre les dispositions applicables aux résidents et aux non-résidents</u>	8
c)	<u>Analyse des différences constatées</u>	9
	- <u>Déductibilité des frais professionnels</u>	9
	- <u>Taux d'imposition applicable</u>	11
d)	<u>Conclusion concernant l'espèce</u>	14
III.	Proposition de décision	16

I. Introduction

1. Faits et législation nationale

1. Le Finanzgericht Berlin demande à la Cour de statuer à titre préjudiciel sur la compatibilité d'une réglementation fiscale nationale avec l'article 52 du traité CE (article 43 CE).
2. Il s'agit de l'imposition en Allemagne des personnes dites "partiellement assujetties", c'est-à-dire des personnes qui n'ont ni leur domicile ni leur résidence habituelle en Allemagne et qui y sont imposées uniquement sur les revenus perçus dans ce pays (article 1^{er}, paragraphe 4, de la loi allemande relative à l'impôt sur le revenu ["EstG"]¹).
3. Le demandeur dans la procédure au principal, un ressortissant néerlandais domicilié aux Pays-Bas, entre dans cette catégorie. Durant l'année litigieuse (1996), il a perçu dans son État de résidence ainsi qu'en Belgique des recettes brutes d'environ 55 000 DM. Le revenu net qu'il a perçu dans ces pays était, en tout état de cause, supérieur à 12 000 DM.
4. La même année, il s'est produit comme batteur à Berlin pour un cachet de 6 077,55 DM. D'après les indications du demandeur, que la juridiction a quo n'a pas mises en doute, les dépenses occasionnées par cette activité ("frais professionnels") se sont élevées à 968,00 DM.
5. En vertu de la convention de double imposition² conclue entre les Pays-Bas et l'Allemagne, le demandeur était imposable en Allemagne au titre de cette activité.
6. Le cachet brut susmentionné (6 077,55 DM) a été soumis à l'impôt sur le revenu au taux de 25%, soit 1 501,89 DM, qui a été retenu à la source, outre le prélèvement de

¹ Les faits du litige s'étant déroulés en 1996, la version de la loi qui était en vigueur cette année-là et qui s'applique donc à l'espèce est désignée dans le présent document par l'abréviation "EStG 1996".

² Voir l'article 9, paragraphe 1 et 2, de la convention conclue le 16 juin 1959 entre la République fédérale d'Allemagne et le Royaume des Pays-Bas afin d'éviter la double imposition dans le domaine de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune ainsi que de divers autres impôts et de régler d'autres questions d'ordre fiscal (BGBl. 1960 II, p. 1782), dans la version du deuxième protocole additionnel (protocole de modification) du 21.5.1991 (BGBl. II, p. 1429).

solidarité³. Cette imposition était fondée sur l'article 50a, paragraphe 4, de l'ESTG 1996 qui dispose ce qui suit:

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

1. 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 [...]

[...]

La retenue à la source s'élève à 25% des recettes.”

7. Cette retenue à la source représentait en principe l'imposition définitive, comme il ressortait de l'article 50, paragraphe 5, de l'ESTG 1996:

“Dans le cas des personnes partiellement assujetties, l'impôt sur le revenu frappant les revenus qui [...] font l'objet de la retenue à la source en vertu de l'article 50a, est considéré comme acquitté par ladite retenue.”

8. Il est vrai que cette règle a fait l'objet de certaines exceptions, mais aucune n'était applicable au demandeur.

Remboursement des impôts sur les frais professionnels: aux termes d'une disposition de l'ESTG 1997 (avec effet rétroactif sur 1996), les personnes se trouvant dans la situation du demandeur pouvaient demander le remboursement d'impôts sur les frais professionnels si ces derniers représentaient plus de la moitié des recettes (article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, deuxième phrase, de l'ESTG 1997). Or, en l'espèce, les frais professionnels du demandeur étaient inférieurs à ce montant.

Traitement comme une personne intégralement assujettie, dans le cadre d'une liquidation sur demande: en vertu de l'article 1^{er}, paragraphe 3, de l'ESTG 1996, certaines personnes entrant dans le champ d'application de l'article 50a) pouvaient demander à être traitées comme des personnes intégralement assujetties à l'impôt

³ Le prélèvement de solidarité en soi n'a pas posé de problèmes à la juridiction a quo. Il faut noter que l'assiette de ce prélèvement est l'impôt sur le revenu (voir article 3 de la loi sur le prélèvement de solidarité, et notamment les points 1 et 6). Toutefois, l'article 3, paragraphes 3 à 5, prévoit certains seuils d'imposition, et l'article 4, deuxième phrase, garantit que le prélèvement de solidarité ne s'élève pas à plus de 20% de la différence entre l'assiette et le seuil d'imposition.

sur le revenu. Dans le cadre d'une procédure de "liquidation" réalisée suite à une déclaration de revenus, leur imposition était alignée (après coup) sur celle d'une personne intégralement assujettie.

Toutefois, les personnes partiellement assujetties ne pouvaient faire usage de cette faculté d'être traitées comme des contribuables intégralement assujettis à l'impôt sur le revenu que si l'une des conditions suivantes était remplie: soit 90% au moins des revenus étaient soumis durant l'année civile à l'impôt sur le revenu allemand, soit les revenus non soumis à impôt sur le revenu allemand étaient égaux ou inférieurs à 12 000 DM durant l'année civile. Or le demandeur ne remplissait aucune de ces conditions.

9. C'est pourquoi le Finanzamt a refusé, dans le cas de M. Gerritse, de procéder à une liquidation de l'impôt sur le revenu.
10. Le demandeur a contesté cette décision de refus devant le Finanzgericht Berlin, en faisant valoir que le droit communautaire lui permettait de demander une procédure de liquidation, afin d'être traité comme une personne intégralement assujettie. D'après le barème progressif établi à l'article 32a de l'ESTG 1996, il aurait bénéficié de la "tranche de base non imposable" qui était plafonnée, pour l'année en cause, à 12 095 DM. Le cachet en cause, qui était inférieur à ce montant, n'aurait donc pas été imposable.

2. La question préjudicielle

11. Pour clarifier la compatibilité des dispositions du droit allemand avec le droit communautaire, le Finanzgericht a déféré à la Cour de justice la question préjudicielle suivante:

Faut-il considérer comme contraire à l'article 52 du traité CE (article 43 CE) le fait que, en vertu de l'article 50a, paragraphe 4, première phrase, point 1, et deuxième phrase, de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu) dans la version de 1996 (ESTG 1996), un ressortissant néerlandais, qui, du fait d'une activité indépendante, perçoit au cours de l'année civile en République fédérale d'Allemagne des revenus nets imposables d'environ 5000,00 DM, est, outre le prélèvement de solidarité, soumis à une retenue d'impôt de 25% appliquée à des recettes (brutes) d'environ 6000,00 DM 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 ?

II. Appréciation juridique

1. Qualification du cas d'espèce au regard des libertés fondamentales établies par le traité CE
12. S'il est vrai que, d'après une jurisprudence constante, 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 donc s'abstenir de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité (voir notamment arrêt du 14.2.1995 dans l'affaire C-279/93, Schumacker, Recueil 1995, p. I-225, points 21 et 26; arrêt du 11.8.1995 dans l'affaire C-80/94, Wielockx, Recueil 1995, p. I-2493, point 16; arrêt du 27.6.1996 dans l'affaire C-107/94, Asscher, Recueil 1996, p. I-3089, point 36; arrêt du 14.9.1999 dans l'affaire C-391/97, Gschwind, Recueil 1999, p. I-5451, point 20). D'après cette jurisprudence, il peut y avoir, selon le cas, discrimination indirecte fondée sur la nationalité, si la réglementation fiscale appliquée aux non-résidents est plus défavorable que celle qui s'applique aux résidents de l'État membre. Sur ce point, la Cour a souligné qu'une législation de ce type risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres États membres. En effet, les non-résidents sont le plus souvent des non-nationaux (voir, par exemple, l'arrêt Schumacker, point 28, et l'arrêt Asscher, point 38)
13. Les cas traités dans les arrêts précités concernaient, certes, la liberté d'établissement et la libre circulation des travailleurs, mais il ne fait aucun doute que les principes développés peuvent être transposés au domaine de la libre prestation de services. En effet, tout comme l'article 48, paragraphe 2, et l'article 52, paragraphe 2, du traité CE (article 39, paragraphe 2, et article 52, paragraphe 2, CE) l'article 60, paragraphe 3, du traité CE (article 50, paragraphe 3, CE) interdit toute discrimination fondée sur la nationalité.
14. En l'espèce, les principes cités trouvent manifestement leur application dans le cadre de la libre prestation de services (et non de la liberté d'établissement suggérée par le libellé de la question préjudicielle). En effet, l'activité que le demandeur a exercée en Allemagne a consisté à se produire une seule fois comme musicien et a été de toute évidence de nature temporaire au sens de l'article 60, troisième alinéa, du traité CE (voir, par exemple, arrêt du 4.12.1986 dans l'affaire 205/84,

Allemagne/Commission, Recueil 1986, p. 3755, points 21, 22; arrêt du 30.11.1995 dans l'affaire C-55/94, Gebhard, Recueil 1995, p. I-4165).

2. Existence d'une discrimination incompatible avec les articles 59 et 60 du traité CE

a) Principes développés dans la jurisprudence

15. En vertu d'une jurisprudence constante, une discrimination consiste dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes (cf. arrêt Asscher, point 40).
16. À cet égard, la jurisprudence reconnaît qu'il peut y avoir entre les situations des résidents et des non-résidents d'un État membre des différences objectives qui, compte tenu de la finalité des règles fiscales, justifient un traitement différent. (cf. arrêt Schumacker, points 31 s., arrêt Wielockx, point 18, et arrêt Asscher, points 41 et 42). En règle générale, le centre de gravitation des revenus se situe dans l'État de résidence du contribuable, État qui dispose de tous les renseignements nécessaires pour apprécier la capacité contributive de ce dernier (cf. arrêt Schumacker, points 32 et 33). En revanche, le revenu que le non-résident perçoit dans l'État de travail ne représente généralement qu'une fraction de son revenu total.
17. Par conséquent, il incombe en principe à l'État de résidence d'imposer globalement le contribuable en tenant compte des faits qui caractérisent sa situation personnelle et familiale.
18. Il en va autrement lorsque le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans l'État de sa résidence, de sorte que ce dernier n'est pas en mesure de procéder à cette imposition globale en prenant en compte la situation personnelle et familiale du contribuable (arrêt Schumacker, point 36; voir aussi arrêt Gschwind, points 27 s.).
19. Il convient d'examiner si les différenciations établies par droit fiscal allemand permettent de tenir compte, de manière non discriminatoire, de la situation d'une personne partiellement assujettie comme M. Gerritse.

b) Différences entre les dispositions applicables aux résidents et aux non-résidents

20. i) En ce qui concerne l'espèce, ces dispositions divergent sur les aspects suivants:

- *Déductibilité des frais professionnels*: dans le cas des travailleurs indépendants intégralement assujettis, seul le “bénéfice” (article 2, paragraphe 2, de l'EstG) est soumis à l'impôt sur le revenu. D'après l'article 4 de l'EstG, cela signifie que les frais professionnels ne sont généralement⁴ pas inclus dans l'assiette de l'imposition. En revanche, dans le cas d'une personne partiellement assujettie, l'impôt de 25% est prélevé, d'après l'article 50a, paragraphe 4, de l'EstG, sur les “recettes”; autrement dit, les frais professionnels ne sont généralement pas déduits. Seul l'article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, prévoit une dérogation, en ce sens que le remboursement peut être demandé si les frais professionnels sont supérieurs à la moitié des recettes. Dans ce cas, l'impôt est remboursé dans la mesure où il dépasse 50% de la différence entre les recettes et les frais professionnels.
- *Taux d'imposition applicable*: pour les personnes intégralement assujetties, l'article 32a de l'EstG prévoit un régime d'imposition progressive. Comme on l'a vu plus haut, ce régime comprend une “tranche de base non imposable” qui fait que la première tranche de revenu de 12 095 DM (en 1996) est imposée au taux 0. Toutefois, cette disposition fait partie du système relatif à l'imposition du revenu mondial du contribuable. Les tranches de revenu supérieures à la tranche non imposable sont soumises à l'impôt progressif prévu par ce régime. En revanche, la personne partiellement assujettie qui est dans la situation de M. Gerritse et qui, compte tenu de ses revenus hors d'Allemagne, ne peut être assimilée à une personne intégralement assujettie (voir article 1^{er}, paragraphe 3, de l'EstG, et point 8 ci-dessus) est imposée au taux *forfaitaire* de 25%.

21. ii) À titre d'illustration, rappelons incidemment les conséquences pratiques de l'article 50a, paragraphe 4, c'est-à-dire l'effet conjugué de ses dispositions relatives à l'assiette (constituée par les “recettes”) et de celles relatives au taux forfaitaire de 25%. Il en ressort que l'imposition des revenus nets des non-résidents en Allemagne

⁴ Aux termes de l'article 4, paragraphe 5, de l'EstG, certains frais professionnels ne peuvent pas venir en déduction du bénéfice, mais cela ne s'applique pas au cas d'espèce. Le Finanzgericht semble considérer que le montant que le demandeur a fait valoir (968,00 DM) ne contient que des frais déductibles.

est d'au moins 25%, et ce dans le cas (plutôt théorique) où il n'y a pas de frais professionnels. L'imposition exacte n'est pas fonction, comme pour les résidents, du montant du revenu net, mais du rapport entre les recettes et les frais professionnels. En effet, plus les frais professionnels sont élevés par rapport aux recettes, plus l'imposition effective des revenus nets est élevée. La disposition de l'article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, exposée ci-dessus (points 8 et 20) revient à la fixation d'un plafond, lequel est tout juste inférieur à 50% du revenu et donc proche du taux d'imposition applicable aux résidents à revenu très élevé (voir bas de la p. 11 et haut de la p. 12 de l'ordonnance du Finanzgericht). En l'espèce, le revenu net de M. Gerritse est imposé en termes comptables en moyenne à 29,8% (hors prélèvement de solidarité).

c) Analyse des différences constatées

22. Les différences exposées au point 20 ci-dessus doivent être appréciées comme suit au regard du principe de non-discrimination.

- *Déductibilité des frais professionnels*

23. La Commission estime qu'il n'existe aucune raison objective pour refuser (comme le fait le système allemand en dehors de la dérogation prévue à l'article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3) aux personnes partiellement assujetties la déduction totale des frais professionnels autorisée pour les personnes intégralement assujetties.

24. La déduction des frais professionnels reflète la nécessité de mesurer la capacité contributive à l'aune des éléments de patrimoine qui sont tirés d'une certaine activité et que le contribuable conserve effectivement. Autrement dit, la déduction contribue à la détermination des revenus proprement dits. Il doit être possible de faire valoir les dépenses de cette nature directement dans l'État où ces revenus sont perçus et imposés, qu'il s'agisse de l'État de résidence ou de l'État d'activité.

25. Le désavantage subi à ce titre par les personnes partiellement assujetties ne se justifie pas non plus par des motifs de simplification administrative (cf. arrêt Schumacker, points 51 s.).

26. On ne saurait davantage invoquer des difficultés de contrôle pour justifier le refus de la déduction. Depuis l'exercice fiscal 1996, le législateur allemand autorise la déduction des frais professionnels à partir d'un certain montant (voir points 8 et 20 ci-dessus), reconnaissant ainsi tacitement qu'il s'estime aussi capable de contrôler les données correspondantes qu'il l'est pour les résidents. Du reste, les autorités fiscales allemandes peuvent, en tant que de besoin, demander des renseignements complémentaires aux autorités de l'État de résidence, conformément à la directive 77/799/CEE⁵.

- *Taux d'imposition applicable*

27. En ce qui concerne le traitement réservé aux non-résidents par rapport aux résidents pour le choix du taux d'imposition, il y a lieu de faire les remarques suivantes.

- On le sait, un taux de 0% aurait été applicable au demandeur (dans le cadre d'une liquidation sur demande), s'il avait été domicilié en Allemagne et si les revenus en cause avaient été ses seuls revenus. En effet, ces revenus ne sont pas supérieurs à la tranche de base non imposable en Allemagne, soit 12 095 DM. Il faudrait donc envisager de reconnaître au demandeur, comme celui-ci le souhaite, le bénéfice de la tranche de base non imposable, autrement dit de considérer comme discriminatoire tout taux supérieur à 0%, et donc aussi le taux de 25% énoncé à l'article 50a, paragraphe 4, de l'ESTG.
- Une autre solution consisterait à ne pas tenir compte de la tranche de base non imposable, c'est-à-dire d'appliquer le taux correspondant à l'imposition au-delà de la tranche non imposable.

Pour la mise en œuvre concrète de cette méthode, on pourrait ajouter le revenu net réel (A) à la tranche non imposable (B) pour obtenir un total (C). Le montant de l'impôt (D) qu'indique le barème pour ce total (C) pourrait être considéré comme un impôt équitable sur le revenu net (A) susmentionné. Le taux d'imposition moyen, qui pourrait servir de référence pour un traitement non

⁵ Directive du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L336, p. 15)

discriminatoire, découlerait alors du rapport entre le montant de l'impôt (D) d'après le barème et les revenus nets (A).

Dans le cas de M. Gerritse, le décompte se présenterait comme suit: le total (C) serait composé des revenus nets (A) d'un montant de 5039,55 DM et de la tranche non imposable (B) de 12 095 DM, et s'élèverait à 17 134,55 DM. Pour ce revenu, le barème d'imposition correspondant donne un impôt (D) de 1 337 DM (voir aussi p. 14 de l'ordonnance du Finanzgericht). Dans le rapport avec le revenu net (A), cette somme donnerait un taux d'imposition moyen de 26,5%⁶.

On pourrait en conclure qu'à concurrence de ce taux, il n'y a pas discrimination dans le cas de figure de l'espèce. Il n'y aurait donc pas lieu, en particulier, de contester que les autorités allemandes s'en tiennent au taux de 25% prévu à l'article 50a, paragraphe 4, de l'ESTG.

28. La Commission estime que, compte tenu des circonstances de l'espèce, c'est cette dernière approche qui est pertinente.
29. S'il est vrai que la juridiction a quo ne donne pas d'indications précises sur les revenus de M. Gerritse aux Pays-Bas, elle considère toutefois à l'évidence que ces revenus constituent une assiette suffisante pour une "imposition globale" du revenu mondial par l'État de résidence (voir la jurisprudence précitée, et notamment les arrêts Schumacker et Gschwind).
30. i) Dans de telles conditions, on ne saurait considérer comme une discrimination le fait que l'État d'accueil, qui impose uniquement le revenu perçu sur son territoire, ne donne pas aux personnes dans la situation de M. Gerritse le bénéfice de la tranche de base non imposable.
31. En effet, comme l'a exposé le Finanzgericht Berlin, la réglementation relative à la tranche de base non imposable (en Allemagne en tout cas) a une finalité sociale, en ce sens qu'elle laisse au contribuable un minimum vital exonéré de tout impôt sur le revenu (cf. p. 10 de l'ordonnance). Toutefois, en vertu des principes de la jurisprudence précitée, ce genre de considérations sociales est l'affaire de l'État qui procède à l'imposition globale de la personne concernée (en tenant compte de son

⁶ Comme on l'a vu, il faut ajouter le prélèvement de solidarité.

revenu mondial total). Il incombe notamment à cet État d'intégrer des considérations de cette nature dans son régime de progressivité de l'impôt.

32. Si l'on exigeait que le demandeur bénéficiât en Allemagne d'une tranche non imposable, cela pourrait le favoriser par rapport aux contribuables exerçant une activité comparable qui perçoivent la quasi-totalité de leurs revenus dans un seul État membre (en l'espèce, par exemple, aux Pays-Bas *ou* en Allemagne) et ne peuvent donc bénéficier que dans cet État (c'est-à-dire une seule fois) d'une tranche non imposable (en ce sens, voir arrêt Asscher, point 44).
33. ii) Les autres critères permettant de définir un taux de référence approprié se trouvent dans l'arrêt Asscher, selon lequel (en laissant de côté une éventuelle tranche de base non imposable qui occupe la position particulière susmentionnée) 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 (voir points 45 s. de l'arrêt).
34. Ce dernier cas de figure est celui de l'espèce. En vertu de l'article 20, paragraphe 3, de la convention de double imposition, les Pays-Bas, en tant qu'État de résidence, intègrent dans l'assiette d'imposition les revenus pour lesquels le droit d'imposition appartient à l'Allemagne (aux termes de l'article 9 de la convention). Ils le font toutefois en tenant compte de l'impôt recouvré en Allemagne. À cet effet, ils retirent du total de l'impôt néerlandais une fraction qui correspond au rapport entre les revenus imposés en Allemagne et les revenus totaux.
35. Il ressort notamment de l'arrêt Asscher qu'en pareil cas, l'application d'un taux plus élevé par l'État d'activité ne saurait être justifiée par le fait que le contribuable n'est pas soumis *dans l'État d'activité* à une progressivité correspondant à son revenu mondial (voir les arguments du Finanzamt reproduits à la p. 10 de l'ordonnance de renvoi).
36. En effet, la comparaison entre résidents et non-résidents ne saurait être réduite à cet aspect. D'après le régime des conventions de double imposition comme celle qui est invoquée en l'espèce, chaque État de résidence impose ses résidents par rapport à leur revenu mondial. D'un côté, il tient compte des nécessités éventuelles d'une tranche non imposable, de l'autre, il étend la progressivité au revenu mondial total.

En revanche, l'État d'activité n'impose que les revenus perçus sur son territoire qui, pour lui, constituent la seule assiette d'imposition. L'*État d'activité* n'est pas en droit d'envisager de mettre l'absence de progressivité plus forte à la charge du contribuable, pas plus qu'il n'est obligé d'envisager de faire bénéficier ce dernier d'une tranche non imposable. Bref, en comparant résidents et non-résidents du point de vue de l'État d'activité, il faut prendre en considération *tous* les aspects de la fonction de l'État de résidence en ce qui concerne l'imposition du revenu mondial.

37. Soit dit en passant, si le demandeur était imposé en Allemagne pour son revenu mondial total et soumis à la progressivité *dans cet État*, il devrait aussi, en toute logique, bénéficier de la tranche non imposable allemande. Pour un revenu annuel de 60 000 DM⁷ par exemple, l'impôt sur le revenu calculé en fonction du barème (qui tient compte de la tranche non imposable) pour l'exercice 1996 s'élèverait à 14 422 DM. Cela correspondrait à un taux d'imposition moyen de 24,04%, c'est-à-dire inférieur au taux de 25% fixé à l'article 50a, paragraphe 4.⁸
38. La Commission ne pense *pas* que ce dernier calcul, qui concerne le traitement d'une personne intégralement assujettie, soit déterminant pour l'appréciation du cas d'espèce, lequel concerne une personne partiellement assujettie. Ce calcul ne donne pas le critère de comparaison qui permettrait de savoir si, en l'espèce, on se trouve ou non en présence d'une discrimination illicite. Car, comme on l'a vu, c'est l'affaire de l'État de résidence d'apprécier de manière globale le revenu mondial et la situation d'ensemble du contribuable. La référence pertinente pour l'État d'activité reste, comme on l'a vu plus en détail ci-dessus, le taux que l'on obtiendrait en ne tenant pas compte de la tranche de base non imposable. Il n'en reste pas moins que si les non-résidents avaient le choix, dans l'État d'activité, d'être imposés comme décrit au paragraphe précédent, cela constituerait un allègement bienvenu pour les non-résidents à revenu mondial relativement modeste.⁹

⁷ On obtiendrait un montant de cet ordre si l'on considérait que M. Gerritse n'a pas eu de frais professionnels autres que ceux qu'il a fait valoir auprès du Finanzamt pour ses revenus allemands.

⁸ Si l'on appliquait le taux de 24,04% à des revenus de 5039,55 DM, l'impôt sur le revenu s'élèverait à 1211,51 DM. L'imposition de 1501,89 DM défendue par le Finanzamt, qui impose les revenus (en termes comptables) à 29,8%, est nettement plus défavorable.

⁹ À titre d'illustration, voir l'article 197 A du code général du impôts français.

d) Conclusions concernant l'espèce

39. Il ressort des explications qui précèdent que le demandeur a droit à la déduction des frais professionnels. Le refus de cette déduction constitue une discrimination incompatible avec les articles 59 et 60 du traité CE.
40. En ce qui concerne le taux d'imposition, tout taux jusqu'à concurrence du montant du taux de référence de 26,5% défini ci-dessus est compatible avec l'interdiction de discrimination. En conséquence, le taux indiqué à l'article 50a, paragraphe 4 (25%) ne saurait en tout état de cause être contesté.
41. Le Finanzgericht a calculé que l'impôt effectivement recouvré auprès du demandeur était supérieur de 177,25 DM au montant obtenu en cas
- de déduction des frais professionnels
- et
- d'application d'un taux de 26,5% selon la méthode décrite plus haut (point 27, deuxième tiret)¹⁰,
- prélèvement de solidarité en sus.
42. D'après le Finanzgericht, “on peut envisager le point de vue selon lequel des différences négligeables en matière d'imposition n'ont pas d'importance au regard du droit communautaire, étant donné qu'elles ne constituent pas un obstacle effectif à l'exercice d'une activité rémunérée dans un pays étranger faisant partie de l'Union européenne” (p. 14 de l'ordonnance).
43. La Commission ne saurait adhérer à un tel raisonnement. En effet, la réglementation allemande peut, selon le cas, aboutir à des écarts très différents entre l'impôt recouvré et un montant équitable (non discriminatoire). Cela dépend pour une grande partie du montant des recettes en cause, d'une part, et des frais professionnels, de l'autre. Ce n'est pas parce que l'écart n'est peut-être pas

¹⁰ Il semble que le Finanzgericht considère qu'il pourrait appliquer ce taux sur la base de l'ESTG 1996, mais il semble aussi qu'il n'ait pas cherché à savoir s'il existait une base juridique suffisante à cet effet. Dans le cadre de droit communautaire, ce taux ne constitue qu'une référence permettant d'établir l'existence ou l'absence d'une discrimination en l'espèce. Cette référence ne saurait remplacer la base juridique nécessaire en vertu du droit national.

particulièrement élevée en l'espèce que cela change en quoi que ce soit la nécessité d'appliquer là aussi les critères qui éliminent d'une manière générale les conséquences discriminatoires du régime en vigueur (voir, dans un sens analogue [concernant l'article 95 du traité CE, devenu article 90 CE], l'arrêt du 22.2.2001 dans l'affaire C-393/98, Gomes Valente, Recueil 2001, p. I-1327, point 37).

44. Il faut également rappeler que “les articles du [traité] relatifs à la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux constituent des dispositions fondamentales pour la Communauté, et toute entrave, même d'importance mineure, à cette liberté est prohibée” (arrêt du 13.12.1989 dans l'affaire C-49/89, Corsica Ferries France, Recueil 1989, p. 4441, point 8 [passage souligné par la Commission]; voir aussi l'arrêt Gomes Valente précité, point 43, au sujet de l'article 95 du traité CE: “la *parfaite neutralité* des impositions intérieures *au regard de la concurrence* entre produits nationaux et produits importés”). Il appartient à la seule la personne concernée de décider s'il est utile, dans son cas particulier, de demander l'application d'un droit que confère l'ordre juridique communautaire.

III. Proposition de décision

45. Pour toutes ces raisons, la Commission propose à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle posée par le Finanzgericht Berlin:

Les articles 59 et 60 du traité CE (articles 49 et 50 CE) interdisent à un État membre de soumettre les revenus d'une activité indépendante exercée sur son territoire par un non-résident, ressortissant d'un État membre, qui tire des revenus considérables d'une activité indépendante dans son État de résidence, à une imposition définitive qui se distingue, sans justification objective, des dispositions relatives aux résidents sur les points suivants:

- les frais professionnels afférents à l'activité dans l'État d'accueil ne sont pas déductibles dans leur intégralité;

- le taux d'imposition est supérieur au taux applicable aux résidents qui exercent la même activité; l'État d'accueil est toutefois en droit de refuser aux non-résidents l'application d'une "tranche de base non imposable" destinée à assurer aux résidents l'exonération fiscale d'un minimum vital.

Richard Lyal

Walter Mölls

Agents de la Commission