

Affaire C-627/22

Demande de decision préjudicielle

Date de dépôt :

4 octobre 2022

Juridiction de renvoi :

Finanzgericht Köln (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

20 septembre 2022

Partie requérante :

AB

Partie défenderesse :

Finanzamt Köln-Süd

[OMISSIS]

Demande enregistrée le 4 octobre 2022

FINANZGERICHT KÖLN (tribunal des finances de Cologne, Allemagne)

ORDONNANCE

Dans le litige

AB

– requérant –

[OMISSIS]

contre

Finanzamt Köln-Süd

– partie défenderesse –

ayant pour objet :

l'impôt sur le revenu pour la période allant de 2017 à 2019

la 15^e chambre, [OMISSIS]

[OMISSIS]

a, le 20 septembre 2022, décidé ce qui suit :

A. Il est sursis à statuer.

B. La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) est saisie à titre préjudiciel, conformément à l'article 267, deuxième alinéa, TFUE, de la question suivante :

Les dispositions de l'accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (JO 2002, L 114, p. 6), entré en vigueur le 1^{er} juin 2002 (ci-après l'« accord sur la libre circulation des personnes » ou l'« ALCP »), notamment les articles 7 et 15 de l'ALCP, lus conjointement avec l'article 9, paragraphe 2, de l'annexe I de l'ALCP (droit à l'égalité de traitement), doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à la réglementation d'un État membre en vertu de laquelle les travailleurs ressortissants d'un État membre de l'Union ou de l'Espace Economique Européen (ci-après l'« EEE ») (y compris d'Allemagne), résidant (à savoir, ayant leur domicile ou leur résidence habituelle) en Allemagne ou dans un État membre de l'Union ou de l'EEE, peuvent certes demander volontairement à être imposés à l'impôt sur le revenu au titre des revenus d'une activité salariée, imposables en Allemagne (« imposition sur demande »), notamment pour obtenir, en prenant en compte les dépenses (frais professionnels) ainsi qu'en imputant l'impôt allemand sur les salaires prélevé dans le cadre de la procédure de retenue à la source, un remboursement de l'impôt sur le revenu, mais que ce droit est refusé aux ressortissants allemands et suisses résidant en Suisse ?

Motifs :

A.

- 1 Le litige entre les parties porte – après jonction des procédures initialement séparées – sur le calcul de l'impôt sur le revenu pour la période allant de 2017 à 2019. Les parties sont en désaccord sur le point de savoir si, dans le cadre de l'assujettissement partiel à l'impôt allemand sur le revenu [au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 4, du Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu) – (EStG)], le requérant résidant en Suisse a, s'agissant des revenus qu'il tire d'une activité salariée, le droit à l'imposition sur demande prévue à l'article 50, paragraphe 2, deuxième phrase, point 4, sous b), de l'EStG – laquelle entraîne la

prise en compte des dépenses (frais professionnels) ainsi que l'imputation de l'impôt allemand sur les salaires prélevé dans le cadre de la procédure de retenue à la source – doit, contrairement à ce que prévoit l'article 50, paragraphe 2, septième phrase, de l'ESTG, être accordé en application de l'accord sur la libre circulation des personnes entre la Communauté européenne et ses États membres et la Suisse pour des motifs tirés du droit de l'Union.

I. Les faits au principal

- 2 Le requérant est un ressortissant allemand qui, au cours des années litigieuses allant de 2017 à 2019, a travaillé en tant que gestionnaire pour le compte d'une société allemande [établie à Z (Allemagne)]. Au cours de cette période, il a tiré de cet emploi des revenus d'une activité salariée, visés à l'article 19 de l'ESTG. Après un déménagement antérieur (en avril 2016) d'Allemagne en Suisse, il avait, au cours de cette période, son seul domicile et sa résidence habituelle dans la commune suisse de Y. Le déménagement a eu lieu notamment pour des raisons familiales, car l'épouse du requérant avait pris un emploi à Y (Suisse). L'installation en Suisse a été réalisée en bonne et due forme dans le cadre d'une autorisation d'établissement. Le requérant exerçait ses activités pour son employeur (allemand) en télétravail à son domicile (suisse) ainsi que dans le cadre de déplacements professionnels. Il gérait à cet égard principalement des clients dans le sud et l'ouest de l'Allemagne, parfois sur place en Allemagne, parfois à partir de son domicile. Son employeur a procédé à une retenue à la source de l'impôt allemand sur les salaires sur le salaire brut et a reversé l'impôt sur les salaires à l'administration fiscale allemande. Il n'y a pas eu de répartition du salaire entre l'Allemagne et la Suisse par le biais de la procédure de retenue à la source de l'impôt sur les salaires ; l'intégralité du salaire a été soumise à l'impôt allemand sur les salaires. Pendant les années litigieuses, le requérant n'a également fait inscrire par l'administration fiscale aucun abattement en tant que « donnée spécifique aux fins de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires » (article 39 de l'ESTG).
- 3 Dans le cadre de son activité liée aux déplacements professionnels (en utilisant un véhicule automobile acquis en crédit-bail, non fourni par l'employeur), le requérant a dû supporter notamment des frais propres liés au véhicule ainsi que d'autres frais de déplacement d'un montant très important. Il est constant que le requérant était soumis en Allemagne, au cours des années litigieuses, à un assujettissement partiel, conformément à l'article 1^{er}, paragraphe 4, de l'ESTG. Un assujettissement intégral à l'impôt (sur demande), en application de l'article 1^{er}, paragraphe 3, de l'ESTG, n'était incontestablement pas possible. Outre ses revenus salariaux, le requérant a perçu des revenus tirés de la location et de l'affermage de deux biens immobiliers situés en Allemagne (à X et à W). Ce n'est qu'après les années litigieuses, en 2021, que le requérant a cessé d'être domicilié en Suisse et il réside, depuis cette date, à nouveau en Allemagne.

II. Procédures de demande et de réclamation

- 4 En février 2019, le requérant a déposé la déclaration d'impôt sur le revenu 2017 (formulaire pour les personnes soumises à un assujettissement partiel) auprès de la défenderesse, dont la compétence résultait, conformément à l'article 19, paragraphe 2, de l'Abgabenordnung (code des impôts, ci-après l'« AO »), du fait que le patrimoine était essentiellement situé à X. Outre des revenus déclarés provenant de la location et de l'affermage, le requérant a déclaré des revenus d'une activité salariée (« revenus salariaux »). Le requérant a indiqué à cet égard que, sur un salaire total (selon l'attestation relative à l'impôt sur les salaires de l'employeur allemand) d'un montant de 113 299,41 euros, un salaire brut de 63 651 euros correspondait aux activités exercées en Allemagne et qui y sont imposables. L'impôt sur les salaires, prélevé par l'employeur en Allemagne, s'élevait à 41 484 euros (plus 2 281,56 euros de surtaxe de solidarité). Le requérant a fait valoir, en tant que frais contribuant à réduire le montant de l'impôt, des frais professionnels (c'est-à-dire des dépenses liées à une activité imposable en Allemagne) d'un montant total de 18 289 euros. Dans sa déclaration d'impôt, le requérant a présenté une demande d'imposition sur le revenu, conformément à l'article 50, paragraphe 2, deuxième phrase, point 4, sous b), lu conjointement avec l'article 50, paragraphe 2, septième phrase, de l'EstG et a fait valoir que l'exclusion du droit de présenter une demande (« droit d'imposition », « assujettissement sur demande », ci-après le plus souvent « *imposition sur demande* ») pour les pays tiers (en l'espèce, la Suisse ; celle-ci n'étant ni membre de l'Union européenne – UE – ni membre de l'Espace économique européen – EEE –) serait, en vertu de l'accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ci-après « *l'accord sur la libre circulation des personnes* » ou l'« *ALCP* »), contraire au droit de l'Union. Au soutien de sa position, il a renvoyé à une ordonnance de renvoi préjudiciel, présentée par le Finanzgericht Baden-Württemberg [tribunal des finances de Bade-Wurtemberg, Allemagne] (ordonnance du 14 juin 2017, 2 K 2413/15, DE:FGBW:2017:0614.2K2413.15.00, [OMISSIS] [autre référence]) à la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), concernant une question juridique qui, selon le requérant, est similaire. Peu de temps après, le requérant a transmis l'arrêt du 26 février 2019, Wächter, C-581/17, EU:C:2019:138 [OMISSIS] [autres références]).
- 5 En octobre 2019, le requérant a déposé de la même manière la déclaration d'impôt sur le revenu 2018 (formulaire pour les personnes soumises à un assujettissement partiel). Des revenus locatifs – qui ne sont pas en cause dans la présente affaire – ont, à nouveau, été déclarés. En outre, une demande d'imposition également des revenus salariaux a, à nouveau, été déposée. Le requérant a indiqué à cet égard que, sur un salaire total (selon l'attestation relative à l'impôt sur les salaires de l'employeur allemand) d'un montant de 115 498,41 euros, un salaire brut de 60 932 euros correspondait aux activités exercées en Allemagne. L'impôt sur les salaires, prélevé par l'employeur en Allemagne, s'élevait à 42 193 euros (plus

2 320,60 euros de surtaxe de solidarité). Des frais professionnels d'un montant total de 28 067,12 euros ont été déclarés.

- 6 En janvier 2021, le requérant a déposé de la même manière la déclaration d'impôt sur le revenu 2019 (formulaire pour les personnes soumises à un assujettissement partiel), accompagnée d'une demande d'imposition. Le requérant a déclaré à cet égard un salaire brut de 115 314,91 euros (dont une part de 57 429 euros correspondant, selon lui, aux activités exercées en Allemagne) pour un impôt sur les salaires, prélevé en Allemagne, de 41 862,16 euros (plus la surtaxe de solidarité de 2 302,39 euros) et des frais professionnels déclarés d'un montant total de 16 648 euros.
- 7 La défenderesse a émis des avis d'imposition en dates du 28 août 2019 (impôt sur le revenu 2017), du 11 novembre 2019 (impôt sur le revenu 2018) ainsi que du 28 janvier 2021 (impôt sur le revenu 2019), dans lesquels elle s'est basée uniquement sur les revenus tirés de la location et de l'affermage (article 21 de l'EStG) pour le calcul de l'impôt sur le revenu (montant calculé de l'impôt sur le revenu 2017 : 893 euros ; impôt sur le revenu 2018 : 640 euros ; impôt sur le revenu 2019 : 1539 euros ; étant précisé qu'il s'agit respectivement des montants à payer). La défenderesse a considéré que les revenus salariaux avaient déjà été respectivement acquittés par la retenue à la source (article 50, paragraphe 2, première phrase, de l'EStG) et n'a pris en compte aucun revenu d'une activité salariée (article 19 de l'EStG) dans le calcul de l'impôt sur le revenu. En conséquence, il n'y a pas eu non plus d'imputation de l'impôt allemand sur les salaires déjà payé ni de la surtaxe de solidarité sur le montant calculé de l'impôt allemand sur le revenu. Au soutien de sa position, la défenderesse a indiqué que l'imposition sur demande [article 50, paragraphe 2, deuxième phrase, point 4, sous b), lu conjointement avec article 50, paragraphe 2, septième phrase, de l'EStG] est, selon elle, limitée aux travailleurs établis dans un État membre de l'Union ou de l'EEE, c'est-à-dire qui y ont leur domicile ou leur résidence habituelle. Elle estime que cela ne s'applique pas au requérant résidant en Suisse (pays tiers).
- 8 Par décisions en date du 25 février 2020 (impôts sur le revenu 2017 et 2018) et du 15 novembre 2021 (impôt sur le revenu 2019), statuant sur les réclamations, la défenderesse a rejeté comme non fondées les réclamations introduites dans les délais respectifs à l'encontre des avis d'imposition.

III. Déroulement de la procédure et arguments des parties dans le cadre de cette procédure de recours

- 9 Par son recours, le requérant poursuit sa demande d'imposition sur demande avec répartition (différente par rapport à la retenue à la source de l'impôt sur les salaires) du salaire entre l'Allemagne et la Suisse et prise en compte des frais professionnels. Le requérant estime que l'exclusion de l'imposition sur demande

au titre de l'article 50, paragraphe 2, septième phrase, de l'EstG en cas de résidence en Suisse n'est pas conforme au droit de l'Union.

- 10 Au soutien de sa position, il renvoie – en résumé – à l'accord sur la libre circulation des personnes (ALCP) et, notamment, aux arrêts de la Cour relatifs à l'article 3, points 26 et 26a, de l'EstG (arrêt du 21 septembre 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, [OMISSIS] [autres références]), ainsi qu'à l'article 6 de l'Außensteuergesetz (AStG) [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (loi relative à l'imposition dans les contextes internationaux)] (arrêt du 26 février 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, [OMISSIS] [autres références]). Le requérant considère que les règles de l'ALCP et la jurisprudence de la Cour priment sur le texte de la loi allemande. Il indique que l'administration fiscale allemande l'a également reconnu dans une disposition administrative du ministère fédéral des finances (lettre du ministère fédéral des finances du 13 novembre 2019, IV B 5-S 1325/18/10001:001, Bundessteuerblatt [bulletin fédéral d'information fiscale] (BStBl) I 2019, 1212) relatif à l'arrêt précité de la Cour, à savoir l'arrêt du 26 février 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138). Selon le requérant, il ressort également de la jurisprudence récente des juridictions financières (renvoi à l'ordonnance du Finanzgericht Baden-Württemberg [tribunal des finances de Bade-Wurtemberg] du 31 août 2020, 2 K835/19, DE:FGBW:2020:0831.2K835.19.00, [OMISSIS] [autre référence], faisant suite à l'arrêt du 26 février 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138) que l'ALCP fait partie intégrante de l'ordre juridique de l'Union et que ses dispositions doivent être interprétées de bonne foi, conformément au sens ordinaire qui leur est attribué dans leur contexte et à la lumière de l'objet et de la finalité de l'ALCP. L'objectif de cet accord, à savoir d'intensifier les relations économiques entre l'Union et la Suisse, plaide, selon le requérant, en ce sens que l'on est présence en l'espèce d'une inégalité de traitement pour laquelle il n'existe aucune justification. Le requérant estime que, dans la présente affaire, il est porté atteinte au droit à l'égalité de traitement en matière d'avantages fiscaux, prévu à l'article 9, paragraphe 2, de l'annexe I de l'ALCP. L'imposition sur demande constitue, selon lui, un tel droit. Il considère que ce droit doit s'appliquer indépendamment de l'inscription éventuelle, mais pour laquelle il n'a pas opté, d'un abattement en tant que donnée spécifique aux fins de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires. Un tel traitement dans le cadre de la procédure d'imposition sur les salaires avec imposition obligatoire ultérieure n'équivaut pas, selon lui, à une imposition sur demande et ne supprime pas l'inégalité de traitement, pas plus qu'elle ne constitue un motif de justification. En effet, le requérant aurait alors déjà dû déposer avant la fin de la période d'imposition une demande, sans savoir exactement si et dans quelle mesure cela lui serait profitable. À la suite de la demande, il aurait dû impérativement déposer une déclaration d'impôt sur le revenu, ce qui n'aurait pas été obligatoire dans la procédure d'imposition des salaires sans inscription d'un abattement et ne constituerait pas un « véritable droit de présenter une demande ». En outre, en cas d'imposition obligatoire, il existe des délais de déclaration d'impôt (en règle générale, 14 mois après la fin de la période d'imposition en cas de consultation fiscale) qui, selon le requérant, ne sont pas pertinents en cas d'imposition sur demande. Le requérant

indique que, en cas d'imposition sur demande, il n'existe qu'un délai de liquidation de quatre ans.

- 11 Le requérant ne voit pas d'autres motifs importants, susceptibles de justifier une inégalité de traitement ; la clause de « stand still » prévue à l'article 13 de l'ALCP ne peut notamment pas justifier la poursuite d'inégalités de traitement fiscal.
- 12 La défenderesse réplique que l'article 85 de l'AO impose un calcul et une perception de l'impôt conformes à l'égalité et à la loi. Elle indique que le texte de l'article 50, paragraphe 2, septième phrase, de l'ESTG, qui lie l'administration fiscale, est clair et qu'il contient, s'agissant du droit à l'imposition sur demande en cas d'assujettissement partiel, une limitation aux ressortissants des États de l'Union et de l'EEE qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle en dehors de l'Allemagne sur le territoire de l'un de ces États. Elle souligne que la Suisse, où le requérant a résidé seul au cours des années litigieuses, n'est ni un État de l'Union ni un État de l'EEE. La défenderesse estime que le requérant n'a donc pas droit à une imposition sur demande. Elle ajoute qu'il n'existe pas d'autre arrêt de la Cour ni d'instructions internes à l'administration suggérant une application différente de la loi.
- 13 Selon la défenderesse, les procédures devant la Cour invoquées par le requérant avaient pour objet d'autres dispositions (article 3, points 26 et 26a, de l'ESTG et article 6 de l'ASTG) et ne sont pas susceptibles d'être transposées, dans l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire ou par voie d'interprétation, à d'autres dispositions. La défenderesse estime que les droits convenus dans l'ALCP ne coïncident pas avec les libertés fondamentales du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). Elle considère que les références globales à la jurisprudence antérieure de la Cour ne sauraient convaincre. Selon la défenderesse, l'on peut également se demander dans quelle mesure le requérant relève du champ d'application personnel de l'ALCP et de son annexe.
- 14 La défenderesse indique que les dispositions de l'ALCP prévoient, en outre, certes un impératif d'égalité de traitement sur le plan fiscal, mais que, dans le même temps, à l'article 13 de l'ALCP, un accord de « stand still » a été conclu, en vertu duquel les parties contractantes s'engagent à ne pas exiger de nouvelles restrictions pour les ressortissants de l'autre partie contractante. Selon la défenderesse, il en résulterait a contrario un droit au maintien de toutes les restrictions existant au moment de la signature du contrat. La défenderesse rappelle que l'effet libératoire de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires (articles 38 et suivants de l'ESTG) pour les revenus d'une activité salariée (article 19 de l'ESTG) s'agissant des personnes soumises à un assujettissement partiel (article 50, paragraphe 2, première phrase, de l'ESTG) s'appliquait déjà à cette date (c'est-à-dire lors de la conclusion de l'accord).
- 15 La défenderesse considère que, même si l'on admettait l'existence d'une inégalité de traitement fiscal du requérant, celle-ci serait justifiée. Elle affirme que la possibilité d'une telle justification résulte de l'article 21, paragraphes 2 et 3, de

l'ALCP ainsi que de la jurisprudence de la Cour. Selon elle, le fait que le requérant aurait eu la possibilité, dans le cadre de la procédure d'imposition sur les salaires, de faire valoir ses frais professionnels et d'autres éléments contribuant à réduire l'impôt par l'inscription d'un abattement plaide ici contre l'existence d'une discrimination. La défenderesse considère qu'il aurait alors été procédé à une « imposition obligatoire » conformément à l'article 39a, paragraphe 4, point 1, et à l'article 39b, paragraphe 2, de l'ESTG et l'effet libératoire de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires n'aurait pas joué, conformément à l'article 50, paragraphe 2, deuxième phrase, point 4, sous a), de l'ESTG. La défenderesse estime que, dans la mesure où le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) a, dans les décisions du 24 avril 2007 (arrêt I R 93/03, BStBl II 2008, 132 – concernant la disposition figurant à l'article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, deuxième phrase, de l'ESTG 1997, à la suite de l'arrêt du 15 février 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, [OMISSIS] [autres références] ; puis, de l'arrêt du Bundesfinanzhof [Cour fédérale des finances], I R 39/04, BStBl II 2008, 95 – sur la responsabilité du débiteur de la rémunération en vertu de l'article 50a, paragraphe 5, de l'ESTG 1990, à la suite de l'arrêt du 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, [OMISSIS] [autres références]), reconnu la possibilité de faire valoir ses droits dans le cadre de la procédure de retenue à la source ou de remboursement, cela doit également valoir dans le cadre de l'ALCP. La défenderesse affirme que, selon la jurisprudence de la Cour (renvoi notamment à l'arrêt du 22 décembre 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, [OMISSIS] [autres références]), l'existence de « différentes procédures d'imposition » ne justifie pas une violation des libertés fondamentales. La défenderesse considère, que contrairement à l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, points 53 et 54), la procédure d'abattement aux fins de l'impôt sur les salaires et la procédure d'imposition (obligatoire) ultérieure auraient permis dans la présente affaire de procéder à la déduction des frais professionnels et au calcul différent des revenus imposables, tant dans leur principe que dans leur montant.

- 16 La défenderesse ajoute que l'on n'est pas non plus en présence d'une discrimination au sens de l'article 25, paragraphe 1, de la Convention entre la République fédérale d'Allemagne et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après la « convention entre la République fédérale d'Allemagne et la Confédération suisse »), car ni un ressortissant suisse ni un ressortissant allemand n'ont droit à une imposition sur demande au titre de l'article 50, paragraphe 2, de l'ESTG. La défenderesse considère que l'on n'est donc pas en présence d'une discrimination fondée sur la nationalité. Le principe de non-discrimination en matière de double imposition (voir, à cet égard, dans la période récente, arrêt du Bundesfinanzhof [Cour fédérale des finances] du 3 septembre 2020, I R 80/16, DE:BFH:2020:U.030920.IR80.16.0, [OMISSIS] [autre référence]) ne couvre – en l'espèce, également – aucune différence de traitement fondée sur une « non-résidence ».

IV. Conclusions

17 Le requérant demande

1. une modification des calculs de l'impôt sur le revenu pour les périodes d'imposition allant de 2017 à 2019, sous la forme des décisions sur réclamation du 25 février 2020 (périodes d'imposition 2017 et 2018) et du 15 novembre 2021 (période d'imposition 2019), de telle sorte que, en imputant l'impôt sur les salaires (et la surtaxe de solidarité), les revenus de l'activité salariée soient pris en compte dans le calcul de l'impôt sur le revenu de la manière suivante :

2017 : recettes 63 651 euros. /. frais professionnels 18 289 euros =
45 362 euros

2018 : recettes 60 932 euros. /. frais professionnels 28 067 euros =
32 865 euros

2019 : recettes 57 429 euros. /. frais professionnels 16 648 euros =
40 781 euros

2. à titre subsidiaire, une suspension de la procédure et une saisine de la Cour,
3. à titre très subsidiaire, en cas de rejet partiel ou total de ses prétentions, l'autorisation de former un pourvoi en Revision.

18 La défenderesse demande

le rejet du recours ;

à titre subsidiaire, en cas de rejet partiel ou total de ses prétentions, l'autorisation de former un pourvoi en Revision.

B.

- 19 Il est sursis à statuer. Une demande de décision préjudicielle est présentée à la Cour, conformément à l'article 267, deuxième alinéa, TFUE, sur la question juridique mentionnée dans le dispositif de l'ordonnance. La saisine de la Cour est nécessaire, car la compréhension de la libre circulation en droit de l'Union, eu égard à l'ALCP, soulève des doutes pertinents aux fins de la solution du litige. L'aspect déterminant pour l'issue de la procédure de recours réside dans le point de savoir si, en l'espèce, l'effet libératoire de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires (article 50, paragraphe 2, première phrase, EStG) sans possibilité d'imposition sur demande [article 50, paragraphe 2, deuxième phrase, point 4, sous b), lu conjointement avec article 50, paragraphe 2, septième phrase, de l'EStG] – et, par conséquent, sans prise en compte des dépenses (frais

professionnels) ni imputation de l'impôt allemand sur les salaires prélevé dans le cadre de la procédure de retenue à la source – est conforme au droit de l'Union.

I. Bases juridiques de l'imposition des travailleurs en cas d'assujettissement partiel à l'impôt en Allemagne

- 20 La question préjudicielle s'inscrit dans le cadre juridique national suivant :
- 21 Les personnes physiques qui n'ont ni un domicile ni leur résidence habituelle en Allemagne font l'objet, (sous réserve des paragraphes 2 et 3 et de l'article 1a de l'ESTG), d'un assujettissement partiel à l'impôt sur le revenu si elles ont des revenus nationaux au sens de l'article 49 de l'ESTG. En vertu de l'article 49, paragraphe 1, point 4a, de l'ESTG, les revenus d'une activité salariée (article 19 de l'ESTG) qui est ou a été exercée ou exploitée sur le territoire national (= en Allemagne) sont des revenus nationaux aux fins de l'assujettissement partiel. En l'espèce, il est constant que seul le salaire correspondant à l'activité exercée en Allemagne (répartition par jours de travail) est soumis à l'impôt sur le revenu en Allemagne. Le droit d'imposition appartient également à l'Allemagne en vertu de la convention entre la République fédérale d'Allemagne et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (« convention entre la République fédérale d'Allemagne et la Confédération suisse »), étant donné que l'État d'activité (il s'agit de l'Allemagne pour la question à apprécier en l'espèce, même si l'activité du requérant est également partiellement exercée en Suisse) a un droit d'imposition à cet égard en vertu de l'article 15, paragraphe 1, deuxième moitié de la première phrase et deuxième phrase, de la convention entre la République fédérale d'Allemagne et la Confédération suisse. En l'espèce, il n'existe pas non plus de droit d'imposition exclusif de la Suisse (en tant qu'État de résidence du requérant) en vertu de l'article 15, paragraphe 2, de la convention entre la République fédérale d'Allemagne et la Confédération suisse, car l'employeur est établi en Allemagne.
- 22 Le prélèvement de l'impôt sur le revenu s'effectue sur les revenus d'une activité salariée (« revenus salariaux »), notamment auprès d'un employeur allemand, par une retenue d'impôt sur le salaire (l'impôt sur les salaires en tant que mode de perception de l'impôt sur le revenu, articles 38 et suivants de l'ESTG). Le travailleur salarié est le débiteur de l'impôt sur les salaires et l'employeur doit retenir l'impôt sur les salaires pour le compte du travailleur lors de chaque paiement de salaire (article 38, paragraphe 2, première phrase, et article 38, paragraphe 3, première phrase, de l'ESTG). Le montant de l'impôt sur les salaires est déterminé en fonction du montant du salaire ainsi que d'autres données spécifiques aux fins de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires (article 38a de l'ESTG). La retenue à la source de l'impôt sur les salaires s'effectue en principe en fonction du salaire brut et, le cas échéant, de montants forfaitaires de retenue.
- 23 Une moindre retenue de l'impôt sur les salaires est possible, notamment, par l'inscription d'un abattement en tant que donnée spécifique aux fins de la retenue

de l'impôt sur les salaires (article 39, paragraphe 4, point 3, lu conjointement avec l'article 39a de l'EStG). La disposition relative à l'inscription d'un abattement prévue à l'article 39a de l'EStG, qui s'applique à un travailleur partiellement assujetti à l'impôt sur le revenu, est formulée notamment de la manière suivante (soulignement ajouté) :

(4) ¹ *Pour un travailleur partiellement assujetti à l'impôt sur le revenu, auquel s'applique l'article 50, paragraphe 1, quatrième phrase, l'administration fiscale détermine, sur demande, un abattement à déduire du salaire total, à partir de la somme des montants suivants :*

1. les frais professionnels engagés pour tirer des revenus d'une activité salariée, [OMISSIS] [détails non pertinents ici].

[...]

²La **demande** ne peut être présentée que sur le formulaire prescrit par l'administration **jusqu'à la fin de l'année civile** à laquelle s'appliquent les données spécifiques aux fins de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires.

- 24 En vertu de l'article 50, paragraphe 2, première phrase, de l'EStG, l'impôt sur le revenu afférent aux revenus salariaux est en principe réputé acquitté par la retenue à la source sur le salaire.
- 25 Si, dans le cas d'un travailleur partiellement assujetti à l'impôt sur le revenu, un abattement a été inscrit en tant que donnée spécifique aux fins de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires sur la base d'une demande déposée en temps utile avant la fin de l'année civile sur le formulaire prescrit par l'administration, cet effet libératoire est, en revanche, exclu en vertu de l'article 50, paragraphe 2, phrase 2, point 4, sous a), de l'EStG. Cela vaut incontestablement pour tous les travailleurs partiellement assujettis à l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire également pour les travailleurs résidant dans des États non membres de l'UE/EEE tels que la Suisse. Il faut alors obligatoirement mener une procédure d'imposition (« *imposition obligatoire* »), dans le cadre de laquelle les revenus sont calculés indépendamment des valeurs retenues dans la procédure d'imposition sur les salaires et l'impôt sur le revenu à payer est calculé en procédant notamment à l'imputation de l'impôt sur les salaires déjà acquitté. En cas d'inscription d'un abattement trop élevé (par exemple, en raison de « prévisions » trop optimistes), cela peut conduire à des rappels d'impôts que l'administration fiscale allemande doit ensuite faire valoir auprès du contribuable résidant à l'étranger. Toutefois, en cas de frais professionnels plus élevés que l'abattement revendiqué dans le cadre de la procédure d'imposition ou, par exemple, de revenus qui ne sont que partiellement imposables, il peut également y avoir un droit au remboursement. En cas d'inscription d'un abattement en tant que donnée spécifique aux fins de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires, le contribuable est soumis à une obligation de déposer une déclaration d'impôt conformément aux articles 149 et

suiuants de l'AO. S'il ne se conforme pas à cette obligation, il peut notamment faire l'objet d'un calcul d'office avec estimation des bases d'imposition (article 162 de l'AO), d'une fixation d'une majoration de retard (article 152 de l'AO) ou d'une menace d'infliction d'astreinte avec détermination de son montant (articles 328 et suivants de l'AO).

- 26 En dehors de l'inscription d'un abattement comme donnée spécifique aux fins de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires, il est certes possible, en vertu de l'article 50, paragraphe 2, deuxième phrase, point 4, sous b), de l'ESTG, de procéder également dans d'autres cas, sur demande, à une imposition à l'impôt sur le revenu – incontestablement sans lien juridique avec les valeurs fixées dans la procédure d'imposition sur les salaires. Ce droit (= cette prétention) à la mise en œuvre d'une imposition (« *imposition sur demande* ») ne s'applique toutefois, conformément à l'article 50, paragraphe 2, septième phrase, de l'ESTG, que dans les cas relevant de l'UE/EEE (c'est-à-dire « uniquement aux ressortissants d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État auquel s'applique l'accord sur l'Espace économique européen, qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire de l'un de ces États »).
- 27 Étant donné que l'imposition sur demande en vertu de l'article 50, paragraphe 2, deuxième phrase, point 4, sous b), et de l'article 46, paragraphe 2, point 8, de l'ESTG est un droit d'option, le contribuable peut décider librement, dans le délai de liquidation de quatre ans (article 169, paragraphe 2, première phrase, point 2, de l'AO), s'il souhaite déposer ou non une déclaration d'impôt sur le revenu (qui vaut exercice du droit d'option). Il ne le fera utilement que si le contribuable ou son conseiller fiscal a préalablement calculé un droit à remboursement (par imputation d'un impôt sur les salaires plus élevé sur un impôt sur le revenu calculé à un niveau inférieur).
- 28 La disposition allemande pertinente de l'article 50 de l'ESTG (dans sa version applicable pour les périodes d'imposition allant de 2017 à 2019 ; l'article 50, paragraphe 2, de l'ESTG est toujours inchangé au moment de la saisine) pour les deux types d'imposition susmentionnés (« imposition obligatoire avec inscription d'abattement » ; « imposition sur demande ») est notamment libellée de la manière suivante (soulignement ajouté) :

Article 50 Dispositions spéciales pour les contribuables soumis à un assujettissement partiel

[...]

(2) ¹ L'impôt sur le revenu pour les revenus soumis à la retenue à la source sur le salaire [OMISSIS] [autres cas d'application non pertinents en l'espèce] est réputé, s'agissant des contribuables soumis à un assujettissement partiel, **acquitté** par la retenue à la source. ²La première phrase **ne s'applique pas**

[...]

4. aux revenus d'une activité salariée au sens de l'article 49, paragraphe 1, point 4,

a) en cas de constitution d'un **abattement en tant que donnée spécifique aux fins de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires** conformément à l'article 39a, paragraphe 4, ou

b) en cas de **demande d'imposition sur le revenu** (article 46, paragraphe 2, point 8) ;

[...]

⁷La deuxième phrase, point 4, sous b), et le point 5, s'appliquent **uniquement** aux ressortissants d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État auquel s'applique l'accord sur l'Espace économique européen, qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire de l'un de ces États.

[...]

- 29 La disposition générale relative à l'imposition des revenus d'une activité salariée en cas d'assujettissement partiel figure à l'article 46, paragraphe 2, point 8, de l'ESTG, auquel renvoie l'article 50, paragraphe 2, deuxième phrase, point 4, sous b), de l'ESTG :

« Article 46 Imposition en cas de perception de revenus d'une activité salariée

[...]

- (2) Lorsque le revenu est constitué, en tout ou partie, de revenus d'une activité salariée ayant fait l'objet d'une retenue à la source, il n'est procédé à une imposition que

[...]

Point 8 : si l'imposition est demandée, notamment aux fins de l'imputation de l'impôt sur les salaires sur l'impôt sur le revenu. ²La demande doit être présentée par le dépôt d'une déclaration d'impôt sur le revenu ; »

- 30 L'article 46 de l'ESTG concernant l'imposition sur demande de travailleurs nationaux est déjà en vigueur depuis des décennies.

- 31 Le droit d'imposition sur demande pour les ressortissants de l'UE/EEE résidant dans des États de l'UE/EEE est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1997. Cette disposition est une réponse législative à l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), à savoir au troisième point du sommaire de l'arrêt :

« L'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il fait obstacle à ce que la législation d'un État membre en matière d'impôts directs accorde le

bénéfice de procédures telles que la régularisation annuelle des retenues à la source de l'impôt sur les salaires et la liquidation par l'administration de l'impôt sur les revenus d'origine salariale aux résidents, mais le refuse à des personnes physiques qui perçoivent des ressources d'origine salariale sur son territoire, mais n'y ont ni domicile ni résidence habituelle. »

- 32 Le législateur allemand a mis en œuvre l'arrêt de la Cour au cours de la procédure législative relative à la loi fiscale annuelle de 1996 (du 11 octobre 1995, BStBl I 1995, 438, 454 et 455) avec effet à partir de la période d'imposition 1997. Sur recommandation de la commission des finances du Bundestag (imprimé 13/1558 du Bundestag, voir, en ce qui concerne le texte de la loi, pages 30 et 31 et, s'agissant de l'exposé des motifs, pages 158 et 159), la disposition suivante – dont le contenu correspond aujourd'hui à celui de l'article 50, paragraphe 2, deuxième phrase, point 4, sous b), lu conjointement avec l'article 50, paragraphe 2, septième phrase, de l'ESTG (soulignement ajouté) :

« 55. L'article 50 est modifié comme suit : [...] »

d) Le paragraphe 5 est rédigé comme suit :

(5) L'impôt sur le revenu pour les revenus soumis à la retenue à la source sur le salaire ou sur le revenu du capital ou à la retenue à la source en vertu de l'article 50a est, s'agissant des contribuables soumis à un assujettissement partiel, réputé acquitté par la retenue à la source. [OMISSIS] [détails non pertinents ici] La première phrase ne s'applique pas lorsque

[...] 2. un travailleur soumis à un assujettissement partiel, qui perçoit des revenus d'une activité salariée au sens de l'article 49, paragraphe 1, point 4, et qui est ressortissant d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État auquel s'applique l'accord sur l'Espace économique européen, et qui a son domicile ou sa résidence habituelle sur le territoire de l'un de ces États, demande à être imposé au titre de l'impôt sur le revenu. [...] »

- 33 Dans la recommandation de décision soumise par la commission des finances du Bundestag, l'exposé des motifs indique ce qui suit (imprimé 13/1558 du Bundestag, pages 158 et 159 ; soulignement ajouté) :

« Concernant le point d) (article 50, paragraphe 5, de l'ESTG)

L'ajout de la phrase 4, point 1, est une **modification consécutive à l'introduction de l'article 1a de l'ESTG.**

La phrase 4, point 2, met en œuvre le troisième point du **sommaire de l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31)**, selon lequel les travailleurs soumis à un assujettissement partiel, qui sont des citoyens de l'Union et qui résident dans un autre pays de l'Union, ont le droit d'être

imposés à l'impôt sur le revenu. [OMISSIS] [explications sans pertinence aux fins de la demande de décision préjudicielle] ».

II. La pertinence de la question préjudicielle

- 34 La question préjudicielle est pertinente aux fins de la solution du litige. Si la limitation de l'imposition sur demande (à savoir le droit à la mise en œuvre – volontaire – d'une procédure d'imposition sur le revenu à la demande du contribuable) aux cas nationaux ainsi qu'aux cas relevant de l'UE/EEE est conforme au droit de l'Union, l'effet libératoire actuel de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires et l'assujettissement partiel à l'impôt sur le revenu dans le chef du requérant uniquement des autres revenus (en l'espèce, des revenus locatifs) continueraient à s'appliquer.
- 35 Dans le cas contraire, il faudrait procéder à une imposition sur demande, contrairement à ce que prévoit la disposition fiscale nationale. Cela entraînerait notamment, pour les années litigieuses, la prise en compte des frais professionnels en faveur du requérant et l'imputation de l'impôt allemand sur les salaires. Il en résulterait pour le requérant un important remboursement d'impôt.

III. Les doutes soulevés au regard du droit de l'Union

1. Le champ d'application et de protection

- 36 a. L'accord sur la libre circulation des personnes (ALCP)
- 37 Le requérant relève du champ d'application et de protection de l'ALCP.
- 38 Un accord sur la libre circulation des personnes a été conclu entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part (accord sur la libre circulation des personnes du 21 juin 1999 ; en vigueur en Allemagne depuis le 1^{er} juin 2002 : BGBl II 2001, 810 et 2002, 1692). La primauté d'application du droit de l'Union s'applique au domaine de réglementation de l'accord sur la libre circulation des personnes [OMISSIS] [renvoi à la doctrine].
- 39 Selon le préambule de l'ALCP, l'accord a été conclu avec la conviction que la liberté des personnes de circuler sur les territoires des parties contractantes constitue un élément important pour le développement harmonieux des relations entre ces parties et dans l'objectif de réaliser la libre circulation des personnes entre elles en s'appuyant sur les dispositions en application dans la Communauté européenne.
- 40 Conformément à l'article 1^{er} de l'ALCP, l'objectif de cet accord, en faveur des ressortissants des États membres de la Communauté européenne et de la Suisse, est :

- a) d'accorder un droit d'entrée, de séjour, d'accès à une activité économique salariée, d'établissement en tant qu'indépendant et le droit de demeurer sur le territoire des parties contractantes ;
 - b) de faciliter la prestation de services sur le territoire des parties contractantes, en particulier de libéraliser la prestation de services de courte durée ;
 - c) d'accorder un droit d'entrée et de séjour, sur le territoire des parties contractantes, aux personnes sans activité économique dans le pays d'accueil ;
 - d) d'accorder les mêmes conditions de vie, d'emploi et de travail que celles accordées aux nationaux.
- 41 Conformément à l'article 2 de l'ALCP, les ressortissants d'une partie contractante qui séjournent légalement sur le territoire d'une autre partie contractante ne sont pas, dans l'application et conformément aux dispositions des annexes I, II et III de cet accord, discriminés en raison de leur nationalité.
- 42 En vertu de l'article 7 de l'ALCP, les parties contractantes règlent, conformément à l'annexe I, notamment le droit lié à la libre circulation, à l'égalité de traitement avec les ressortissants nationaux en ce qui concerne l'accès à une activité économique et son exercice, ainsi que les conditions de vie, d'emploi et de travail.
- 43 En l'espèce, le requérant est un ressortissant allemand qui, au cours des années litigieuses, a résidé exclusivement en Suisse et a perçu à cette occasion des revenus salariaux (revenus d'une activité salariée) (versés par un employeur allemand), pouvant être imposés en partie en Suisse et en partie en Allemagne. Le requérant jouit en l'espèce, selon la juridiction de céans, à l'égard de l'« État d'emploi » pertinent, à savoir l'Allemagne, du droit de bénéficier des mêmes conditions de vie, d'emploi et de travail que les ressortissants nationaux (c'est-à-dire, du point de vue du requérant, que les personnes résidant en Allemagne). Il a – également en tant que ressortissant allemand – le droit de continuer à exercer une activité salariée en Allemagne tout en ayant son domicile et sa résidence habituelle (et également d'autres éléments de son activité professionnelle) en Suisse. La juridiction de céans estime à cet égard être en accord avec la jurisprudence de la Cour déjà rendue relativement à l'ALCP, notamment avec l'arrêt du 28 février 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, [OMISSIS] [autres références], renvoyant notamment à l'arrêt du 15 décembre 2011, Bergström, C-257/10, EU:C:2011:839). Selon cette jurisprudence, les ressortissants d'une partie contractante peuvent, dans certaines circonstances et en fonction des dispositions applicables, faire état de droits tirés de l'accord également à l'égard de leur propre pays (arrêt du 28 février 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, point 33). Selon la juridiction de céans, la Cour a déjà interprété l'ALCP en ce sens que cet accord vise également à prévenir les désavantages qu'un ressortissant d'une partie contractante subirait dans son pays d'origine pour la seule raison d'avoir exercé son droit de circulation (arrêt du 28 février 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, point 51). La Cour a eu

recours au même raisonnement dans l'arrêt du 26 février 2019, Wächter (C-581/17, EU:C:2019:138) concernant l'article 6 de l'AStG. La Cour a considéré dans cette affaire, selon la juridiction de céans, que le droit d'établissement exercé par le contribuable (dans cette affaire, en tant que travailleur indépendant) en partant s'installer à l'étranger relève du champ d'application de l'ALCP (voir notamment points 49, 51, 53, 57 de l'arrêt), car l'« imposition à la sortie » qui faisait l'objet du litige était susceptible de dissuader le requérant de faire usage de manière effective de son droit d'établissement conformément à l'ALCP.

- 44 En l'espèce, la disposition nationale relative à l'imposition sur demande en Allemagne pourrait avoir pour conséquence qu'un contribuable ne fasse pas usage de son droit d'établir sa résidence en Suisse en raison des conséquences fiscales défavorables.
- 45 b. La convention préventive de double imposition
- 46 Étant donné que le requérant relève déjà du champ d'application et de protection de l'ALCP, la question de l'égalité de traitement en vertu des dispositions de la convention préventive de double imposition est – contrairement à l'argumentation de l'administration fiscale défenderesse – sans pertinence aux fins de la solution du litige.
- 47 Conformément à l'article 21, paragraphe 1, de l'ALCP, les dispositions des accords bilatéraux entre la Suisse et les États membres de la Communauté européenne en matière de double imposition ne sont pas affectées par les dispositions de cet accord. Selon la juridiction de céans, il faut déduire de l'expression « ne sont pas affectées » que les dispositions de l'ALCP ne se superposent pas aux dispositions des conventions de double imposition, mais que, a contrario, les conventions de double imposition n'ont pas non plus d'effet sur l'application et l'interprétation de l'ALCP. Les deux bases juridiques s'appliquent indépendamment l'une de l'autre.
- 48 L'article 25 de la convention entre la République fédérale d'Allemagne et la Confédération suisse prévoit notamment une égalité de traitement entre les ressortissants des États parties à la convention. Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a certes – comme l'a précisé la défenderesse – rendu une décision le 3 septembre 2020 (I R 80/16, DE:BFH:2020:U.030920.IR80.16.0, [OMISSIS] [autre référence]) relative à l'exclusion du droit à l'imposition sur demande pour les revenus salariaux d'un ressortissant américain soumis à un assujettissement partiel. Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a examiné à cet égard la disposition pertinente dans cette affaire comme également en l'espèce, prévue à l'article 50, paragraphe 2, septième phrase, de l'ESTG (droit à l'imposition sur demande pour les cas relevant de l'UE/EEE), au regard des dispositions de la convention préventive de double imposition. Après avoir exposé la genèse de la loi, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a jugé que la disposition était une « disposition favorisant les ressortissants des États de l'Union et de l'EEE (y compris les ressortissants allemands) soumis à un assujettissement

partiel, auxquels un choix d'imposition est ouvert en ce qui concerne notamment les revenus salariaux ». Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a rejeté ensuite l'existence d'une obligation conventionnelle d'assimilation des ressortissants américains (dans le cas d'espèce) sur la base d'une argumentation approfondie fondée sur la convention préventive de double imposition (dans cette affaire, sur l'article 24, paragraphe 1, de la convention préventive de double imposition conclue entre la République fédérale d'Allemagne et les États-Unis).

- 49 Selon la juridiction de céans, cet aspect est sans incidence en l'espèce aux fins de la solution du litige, car le requérant ne demande pas l'égalité de traitement en application de la convention préventive de double imposition et que cela n'est pas non plus nécessaire en raison des droits accordés par l'ALCP.

2. Inégalité de traitement en cas de comparabilité objective

50 a. Droit à l'égalité de traitement

- 51 En l'espèce, le requérant bénéficie d'une égalité de traitement fiscal avec les ressortissants nationaux en vertu de l'article 15 ainsi que de l'article 9, paragraphe 2, de l'annexe I de l'ALCP.

- 52 Conformément à l'article 15 de l'ALCP, les annexes et les protocoles font partie intégrante de l'accord. En vertu de l'article 9, paragraphe 2, de l'annexe I de l'ALCP, le travailleur salarié et les membres de sa famille visés à l'article 3 de ladite annexe y bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille.

- 53 Selon cette disposition, le requérant (résidant en Suisse) doit donc en principe être assimilé à un travailleur national, c'est-à-dire à un travailleur résidant dans l'État d'emploi (à savoir, l'Allemagne).

54 b. Inégalité de traitement du requérant

- 55 Toutefois, alors que les travailleurs résidant en Allemagne (voir article 46, paragraphe 2, point 8, de l'ESTG) ou également – comme cela a été indiqué précédemment – les travailleurs résidant dans des États de l'UE/EEE (article 50, paragraphe 2, septième phrase, de l'ESTG) peuvent exclure l'effet libératoire de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires pour obtenir le remboursement de montants trop élevés ayant été prélevés au titre de l'impôt sur les salaires (en tant que mode de perception de l'impôt sur le revenu) en sollicitant une imposition sur demande, le demandeur se voit refuser ce droit en raison de sa résidence en Suisse. Cela a notamment pour conséquence qu'il ne peut – contrairement à un travailleur résidant sur le territoire national – déduire aucun frais professionnel ni bénéficier de l'imputation de l'impôt sur les salaires ayant été retenu à la source et reversé au fisc.

56 c. La comparabilité objective des situations

- 57 En l'espèce, il convient également d'admettre l'existence d'une comparabilité objective entre une situation comportant un élément transfrontalier et une situation purement nationale.
- 58 Conformément à l'article 21, paragraphe 2, de l'ALCP, aucune disposition de cet accord ne peut être interprétée de manière à empêcher les parties contractantes d'établir une distinction, dans l'application des dispositions pertinentes de leur législation fiscale, entre les contribuables qui ne se trouvent pas – en particulier en ce qui concerne leur domicile – dans des situations comparables.
- 59 Selon la juridiction de céans, la Cour a examiné plus en détail l'article 21, paragraphe 2, de l'ALCP dans tous les arrêts pertinents relatifs à l'ALCP et aux dispositions fiscales allemandes (voir arrêts du 28 février 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, points 44 et suivants ; du 21 septembre 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, points 45 et suivants, et du 26 février 2019, Wächter, C-581/17, EU:C:2019:138, points 58 et suivants) et a toujours souligné à cet égard que cette disposition n'autorise effectivement un traitement différent des contribuables résidents et des contribuables non-résidents que si ceux-ci ne se trouvent pas dans une situation comparable.
- 60 La Cour s'est déjà prononcée, – comme cela a été indiqué précédemment sous II – , dans son arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), en faveur d'une assimilation des ressortissants non-résidents de l'UE/EEE aux résidents nationaux en ce qui concerne le droit à l'imposition sur demande (troisième point du sommaire de l'arrêt). Dans le deuxième point du sommaire de l'arrêt, la Cour a exigé dans certains cas, selon la juridiction de céans, une égalité de droit matériel avec les contribuables résidents, laquelle a notamment conduit en Allemagne à l'introduction de l'article 1a de l'EStG. Cette jurisprudence relative à l'article 1a de l'EStG a déjà été étendue par la Cour dans l'arrêt du 28 février 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121) aux cas impliquant des ressortissants suisses. L'article 1a de l'EStG, introduit à l'époque à la suite de l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), s'applique donc par analogie à la Suisse. À la suite à l'arrêt de la Cour, le législateur fiscal allemand n'est certes pas intervenu, mais cet arrêt est, depuis lors, mis en œuvre, – bien que de manière incomplète [renvoi à la doctrine] -, par une disposition administrative allemande (lettre du ministère fédéral des finances du 16 septembre 2013, IV C 3 – S 1325/11/10014, BStBl I 2013, 1325). Si l'on considère globalement la jurisprudence, il semble à la juridiction de céans qu'il convienne d'admettre la comparabilité sur la base des arrêts déjà rendus. Si, dans l'arrêt du 28 février 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), la Cour a déjà étendu le deuxième point du sommaire de l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) aux cas relevant de l'ALCP, cela devrait constituer un argument pour étendre à présent le troisième point du sommaire de l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) également aux cas relevant de l'ALCP. Le fait que le législateur fiscal allemand a considéré, dans le cadre de la

mise en œuvre de l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), que la disposition relative à l'imposition sur demande est une « modification consécutive à l'introduction de l'article 1a de l'ESTG » (ainsi que l'indique expressément l'imprimé 13/1558 du Bundestag, page 158) plaide également en ce sens. L'on ne voit aucun argument convaincant en ce sens que le requérant ne se trouverait pas dans une situation comparable à celle des ressortissants nationaux et/ou étrangers de l'UE/EEE et de tels arguments n'ont – du reste – pas non plus été avancés de manière convaincante par les parties.

- 61 A cela s'ajoute le fait que le requérant en l'espèce ne demande, en ce qui concerne la disposition à examiner concernant l'imposition sur demande, en définitive que l'assimilation de la Suisse aux États de l'UE/EEE et non pas des droits supplémentaires n'appartenant qu'aux résidents nationaux. La disposition de l'article 21, paragraphe 2, de l'ALCP vise, en revanche, selon la juridiction de céans, à permettre aux États contractants d'établir une distinction entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents, mais elle ne peut pas, selon nous, autoriser une discrimination de la part de l'Allemagne des contribuables non-résidents établis en Suisse par rapport aux contribuables non-résidents établis dans l'espace UE/EEE. C'est également la position qui résulte, selon la juridiction de céans, de l'application de l'article 16, paragraphe 2, première phrase, de l'ALCP. Pour autant que l'application de cet accord implique des notions de droit de l'Union, il doit être tenu compte à cet égard de la jurisprudence pertinente de la Cour, antérieure à la date de sa signature. Au moment de la signature de l'accord, l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) avait déjà été rendu et cet arrêt constitue donc, selon la juridiction de céans, une base valable pour l'interprétation de l'ALCP. L'on n'est manifestement pas en présence d'un cas de figure relevant de l'article 16, paragraphe 2, deuxième phrase, de l'ALCP, de sorte que la question de l'éventuelle non-prise en compte de la jurisprudence ultérieure (ou d'un examen particulier à cet égard, voir arrêt du 26 février 2019, Wächter, C-581/17, EU:C:2019:138, point 39) ne se pose pas pour la juridiction de céans.

3. Justifications

- 62 a. Licéité des mesures visées à l'article 21, paragraphe 3, de l'ALCP
- 63 La juridiction de céans a de sérieux doutes quant au point de savoir si la différence de traitement (telle que présentée par l'autorité fiscale) peut être justifiée au titre de l'article 21, paragraphe 3, de l'ALCP.
- 64 Conformément à l'article 21, paragraphe 3, de l'ALCP, aucune disposition de cet accord ne fait obstacle à l'adoption ou l'application par les parties contractantes d'une mesure destinée à assurer l'imposition, le paiement et le recouvrement effectif des impôts ou à éviter l'évasion fiscale conformément aux dispositions de la législation fiscale nationale d'une partie contractante ou aux accords visant à éviter la double imposition liant la Suisse, d'une part, et un ou plusieurs États

membres de la Communauté européenne, d'autre part, ou d'autres arrangements fiscaux. De telles mesures, qui, selon la jurisprudence de la Cour (arrêt du 26 février 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, point 63) correspondent à des raisons impérieuses d'intérêt général, doivent cependant, en tout état de cause, respecter le principe de proportionnalité, à savoir qu'elles doivent être propres à réaliser ces objectifs et qu'elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour les atteindre.

65 En l'espèce, la juridiction de céans ne voit aucun motif, au sens de l'article 21, paragraphe 3, de l'ALCP, imposant d'exclure l'imposition sur demande en ce qui concerne le requérant. Étant donné que le droit à l'imposition sur demande est également accordé aux ressortissants de l'UE/EEE (article 50, paragraphe 2, septième phrase, de l'ESTG), il n'y a pas de limitation aux contribuables résidant en Allemagne. Le paiement et la perception effective des impôts ne sont, selon la juridiction de céans, pas non plus concernés, car la procédure de retenue à la source de l'impôt sur les salaires – qui n'est pas en cause en l'espèce – (retenue à la source sur le salaire, articles 38 et suivants de l'ESTG) assure la perception de l'impôt en ce qui concerne les revenus salariaux allemands imposables. En fin de compte, le droit susmentionné à l'inscription d'un abattement en tant que donnée spécifique aux fins de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires et l'imposition obligatoire subséquente en vertu de l'article 50, paragraphe 2, deuxième phrase, point 4, sous a), de l'ESTG vont même, selon la juridiction de céans, à l'encontre d'objectifs de sécurité dignes de protection. Si les personnes de pays tiers, soumises à un assujettissement partiel, sont autorisées à inscrire un abattement en tant que donnée spécifique aux fins de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires et que, en cas d'octroi d'abattements éventuellement trop élevés, il puisse en résulter un risque de rappel d'impôt sur le revenu, la juridiction de céans ne voit aucun motif raisonnable justifiant qu'une personne d'un pays tiers, soumise à un assujettissement partiel, ne devrait pas pouvoir, sans solliciter l'inscription d'un abattement, opter pour une imposition sur demande pour obtenir le remboursement de l'impôt sur les salaires ayant été prélevé de manière excédentaire. La juridiction de céans ne constate pas que l'on serait en présence d'une situation de fait dans laquelle le droit à l'imposition sur demande pourrait conduire à une dette fiscale à recouvrer et à des difficultés subséquentes pour l'Allemagne dans le cadre de la procédure de perception. En particulier, l'imposition sur demande en Allemagne dans le cadre de l'assujettissement partiel ne nécessite pas non plus – pour autant que l'on puisse en juger – d'assistance administrative particulière pour l'établissement des faits et l'exécution, de sorte qu'il n'apparaît pas que l'on soit en présence d'un tel motif justificatif.

66 Pour autant que l'administration fiscale défenderesse se réfère à divers arrêts de la Cour concernant la retenue à la source (arrêts du 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630 ; du 15 février 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, et du 22 décembre 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762), la juridiction de céans considère ces arrêts comme étant, en définitive, sans pertinence aux fins de la solution du litige. Dans l'affaire « FKP Scorpio Konzertproduktionen », la Cour a examiné une

retenue à la source sur les prestations de services conformément à l'article 50a de l'ESTG (voir, à cet égard, également arrêt du 12 juin 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340). Dans l'affaire « Centro Equestre da Leziria Grande », la Cour s'est penchée sur un refus de remboursement de l'impôt sur les sociétés, prélevé par l'intermédiaire d'une retenue à la source. Dans l'affaire « Truck Center », la Cour a examiné la retenue à la source de l'impôt sur les intérêts. Dans ce dernier arrêt, la Cour a certes considéré, comme l'indique à juste titre la défenderesse, qu'il n'y avait pas de restriction à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux. La Cour a examiné à cet égard – en citant également l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) ainsi que des arrêts ultérieurs – la question de savoir si la situation des contribuables résidents et des contribuables non-résidents (dans cette affaire, des sociétés) était comparable et elle y a répondu par la négative dans ce cas d'espèce. De ce point de vue, la Cour peut avoir considéré, comme l'indique la défenderesse, que « l'existence de différentes procédures d'imposition » (qui concernaient dans cette affaire une « retenue fiscale », à savoir une retenue à la source) était conforme au droit de l'Union. Ces décisions n'ont toutefois pas été rendues en ce qui concerne le droit à l'imposition sur demande et elles ne permettent pas non plus, selon la juridiction de céans, de tirer des conclusions à cet égard. Au contraire, sur la base des arguments exposés au point III.2. ci-dessus, il devrait exister en l'espèce une comparabilité objective entre le requérant (résident en Suisse) et d'autres contribuables (résidents en Allemagne ou dans des États de l'UE/EEE).

- 67 La juridiction de céans ne méconnaît pas à cet égard le fait que le requérant aurait pu obtenir effectivement une procédure d'imposition ultérieure en demandant un abattement en tant que donnée spécifique aux fins de la retenue à la source de l'impôt sur les salaires. Selon la juridiction de céans, cela ne peut cependant pas justifier l'exclusion d'un droit au libre-choix en ce qui concerne l'imposition sur demande, car la Cour, dans son arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, points 53 et suivants) a déjà écarté une telle situation alternative hypothétique en tant que justification et elle a jugé que la procédure d'inscription d'un abattement avec imposition obligatoire ultérieure peut, à de nombreux égards, avoir des effets négatifs. Après l'inscription d'un abattement, le contribuable a l'obligation de déposer une déclaration, sous peine de sanctions pénales et de mesures coercitives. Le délai de dépôt est nettement plus court que le délai de prescription applicable par ailleurs en matière de liquidation. La « décision prévisionnelle » à prendre lors de l'inscription d'un abattement concernant le montant des recettes imposables prévisibles et des frais professionnels déductibles est, en outre, liée à une incertitude quant à un abattement trop élevé et à un éventuel paiement complémentaire par le contribuable. Au vu des éléments qui précèdent, il n'apparaît pas convaincant à la juridiction de céans que l'autorité fiscale défenderesse puisse justifier l'exclusion du droit à l'imposition sur demande [article 50, paragraphe 2, deuxième phrase, point 4, sous b], lu conjointement avec l'article 50, paragraphe 2, septième phrase, de l'ESTG] par une « procédure alternative » d'imposition obligatoire après abattement [article 50, paragraphe 2, deuxième phrase, point 4, sous a], de l'ESTG], sachant que cette procédure entraîne également pour l'administration

fiscale allemande des efforts plus importants en termes de surveillance et de mise en œuvre ainsi que des risques accrus, par rapport à l'imposition sur demande, en matière de collecte de l'impôt (s'agissant des contribuables résidant en Suisse).

68 b. La clause de « stand still » prévue à l'article 13 de l'ALCP

69 La juridiction de céans a de sérieux doutes quant à une justification de la différence de traitement – invoquée par la défenderesse – fondée sur l'article 13 de l'ALCP.

70 Conformément à l'article 13 de l'ALCP, les parties contractantes s'engagent à ne pas adopter de nouvelles mesures restrictives à l'égard des ressortissants de l'autre partie dans les domaines d'application de cet accord. La défenderesse considère a contrario que les restrictions existant au moment de la conclusion de l'accord sont licites.

71 La juridiction de céans estime que cela ne saurait convaincre. Le libellé de la disposition ne prévoit quant à lui déjà, – bien que cela aurait été possible – aucune justification des restrictions existantes. La clause prévoit plutôt l'interdiction d'introduire de nouvelles restrictions. Pour la juridiction de céans, il existe également des doutes sur le point de savoir si, sur le plan de la méthodologie juridique, un raisonnement a contrario (argumentum e contrario) est licite. Plaide également à l'encontre de la position exprimée par la défenderesse la clause précédemment mentionnée, concernant la référence à la jurisprudence de la Cour, prévue à l'article 16, paragraphe 2, première phrase, de l'ALCP. Si – comme le soutient la défenderesse – l'article 13 de l'ALCP devait « maintenir » ou « perpétuer » une situation juridique (désavantageuse) existant au moment de la conclusion de l'accord (signature ou entrée en vigueur) pour les cas transfrontaliers avec la Suisse, cela serait en contradiction avec les objectifs de l'ALCP et l'intention de reprise de la jurisprudence de la Cour relative à l'interprétation de l'ALCP. Les États membres pourraient alors toujours invoquer la clause de « stand still » pour s'opposer à la reprise des libertés fondamentales déjà développées par la Cour dans l'accord sur la libre circulation.

72 Indépendamment de ce qui précède, même en examinant les arrêts rendus jusqu'à présent par la Cour concernant l'ALCP eu égard aux dispositions allemandes en matière d'imposition, la juridiction de céans ne parvient pas à identifier un motif de justification tiré de la clause de « stand still » :

73 – Dans l'arrêt du 28 février 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), la Cour a – comme nous l'avons indiqué – poursuivi, selon nous, la « jurisprudence Schumacker [arrêt du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31] » relative à l'ALCP. La Cour n'a vu aucun motif d'empêchement ou de justification dans le fait que, lors de la conclusion de l'ALCP, aucun droit n'était prévu à l'article 1a de l'ESTG pour les ressortissants suisses.

74 – Dans l'arrêt du 21 septembre 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705), la Cour a étendu l'exonération fiscale prévue à l'article 3, point 26, de l'ESTG

(l'« exonération pour les chargés de cours » pour les activités exercées à titre accessoire en tant que chargé de cours ou dans des fonctions similaires pour des organismes d'utilité publique ou de droit public) à des cas de figure impliquant l'ALCP. Cette disposition ne concernait initialement que des organismes nationaux (à savoir allemands). Ce n'est qu'avec la loi fiscale annuelle de 2009 (c'est-à-dire après la conclusion et l'entrée en vigueur de l'ALCP) que la disposition a été étendue aux cas relevant de l'UE/EEE (en tant que réponse législative à l'arrêt du 18 décembre 2007, Jundt, C-281/06, EU:C:2007:816, [OMISSIS] [autres références]). Si une clause de « stand still » devait à juste titre « maintenir » la situation juridique existant avant la conclusion ou l'entrée en vigueur de l'ALCP, il n'aurait pas été nécessaire d'étendre la liste des organismes bénéficiaires aux organismes suisses. La Cour n'a toutefois pas statué en ce sens et l'Allemagne n'a pas non plus présenté d'arguments à cet égard – pour autant que l'on puisse en juger – dans le cadre de la procédure.

- 75 – Dans l'arrêt du 26 février 2019, Wächtler (C-581/17, EU:C:2019:138), la Cour a considéré que, dans les cas impliquant l'ALCP, l'« imposition à la sortie » prévue à l'article 6 de l'AStG n'était pas conforme au droit de l'Union. Le régime de report en cas de départ dans des États de l'UE/EEE (prévu à l'article 6, paragraphe 5, de l'AStG ancienne version), soumis à l'appréciation de la Cour, avait déjà été adopté par le législateur allemand en tant que réponse législative à l'arrêt du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), étant précisé toutefois que, dans cette affaire, cela est intervenu chronologiquement après la conclusion et l'entrée en vigueur de l'ALCP. Dans ce cas d'espèce également, la clause de « stand still » ne semble pas avoir été un motif constituant un obstacle. Après l'arrêt du 26 février 2019, Wächtler (C-581/17, EU:C:2019:138), la disposition fiscale allemande n'a certes pas été étendue ensuite à la Suisse, mais son application – bien que modifiée – a été réglementée par un décret administratif (lettre du ministère fédéral des finances du 13 novembre 2019, V B 5-S 1325/18/10001:001, BStBl I 2019, 1212).
- 76 De même, en examinant les dispositions juridiques allemandes, la juridiction de céans ne peut identifier aucune législation fondée sur la clause de « stand still », mais constate – au contraire –, dans certains cas, une mise en œuvre de l'ALCP par l'Allemagne même sans arrêt préalable de la Cour. Dans le droit allemand relatif à l'impôt sur le revenu, il existe certes, d'une part, diverses dispositions comportant une clause UE/EEE qui n'ont jusqu'à présent pas été étendues à la Suisse (voir notamment article 2a, paragraphe 2a ; article 6b, paragraphe 2a ; article 7, paragraphe 5 ; article 10b, paragraphe 1 ; article 35a, paragraphe 4 ; article 43a, paragraphe 2 ; article 85, paragraphe 2 ; article 92a, paragraphe 1, de l'ESTG). Des dispositions ont cependant, d'autre part, été entre-temps étendues au rapport factuel à la Suisse, sans que la modification soit fondée sur un arrêt de la Cour portant directement sur cet aspect :
- 77 – L'article 3, point 2, sous e), de l'ESTG prévoit l'exonération de certaines prestations en faveur de la promotion de l'emploi fournies également par une entité juridique étrangère ayant son siège en Suisse. L'intégration de la Suisse a eu

lieu en 2015 et, selon l'exposé des motifs de la loi (imprimé 184/14 du Bundesrat, page 78), elle visait à assurer l'égalité de traitement et la sécurité juridique des bénéficiaires de telles prestations au regard du droit de l'Union et, s'agissant de la Suisse, elle prenait en compte les « intérêts des frontaliers ».

- 78 – L'article 10, paragraphe 2, première phrase, point 1, deuxième membre de phrase, de l'ESTG prévoit une déduction des dépenses de prévoyance ayant un lien économique direct avec certains revenus exonérés, de source étrangère, ayant été perçus. Selon plusieurs arrêts de la Cour (arrêts du 19 novembre 2009, Filipiak, C-314/08, EU:C:2009:719, et du 22 juin 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, [OMISSIS] [autres références]), la déduction était accordée sous certaines conditions pour les cas relevant de l'UE/EEE.

L'application a été étendue également à la Suisse par la loi fiscale annuelle 2020, après que le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) (arrêt du 5 novembre 2019, X R 23/17, DE:BFH:2019:U.051119.XR23.17.0, [OMISSIS] [autres références]) a étendu également aux cas concernant la Suisse, sans saisine de la Cour (c'est-à-dire probablement sur le fondement de la doctrine de l'acte clair), les arrêts de la Cour relatifs à l'illégalité, au regard du droit de l'Union, de l'interdiction de déduire les dépenses spéciales pour les dépenses de prévoyance.

- 79 – L'article 50, paragraphe 1a, deuxième phrase, de l'ESTG, c'est-à-dire dans un paragraphe antérieur à la disposition litigieuse en l'espèce (article 50, paragraphe 2, de l'ESTG), le législateur fiscal allemand a introduit, par la loi fiscale annuelle 2020, une déduction de certaines cotisations versées à des institutions de retraite professionnelle en cas d'assujettissement partiel. Par cette disposition, le législateur allemand tient compte de l'arrêt du 6 décembre 2018, Montag, C-480/17, EU:C:2018:987, [OMISSIS] [autres références] ; l'instance précédente était une ordonnance de renvoi présentée par la juridiction de céans, voir ordonnance du Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne) du 3 août 2017, 15 K 950/13, DE:FGK:2017:0803.15K950.13.00, [OMISSIS] [autres références]). Outre les ressortissants de l'UE/EEE, cette disposition s'applique également, conformément à l'article 50, paragraphe 1a, deuxième phrase, point 2, de l'ESTG, aux ressortissants de la Confédération suisse qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire d'un État membre de l'Union européenne ou de la Suisse.

L'exposé des motifs de la loi portant introduction de la disposition (voir imprimé 19/22850 du Bundestag, page 16), après avoir renvoyé à l'arrêt de la Cour ainsi qu'à la lettre du ministère fédéral des finances du 26 juin 2019 (BStBl I 2019, 624), indique ce qui suit (page 94, dernier paragraphe ; soulignement ajouté) :

« L'ajout d'un paragraphe 1a à l'article 50 de l'ESTG permet de mettre en œuvre l'arrêt de la Cour également au niveau législatif. [OMISSIS] [explications non pertinentes en l'espèce] La limitation de l'application de la nouvelle disposition aux ressortissants mentionnés, au domicile ou à la

résidence habituelle correspondants, résulte des exigences du TFUE ainsi que de l'accord sur la libre circulation des personnes applicable dans les relations avec la Suisse en ce qui concerne la liberté d'établissement ».

Par la nouvelle disposition, le législateur fiscal allemand a, par conséquent, étendu un arrêt de la Cour aux contribuables résidant en Suisse, sans y avoir été expressément contraint par la Cour.

DOCUMENT DE TRAVAIL