

Chapitre 2

Libre circulation des travailleurs et avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu : deux histoires de famille belgo-allemandes

Edoardo Traversa et Linda Traversa
Professeur à l'Université Catholique de Louvain,
Avocat au Barreau de Bruxelles
et
Avocate au Barreau de Bruxelles

Section 1. Introduction

La libre circulation des travailleurs est un principe fondamental du droit de l'Union européenne. Il reconnaît aux citoyens européens le droit de chercher un emploi dans un autre État membre de l'U.E., d'y travailler sans avoir besoin d'un permis de travail, d'y vivre dans ce but et de bénéficier du même traitement que les citoyens de cet État membre en ce qui concerne l'accès à l'emploi, les conditions de travail et tout autre avantage social, mais aussi fiscal. C'est ce qui ressort expressément du règlement 492/2011 du 5 avril 2011 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union¹⁵³⁸, qui dans son article 7, paragraphe 2, stipule que le travailleur ressortissant d'un État membre bénéficie sur le territoire des autres États membres « des mêmes avantages sociaux et fiscaux que les travailleurs nationaux »¹⁵³⁹.

Toutefois, il s'agit de la seule référence en droit européen à la notion d'avantage fiscal dans le contexte de l'imposition sur le revenu des travailleurs. Et pour

(1538) *J.O.U.E.*, L 141 du 27 mai 2011, p. 1.

(1539) Le règlement 492/2011 du 5 avril 2011 a abrogé au règlement (CEE) n° 1612/68 du conseil du 15 octobre 1968 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, *J.O.C.E.*, L 257 du 19 octobre 1968, p. 2.

cause, pour ce qui est de la fiscalité directe, le T.F.U.E. ne prévoit pas de compétence spécifique d'harmonisation, telle que celle existant en matière de fiscalité indirecte (art. 113 T.F.U.E.)¹⁵⁴⁰. Le Conseil a certes adopté, sur la base d'une clause générale de compétence en matière de rapprochement des législations dans le cadre du marché intérieur (art. 115 T.F.U.E.), un certain nombre de directives. Celles-ci concernent toutefois essentiellement la fiscalité des sociétés et la coopération administrative, à l'exclusion donc des règles en matière d'impôt sur le revenu des travailleurs. En absence de mesures d'harmonisation ou d'unification, les États membres restent en principe compétents dans cette matière. Toutefois, ils doivent exercer leur compétence de manière conforme au droit de l'U.E.

En matière d'imposition des revenus, des situations transfrontalières entre États membres de l'Union européenne sont donc réglées principalement par des conventions préventives de la double imposition, et accessoirement par le droit interne. Ces conventions suivent pour la plupart le modèle de convention fiscale développée au sein de l'O.C.D.E.¹⁵⁴¹. En vertu de l'article 15 de ce modèle, les revenus tirés d'une activité salariée sont imposables dans l'État de résidence du travailleur, à moins que celui-ci ne travaille dans un autre État : c'est donc – à l'instar de la matière de la sécurité sociale – le principe de l'État d'emploi qui est consacré, sous réserve d'exceptions liées au détachement. Toutefois, les règles contenues dans les conventions préventives de la double imposition concernent la répartition des compétences fiscales entre États contractants et non l'attribution d'avantages fiscaux aux contribuables dans une situation transfrontalière. Certes, elles consacrent – à l'instar du droit européen – un principe de non-discrimination sur la base de la nationalité. Toutefois, celui-ci est généralement interprété strictement, et ne s'applique pas à des différences de traitement basées sur d'autres critères, en particulier la résidence (fiscale)¹⁵⁴². Or, c'est généralement sur la base de la résidence que les États concèdent des avantages fiscaux, en particulier ceux liés à la situation personnelle et familiale des contribuables : la raison en est que les non-résidents ne perçoivent généralement qu'une faible partie de leur revenu global dans un État autre que leur État de résidence et sont dès lors imposés selon des procédures simples, telles une retenue à la source, qui ne permet pas de tenir compte d'éléments liés à la situation spécifique. Toutefois, dans certains cas, cela aboutit à des différenciations marquées, notamment au détriment des travailleurs d'un État membre actifs dans d'autres États membres.

(1540) Sur la base de l'art. 113 T.F.U.E., le conseil a adopté de nombreuses directives en matière de taxes sur la valeur ajoutée, d'accises et d'impôts indirects sur les rassemblements de capitaux.

(1541) 

(1542) Pour une étude des différences entre le principe de non-discrimination contenu dans les conventions préventives de la double imposition et ce même principe en droit de l'Union européenne, voy. N. BAMMENS, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, I.B.F.D., 2013.

C'est dans ce contexte que le principe de l'égalité de traitement fiscal en matière de libre circulation des travailleurs a fait l'objet d'applications dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (C.J.U.E.). Le plus souvent, la C.J.U.E. est confrontée à des questions préjudicielles (art. 267 T.F.U.E.) dans le cadre d'un litige dont une juridiction nationale est saisie. Le nombre des procédures lancées par la Commission européenne à l'encontre d'un État membre concernant la violation des traités (recours en manquement, articles 258 à 260 T.F.U.E.) est toutefois croissant¹⁵⁴³. Cette contribution a pour but de donner un aperçu critique des avancées et des limites de la jurisprudence de la C.J.U.E. en matière d'octroi d'avantages fiscaux liés à la situation familiale aux travailleurs ayant fait usage de leur liberté de circulation, à la lumière de deux arrêts emblématiques, concernant tous deux des situations belgo-allemandes : l'arrêt *Schumacker* de 1995 et l'arrêt *Imfeld et Garcet* de 2013¹⁵⁴⁴.

Section 2.

L'attribution d'avantages fiscaux aux travailleurs dans l'État d'emploi : l'arrêt *Schumacker*

Le premier arrêt rendu par la C.J.U.E. en matière de libre circulation des travailleurs et de fiscalité directe est l'arrêt *Biehl* en 1990¹⁵⁴⁵. Du fait du déplacement de résidence fiscale de son État d'emploi vers un autre État membre, M. Biehl perdait le droit au remboursement du trop-perçu d'impôt anticipativement versé par voie de précompte. Cette situation clairement discriminatoire a permis à la C.J.U.E. de considérer que le critère de la résidence fiscale pouvait être assimilé à celui de la nationalité dans l'appréciation de la compatibilité européenne de la différence de traitement. Selon la C.J.U.E., « il convient d'observer à ce sujet que, bien qu'il s'applique indépendamment de la nationalité du contribuable concerné, le critère de résidence permanente sur le territoire national pour obtenir un éventuel remboursement d'un trop-perçu d'impôt risque de jouer, en particulier, au détriment des contribuables ressortissants d'autres États membres »¹⁵⁴⁶.

(1543) J. MALHERBE, Ph. MALHERBE, I. RICHELLE et E. TRAVERSA, *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, avril 2011, consultable sur le site internet <http://www.europarl.europa.eu>, p. 22, n° 26 ; voy. égal. E. TRAVERSA et V. DECKERS, « L'influence du droit européen sur le Code des impôts sur les revenus », *J.T.*, 2012, pp. 307 à 313.

(1544) C.J.C.E., 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93 ; C.J.U.E., 12 décembre 2013, *Imfeld et Garcet*, C-303/12.

(1545) C.J.C.E., 9 mai 1990, *Biehl*, C-175/88. Voy. aussi C.J.C.E., 26 octobre 1995, *Commission c/ Luxembourg*, C-151/94 et 26 janvier 1999, *Terhoeve*, C-181/97.

(1546) *Biehl*, § 14.

C'est toutefois l'arrêt *Schumacker*¹⁵⁴⁷ qui est considéré l'arrêt fondateur de la jurisprudence de la C.J.U.E. en matière d'avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale des travailleurs non-résidents. Il concerne un litige opposant l'administration fiscale allemande (le Finanzamt Köln-Altstadt) à Mr. Schumacker, un résident belge avec épouse et enfants exerçant une activité salariée en Allemagne. C'est de cette activité salariée que M. Schumacker tirait l'intégralité du revenu du ménage. En vertu de la convention belgo-allemande préventive de la double imposition en vigueur à l'époque, le salaire de M. Schumacker était imposé en Allemagne et exonéré en Belgique. M. Schumacker revendique le bénéfice du « Ehegattensplitting », un mécanisme visant à diviser par deux le revenu imposable du ménage et à calculer l'impôt sur le revenu sur cette base. Le « splitting » constitue un avantage fiscal lorsque le revenu perçu par l'un des deux époux est nettement supérieur à celui de l'autre, car il permet de réduire l'impact de la progressivité de l'impôt pour le conjoint ayant les plus hauts revenus (ou les seuls) du ménage. L'administration fiscale allemande refuse le bénéfice du *splitting* aux époux Schumacker au motif qu'ils ne sont pas résidents en Allemagne.

La C.J.U.E. dans son arrêt énonce dans un premier temps que « la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables »¹⁵⁴⁸. Puis elle atténue cette règle générale pour les cas « [...] où le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans l'État de sa résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État d'emploi, de sorte que l'État de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale. »¹⁵⁴⁹. Dans ce cas, il n'existe pour la C.J.U.E. aucune différence entre un non-résident et un résident qui permettrait de justifier une différence de traitement. Selon la C.J.U.E., « s'agissant d'un non-résident qui perçoit, dans un État membre autre que celui de sa résidence, l'essentiel de ses revenus et la quasi-totalité de ses revenus familiaux, la discrimination consiste en ce que la situation personnelle et familiale de ce non-résident n'est prise en compte ni dans l'État de résidence ni dans l'État d'emploi »¹⁵⁵⁰. Dans un tel cas, l'État d'emploi est obligé de lui accorder les avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale.

Suite à cet arrêt, l'Allemagne a adapté sa législation. Elle a étendu le traitement donné aux résidents aux non-résidents à condition que 90 % au moins de leur revenu mondial soient soumis à l'impôt en Allemagne ou, si ce pourcentage n'est pas atteint, que leurs revenus de source étrangère non imposables en Allemagne ne dépassent pas un certain plafond (24 000 DM, c'est-à-dire environ

(1547) C.J.C.E., 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93.

(1548) *Schumacker*, § 31.

(1549) *Schumacker*, § 36.

(1550) *Schumacker*, § 38.

12 000 euros)¹⁵⁵¹. Dans son arrêt *Gschwind*¹⁵⁵², la C.J.U.E. considère la législation allemande telle qu'adaptée à la suite de l'arrêt *Schumacker* compatible avec le droit européen. Dans le cas d'espèce soumis à la C.J.U.E., les faits étaient similaires à l'arrêt *Schumacker*, si ce n'est que le conjoint non-résident avait une activité professionnelle ne générant qu'une partie seulement, même si relativement substantielle (58 %), des revenus du couple. Selon la C.J.U.E., « compte tenu de ce que près de 42 % du revenu mondial du couple *Gschwind* sont perçus dans son État de résidence, ce dernier est en mesure de prendre en compte la situation personnelle et familiale de M. *Gschwind* selon les modalités prévues par la législation de cet État, puisque la base imposable y est suffisante pour permettre cette prise en compte »¹⁵⁵³.

Par la suite, la C.J.U.E. a confirmé la responsabilité de l'État d'emploi d'attribuer aux travailleurs non-résidents les avantages fiscaux personnels les plus divers : le *splitting* (*Zurstrassen*¹⁵⁵⁴, *Meindl*¹⁵⁵⁵), les déductions liées aux paiements de pensions alimentaires (*De Groot*¹⁵⁵⁶ et *Schempp*¹⁵⁵⁷, interprétés *a contrario*) ou encore le minimum exonéré (*Wallentin*¹⁵⁵⁸). Par ailleurs, il existe de nombreuses autres applications des principes de libre circulation à d'autres types d'avantages fiscaux ou de régimes fiscaux favorables en matière d'impôts sur le revenu, par exemple en matière immobilière ou de dividendes¹⁵⁵⁹.

On remarquera que la Belgique en application de la jurisprudence *Schumacker* permet aux non-résidents d'être imposés à l'impôt sur les personnes physiques comme s'ils étaient résidents à partir du moment où 75 % de leur revenu global est de source belge. Ceci leur permet de bénéficier des divers avantages (abattements, réductions d'impôt,...) prévus en matière d'impôt des personnes physiques¹⁵⁶⁰.

Par ailleurs, la C.J.U.E., dans un remarquable arrêt *Ettwein*¹⁵⁶¹, a également étendu le champ d'application *ratione loci* de la jurisprudence *Schumacker* à des situations concernant la Suisse, avec laquelle la Communauté européenne

(1551) Art. 1^{er}, al. 1, et 1^{er}, al. 3, *Einkommensteuergesetz* (loi allemande de l'impôt sur le revenu).

(1552) C.J.C.E., 14 septembre 1999, *Gschwind*, C-391/97.

(1553) *Gschwind*, § 29.

(1554) C.J.C.E., 16 mai 2000, *Zurstrassen*, C-87/99.

(1555) C.J.C.E., 25 janvier 2007, *Meindl*, C-329/05.

(1556) C.J.C.E., 12 décembre 2002, *De Groot*, C-385/00.

(1557) C.J.C.E., 12 juillet 2005, *Schempp*, C-403/03.

(1558) C.J.C.E., 1^{er} juillet 2004, *Wallentin*, C-169/03. Voy. cependant C.J.C.E., 12 juin 2003, *Gerritse*, C-234/01.

(1559) La liste de l'ensemble des arrêts de la cour de justice concernant libre circulation et fiscalité directe est disponible sur le site de la DG TAXUD de la Commission européenne, http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm.

(1560) Voy. CIR 92, art. 244, et commentaire administratif du CIR, n° 243/94-117.

(1561) C.J.U.E., 28 février 2013, C-425/11.

et ses États membres ont conclu un accord sur la libre circulation des personnes¹⁵⁶². Les époux Ettwein, de nationalité allemande, s'étaient transférés en Suisse. Toutefois, ils continuaient à percevoir leurs revenus imposables en Allemagne en tant qu'indépendants. Pour l'exercice fiscal de l'année 2008, les époux Ettwein ont demandé à être imposés conjointement, en application du « splitting ». Le Finanzamt Konstanz a rejeté cette requête au motif que la Suisse ne faisait pas partie de l'Espace économique européen (l'U.E., plus la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein). La C.J.U.E. a considéré que contrairement à l'avis du gouvernement allemand et, plus remarquable encore, de la Commission européenne que le fait de ne pas accorder l'imposition conjointe ou le « splitting » était contraire à l'accord U.E.-Suisse et que les États membres de l'U.E. devaient accorder aux frontaliers indépendants résidents en Suisse les mêmes avantages qu'aux nationaux¹⁵⁶³. En ce qui concerne la Belgique, l'art. 244 CIR 92 fait référence uniquement aux résidents d'autres États membres de l'Espace économique européen. Suite à la jurisprudence *Ettwein*, cet article devra probablement être modifié pour viser également la Suisse.

Section 3.

L'attribution d'avantages fiscaux aux travailleurs dans l'État de résidence : l'arrêt *Imfeld et Garcet*

La Cour a également envisagé l'application des libertés de circulation aux avantages fiscaux octroyés aux travailleurs transfrontaliers dans leur État de résidence. En effet, une conséquence indirecte de la jurisprudence *Schumacker* pourrait être une réduction de ces avantages dans l'État de résidence, en proportion des avantages accordés dans l'État d'emploi. Il apparaît que la Cour de justice est très réticente à admettre que l'État de résidence puisse procéder de la sorte, comme le confirme l'arrêt *Imfeld et Garcet*.

Était en cause l'article 134 CIR 92, selon lequel en cas d'une imposition commune, « les suppléments visés à l'article 132 [CIR] sont imputés dans le chef du contribuable qui a le revenu imposable le plus élevé [...] ». Cette imputation concerne notamment les majorations de la quotité exemptée pour personnes à charge. Les faits étaient les suivants. M. Imfeld, de nationalité allemande, et M^{me}

(1562) Accord du 21 juin 1999 entre la Communauté européenne et ses États membres et la Confédération suisse sur la libre circulation des personnes, *J.O.C.E.*, L 114 du 30 avril 2002, p. 6.

(1563) En conséquence, l'Allemagne applique depuis lors le splitting prévu au § 1a EStG aux résidents suisses si toutes les autres conditions prévues par le même article sont réunies (BMF-Schreiben zur Umsetzung des EuGH-Urteils du 16 septembre 2013, DOK 2013/0855952).

Garcet, de nationalité belge, résidaient avec leurs deux enfants à charge en Belgique. M. Imfeld percevait la totalité de ses revenus en tant qu'indépendant en Allemagne. M^{me} Garcet était salariée en Belgique. Pour les années 2003 et 2004, M. Imfeld et M^{me} Garcet ont introduit leurs déclarations fiscales séparément au fisc belge sans indiquer qu'ils étaient mariés. Imfeld n'a déclaré en Belgique aucun revenu imposable ni aucune personne à charge. M^{me} Garcet a déclaré des intérêts hypothécaires et deux enfants à charge ainsi que des frais de garde. En Allemagne, M. Imfeld a été imposé en vertu de la convention de double imposition conclue entre la Belgique et l'Allemagne sur ses revenus y perçus. Il a pu bénéficier d'un avantage pour enfants à charge en forme d'une quotité de revenu exemptée d'impôt (« *Kinderfreibetrag* »), alors que le profit du « *splitting* » lui a été refusé, car ses revenus imposables en Allemagne étaient inférieurs à 90 % des revenus globaux de son ménage et les revenus de M^{me} Garcet étaient supérieurs au seuil prévu par la réglementation fiscale allemande.

Dans une rectification, le fisc belge a considéré les époux Imfeld/Garcet formant un ménage du point de vue fiscal et a établi une nouvelle imposition (commune) pour le couple. Par conséquent, l'imputation du supplément de quotité de revenu exemptée d'impôt pour enfants à charge a été opérée sur le revenu de M. Imfeld en vertu de l'article 134 CIR 92 (le revenu le plus élevé des deux époux). Toutefois, dès lors que le revenu de Mr Imfeld était exonéré de l'impôt en Belgique, le couple n'a pas effectivement pu bénéficier de cet avantage fiscal. Dans différents litiges joints opposant les époux à l'État belge, le tribunal de première instance de Liège a posé à la C.J.U.E. la question préjudicielle de savoir si ce traitement fiscal était conforme au droit européen, notamment – et tel que reformulé par la C.J.U.E. – à l'article 49 T.F.U.E. (liberté d'établissement).

Après avoir cité la jurisprudence *Schumacker*, la C.J.U.E. estime qu'une telle réglementation fiscale, et plus précisément l'application combinée de la méthode d'exemption avec réserve de progressivité et des modalités d'imputation du supplément de quotité de revenu exemptée d'impôt pour enfants à charge désavantage les couples qui perçoivent la partie la plus importante de leurs revenus dans un autre État membre que la Belgique par rapport aux couples qui perçoivent la totalité ou la part la plus importante de leurs revenus en Belgique. La Cour en conclut qu'il y existe une entrave à la liberté d'établissement. La C.J.U.E. critique en particulier le caractère automatique de cette perte et rejette tout moyen de justification avancé par le gouvernement belge.

Bien que l'arrêt *Imfeld et Garcet* concerne la liberté d'établissement, les conclusions qui peuvent en être tirées valent également pour ce qui est de la libre circulation des travailleurs, comme l'a d'ailleurs expressément confirmé la Cour constitutionnelle belge¹⁵⁶⁴. En effet, cette dernière a dans un arrêt du 24 avril 2014, appliqué la jurisprudence *Imfeld et Garcet* à un résident belge travailleur

(1564) C. const., 24 avril 2014, arrêt n° 68/2014. Voy. aussi C.J.C.E., 11 août 1995, *Wielockx*, C-80/94.

salarié dans un autre État membre en statuant que « pour des motifs identiques à ceux de l'arrêt de la C.J.U.E. du 12 décembre 2013, il doit être conclu que l'article 134 du CIR 1992 porte atteinte à la liberté fondamentale que constitue la libre circulation des travailleurs garantie par l'article 45 du Traité »¹⁵⁶⁵. La Cour constitutionnelle conclut que l'article 134 CIR 92 viole les articles 10 et 11 de la Constitution belge, combinés avec l'article 45 T.F.U.E.¹⁵⁶⁶. On peut remarquer que par le passé, la plupart des juridictions qui avaient été amenées à se prononcer sur la question avait conclu à la compatibilité de la disposition avec le droit européen, sans même considérer nécessaire d'en référer à la Cour de justice par voie préjudicielle¹⁵⁶⁷.

L'administration fiscale belge, par circulaire ^{er} juillet 2014¹⁵⁶⁸, a accepté d'accorder sous certaines conditions, une réduction supplémentaire lorsque le conjoint dont le revenu imposable globalement est le plus élevé a perçu ce dernier dans un État membres de l'espace économique européen. Pour déterminer si une telle réduction supplémentaire peut ou non être accordée, l'administration prévoit de tenir compte des avantages fiscaux éventuellement accordés par un autre État membre d'imposition.

L'arrêt *Imfeld et Garcet* n'est pas la première fois que la Cour de justice a à se prononcer sur la question de la prise en compte de la situation personnelle et familiale dans l'État de résidence du contribuable exerçant une activité économique dans un autre État membre. Dans l'arrêt *De Groot*, la Cour établit la marge d'action de l'État de résidence en ces termes :

« 99. Il est certes loisible aux États membres, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, de modifier cette corrélation entre la prise en compte par l'État de résidence, d'une part, de l'ensemble des revenus de ses résidents et, d'autre part, de leur situation personnelle et familiale globale par le biais de conventions, bilatérales ou multilatérales, de prévention de la double imposition. L'État de résidence peut donc se voir conventionnellement délié de son obligation d'assumer l'intégralité de la prise en considération de la situation personnelle et familiale des contribuables résidant sur son territoire et exerçant partiellement leur activité économique à l'étranger.

100. L'État de résidence peut également se dispenser de l'exécution de cette obligation dans la mesure où il constate que, en dehors même de toute convention, un ou plusieurs États d'emploi accordent, sur les revenus qu'ils taxent, des avantages liés à la prise en compte de la situation personnelle et familiale des

(1565) C. const., arrêt 68/2014, cons. B.8.

(1566) Pour un commentaire à l'arrêt de la Cour constitutionnelle voy. Ch. BUYSSE, « Supplément pour enfants à charge, une règle d'imputation discriminatoire », *Fiscologue*, 2014, n° 1390, pp. 7 à 9.

(1567) Voy. not. Cass., 16 février 2012 ; Gand, 24 novembre 2011, *Fiscologue International*, n° 342, p. 6.

(1568) Circ. n° 27/2014 du 1^{er} juillet 2014, disponible sur www.fisconet.be.

contribuables qui ne résident pas sur le territoire de ces États mais y perçoivent des revenus taxables. »

Toutefois, la Cour tempère cette possibilité pour l'État de résidence de s'en référer au traitement dans l'État d'emploi de en précisant que « les mécanismes utilisés en vue d'éliminer la double imposition ou les systèmes fiscaux nationaux qui ont pour effet de l'éliminer ou de l'atténuer doivent cependant assurer aux contribuables des États concernés que, au total, l'ensemble de leur situation personnelle et familiale sera dûment prise en compte, quelle que soit la manière dont les États membres concernés ont réparti cette obligation entre eux, sous peine de créer une inégalité de traitement incompatible avec les dispositions du traité sur la libre circulation des travailleurs, qui ne résulterait nullement des disparités existant entre les législations fiscales nationales »¹⁵⁶⁹.

L'arrêt *Imfeld et Garcet* se situe seulement partiellement dans la lignée de la jurisprudence *De Groot*¹⁵⁷⁰. Le raisonnement de la Cour apparaît en effet clair ; la législation belge opère une différence de traitement en ne permettant pas l'imputation *de fait* de la majoration des réductions d'impôt pour quotité exonérée en cas de personne à charge, en défaveur des ménages dans lesquels le conjoint disposant des revenus les plus élevés perçoit uniquement des revenus exonérés par convention, par rapport à des ménages où ce dernier perçoit des revenus de source belge.

Contrairement à ce que ~~l'on aurait pu attendre à la lecture de~~ l'arrêt *De Groot*, la Cour n'accepte toutefois pas de prendre en compte dans *Imfeld et Garcet* l'octroi d'avantages fiscaux liés à la situation familiale dans l'État d'emploi. En effet, M. Imfeld a bénéficié d'une exonération pour enfants à charge sur son salaire allemand. Mais la Cour –rappelant une jurisprudence rendue postérieurement à l'arrêt *De Groot* dans des situations assez différentes de l'attribution d'avantages fiscaux liés à la situation familiale¹⁵⁷¹ – n'y voit pas un élément de nature à influencer son raisonnement : selon la Cour, « un État membre ne saurait invoquer l'existence d'un avantage concédé de manière unilatérale par un autre État membre, en l'occurrence l'État membre dans lequel M. Imfeld travaille et perçoit l'intégralité de ses revenus, afin d'échapper aux obligations qui lui incombent en vertu du traité, notamment au titre des dispositions de celui-ci relatives à la liberté d'établissement [...] »¹⁵⁷²

(1569) *De Groot*, § 101.

(1570) Certains y voient même une exception à celle-ci : voy. Th. GERNAY, « Imputation du supplément au montant exempté d'impôt – La Belgique condamnée », *Fiscologie Internationale*, n° 360, p. 1.

(1571) Voy. not., C.J.U.E., 8 novembre 2007, *Amurta*, C-379/05, *Rec.*, p. I-9569, pt 78, 11 septembre 2008, *Eckelkamp e.a.*, C-11/07, *Rec.*, p. I-6845, pt 69, et *Arens-Sikken*, C-43/07, *Rec.*, p. I-6887, pt 66.

(1572) *Imfeld et Garcet*, §§ 60 et 61.

Néanmoins à la lumière de la situation globale des contribuables *Imfeld et Garcet*, on peut légitimement se poser la question de savoir s'il n'aurait pas été pertinent d'examiner s'il avait véritablement une différence de traitement en défaveur du couple, notamment vu l'avantage fiscal octroyé en Allemagne. Mais la Cour refuse explicitement d'examiner la comparabilité *in concreto* des situations : selon elle, « indépendamment du traitement fiscal réservé à M. *Imfeld* en Allemagne, c'est le caractère automatique de cette perte qui porte atteinte à la liberté d'établissement »¹⁵⁷³. Il est vrai que le caractère automatique de la perte de l'avantage pose question, car celle-ci aurait trouvé à s'appliquer également dans une situation où le contribuable recueillant de revenus étrangers n'aurait bénéficié d'aucun avantage fiscal lié à sa situation familiale. C'est d'ailleurs à cela que l'administration belge a tenté de remédier par la circulaire récemment adoptée, qui précise en effet que « la réduction supplémentaire pour revenus exonérés ne pourra éventuellement être accordée que pour autant que les contribuables démontrent avoir perçu, dans une ou plusieurs États membres de l'E.E.E., des revenus qui y ont été imposés sans que soit prise en compte leur situation personnelle et familiale »¹⁵⁷⁴. Néanmoins, ce n'était pas le cas de l'application de la législation belge dans le contexte factuel ayant donné lieu à la question préjudicielle.

Par ailleurs, on peut se poser la question de la conséquence d'une telle jurisprudence sur la cohérence de la mesure voulue par le législateur belge. En effet, l'objectif de la législation belge est d'octroyer l'avantage fiscal une fois, et à un seul des deux conjoints. La Cour de justice aborde cependant la question de manière différente, en considérant que l'avantage est attribué au couple¹⁵⁷⁵. Dans ce contexte, l'arrêt *Imfeld et Garcet* pourrait donner à penser que la Belgique doit faire exception à sa propre règle en admettant que dans une situation transfrontalière l'avantage puisse être accordé deux fois soit au même conjoint, soit une fois à chaque conjoint. On pourrait dès lors objecter que cela conduirait à une autre différence de traitement, cette fois à l'avantage des ménages « transfrontaliers » pas nécessairement plus justifiable que la première. C'est d'ailleurs probablement pour cette raison l'administration fiscale belge, dans la circulaire mettant en œuvre l'arrêt de la Cour, n'a pas choisi une telle solution.

Section 4. Conclusion critique

La jurisprudence de la Cour sur les avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale des ménages dont l'un des conjoints exerce une activité dans

(1573) *Imfeld et Garcet*, § 62.

(1574) Circ. n° 27/2014 du 1^{er} juillet 2014, pt 9.

(1575) C.J.U.E., arrêt *Imfeld et Garcet*, §§ 55 et 57.

~~une autre État membre que son État~~ de résidence est une illustration éclatante de l'apport du droit européen à la fiscalité internationale. Il est remarquable que, faisant preuve d'une grande originalité, la Cour a remédié à ce qui constituait indéniablement une discrimination qui n'était pas résolue par les dispositions des conventions préventives de la double imposition. Toutefois, n'est pas exempte de critiques. Si l'objectif de celle-ci, qui consiste à éviter qu'un travailleur se voie privé du droit de bénéficier de certains avantages fiscaux du simple fait qu'il exerce son activité dans un État qui n'est pas l'État de sa résidence, se doit d'être approuvé, le raisonnement de la Cour se heurte à certaines incohérences.

Tout d'abord, cette jurisprudence se base sur des prémices juridiques et factuels qui ne reflètent pas de nécessairement de manière suffisante la réalité.

En premier lieu, la Cour en effet a affirmé que « le droit fiscal international, et notamment le modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques (O.C.D.E.) en matière de double imposition, admet-il que c'est en principe à l'État de résidence qu'il incombe d'imposer le contribuable de manière globale, en prenant en considération les éléments inhérents à la situation personnelle et familiale de celui-ci »¹⁵⁷⁶. De manière encore plus explicite, dans l'arrêt *Asscher*, la Cour considère que c'est à « l'État de résidence, [qu'il] incombe, en vertu du droit fiscal international, cette prise en compte de la situation personnelle et familiale »¹⁵⁷⁷. Or, il n'existe aucune règle, aucun principe en droit international en vertu duquel l'État de résidence serait soumis à une telle obligation. Un État est d'ailleurs parfaitement libre de n'accorder aucun avantage lié à la situation personnelle ou familiale.

Ensuite, la C.J.U.E. semble considérer qu'ayant toute information nécessaire, l'État de résidence est en meilleure position de juger la capacité globale d'un contribuable de payer des impôts. Elle néglige que l'État du travail pourrait facilement obtenir ces informations en vertu d'instrument européens existants en matière d'assistance mutuelle¹⁵⁷⁸ ou par le contribuable lui-même.

Enfin, la C.J.U.E. semble partir du principe que les États membres accordent des avantages fiscaux identiques ou comparables. Toutefois, la réalité montre que des différences importantes existent.

Par ailleurs, la solution proposée par la Cour est peu praticable car elle prend comme critère la proportion du revenu perçu dans l'État d'emploi, par le contribuable ou par son ménage.

Ce critère est tout d'abord relativement vague. On peut en effet se demander ce qu'il faut entendre par « l'essentiel » ou la « quasi-totalité » des ressources imposables du contribuable ou de son ménage. En 1993, la Commission avait

(1576) *Schumacker*, § 32.

(1577) C.J.C.E., 27 juin 1996, *Asscher*, C-107/94, § 44.

(1578) L'on songe en particulier à la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, *J.O.C.E.*, L 64/12 du 11 mars 2011.

adopté une recommandation dans laquelle elle proposait aux États membres un seuil de 75 % de revenus au-dessus duquel les États membres d'emploi auraient du accorder des avantages fiscaux similaires à ceux donnés aux travailleurs résidents¹⁵⁷⁹. Or, dans *Gschwind*, la Cour admet un seuil beaucoup plus, élevé, de 90 %. Certes, la Cour laisse aux États membres la possibilité de régler par convention l'attribution des avantages fiscaux¹⁵⁸⁰. Toutefois, du point de vue du contribuable, cette possibilité n'est que de faible utilité si les États ne la mettent pas en pratique. Ce faisant, la Cour tend à favoriser l'utilisation d'un critère mécanique, liée à l'importance des revenus recueillis dans l'État d'emploi par rapport aux revenus totaux du ménage, pour déterminer l'État chargé de prendre ne compte la situation personnelle et familiale et donc d'octroyer les avantages fiscaux.

Plus fondamentalement, on peut se demander si la fixation d'un seuil quantitatif est véritablement nécessaire, car elle peut être vue comme un obstacle à l'analyse de la comparabilité *in concreto* des situations traditionnellement utilisé par la Cour dans sa jurisprudence¹⁵⁸¹. En effet, vu la grande diversité des systèmes fiscaux entre États membres, et la multiplicité des situations concrètes pouvant être vécues par les travailleurs transfrontaliers, une telle approche peut conduire tantôt à ne pas atteindre son résultat premier (s'assurer que cette situation personnelle et familiale soit prise en compte dans au moins un État membre) tantôt à pêcher par excès (en créant situations où des contribuables bénéficient d'avantages fiscaux similaires dans plusieurs États membres).

Pour ces raisons une solution plus globale devrait être envisagée. Une possibilité pourrait être que tous les États concernés tiennent compte du revenu global et taxent la partie du revenu qui leur revient en accordant au *pro rata* les avantages fiscaux prévus par leur législation¹⁵⁸². Pour ce faire, les États peuvent dans

(1579) Recommandation 94/79,

(1580) Voy. *De Groot*, §§ 99-100.

(1581) L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belastingen*, Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 330 et s. On observe d'ailleurs que la Cour, en ce qui concerne les avantages fiscaux non liés à la situation personnelle et familiale du contribuable, procède à une analyse de comparabilité qui ne tient pas compte de la répartition des revenus entre les États membres concernés, mais uniquement de la situation factuelle pertinente pour l'octroi de l'avantage (telle que la propriété d'un immeuble, l'exercice d'une activité professionnelle, ...). À ce sujet, E. TRAVERSIA et M. BOUREGOIS, « L'influence du droit de l'union européenne sur l'autonomie fiscale régionale », in E. VANDENBOSSCHE et S. VAN DROOGHENBROECK, *Europese voorschriften en Staatshervorming – Contraintes européennes et réforme de l'État*, Die Keure, 2013, pp. 271 à 293.

(1582) Voy. not. K. VAN RAAD, « Fractional taxation of multi-state income of EU resident individuals – A proposal », in ANDRESSON, MELZ et SILFVERBERG, *Liber amicorum Sven-Olof Lodin*, 2001, pp. 211 à 221 ; B. TERRA et P. WATTEL, *European Tax Law*, 5^e éd., Kluwer Law International, 2007, pp. 793 et s. ; K. VAN RAAD, « Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates », *World Tax Journal*, 2010, vol. 2, n° 2, pp. 154 à 161 ; P. WATTEL, « Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances – Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind do not suffice », *European Taxation*, 2000, p. 210.

un premier temps prévoir un tel mécanisme dans les clauses de non-discrimination prévues par les conventions bilatérales contre la double imposition. C'est d'ailleurs déjà le cas dans certaines conventions signées par la Belgique, notamment celles conclues avec les Pays-Bas (art. 26, § 2), avec le Luxembourg (art. 24, § 4) et –pour certaines catégories de revenus professionnels uniquement – avec la France (art. 25, § 2 et 4). Dans un second temps, il faudrait envisager cette question dans un règlement global de coordination de l'imposition des revenus des travailleurs au niveau européen, qui serait en quelque sorte le pendant fiscal de la réglementation existant en matière de sécurité sociale¹⁵⁸³. Toutefois, malgré les initiatives récentes de la Commission pour remédier aux obstacles fiscaux transfrontaliers rencontrés par les citoyens européens¹⁵⁸⁴, une telle réforme nécessitera encore quelques arrêts *Schumacker* et *Imfeld et Garcet* pour que les États membres se convainquent de sa nécessité.

(1583) Règlement n° 883/2004 du 29 avril 2004, *J.O.U.E.*, L 166 du 30 avril 2004, p. 1.

(1584) Voy. en particulier le lancement d'une consultation sur les problèmes fiscaux transfrontaliers rencontrés par les particuliers en avril 2014 et la mise en place d'un groupe d'experts *ad hoc* en juin 2014 (plus d'informations disponibles sur le site de la DG TAXUD de la Commission européenne).

