

Arrêt de la Cour
Affaire C-209/01

Theodor Schilling et Angelica Fleck-Schilling
contre
Finanzamt Nürnberg-Süd

(demande de décision préjudicielle, formée par le Bundesfinanzhof)

«Libre circulation des travailleurs – Fonctionnaires et agents des Communautés européennes –
Maintien du domicile fiscal dans l'État membre d'origine – Impôt sur le revenu – Déduction des
dépendances pour une employée de maison»

Conclusions de l'avocat général M. A. Tizzano, présentées le 06 mars 2003 Arrêt de la Cour
(cinquième chambre) du 13 novembre 2003

Sommaire de l'arrêt

*Libre circulation des personnes – Travailleurs – Égalité de traitement – Personnes ayant quitté
leur État d'origine pour travailler en tant que fonctionnaires des Communautés européennes dans
un autre État membre – Dépenses engagées pour une employée de maison dans ce dernier État
– Domicile fiscal dans l'État d'origine – Déduction de ces dépenses de leurs revenus imposables –
Refus – Inadmissibilité*

*(Traité CE, art. 48 (devenu, après modification, art. 39 CE); protocole sur les privilèges et
immunités des Communautés européennes, art. 14)* L'article 48 du traité (devenu, après
modification, article 39 CE), en liaison avec l'article 14 du protocole sur les privilèges et immunités
des Communautés européennes, s'oppose à ce que des fonctionnaires des Communautés
européennes originaires d'Allemagne, qui résident au Luxembourg, où ils exercent leurs activités
en tant que fonctionnaires, et qui ont engagé des dépenses pour une employée de maison dans
ce dernier État membre, ne puissent pas déduire ces dépenses de leurs revenus imposables en
Allemagne en raison du fait que les cotisations versées pour l'employée de maison n'ont pas été
payées au régime légal d'assurance pension de cet État, mais au régime luxembourgeois.

(cf. point 44 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
11 novembre 2003(1)

«Libre circulation des travailleurs – Fonctionnaires et agents des Communautés européennes –
Maintien du domicile fiscal dans l'État membre d'origine – Impôt sur le revenu – Déduction des
dépendances pour une employée de maison»

Dans l'affaire C-209/01,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le
Bundesfinanzhof (Allemagne) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction
entre

Theodor Schilling, Angelika Fleck-Schilling

et

Finanzamt Nürnberg-Süd,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 48 du traité CE (devenu, après modification, article 39 CE) et de l'article 14, premier alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes,

LA COUR (cinquième chambre),,

composée de M. D. A. O. Edward, faisant fonction de président de la cinquième chambre, MM. A. La Pergola et S. von Bahr (rapporteur), juges,
avocat général: M. A. Tizzano,
greffier: M. R. Grass,
considérant les observations écrites présentées:

– pour M. Schilling et M^{me} Fleck-Schilling, par M. H. Hacker, Steuerberater,
– pour la Commission des Communautés européennes, par MM. J.-F. Pasquier et H. Kreppel, en qualité d'agents,
ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 11 novembre 2003,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 21 février 2001, parvenue à la Cour le 21 mai suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en vertu de l'article 234 CE, quatre questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 48 du traité CE (devenu, après modification, article 39 CE) et de l'article 14, premier alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes (ci-après le «protocole»).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant M. Schilling et son épouse, M^{me} Fleck-Schilling, au Finanzamt Nürnberg-Süd au sujet de la déductibilité fiscale en Allemagne de dépenses exposées pour une employée de maison travaillant au Luxembourg.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 13 du protocole dispose:

«Dans les conditions et suivant la procédure fixée par le Conseil statuant sur proposition de la Commission, les fonctionnaires et autres agents des Communautés sont soumis au profit de celles-ci à un impôt sur les traitements, salaires et émoluments versés par elles. Ils sont exempts d'impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par les Communautés.»

4 L'article 14, premier et deuxième alinéas, du protocole prévoit:

«Pour l'application des impôts sur les revenus et sur la fortune, des droits de succession ainsi que des conventions tendant à éviter les doubles impositions conclues entre les pays membres des Communautés, les fonctionnaires et autres agents des Communautés qui, en raison uniquement de l'exercice de leurs fonctions au service des Communautés, établissent leur résidence sur le territoire d'un pays membre autre que le pays du domicile fiscal qu'ils possèdent au moment de leur entrée au service des Communautés sont

considérés, tant dans le pays de leur résidence que dans le pays du domicile fiscal, comme ayant conservé leur domicile dans ce dernier pays si celui-ci est membre des Communautés. Cette disposition s'applique également au conjoint dans la mesure où celui-ci n'exerce pas d'activité professionnelle propre ainsi qu'aux enfants à charge et sous la garde des personnes visées au présent article.

Les biens meubles appartenant aux personnes visées à l'alinéa précédent et situés sur le territoire de l'État de séjour sont exonérés de l'impôt sur les successions dans cet État; pour l'établissement de cet impôt, ils sont considérés comme se trouvant dans l'État du domicile fiscal, sous réserve des droits des États tiers et de l'application éventuelle des dispositions des conventions internationales relatives aux doubles impositions.»

5 L'article 48 du traité est libellé comme suit:

«1. La libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de la Communauté au plus tard à l'expiration de la période de transition.

2. Elle implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail.

3. Elle comporte le droit, sous réserve des limitations justifiées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique:

a) de répondre à des emplois effectivement offerts,

b) de se déplacer à cet effet librement sur le territoire des États membres,

c) de séjourner dans un des États membres afin d'y exercer un emploi conformément aux dispositions législatives, réglementaires et administratives régissant l'emploi des travailleurs nationaux,

d) de demeurer, dans des conditions qui feront l'objet de règlements d'application établis par la Commission, sur le territoire d'un État membre, après y avoir occupé un emploi.

4. Les dispositions du présent article ne sont pas applicables aux emplois dans l'administration publique.»

La réglementation nationale

6 L'article 1^{er}, paragraphes 1 et 4, de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu), du 7 septembre 1990 (BGBl. 1990 I, p. 1898, et rectificatif du 7 mars 1991, BGBl. 1991 I, p. 808, ci-après l'«EStG»), dispose:

«Obligation fiscale

1. Les personnes physiques qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire national sont intégralement assujetties à l'impôt sur le revenu. [...]

4. Les personnes physiques qui n'ont ni leur domicile ni leur résidence habituelle sur le territoire national sont partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu [...] lorsqu'elles perçoivent des revenus nationaux au sens de l'article 49.»

7 Aux termes de l'article 10, paragraphe 1, point 8, de l'EStG, dans sa version applicable à l'affaire au principal:

«Dépenses exceptionnelles

1. Les dépenses exceptionnelles correspondent aux dépenses suivantes, dès lors qu'il ne s'agit ni de charges d'exploitation ni de charges professionnelles:

[...]

8) Les dépenses du contribuable engagées jusqu'à concurrence de 12 000 DEM par année civile pour une employée de maison, lorsque les cotisations obligatoires sont versées, au titre de la relation d'emploi, au régime légal d'assurance pension national. [...]

8 L'article 50, paragraphe 1, de l'EStG énonce:

«Dispositions spécifiques de l'article 50 concernant les assujettis partiels

1. [...] les articles [...] 10 [...] ne sont pas applicables. [...]

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 Au cours des années 1991 et 1992, les époux Schilling travaillaient en qualité de fonctionnaires des Communautés européennes au Luxembourg, État membre dans lequel

ils avaient leur résidence ainsi que leur centre d'intérêts et où vivaient leurs trois enfants, nés en 1982, 1983 et 1986. En Allemagne, État membre d'origine des époux Schilling, M. Schilling percevait des revenus de locations et d'affermages ainsi que, dans une moindre mesure, au cours de la période d'imposition 1992, des revenus issus d'un travail indépendant.

10 Le litige au principal porte sur la déduction en Allemagne des dépenses exposées pour une employée de maison engagée au Luxembourg, à l'égard de laquelle les époux Schilling avaient versé les cotisations obligatoires au régime légal d'assurance pension luxembourgeois. Le Finanzamt Nürnberg-Süd a refusé cette déduction au motif qu'aucune cotisation n'avait été versée au régime légal d'assurance pension allemand, conformément à l'article 10, paragraphe 1, point 8, de l'ESTG.

11 La réclamation et le recours contentieux introduits par les époux Schilling ont été rejetés. Dans leur pourvoi en «Revision» devant le Bundesfinanzhof, ils ont fait valoir que l'article 14 du protocole vise à maintenir la relation fiscale entre le fonctionnaire des Communautés européennes et son État membre d'origine comme si ce fonctionnaire n'avait jamais quitté ledit État. Dans l'affaire au principal, cette disposition permettrait de faire comme si les cotisations obligatoires versées à l'assurance pension luxembourgeoise avaient été payées en Allemagne. En outre, l'interprétation juridique du Finanzamt Nürnberg-Süd serait contraire au principe communautaire d'égalité de traitement.

12 Le Bundesfinanzhof constate que, conformément à l'article 10, paragraphe 1, point 8, de l'ESTG dans la version applicable à l'affaire au principal, les dépenses engagées pour une employée de maison pouvaient, jusqu'à un montant de 12 000 DEM, être déduites en tant que dépenses exceptionnelles lorsque des cotisations obligatoires avaient été versées, par l'employeur, au régime légal d'assurance pension national. Cette déduction n'était admise que si le foyer des contribuables comptait deux enfants n'ayant pas encore atteint l'âge de 10 ans au début de l'année civile. Le Bundesfinanzhof précise que, selon l'exposé des motifs de la loi (BTDrucks 11/4688, p. 10, notamment p. 12), la limitation au régime légal d'assurance pension national était essentiellement basée sur des considérations liées à la politique économique, sociale et du marché du travail. Selon le Bundesfinanzhof, il s'agissait, pour les familles comprenant des enfants ou des personnes nécessitant des soins, de réduire, notamment pour les femmes, la charge et les désavantages découlant de la tenue du foyer, de l'exercice d'une profession et de la fourniture de soins. Par cette mesure, le législateur aurait voulu créer des emplois supplémentaires et remédier aux effets préjudiciables du travail au noir tant pour les travailleurs concernés que pour le régime légal de l'assurance pension national.

13 Le Bundesfinanzhof considère que la portée de l'article 14, premier alinéa, du protocole est incertaine. Le domicile fiscal fictif que cette disposition instaure pourrait servir uniquement à justifier l'assujettissement illimité et le lieu de résidence au sens des conventions préventives de double imposition (voir article 4 du modèle des conventions fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économiques de 1977). En revanche, si ladite disposition était comprise de manière plus large, au sens que lui donnent les époux Schilling, la fiction pourrait s'appliquer aux circonstances de fait se rapportant directement au domicile. Le versement à la caisse de sécurité sociale luxembourgeoise devrait alors être considéré comme ayant été effectué auprès d'une caisse de sécurité sociale allemande.

14 Le Bundesfinanzhof considère que l'article 14, premier alinéa, du protocole doit être interprété de manière stricte. Cette interprétation serait confortée non seulement par l'absence de compétence de la Communauté en matière d'impôts directs, mais aussi par le deuxième alinéa du même article. Selon cette dernière disposition, les biens meubles situés sur le territoire de l'État de séjour seraient considérés, pour l'impôt sur les successions, comme se trouvant dans l'État membre d'origine. Le lieu où se trouvent les biens serait donc également fictif. Le Bundesfinanzhof estime que, si l'article 14, premier alinéa, du protocole avait le large contenu que lui prêtent les époux Schilling, le deuxième alinéa du même article ne serait pas nécessaire. Selon cette juridiction, il convient

également de tenir compte du fait qu'il existe de nombreuses autres dispositions en droit fiscal allemand qui ne favorisent que des situations nationales. Une interprétation stricte semblerait également s'imposer en raison du fait que les fonctionnaires des Communautés européennes sont déjà avantagés par l'imposition comparativement moins élevée de leurs rémunérations.

15 Le Bundesfinanzhof ajoute que, au cas où la Cour arriverait à la conclusion que l'article 10, paragraphe 1, point 8, de l'EstG n'est pas contraire à l'article 14, premier alinéa, du protocole, se poserait alors la question de la conformité de ladite disposition nationale avec l'article 48 du traité. Selon ladite juridiction, il convient toutefois de déterminer si l'article 48, paragraphe 4, du traité doit être interprété en ce sens qu'un fonctionnaire des Communautés européennes ne peut pas invoquer ledit article.

16 Le Bundesfinanzhof estime que, si la Cour parvenait à la conclusion que la disposition nationale en cause au principal est contraire à l'article 48 du traité, se poserait alors la question de savoir si les principes dégagés dans l'arrêt du 26 janvier 1993, Werner (C-112/91, Rec. p. I-429), pourraient être appliqués à l'affaire au principal. Dans cet arrêt, la Cour aurait constaté que le droit communautaire ne fait pas obstacle à ce qu'un État membre frappe ses ressortissants qui exercent une activité professionnelle sur son territoire d'une charge fiscale plus lourde lorsqu'ils résident dans un autre État membre. Le Bundesfinanzhof éprouve des doutes quant à la pertinence de l'arrêt Werner, précité. En effet, dans celui-ci, le seul lien avec l'étranger aurait été la résidence. En revanche, dans l'affaire au principal, les époux Schilling auraient travaillé et vécu dans un autre État membre. Le lien avec l'étranger serait donc bien plus fort.

17 Dans ces circonstances, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les quatre questions préjudicielles suivantes:

«1) Le fait que des ressortissants allemands travaillant au Luxembourg en qualité de fonctionnaires des Communautés européennes et vivant dans ce pays n'ont pas le droit de déduire de l'assiette de l'impôt sur le revenu, en application de l'article 10, paragraphe 1, point 8, de l'Einkommensteuergesetz, les dépenses engagées pour une employée de maison travaillant au Luxembourg au motif que les cotisations versées au régime légal d'assurance pension pour l'employée de maison n'ont pas été payées à l'assurance pension allemande est-il contraire à l'article 14, premier alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes [...]?

2) En cas de réponse négative à la première question, l'article 48, paragraphe 4, du traité CE doit-il être interprété en ce sens qu'un agent des Communautés européennes ne peut pas invoquer l'article 48 dudit traité?

3) En cas de réponse négative à la deuxième question, le fait qu'un agent des Communautés européennes vivant au Luxembourg, considéré comme résidant en Allemagne et versant des cotisations pour une employée de maison au régime légal d'assurance pension luxembourgeois, n'a pas droit à la déduction pour dépenses exceptionnelles en application de l'article 10, paragraphe 1, point 8, de l'Einkommensteuergesetz est-il contraire à l'article 48 du traité CE?

4) En cas de réponse positive à la troisième question, les principes dégagés dans l'arrêt [...] Werner [, précité], peuvent-ils être appliqués en l'espèce?»

Sur la demande de réouverture de la procédure

18 Par requête déposée au greffe de la Cour le 1^{er} avril 2003, les époux Schilling ont demandé la réouverture de la procédure orale ou de la procédure écrite pour autant que la Cour aurait l'intention de fonder son arrêt sur un argument de M. l'avocat général, formulé au point 80 de ses conclusions, qui n'aurait pas été débattu entre les parties. Selon cet argument, une interprétation de l'article 14 du protocole dans le sens proposé par les époux Schilling aurait pour effet de leur assurer un traitement économique de faveur, dénué de toute justification objective.

19 À cet égard, il convient de rappeler que la Cour peut d'office ou sur proposition de l'avocat général, ou encore à la demande des parties, ordonner la réouverture de la procédure orale, conformément à l'article 61 de son règlement de procédure, si elle considère qu'elle est insuffisamment éclairée ou que l'affaire doit être tranchée sur la base d'un argument qui n'a pas été débattu entre les parties (voir, notamment, arrêts du 18 juin 2002, Philips, C-299/99, Rec. p. I-5475, point 20, et du 7 novembre 2002, Hirschfeldt/AEE, C-184/01 P, Rec. p. I-10173, point 30).

20 La Cour considère qu'il n'y a pas lieu d'ordonner en l'espèce la réouverture de la procédure orale ou de la procédure écrite. Par conséquent, il convient de rejeter la demande tendant à une telle réouverture.

Sur les questions préjudicielles

21 Par ses quatre questions préjudicielles, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le droit communautaire, notamment l'article 48 du traité et l'article 14 du protocole, s'oppose à ce que des fonctionnaires des Communautés européennes originaires d'Allemagne, résidant au Luxembourg et ayant engagé des dépenses pour une employée de maison dans ce dernier État membre, ne puissent pas déduire ces dépenses de leurs revenus imposables en Allemagne en raison du fait que les cotisations versées pour l'employée de maison n'ont pas été payées au régime légal d'assurance pension allemand mais au régime luxembourgeois.

22 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire et, par conséquent, s'abstenir de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité (voir, notamment, arrêt du 12 décembre 2002, De Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, point 75).

23 Tout ressortissant communautaire, indépendamment de son lieu de résidence et de sa nationalité, qui a fait usage du droit à la libre circulation des travailleurs et qui a exercé une activité professionnelle dans un État membre autre que celui de résidence, relève du champ d'application de l'article 48 du traité (arrêt De Groot, précité, point 76).

24 En outre, il résulte d'une jurisprudence constante que l'ensemble des dispositions du traité relatives à la libre circulation des personnes visent à faciliter, pour les ressortissants communautaires, l'exercice d'activités professionnelles de toute nature sur le territoire de la Communauté et s'opposent aux mesures qui pourraient défavoriser ces ressortissants lorsqu'ils souhaitent exercer une activité économique sur le territoire d'un autre État membre (arrêts du 7 juillet 1992, Singh, C-370/90, Rec. p. I-4265, point 16; du 26 janvier 1999, Terhoeve, C-18/95, Rec. p. I-345, point 37; du 27 janvier 2000, Graf, C-190/98, Rec. p. I-493, point 21, et du 15 juin 2000, Seherer, C-302/98, Rec. p. I-4585, point 32).

25 À cet égard, des dispositions qui empêchent ou dissuadent un ressortissant d'un État membre de quitter son État d'origine pour exercer son droit à la libre circulation constituent des entraves à cette liberté même si elles s'appliquent indépendamment de la nationalité des travailleurs concernés (voir, notamment, arrêt du 2 octobre 2003, Van Lent, C-232/01, non encore publié au Recueil, point 16).

26 Ainsi, même si, selon leur libellé, les dispositions relatives à la libre circulation des travailleurs visent notamment à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État d'origine entrave la libre acceptation et l'exercice d'un emploi par l'un de ses ressortissants dans un autre État membre (voir, notamment, arrêt De Groot, précité, point 79).

27 Par conséquent, la circonstance que les époux Schilling possèdent la nationalité allemande ne saurait les empêcher d'invoquer les règles relatives à la libre circulation des travailleurs à l'encontre de l'État membre dont ils sont les ressortissants dès lors que, ayant fait usage de leur droit à la libre circulation, ils ont exercé une activité professionnelle dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt De Groot, précité, point 80).

28 Il convient également de rappeler que, selon une jurisprudence constante, un ressortissant communautaire travaillant dans un État membre autre que l'État d'origine ne perd pas la qualité de travailleur, au sens de l'article 48, paragraphe 1, du traité, du fait qu'il occupe un emploi auprès d'une organisation internationale, même si les conditions de son entrée et de son séjour dans le pays d'emploi sont spécialement régies par une convention internationale (arrêts du 15 mars 1989, Echternach et Moritz, 389/87 et 390/87, Rec. p. 723, point 11; du 27 mai 1993, Schmid, C-310/91, Rec. p. I-3011, point 20, et du 3 octobre 2000, Ferlini, C-411/98, Rec. p. I-8081, point 42).

29 Il convient toutefois de relever que les fonctionnaires et autres agents des Communautés européennes sont soumis à des règles particulières en matière fiscale, qui les distinguent des autres travailleurs.

30 Ainsi, si les époux Schilling ont quitté leur État membre d'origine, à savoir l'Allemagne, pour exercer des emplois de fonctionnaires des Communautés européennes dans un autre État membre, c'est-à-dire au Luxembourg, leur traitement de fonctionnaire n'est imposé ni dans l'un ni dans l'autre de ces deux États membres, mais, conformément à l'article 13 du protocole, selon le régime fiscal autonome des Communautés européennes, prévu par le règlement (CEE, Euratom, CECA) n° 260/68 du Conseil, du 29 février 1968, portant fixation des conditions et de la procédure d'application de l'impôt établi au profit des Communautés européennes (JO L 56, p. 8).

31 Conformément à l'article 14 du protocole, l'État membre d'origine, où est maintenu le domicile fiscal du fonctionnaire ou de l'agent, reste en principe compétent pour imposer tous les autres revenus de ces personnes et soumettre celles-ci à l'impôt sur la fortune ainsi qu'aux droits de succession. Les fonctionnaires et autres agents visés à l'article 14 du protocole ont, par voie de conséquence, le droit de demander les déductions fiscales qui sont prévues par le régime fiscal national de l'État membre d'origine et qui ne sont pas liées à leur traitement de fonctionnaire ou d'agent.

32 Il y a lieu de constater qu'il semble ressortir de l'ordonnance de renvoi que la déduction fiscale en cause au principal n'est pas liée au revenu professionnel des contribuables et qu'aucun lien n'existe, dès lors, avec le traitement des fonctionnaires et des autres agents des Communautés européennes visé à l'article 13 du protocole.

33 Il en résulte qu'un fonctionnaire des Communautés européennes, d'origine allemande, qui, tout en travaillant dans un autre État membre, maintient sa résidence habituelle dans son État d'origine et qui engage une employée de maison dans cet État en versant des cotisations au régime légal d'assurance pension national peut bénéficier de la déduction fiscale en cause au principal.

34 En revanche, des personnes se trouvant dans la situation des époux Schilling, qui ont quitté leur État d'origine pour travailler en tant que fonctionnaires des Communautés européennes dans un autre État membre, ne sont normalement pas en mesure de bénéficier de cet avantage fiscal.

35 En effet, ces personnes, qui engagent une employée de maison dans leur nouvel État de résidence en versant des cotisations sociales au régime de sécurité sociale de cet État, ne peuvent qu'exceptionnellement remplir une condition, telle que celle en cause au principal, exigeant d'avoir versé des cotisations au régime légal d'assurance pension de leur État membre d'origine.

36 Des personnes se trouvant dans la situation des époux Schilling sont dès lors défavorisées par rapport aux personnes qui sont dans une situation identique, à l'exception du fait qu'elles ont maintenu leur résidence habituelle dans leur État d'origine.

37 Dans ces circonstances, il apparaît qu'une condition telle que celle énoncée à l'article 10, paragraphe 1, point 8, de l'ESTG est susceptible de dissuader les ressortissants d'un État membre de quitter cet État pour exercer une activité professionnelle, en tant que fonctionnaires des Communautés européennes, sur le territoire d'un autre État membre et qu'elle constitue ainsi une entrave à la libre circulation des travailleurs.

38 La possibilité de justifier cette entrave à la libre circulation des travailleurs n'a pas été mentionnée par le Bundesfinanzhof ou par les intéressés ayant soumis des observations à la Cour.

39 Il convient toutefois d'examiner si ladite entrave est susceptible d'être justifiée au regard des dispositions du traité.

40 À cet égard, il y a lieu, premièrement, de constater que la réglementation nationale en cause au principal vise, selon le Bundesfinanzhof, à aider les familles nombreuses, à créer des emplois supplémentaires et à lutter contre le travail au noir. Il n'apparaît pas que ces objectifs seraient mis en péril si l'avantage fiscal en cause était également accordé aux personnes qui versent des cotisations sociales dans un autre État membre. Il convient d'ajouter que, aussi légitime que soit la poursuite de ces objectifs, ils ne sauraient justifier qu'il soit porté atteinte aux droits que les particuliers tirent des dispositions du traité consacrant leurs libertés fondamentales.

41 Il convient, deuxièmement, de relever que la Cour a jugé que la nécessité de garantir la cohérence d'un régime fiscal peut justifier une réglementation de nature à restreindre les libertés fondamentales (voir arrêts du 28 janvier 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, point 28; *Commission/Belgique*, C-300/90, Rec. p. I-305, point 21, et *De Groot*, précité, point 106), s'il existe un lien direct, s'agissant d'un seul et même contribuable, entre l'octroi d'un avantage fiscal et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal, effectués dans le cadre d'une même imposition (voir arrêts du 6 juin 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. p. I-4071, point 57, et du 3 octobre 2002, *Danner*, C-136/00, Rec. p. I-8147, point 36).

42 Or, aucun lien de cette nature ne semble exister dans l'affaire au principal entre l'avantage fiscal, à savoir le droit à déduction visé, et un revenu imposable particulier.

43 Dans ces conditions, l'entrave à la libre circulation des travailleurs résultant de l'article 10, paragraphe 1, point 8, de l'ESTG ne saurait être justifiée au titre de la nécessité de préserver la cohérence fiscale.

44 Il convient dès lors de répondre aux questions posées par le Bundesfinanzhof que l'article 48 du traité, en liaison avec l'article 14 du protocole, s'oppose à ce que des fonctionnaires des Communautés européennes originaires d'Allemagne, qui résident au Luxembourg, où ils exercent leurs activités en tant que fonctionnaires, et qui ont engagé des dépenses pour une employée de maison dans ce dernier État membre, ne puissent pas déduire ces dépenses de leurs revenus imposables en Allemagne en raison du fait que les cotisations versées pour l'employée de maison n'ont pas été payées au régime légal d'assurance pension allemand mais au régime luxembourgeois.

Sur les dépens

45 Les frais exposés par la Commission, qui a soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 21 février 2001, dit pour droit:

L'article 48 du traité CE (devenu, après modification, article 39 CE), en liaison avec l'article 14 du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes, s'oppose à ce que des fonctionnaires des Communautés européennes originaires d'Allemagne, qui résident au Luxembourg, où ils exercent leurs activités en tant que fonctionnaires, et qui ont engagé des dépenses pour une employée de maison dans ce dernier État membre, ne puissent pas déduire ces dépenses de leurs revenus imposables en Allemagne en raison du fait que les cotisations versées pour l'employée de maison n'ont pas été payées au régime légal d'assurance pension allemand mais au régime luxembourgeois.

Edward

La Pergola

von Bahr

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 11 novembre 2003.

Le greffier

Le président

R. Grass

V. Skouris

1 – Langue de procédure: l'allemand.