

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)  
8 mai 1990 \*

Dans l'affaire C-175/88,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Conseil d'État du Luxembourg et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction, entre

**Klaus Biehl**, domicilié à Aachen (République fédérale d'Allemagne),

et

**Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg,**

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 7 et 48 du traité CEE,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de Sir Gordon Slynn, président de chambre, MM. M. Zuleeg, président de chambre, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida et F. Grévisse, juges,

avocat général: M. M. Darmon

greffier: M<sup>me</sup> B. Pastor, administrateur

considérant les observations écrites présentées:

— pour l'administration des contributions du grand-duché de Luxembourg, par M<sup>c</sup> Loesch, avocat au barreau de Luxembourg,

— pour la Commission, par M. Séché, conseiller juridique, en qualité d'agent,

\* Langue de procédure: le français.

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M. Biehl, représenté par M<sup>e</sup> Rogalla, avocat au barreau de Münster, de l'administration des contributions du grand-duché de Luxembourg et de la Commission à l'audience du 8 novembre 1989,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 24 janvier 1990,

rend le présent

### Arrêt

- 1 Par arrêt du 21 juin 1988, parvenu à la Cour le 29 juin suivant, le Conseil d'État du Luxembourg a posé, en application de l'article 177 du traité CEE, une question relative à l'interprétation des articles 7 et 48 de ce traité.
- 2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant M. Biehl à l'administration des contributions du grand-duché de Luxembourg au sujet du remboursement d'un trop-perçu au titre de l'impôt sur le revenu.
- 3 M. Biehl, qui est de nationalité allemande, a été domicilié au grand-duché de Luxembourg du 15 novembre 1973 au 31 octobre 1983. Durant cette période, il a exercé une activité salariée dans cet État membre. Depuis le 1<sup>er</sup> novembre 1983, il a transféré son domicile en République fédérale d'Allemagne où il exerce une activité professionnelle.

- 4 Pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1983 au 31 octobre 1983, l'employeur luxembourgeois de M. Biehl a opéré des retenues sur le salaire de ce dernier au titre de l'impôt sur le revenu. Lors de l'établissement définitif de l'impôt pour l'exercice fiscal 1983, il s'est avéré que le montant des retenues opérées par l'employeur luxembourgeois était supérieur au montant total des impôts dus par M. Biehl.
- 5 M. Biehl a demandé à l'administration des contributions du grand-duché de Luxembourg le remboursement du trop-perçu au titre de l'impôt sur le revenu. Le bureau d'imposition de Luxembourg a rejeté cette demande en se fondant sur l'article 154 (6) de la loi sur l'impôt sur le revenu (Mémorial A n° 79, du 6 décembre 1967, ci-après « LIR »). L'intéressé a introduit un recours contre la décision du bureau d'imposition, qui a été rejeté, sur le même fondement, par le directeur des contributions.
- 6 L'article 154 (6) de la LIR dispose que:  
  
« Les retenues sur les revenus de capitaux dûment opérées restent acquises au Trésor et ne peuvent être sujettes à restitution. Il en est de même de la retenue de l'impôt sur les traitements et salaires opérée à charge des salariés qui sont contribuables résidents pendant une partie de l'année seulement parce qu'ils s'établissent au pays ou parce qu'ils quittent le pays au courant de l'année. »
- 7 M. Biehl a attaqué la décision du directeur des contributions devant le Conseil d'État du Luxembourg. Selon lui, l'article 154 (6) de la LIR établit, entre les contribuables, une discrimination dissimulée interdite par le droit communautaire du fait que cette disposition s'applique de façon prépondérante à des contribuables qui ne sont pas de nationalité luxembourgeoise.
- 8 L'administration des contributions a opposé à cette argumentation qu'une différence de traitement entre deux catégories distinctes de contribuables ne constitue pas une discrimination interdite par le droit communautaire si elle est justifiée par des raisons objectives. De telles raisons existeraient bien en l'espèce. L'article 154 (6) de la LIR viserait, en effet, à empêcher que les contribuables qui s'établissent à l'étranger obtiennent, dans certaines hypothèses, un avantage injustifié par rapport aux contribuables qui restent domiciliés au grand-duché de Luxembourg.

- 9 C'est dans ces conditions que la juridiction nationale a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question suivante:

« L'article 7 du traité CEE ou un autre texte du droit communautaire, notamment l'article 48 du traité garantissant la libre circulation des travailleurs, fait-il obstacle à ce que la législation fiscale d'un État membre prévoie que les retenues d'impôt sur les traitements et salaires opérées à charge d'un salarié ressortissant d'un État membre, qui est contribuable résident pendant une partie de l'année seulement parce qu'il s'établit au pays ou parce qu'il quitte le pays au courant de l'année fiscale, restent acquises au Trésor et ne puissent pas être sujettes à restitution? »

- 10 Pour un plus ample exposé des faits et de la réglementation applicable, ainsi que pour l'exposé des observations écrites qui ont été déposées devant la Cour, il est renvoyé au rapport d'audience. Ces éléments du dossier ne sont repris ci-dessous que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.
- 11 Il convient de rappeler, d'abord, qu'aux termes de l'article 48, paragraphe 2, du traité la libre circulation des travailleurs implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, notamment, en ce qui concerne la rémunération.
- 12 Le principe d'égalité de traitement en matière de rémunération serait privé d'effet s'il pouvait y être porté atteinte par des dispositions nationales discriminatoires en matière d'impôt sur le revenu. C'est pourquoi le Conseil a prescrit à l'article 7 de son règlement (CEE) n° 1612/68, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté (JO L 257, p. 2), que les travailleurs ressortissants d'un État membre doivent bénéficier, sur le territoire d'un autre État membre, des mêmes avantages fiscaux que les travailleurs nationaux.
- 13 Il y a lieu de relever, ensuite, que, selon la jurisprudence de la Cour, les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (arrêt du 12 février 1974, Sotgiu, point 11, 152/73, Rec. p. 153).

- 14 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. En effet, ce seront souvent ces derniers qui quitteront le pays en cours d'année ou qui s'y établiront.
- 15 Afin de justifier la disposition nationale mise en cause dans le litige au principal, l'administration des contributions a fait valoir que l'objectif de cette disposition était de garantir le système de progressivité de l'impôt. A cet égard, elle a exposé que le contribuable qui s'établit au Grand-Duché ou qui le quitte en cours d'année (ci-après « contribuable résident temporaire ») répartit ses revenus, et donc son imposition, sur au moins deux États, à savoir, d'une part, le Grand-Duché et, d'autre part, l'État membre qu'il a quitté ou celui dans lequel il s'établit. Cette circonstance fausserait le système d'imposition. En effet, pour un revenu annuel égal, le contribuable résident temporaire, du fait qu'il a perçu successivement des revenus dans deux États membres, bénéficierait, s'il obtenait le remboursement du trop-perçu d'impôt, d'un taux d'imposition plus favorable que celui appliqué aux revenus d'un contribuable résident qui, lui, doit déclarer au Grand-Duché l'ensemble de ses revenus, qu'ils soient ou non d'origine nationale.
- 16 Cette justification ne peut être retenue. En effet, une disposition nationale comme celle en cause est susceptible d'enfreindre le principe de l'égalité de traitement dans différentes situations. Tel est notamment le cas lorsque le contribuable résident temporaire n'a pas perçu durant l'exercice fiscal des revenus dans le pays qu'il a quitté ou dans celui où il s'établit. Dans une telle situation, ce contribuable est désavantagé par rapport au contribuable résident puisqu'il sera privé du droit au remboursement du trop-perçu d'impôt auquel a toujours droit le contribuable résident.
- 17 A l'audience, l'administration des contributions a encore fait observer qu'il existe, en droit luxembourgeois, une procédure gracieuse permettant aux contribuables résidents temporaires d'obtenir le remboursement du trop-perçu d'impôt en démontrant les conséquences inévitables que l'application de l'article 154 (6) de la LIR a entraînées pour eux.

- 18 A cet égard, à supposer même que les contribuables aient un droit à introduire un recours gracieux en vue d'obtenir que leur situation soit réexaminée, il y a lieu de souligner que le gouvernement luxembourgeois n'a fait état d'aucune disposition qui imposerait à l'administration des contributions l'obligation de remédier en toute hypothèse aux conséquences discriminatoires qui résulteraient de l'application de la disposition nationale mise en cause.
- 19 Il convient, dès lors, de répondre à la juridiction nationale que l'article 48, paragraphe 2, du traité fait obstacle à ce que la législation fiscale d'un État membre prévoie que les retenues d'impôt sur les traitements et salaires opérées à charge d'un salarié ressortissant d'un État membre, qui est contribuable résident pendant une partie de l'année seulement parce qu'il s'établit au pays ou parce qu'il quitte le pays au courant de l'année fiscale, restent acquises au Trésor et ne puissent pas être sujettes à restitution.

### **Sur les dépens**

- 20 Les frais exposés par la Commission des Communautés européennes, 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 nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Conseil d'État du Luxembourg, par arrêt du 21 juin 1988, dit pour droit:

**L'article 48, paragraphe 2, du traité fait obstacle à ce que la législation fiscale d'un État membre prévoie que les retenues d'impôt sur les traitements et salaires opérées**

à charge d'un salarié ressortissant d'un État membre, qui est contribuable résident pendant une partie de l'année seulement parce qu'il s'établit au pays ou parce qu'il quitte le pays au courant de l'année fiscale, restent acquises au Trésor et ne puissent pas être sujettes à restitution.

Slynn

Zuleeg

Joliet

Moitinho de Almeida

Grévisse

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 8 mai 1990.

Le greffier

Le président de la cinquième chambre

J.-G. Giraud

G. Slynn