

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)
26 octobre 1995 *

Dans l'affaire C-151/94,

Commission des Communautés européennes, représentée par M^{me} Hélène Michard et M. Enrico Traversa, membres du service juridique, en qualités d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg auprès de M. Carlos Gómez de la Cruz, membre du même service, Centre Wagner, Kirchberg,

partie requérante,

contre

Grand-duché de Luxembourg, représenté par M. Nicolas Schmit, conseiller de légation 1^{re} classe, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg au ministère des Affaires étrangères, 5, rue Notre-Dame,

partie défenderesse,

ayant pour objet de faire constater que le grand-duché de Luxembourg, en maintenant en vigueur des dispositions en vertu desquelles l'excédent des retenues d'impôts perçues sur les traitements et salaires d'un ressortissant d'un État membre, qui a résidé sur le territoire national et/ou y a exercé une activité salariée pendant une partie de l'année d'imposition seulement, reste acquis au Trésor et ne

* Langue de procédure: le français.

peut être sujet ni à restitution ni à régularisation, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 48, paragraphe 2, du traité CE et du règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, en particulier de son article 7, paragraphe 2 (JO L 257, p. 2),

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. C. N. Kakouris, président de chambre, G. Hirsch, G. F. Mancini (rapporteur), F. A. Schockweiler et H. Ragnemalm, juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les parties en leur plaidoirie à l'audience du 22 juin 1995, à laquelle le grand-duché de Luxembourg était représenté par M^e Elvinger, avocat au barreau de Luxembourg, et la Commission, par M. Gérard Berscheid, membre du service juridique, en qualité d'agent,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 19 septembre 1995,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 3 juin 1994, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CE, un recours visant à faire constater que, en maintenant en vigueur des dispositions en vertu desquelles l'excédent des retenues d'impôts perçues sur les traitements et salaires d'un ressortissant d'un État membre, qui a résidé sur le territoire national et/ou y a exercé une activité salariée pendant une partie de l'année d'imposition seulement, reste acquis au Trésor et ne peut être sujet ni à restitution ni à régularisation, le grand-duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 48, paragraphe 2, du traité CE et de l'article 7, paragraphe 2, du règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté (JO L 257, p. 2).
- 2 La législation fiscale luxembourgeoise prévoit que le remboursement du trop-perçu au titre de l'impôt sur le revenu s'opère différemment selon que le contribuable est admis à l'imposition par voie d'assiette ou non.
- 3 Le premier cas concerne le contribuable qui a perçu un traitement ou un salaire dépassant *un certain plafond* ou a des revenus importants non passibles de retenues à la source et qui, pour ce motif, a été tenu de faire une déclaration annuelle de ses revenus à l'administration compétente, laquelle, sur cette base, a établi un bulletin d'impôt. Conformément à l'article 154, paragraphe 5, de la loi sur l'impôt sur le revenu (Mémorial A n° 79 du 6 décembre 1967, ci-après la « LIR »), l'excédent d'impôt payé est imputé sur d'autres créances d'impôts ou, à défaut, remboursé d'office au contribuable.

- 4 Le second cas vise le contribuable qui a perçu, pour l'essentiel, des revenus passibles d'une retenue à la source et ne dépassant pas *un certain plafond*. En application de l'article 145, paragraphe 1, de la LIR, il bénéficie d'une régularisation des retenues sur la base d'un décompte annuel.

- 5 Cependant, pour bénéficier de la restitution de l'excédent d'impôt payé, au titre de l'article 154, paragraphe 5, de la LIR ou de la régularisation sur la base d'un décompte annuel, au titre de l'article 145, paragraphe 1, de la LIR, le contribuable doit, au cours de l'année d'imposition, avoir résidé ou, selon le cas, avoir été occupé comme salarié pendant neuf mois au moins sur le territoire luxembourgeois.

- 6 En effet, l'article 154, paragraphe 6, de la LIR dispose:

« la retenue d'impôt sur les traitements et salaires n'est pas sujette à restitution lorsque la retenue a été 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 De même, l'article 145, paragraphe 1, de la LIR prévoit:

« n'ont droit au décompte que le contribuable qui, pendant les douze mois de l'année d'imposition, a eu son domicile fiscal ou son séjour habituel au Grand-Duché, ainsi que le contribuable qui, sans remplir cette condition, y a été occupé comme salarié pendant neuf mois de l'année d'imposition au moins et y a exercé son activité d'une façon continue pendant cette période ».

- 8 Pour que les contribuables ne remplissant pas les conditions visées ci-dessus puissent néanmoins bénéficier d'une restitution « en équité » du trop-perçu d'impôt, ils sont tenus d'introduire un recours gracieux auprès du directeur des contributions, conformément au paragraphe 131, paragraphe 1, de l'Abgabenordnung (loi générale des impôts, ci-après l'« AO »), en invoquant l'existence d'une charge disproportionnée à leurs revenus de l'année.

- 9 La Commission, se référant à l'arrêt du 8 mai 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779), soutient que les articles 145 et 154, paragraphe 6, de la LIR ont pour effet de priver les travailleurs qui, au cours de l'année d'imposition, quittent le pays ou s'y établissent du droit à la restitution du trop-perçu d'impôt dont bénéficient les résidents permanents. La Commission estime, par conséquent, que ces dispositions établissent à l'encontre des contribuables ayant fait usage de leur droit à la libre circulation une discrimination contraire aux articles 48, paragraphe 2, du traité et 7, paragraphe 2, du règlement n° 1612/68.

- 10 En outre, de l'avis de la Commission, l'existence d'une voie de recours gracieuse pour obtenir un réexamen de la situation des contribuables ne constitue pas une garantie suffisante pour la protection des droits conférés directement par le traité en l'absence de modification expresse des dispositions nationales pertinentes.

- 11 Le gouvernement luxembourgeois oppose à cette argumentation que les articles 145 et 154, paragraphe 6, n'ont pas pour but de priver les contribuables résidents temporaires d'une restitution à laquelle auraient droit les contribuables résidents permanents, mais de garantir l'application du principe de la progressivité de l'impôt, en évitant que la procédure ordinairement suivie par les bureaux d'imposition ne procure aux résidents temporaires des restitutions arbitraires, en raison de leur manque d'informations sur le revenu annuel du contribuable. Les dispositions en cause devraient, en outre, être lues en combinaison

avec l'article 131, paragraphe 1, de l'AO sur la base duquel le directeur des contributions peut accorder, dans des cas particuliers, la remise totale ou partielle d'impôts dont le recouvrement serait inéquitable ou ordonner, dans de pareils cas, le remboursement d'impôts déjà acquittés. Par ailleurs, les contribuables seraient spécialement informés de la procédure à suivre pour introduire utilement une demande de restitution en équité.

- 12 Il convient de rappeler d'abord que, selon 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.

- 13 A cet égard, la Cour a estimé, dans l'arrêt Biehl, précité, point 12, que 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 la raison pour laquelle le Conseil a prévu à l'article 7, paragraphe 2, de son règlement n° 1612/68 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.

- 14 Il y a lieu de relever ensuite que, selon une 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, 152/73, Rec. p. 153, point 11).

- 15 Dans l'arrêt Biehl, précité, la Cour a déduit de ce qui précède que l'article 48, paragraphe 2, du traité fait obstacle à ce que la législation fiscale d'un État membre prévoie, à l'instar de l'article 154, paragraphe 6, de la LIR, 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 dans le pays ou parce qu'il le quitte dans le courant de l'année fiscale restent acquises au Trésor et ne peuvent pas être sujettes à restitution. En effet, 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, dès lors que ce seront souvent ces derniers qui quitteront le pays en cours d'année ou qui s'y établiront.

- 16 La même conclusion vaut, par identité de motifs, pour la législation selon laquelle le contribuable qui n'est pas admis à l'imposition par voie d'assiette doit, au cours de l'année fiscale, avoir été occupé sur le territoire national pendant une période de neuf mois au moins pour bénéficier, en vertu de l'article 145 de la LIR, de la régularisation sur la base d'un décompte annuel.
- 17 La circonstance qu'il existe en droit luxembourgeois une procédure gracieuse permettant aux contribuables résidents temporaires de demander à l'administration fiscale le remboursement du trop-perçu d'impôt en démontrant les conséquences inéquitables que l'application de l'article 154, paragraphe 6, ou de l'article 145 de la LIR a entraînées pour eux n'est pas, ainsi que la Cour l'a déjà jugé dans l'arrêt Biehl, précité, points 17 et 18, de nature à remédier en toute hypothèse aux conséquences discriminatoires qui résultent de l'application des dispositions nationales en cause (voir, également, arrêt du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, points 56 et 57).
- 18 Il est, en effet, de jurisprudence constante que l'incompatibilité de dispositions nationales avec les dispositions du traité, même directement applicables, ne peut être définitivement éliminée qu'au moyen de dispositions internes à caractère

contraignant ayant la même valeur juridique que celles qui doivent être modifiées. De simples pratiques administratives, par nature modifiables au gré de l'administration et dépourvues d'une publicité adéquate, ne sauraient être considérées comme constituant une exécution valable des obligations du traité, dès lors qu'elles maintiennent, pour les sujets de droit concernés, un état d'incertitude quant à l'étendue de leurs droits tels que garantis par le traité (voir, notamment, arrêts du 24 mars 1994, Commission/Belgique, C-80/92, Rec. p. I-1019, point 20, et du 11 juin 1991, Commission/France, C-307/89, Rec. p. I-2903, point 13).

- 19 En l'occurrence, le gouvernement luxembourgeois n'a pas modifié les dispositions des articles 145, paragraphe 1, et 154, paragraphe 6, de la LIR pour mettre fin à leur incompatibilité avec le droit communautaire, telle qu'elle pouvait être déduite de l'arrêt Biehl, ni établi l'existence d'une disposition nationale claire et spécifique conférant aux résidents temporaires, à l'instar de ce qui est prévu par la législation nationale considérée en faveur des résidents permanents, le droit au remboursement du trop-perçu d'impôt.
- 20 Le gouvernement luxembourgeois a fait valoir que le calcul des restitutions d'impôts en faveur d'un résident temporaire exige que l'administration fiscale soit informée des revenus étrangers réalisés par ce contribuable avant que celui-ci ne s'établisse au grand-duché ou après qu'il quitte le territoire national, afin de déterminer le taux d'imposition approprié qu'il y a lieu d'appliquer, dans le cadre de son système progressif, aux revenus luxembourgeois.
- 21 Il convient de relever, à cet égard, que, si la situation particulière des résidents temporaires peut objectivement justifier l'adoption de modalités procédurales spécifiques pour permettre aux autorités fiscales compétentes de déterminer le taux d'imposition applicable aux revenus nationaux, elle ne saurait cependant justifier l'exclusion de cette catégorie de contribuables du bénéfice des restitutions d'impôts, sauf par la voie d'une procédure gracieuse, alors que les retenues d'impôts excédentaires sont de droit sujettes à restitution en faveur des résidents permanents.

- 22 Il résulte de ce qui précède que, en maintenant en vigueur des dispositions en vertu desquelles l'excédent des retenues d'impôts perçues sur les traitements et salaires d'un ressortissant d'un État membre, qui a résidé sur le territoire national ou y a exercé une activité salariée pendant une partie de l'année d'imposition seulement, reste acquis au Trésor et ne peut être sujet à restitution, le grand-duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 48, paragraphe 2, du traité et de l'article 7, paragraphe 2, du règlement n° 1612/68.

Sur les dépens

- 23 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens. Le grand-duché de Luxembourg ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre)

déclare et arrête:

- 1) En maintenant en vigueur des dispositions en vertu desquelles l'excédent des retenues d'impôts perçues sur les traitements et salaires d'un ressortissant d'un État membre, qui a résidé sur le territoire national ou y a exercé une activité salariée pendant une partie de l'année d'imposition seulement reste

acquis au Trésor et ne peut être sujet à restitution, le grand-duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 48, paragraphe 2, du traité CE et de l'article 7, paragraphe 2, du règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté.

2) Le grand-duché de Luxembourg est condamné aux dépens.

Kakouris

Hirsch

Mancini

Schockweiler

Ragnemalm

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 26 octobre 1995.

Le greffier

Le président de la sixième chambre

R. Grass

C. N. Kakouris