

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

9 novembre 2006\*

Dans l'affaire C-520/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Korkein hallinto-oikeus (Finlande), par décision du 20 décembre 2004, parvenue à la Cour le 22 décembre 2004, dans la procédure engagée par

**Pirkko Marjatta Turpeinen,**

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann (rapporteur), président de chambre, MM. K. Lenaerts, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešić et E. Levits, juges,

avocat général: M. P. Léger,

greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 9 mars 2006,

\* Langue de procédure: le finnois.

considérant les observations présentées:

- pour M<sup>me</sup> Turpeinen, par M<sup>me</sup> K. Äimä, oikeustieteen lisensiaatti,
- pour le gouvernement finlandais, par M<sup>mes</sup> T. Pynnä et E. Bygglin, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement espagnol, par MM. I. del Cuillo Contreras et M. Muñoz Pérez, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement italien, par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de M. P. Gentili, avvocato dello Stato,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M<sup>me</sup> M. Condou, MM. G. Rozet et P. Aalto, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 18 mai 2006,

rend le présent

### **Arrêt**

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 18 CE et 39 CE ainsi que de la directive 90/365/CEE du Conseil, du 28 juin 1990, relative au droit de séjour des travailleurs salariés et non salariés ayant cessé leur activité professionnelle (JO L 180, p. 28).

- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'une procédure engagée par M<sup>me</sup> Turpeinen, ressortissante finlandaise retraitée, résidant en Espagne à l'époque des faits de la cause au principal, au sujet de l'imposition, en Finlande, de la pension de retraite qui lui est versée par une institution finlandaise.

### **La procédure au principal et le cadre juridique**

- 3 Jusqu'en 1998, M<sup>me</sup> Turpeinen avait son domicile en Finlande et travaillait en tant que psychiatre pour enfants dans le service public finlandais. En 1998, elle a accédé à la préretraite et a déménagé en Belgique. En 1999, lorsqu'elle a pris sa retraite définitive, elle s'est installée de manière permanente en Espagne.
- 4 Les revenus de M<sup>me</sup> Turpeinen consistent dans une seule pension de retraite que lui verse le Kuntien Eläkevakuutus (assurance vieillesse des communes). En vertu de la convention conclue entre la République de Finlande et le Royaume d'Espagne en matière de double imposition, ladite pension de retraite, versée au titre d'une activité dans le secteur public, n'est imposable qu'en Finlande.
- 5 Jusqu'en 2001, M<sup>me</sup> Turpeinen était soumise au régime fiscal des résidents pleinement assujettis, régime qui couvre l'ensemble des revenus mondiaux de l'assujetti. Ledit régime prévoit une imposition progressive, suivant laquelle un taux d'imposition de 28,5 % était applicable aux revenus constitués par la pension de retraite de M<sup>me</sup> Turpeinen.
- 6 En 2002, année fiscale concernée par la procédure au principal, l'Uudenmaan verovirasto (centre des impôts d'Uudenmaa) a informé M<sup>me</sup> Turpeinen qu'elle était

dorénavant soumise au régime d'imposition partielle, ne couvrant que les revenus d'origine finlandaise, qui s'applique aux ressortissants finlandais qui n'ont pas de domicile en Finlande depuis trois ans consécutifs, conformément aux articles 9 et 11 de la loi finlandaise relative à l'impôt sur le revenu (tuloverolaki, loi n° 1535/1992). Dans le cadre de ce régime, la pension de retraite de M<sup>me</sup> Turpeinen a été soumise à une retenue à la source au taux forfaitaire de 35 % en vertu des articles 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, 2, paragraphe 1, 3, paragraphe 1, et 7 de la loi finlandaise relative à l'imposition des revenus et de la fortune des contribuables partiellement assujettis (lähdeverolaki, loi n° 627/1978).

- 7 Considérant qu'elle devrait être imposée comme si elle était une contribuable pleinement assujettie en Finlande, c'est-à-dire de manière progressive, M<sup>me</sup> Turpeinen a introduit une réclamation contre la décision de l'Uudenmaan verovirasto. Selon elle, à l'intérieur de l'Union européenne, le traitement d'une personne doit rester inchangé lorsque l'organisme traitant est le même et que tous les autres éléments, sauf le lieu du domicile, n'ont subi aucune modification. Sa réclamation étant restée infructueuse, elle a introduit un recours devant le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif de Helsinki).
- 8 Le hallinto-oikeus ayant rejeté le recours de M<sup>me</sup> Turpeinen, celle-ci a interjeté appel contre cette décision devant la juridiction de renvoi.

### **Les questions préjudicielles**

- 9 Le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Faut-il interpréter l'article 18 CE, relatif au droit du citoyen de l'Union de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, ou

l'article 39 CE, assurant la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, en ce sens que l'un de ces articles, voire les deux, s'oppose à une législation nationale en vertu de laquelle, pour un contribuable partiellement assujéti dans un État membre et demeurant à l'étranger, l'impôt retenu à la source applicable à la pension de retraite versée au titre d'une relation de travail de droit public par l'État membre dans lequel cette pension est imposable dépasse, dans certains cas, l'impôt que le contribuable aurait dû payer dans cet État membre en tant que résident, et donc en tant que contribuable pleinement assujéti?

- 2) Convient-il d'interpréter la directive [90/365] en ce sens qu'elle s'oppose à une législation nationale du type de celle décrite ci-dessus?»

### **Sur les questions préjudicielles**

<sup>10</sup> Par ses questions préjudicielles, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 18 CE et 39 CE ainsi que la directive 90/365 s'opposent à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal, selon laquelle l'impôt sur la pension de retraite versée dans l'État membre concerné à une personne résidant dans un autre État membre dépasse, dans certains cas, l'impôt qui serait dû dans l'hypothèse où cette personne résiderait dans ce premier État membre.

<sup>11</sup> Il convient d'emblée de rappeler que, si, en l'état actuel du droit communautaire, 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, en particulier des dispositions du traité CE relatives à la liberté reconnue à tout citoyen

de l'Union européenne de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres (arrêt du 12 juillet 2005, Schempp, C-403/03, Rec. p. I-6421, point 19 et jurisprudence citée).

- 12 Dans ces conditions, il y a d'abord lieu de vérifier si les articles 18 CE et 39 CE s'opposent à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal.

*Les articles 18 CE et 39 CE*

- 13 L'article 18 CE, qui énonce, de manière générale, le droit pour tout citoyen de l'Union de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, trouve une expression spécifique dans l'article 39 CE en ce qui concerne la libre circulation des travailleurs (voir arrêt du 26 novembre 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, Rec. p. I-10981, point 26). Il convient, dans ces conditions, de vérifier d'abord si l'affaire au principal relève de l'article 39 CE.
- 14 La Cour a jugé à maintes reprises que les 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 l'ensemble du 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 26 janvier 1999, Terhoeve, C-18/95, Rec. p. I-345, point 37; du 15 juin 2000, Sehrer, C-302/98, Rec. p. I-4585, point 32, et du 17 mars 2005, Kranemann, C-109/04, Rec. p. I-2421, point 25).

- 15 Des dispositions nationales qui empêchent ou dissuadent un travailleur ressortissant d'un État membre de quitter son État d'origine pour exercer son droit à la libre circulation constituent, dès lors, des entraves à cette liberté même si elles s'appliquent indépendamment de la nationalité des travailleurs concernés (arrêts précités Terhoeve, point 39; Seher, point 33, et Kranemann, point 26).
- 16 Toutefois, ainsi que l'a observé M. l'avocat général au point 60 de ses conclusions, ne peuvent se prévaloir de la libre circulation garantie par l'article 39 CE les personnes qui ont exercé l'ensemble de leur activité professionnelle dans l'État membre dont ils sont ressortissants et n'ont fait usage du droit de séjourner dans un autre État membre qu'après avoir pris leur retraite, sans aucune intention d'y exercer une activité salariée. Il apparaît que tel est le cas de M<sup>me</sup> Turpeinen, eu égard aux faits de la cause au principal tels qu'ils ressortent de la décision de renvoi.
- 17 L'affaire au principal ne relevant pas de l'article 39 CE, il convient de se prononcer sur l'applicabilité de l'article 18 CE.
- 18 Selon la jurisprudence de la Cour, le statut de citoyen de l'Union a vocation à être le statut fondamental des ressortissants des États membres permettant à ceux parmi ces ressortissants qui se trouvent dans la même situation d'obtenir, dans le domaine d'application *ratione materiae* du traité, indépendamment de leur nationalité et sans préjudice des exceptions expressément prévues à cet égard, le même traitement juridique (voir, notamment, arrêts du 20 septembre 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, point 31, et du 29 avril 2004, Pusa, C-224/02, Rec. p. I-5763, point 16).
- 19 Parmi les situations relevant du domaine d'application du droit communautaire figurent celles relatives à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité, notamment celles relevant de la liberté de circuler et de séjourner sur le territoire des États membres telle que conférée par l'article 18 CE (voir, notamment, arrêts précités Grzelczyk, point 33, et Pusa, point 17).

- 20 Dans la mesure où un citoyen de l'Union doit se voir reconnaître, dans tous les États membres, le même traitement juridique que celui qui est accordé aux ressortissants de ces États membres se trouvant dans la même situation, il serait incompatible avec le droit à la libre circulation que ce citoyen puisse se voir appliquer, dans l'État membre dont il est ressortissant, un traitement moins favorable que celui dont il bénéficierait s'il n'avait pas fait usage des facilités ouvertes par le traité en matière de circulation (arrêts du 11 juillet 2002, D'Hoop, C-224/98, Rec. p. I-6191, point 30, et Pusa, précité, point 18).
- 21 Ces facilités ne pourraient en effet produire leurs pleins effets si un ressortissant d'un État membre pouvait être dissuadé d'en faire usage par les obstacles mis à son séjour dans l'État membre d'accueil en raison d'une réglementation de son État d'origine pénalisant le fait qu'il les a exercées (arrêt Pusa, précité, point 19).
- 22 Une réglementation nationale désavantageant certains ressortissants nationaux du seul fait qu'ils ont exercé leur liberté de circuler et de séjourner dans un autre État membre engendrerait ainsi une inégalité de traitement contraire aux principes qui sous-tendent le statut de citoyen de l'Union, à savoir la garantie d'un même traitement juridique dans l'exercice de sa liberté de circuler (arrêt Pusa, précité, point 20).
- 23 Ayant fait usage des droits de libre circulation et de séjour conférés par l'article 18, paragraphe 1, CE, M<sup>me</sup> Turpeinen peut donc invoquer cette disposition contre son État d'origine.
- 24 Il est constant que la réglementation finlandaise en cause au principal introduit, dans certains cas, entre les ressortissants finlandais qui continuent de résider en Finlande et ceux qui ont établi leur résidence dans un autre État membre, une différence de traitement défavorable aux seconds du seul fait qu'ils ont exercé leur droit à la libre circulation.



- 25 En effet, pour autant que le taux d'imposition progressif applicable aux retraités résidents reste, en fonction du montant brut de la pension de retraite versée par l'organisme public finlandais, inférieur au taux forfaitaire de 35 % applicable aux retraités non-résidents, les retraités qui résident depuis trois ans consécutifs dans un autre État membre et perçoivent une retraite identique doivent supporter une charge fiscale plus lourde.
- 26 Il est vrai que, en matière d'impôts directs, la Cour a admis que la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables (arrêt du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, point 31).
- 27 Ainsi, s'agissant de l'impôt sur le revenu, la Cour a jugé que la situation du résident est différente de celle du non-résident dans la mesure où l'essentiel des revenus du premier est normalement centralisé dans l'État de résidence. Par ailleurs, cet État dispose généralement de toutes les informations nécessaires pour apprécier la capacité contributive globale du contribuable compte tenu de sa situation personnelle et familiale (arrêts Schumacker, précité, point 33, et du 5 juillet 2005, D., C-376/03, Rec. p. I-5821, point 27).
- 28 Toutefois, la Cour a également admis que, lorsque le contribuable non-résident — salarié ou indépendant — perçoit la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus dans l'État où il exerce ses activités professionnelles, il se trouve, objectivement, dans la même situation, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, que le résident de cet État qui y exerce les mêmes activités. Tous les deux sont imposés dans ce seul État et l'assiette de leur impôt est la même (arrêt du 11 août 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, point 20).
- 29 Ce raisonnement s'applique, mutatis mutandis, dans une situation comme celle en cause au principal, où les revenus imposables sont constitués par une pension de retraite.

- 30 En effet, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé à juste titre au point 74 de ses conclusions, la réglementation fiscale finlandaise prévoit que les pensions de retraite, telles que celle versée à M<sup>me</sup> Turpeinen, sont, en ce qui concerne les contribuables résidents, imposées comme n'importe quel revenu provenant directement d'une activité économique, avec l'application d'un barème progressif et d'abattements qui visent à tenir compte de la capacité contributive du contribuable ainsi que de sa situation personnelle et familiale.
- 31 Il y a donc lieu de constater que, dans la mesure où la pension de retraite payée en Finlande constitue la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, les retraités non-résidents, tels que M<sup>me</sup> Turpeinen, se trouvent objectivement, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, dans la même situation que les retraités résidant en Finlande qui perçoivent une pension de retraite identique.
- 32 La différence de traitement qui résulte d'une réglementation telle que celle en cause au principal ne pourrait être justifiée que si elle se fondait sur des considérations objectives proportionnées à l'objectif légitimement poursuivi par le droit national (voir, en ce sens, arrêt Pusa, précité, point 20).
- 33 Aucun des arguments avancés par le gouvernement finlandais devant la Cour en vue de justifier la différence de traitement en cause au principal ne saurait être retenu.
- 34 En effet, ainsi que le relève M. l'avocat général au point 78 de ses conclusions, les objectifs de simplification et de clarté du régime fiscal finlandais pour les contribuables non-résidents pourraient être atteints par des mesures moins restrictives à la libre circulation des citoyens de l'Union qu'une imposition pouvant s'avérer, dans certains cas, supérieure à celle qui est applicable aux contribuables résidents qui perçoivent des revenus identiques.

35 Quant aux prétendues difficultés pour percevoir l'impôt définitif des contribuables non-résidents, il y a lieu de constater que le régime fiscal en cause au principal va au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir le recouvrement effectif de l'impôt.

36 À cet égard, il convient de rappeler que la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336, p. 15), permet à un État membre d'obtenir, de la part des autorités compétentes d'un autre État membre, toutes les informations susceptibles de lui permettre l'établissement correct des impôts sur le revenu ou toutes les informations qu'il juge nécessaires pour apprécier le montant exact de l'impôt sur le revenu dû par un redevable en fonction de la législation qu'il applique (arrêt du 26 juin 2003, Skandia et Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, point 42 et jurisprudence citée).

37 De plus, selon la directive 76/308/CEE du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certains cotisations, droits, taxes et autres mesures (JO L 73, p. 18), dans sa version résultant de la directive 2001/44/CE du Conseil, du 15 juin 2001 (JO L 175, p. 17), un État membre peut demander l'assistance d'un autre État membre en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt sur le revenu dû par un contribuable résidant dans ce dernier État membre.

38 Au demeurant, le gouvernement finlandais a, lors de l'audience, confirmé que, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, le régime fiscal en cause a été modifié en ce que, dorénavant, la pension de retraite d'une personne partiellement assujettie est

imposée de la même manière que celle d'une personne pleinement assujettie en Finlande, c'est-à-dire selon le barème progressif, avec les mêmes abattements fiscaux et selon la même procédure de déclaration fiscale. Cette solution est fondée, selon ledit gouvernement, sur des considérations pratiques ainsi que sur le choix politique d'alléger l'imposition des personnes ayant une pension modeste.

- <sup>39</sup> Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 18 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale selon laquelle l'impôt sur le revenu relatif à la pension de retraite versée par une institution de l'État membre concerné à une personne résidant dans un autre État membre dépasse, dans certains cas, l'impôt qui serait dû dans l'hypothèse où cette personne résiderait dans ce premier État membre lorsque ladite pension constitue la totalité ou la quasi-totalité des revenus de ladite personne.
- <sup>40</sup> Dans ces conditions, il n'est pas nécessaire de se prononcer sur l'interprétation de la directive 90/365.

### **Sur les dépens**

- <sup>41</sup> 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. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

**L'article 18 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale selon laquelle l'impôt sur le revenu relatif à la pension de retraite versée par une institution de l'État membre concerné à une personne résidant dans un autre État membre dépasse, dans certains cas, l'impôt qui serait dû dans l'hypothèse où cette personne résiderait dans ce premier État membre lorsque ladite pension constitue la totalité ou la quasi-totalité des revenus de ladite personne.**

Signatures