CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. MARCO DARMON

présentées le 24 janvier 1990 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. La question préjudicielle que vous adresse le Conseil d'État du Luxembourg a trait, en substance, à l'examen de la compatibilité avec le droit communautaire de la disposition fiscale suivante. La restitution d'éventuels trop-versés au titre de l'impôt sur le revenu est refusée lorsque le contribuable n'a pas résidé sur le territoire du grand-duché de Luxembourg pendant la totalité de l'exercice fiscal concerné. M. Biehl, ressortissant allemand ayant quitté le Luxembourg le 1er novembre 1983, se voit refuser, en conséquence, le montant des sommes correspondant à un excédent d'impôt par rapport à l'imposition dont il aurait été redevable par application des barèmes en vigueur.

2. Il convient, tout d'abord, d'indiquer que le principe d'égalité de traitement entre travailleurs nationaux et travailleurs ressortissants des autres États membres, tel que prévu par l'article 48, paragraphe 2, du traité et par le règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil [1], postule l'égalité de traitement en matière de fiscalité. D'une part, le traité lui-même, en prévoyant l'abolition de toute discrimination en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail, commande que cette prohibition s'applique également à la matière fiscale. En effet, à défaut, il pourrait être porté atteinte au principe de l'égalité de traitement en matière de rémunération par l'effet de dispositions fiscales discriminatoires. D'autre part, l'article 7 du règlement n° 1612/68, relatif à l'égalité de traitement en matière d'avantages fiscaux, constitue une expression spécifique du principe général de non-discrimination en matière fiscale.

3. Relevons ensuite que la règle, objet du litige devant le juge a quo, ne comporte pas de critère fondé sur la nationalité: elle est formellement applicable de manière indistincte aux ressortissants nationaux et aux ressortissants communautaires. Cependant, cette constatation n'est pas totalement exclusive de l'existence d'une éventuelle discrimination indirecte ou dissimulée. Selon votre jurisprudence, en effet,

« les règles d'égalité de traitement, tant du traité que de l'article 7 du règlement n° 1612/68, 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 ».

Vous avez précisé que

« cette interprétation, nécessaire pour garantir l'efficacité d'un des principes fondamentaux de la Communauté, est explicitement reconnue par le cinquième considérant du préambule du règlement n° 1612/68, qui exige que l'égalité de traitement des travailleurs soit assurée 'en fait et en droit' »,

* Langue originale: le français.

1 — Du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté (JO L 257 du 19.10.1968, p. 2).

en ajoutant que

« il n'est donc pas exclu que des critères tels que le lieu d'origine ou le domicile d'un travailleur puissent, selon les circonstances, constituer, dans leur effet pratique, l'équivalent d'une discrimination de nationalité prohibée par le traité et le règlement » [2].

4. En conséquence, il convient, tout d'abord, de déterminer si, en dépit du caractère indistinctement applicable de la réglementation litigieuse devant le juge a quo, celle-ci est génératrice, en fait, d'un traitement différent pour les ressortissants luxembourgeois et pour les ressortissants des autres États de la Communauté.

5. A cet égard, il suffit de constater que l'utilisation du critère de la résidence permanente sur le territoire luxembourgeois aura pour conséquence de priver de la restitution en cause essentiellement les non-ressortissants du Grand-Duché. En effet, ce seront principalement ces derniers qui quitteront le pays en cours d'année ou qui s'y installeront.

6. Cependant, la règle contestée est-elle de nature à violer le principe d'égalité de traitement? En effet, toute différence de traitement n'équivaut pas nécessairement à une violation du principe de non-discrimination. Nous pensons ici aux circonstances de votre arrêt Sotgiu, dans lesquelles les agents de la Bundespost domiciliés en dehors du territoire de la République fédérale d'Allemagne percevaient une indemnité de séparation inférieure à celle perçue par les agents domiciliés sur le territoire allemand. Vous avez indiqué à ce propos que

« on ne saurait admettre qu'il y aurait discrimination contraire au traité et au règlement s'il devait apparaître d'une comparaison des deux régimes d'indemnité dans leur ensemble que les travailleurs conservant leur domicile à l'étranger ne se trouveraient pas désavantagés par rapport à ceux dont le domicile est établi sur le territoire national » [3].

Vous aviez relevé que, pour les agents domiciliés en République fédérale d'Allemagne, le versement de l'indemnité était temporaire et se trouvait lié à l'obligation de transférer leur domicile au lieu de travail, alors qu'une telle limite et une telle obligation n'étaient pas imposées au travailleur résidant à l'étranger.

7. Pour ce qui nous occupe ici, il est important de retenir que la comparaison concrète des situations peut révéler qu'une situation caractérisée par un traitement différent n'est pas constitutive d'une discrimination prohibée si, en définitive, le ressortissant concerné ne se trouve pas désavantagé par rapport aux ressortissants de l'État d'accueil.

8. Différence n'est donc pas nécessairement discrimination: c'est ce principe dont le gouvernement luxembourgeois entend se prévaloir en soutenant que la disposition en cause tend à réintroduire une clause de progressivité dans l'imposition du contribuable concerné, lequel, à défaut, par le truchement de la dispersion de ses revenus entre plusieurs États, bénéficierait de ses changements de résidence qui modifieraient les principes d'imposition. En d'autres termes, le sort de celui qui quitte le Luxembourg en cours d'année ou s'y installe ne serait pas, en définitive, injustifié puisque, s'il était resté sur le territoire luxembour-

2 — Arrêt du 12 février 1974, Sotgiu, point 11 (152/73, Rec. p. 153).

3 — 152/73, précité, point 12.

geois, il aurait vu ses revenus frappés d'un taux d'imposition supérieur.

9. Nous ne sommes nullement convaincu que cette argumentation soit de nature à écarter tout grief tiré de la violation du principe d'égalité de traitement à l'encontre de la disposition en cause.

10. Certes, il appartient bien évidemment aux seuls États membres de fixer les règles relatives à l'impôt sur le revenu: le domaine de la fiscalité directe échappe en l'état du droit communautaire au champ d'application du traité CEE. A cet égard, les objectifs que poursuit le législateur luxembourgeois ne sont pas en tant que tels sujets à être soumis à une confrontation avec les principes du droit communautaire. Mais encore faut-il que les États membres respectent les limites que trace ce dernier. Or, même en ne remettant pas en question les buts que le législateur national poursuivrait en cherchant à insérer l'équivalent d'une clause de progressivité, le caractère manifestement discriminatoire de la règle en cause apparaît notamment dans toutes les hypothèses où le ressortissant concerné n'a pas perçu au cours de l'année dont s'agit de revenus dans l'État membre d'origine ou de destination.

11. Par exemple, courant octobre, une firme luxembourgeoise licencie son personnel qui ne peut immédiatement retrouver du travail. De ce fait, les salariés ressortissants d'autres États membres retournent dans leur pays d'origine où ils n'occuperont pas d'activité salariée jusqu'à la fin de l'année considérée. Les ressortissants luxembourgeois restant sur le territoire du Grand-Duché ne retrouvent pas non plus d'emploi au cours de l'année. Dans un tel cas, où les revenus perçus sont exactement identiques, les premiers se verront privés de toute restitution, que les seconds, en revanche, obtiendront. De même, un ressortissant communautaire qui s'installe au Luxembourg à la fin février pour y être immédiatement embauché se verra refuser toute éventuelle restitution, alors que son collègue, engagé le même jour que lui mais « chômeur résident » depuis le 1er janvier, obtiendra la restitution d'un éventuel trop-versé. A l'arrivée ou au départ, le migrant sera donc pénalisé dans certaines hypothèses. Ce désavantage manifeste suffit, à notre avis, pour rendre la disposition en cause incompatible avec le principe d'égalité de traitement.

12. Dès lors, cette disposition enfreint le principe de non-discrimination en ce qui concerne la situation de ressortissants communautaires s'installant ou quittant le Grand-Duché.

13. Mais la situation de tous les ressortissants communautaires, y compris les Luxembourgeois, souhaitant mettre en œuvre leur droit à chercher ou à occuper un emploi dans un autre État membre peut faire apparaître, en outre, une violation du principe fondamental de libre circulation des personnes, tel que prévu à l'article 48, paragraphe 1, du traité.

14. En effet, dans ce cas, la mise en œuvre de ce droit entraînera automatiquement la privation du droit à restitution de l'excédent d'impôt par le seul fait d'utiliser les libertés que reconnaît le droit communautaire.

15. Certes, comme nous l'avons indiqué, les États membres ont seuls compétence, en l'état, pour déterminer les règles applicables en matière de fiscalité sur le revenu. Mais, nous l'avons également rappelé, ils ne peuvent pour autant porter atteinte aux

libertés garanties par le droit communautaire à l'ensemble des ressortissants des États membres. Or, la non-restitution de l'excédent d'impôt constituera un obstacle en toute hypothèse injustifié pour celui qui quittera le Luxembourg afin d'aller chercher un emploi dans un autre État membre où, par exemple, il ne parvient pas à trouver d'embauche. Il en va de même pour celui qui, en cours d'année, arrive au Luxembourg pour y occuper un emploi vainement recherché dans un autre État membre. Dans ces hypothèses, nulle fraude à la progressivité de l'imposition sur le revenu n'est à craindre, et la disposition en cause prive pourtant automatiquement de la restitution d'un excédent d'impôt le travailleur qui met en œuvre son droit à la libre circulation, dont le caractère d'effet direct a été affirmé par votre arrêt Van Duyn [4]. Il appartient donc, le cas échéant, aux États membres d'atteindre, par d'autres moyens que ceux de la privation du principe du droit à obtenir restitution du trop-perçu, les objectifs fiscaux qu'ils entendent poursuivre.

16. Nous estimons, en conséquence, que la disposition en cause est de nature à méconnaître tant le principe fondamental de la libre circulation des personnes que celui de l'égalité de traitement qu'il implique.

17. Nous ferons deux observations finales.

18. Tout d'abord, à l'audience, le gouvernement luxembourgeois a fait valoir les possibilités qu'une procédure de recours gracieux offrait pour corriger les éventuelles discriminations résultant de la disposition en cause.

19. Or, une telle procédure, à supposer même qu'elle aboutisse dans tous les cas à permettre aux particuliers d'obtenir restitution de l'excédent d'impôt, ne saurait en tout état de cause remédier à l'insécurité [5] créée par la disposition fiscale en cause. Il suffira ici d'évoquer votre jurisprudence constante selon laquelle

« de simples pratiques administratives » — et un recours gracieux relève à l'évidence de cette catégorie —, « 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 » [6].

20. Dès lors, l'existence d'un recours gracieux, auquel d'ailleurs ni la question préjudicielle ni l'arrêt du Conseil d'État ne font référence, n'est pas de nature à rendre conforme aux exigences de la libre circulation des travailleurs une disposition qui a pour conséquence de méconnaître le principe fondamental de non-discrimination et de constituer un obstacle à la mise en œuvre par maints particuliers des droits fondamentaux que leur reconnaît le droit communautaire.

21. Ensuite, le juge a quo a évoqué l'éventuelle appréciation de la disposition dont il s'agit au regard de l'article 7 du traité. Rappelons, à ce propos, que vous avez jugé dans un arrêt du 30 mai 1989 [7]:

« A cet égard, il y a lieu de rappeler ... que le principe général de non-discrimination en raison de la nationalité, posé par l'article 7 du traité, a été mis en œuvre, dans les domaines particuliers qu'ils régissent, par les articles 48, 52 et 59 du traité. En consé-

4 — Arrêt du 4 décembre 1974 (41/74, Rec. p. 1337).

5 — Voir arrêt du 4 avril 1974, Commission/République française, points 46 et 47 (167/73, Rec. p. 359).

6 — Arrêt du 15 octobre 1986, Commission/Italie (168/85, Rec. p. 2945).

7 — 305/87, Commission/République hellénique, Rec. p. 1461.

quence, toute réglementation qui est incompatible avec ces dispositions l'est également avec l'article 7 du traité...

L'article 7 du traité ... n'a, dès lors, vocation à s'appliquer de façon autonome que dans des situations régies par le droit communautaire pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination »[8].

Et vous n'avez pas constaté de manquement spécifique à l'article 7, la Commission n'ayant pas fait état de situations autres que celles couvertes par les articles 48, 52 et 59 du traité. Par application de ce principe[9], il apparaît que la non-restitution des retenues d'impôt sur les traitements et salaires opérées à charge des *salariés*, seuls visés par la question du Conseil d'État du Luxembourg et la disposition soumise à son examen, contrevient à l'article 48 du traité et au règlement n° 1612/68 pris pour son application, sans qu'il y ait lieu en conséquence de constater une infraction spécifique à l'article 7 dans la mesure où il n'est pas, par ailleurs, fait état d'autres situations que celles du salarié qui tomberaient dans le champ d'application du texte national en cause.

22. Par conséquent, nous vous proposons de dire pour droit:

« L'article 48, paragraphes 1 et 2, du traité et le règlement n° 1612/68 du Conseil font obstacle à ce que la législation d'un État membre prévoie que les retenues d'impôts 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 un État membre ou qu'il le quitte au cours de l'année fiscale, restent acquises au Trésor et ne puissent être sujettes à restitution. »

8 — Points 12 et 13.

9 — Voir également les conclusions de l'avocat général M. Jacobs du 13 avril 1989, dans l'affaire 305/87, précitée, point 14, page 8 de la version française ronéotypée.