Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

24 février 2015 *

«Renvoi préjudiciel — Libre circulation des travailleurs — Article 45 TFUE — Égalité de traitement entre travailleurs non-résidents — Avantage fiscal consistant en l'exonération d'indemnités versées par l'employeur — Avantage octroyé de manière forfaitaire — Travailleurs originaires d'un État membre autre que celui du lieu de travail — Condition de résidence à une certaine distance de la frontière de l'État membre du lieu de travail»

Dans l'affaire C-512/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décision du 9 août 2013, parvenue à la Cour le 25 septembre 2013, dans la procédure

C. G. Sopora

contre

Staatssecretaris van Financiën,

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, M. K. Lenaerts, vice-président, MM. A. Tizzano, L. Bay Larsen et T. von Danwitz, présidents de chambre, MM. A. Rosas, A. Arabadjiev, M^me^ C. Toader, MM. M. Safjan, D. Šváby, M^mes^ M. Berger, A. Prechal et M. C. G. Fernlund (rapporteur), juges,

avocat général: M^me^ J. Kokott,

greffier: M^me^ M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 2 septembre 2014,

considérant les observations présentées:

— pour M. Sopora, par MM. P. Kavelaars, J. Schaap et J. Korving, belastingadviseurs,

— pour le gouvernement néerlandais, par M^mes^ M. de Ree et M. Bulterman, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par MM. W. Roels et J. Enegren, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 novembre 2014,

rend le présent

* Langue de procédure: le néerlandais.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des règles relatives à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union européenne.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Sopora au Staatssecretaris van Financiën au sujet du rejet de la demande de l'intéressé tendant à obtenir l'exonération forfaitaire d'une indemnité en lien avec l'emploi qu'il occupe aux Pays-Bas.

Le cadre juridique

3 Selon l'article 31, paragraphe 1, de la loi de 1964 relative à l'impôt sur les rémunérations (Wet op de loonbelasting 1964), dans sa version de 2012 (ci-après la «loi relative à l'impôt sur les rémunérations»), certaines indemnités versées aux travailleurs sont comprises dans la rémunération imposable.

4 Toutefois, en vertu de l'article 31a, paragraphe 2, sous e), de la loi relative à l'impôt sur les rémunérations, les indemnités peuvent être exonérées de cet impôt si elles sont octroyées pour compenser les frais supplémentaires, appelés «frais extraterritoriaux», qu'un travailleur expose en raison du fait qu'il séjourne, pendant une période ne dépassant pas huit années, en dehors de son pays d'origine.

5 L'arrêté du 17 mai 1965 portant exécution de la loi de 1964 relative à l'impôt sur les rémunérations, tel que modifié par l'arrêté du 23 décembre 2010, précise les modalités d'application de cette loi à compter du 1er janvier 2012. Il prévoit une exonération d'impôt sur les rémunérations en faveur du «travailleur arrivé», défini à son article 10e, paragraphe 2, sous b), dans les termes suivants:

«le travailleur recruté dans un autre pays [...]:

1° qui possède des compétences spécifiques, absentes ou rares sur le marché du travail néerlandais, et

2° qui, durant plus des deux tiers de la période de 24 mois ayant précédé son recrutement aux Pays-Bas, était domicilié à une distance de plus de 150 [kilomètres] de la frontière des Pays-Bas, à l'exclusion de la mer territoriale néerlandaise et de la zone économique exclusive du Royaume, au sens de l'article 1er de la loi portant création d'une zone économique exclusive.»

6 Il ressort du dossier dont dispose la Cour que les indemnités accordées en prévision des frais extraterritoriaux sont exonérées d'impôts à concurrence de 30 % de la base imposable, sans que la preuve de l'existence de ces frais doive être apportée (ci-après la «règle forfaitaire»), sur demande conjointe du «travailleur arrivé» et de l'employeur. La base imposable est essentiellement constituée de la rémunération liée à l'emploi et de l'indemnité pour frais extraterritoriaux. Il est par ailleurs toujours possible d'apporter la preuve de frais exposés plus élevés et d'obtenir une exonération de ladite indemnité à hauteur de ces frais. En outre, s'agissant du travailleur recruté dans un autre État membre qui ne satisfait pas à la condition de résidence à plus de 150 kilomètres de la frontière néerlandaise, il lui est également loisible d'obtenir une exonération de l'indemnité correspondant aux frais extraterritoriaux supportés dont il peut apporter la preuve.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

7 M. Sopora a été employé aux Pays-Bas, du 1er février au 31 décembre 2012, par une société apparentée à son employeur établi en Allemagne. Durant la période de 24 mois précédant son recrutement aux Pays-Bas, M. Sopora était domicilié en Allemagne, à une distance inférieure à 150 kilomètres de la frontière néerlandaise. Il a, par la suite, maintenu son domicile en Allemagne, tout en louant un appartement aux Pays-Bas pour y résider durant une partie de la semaine.

8 M. Sopora et son employeur ont demandé à l'autorité compétente d'appliquer la règle forfaitaire.

9 Par une décision du 11 avril 2012, confirmée à la suite du dépôt d'une réclamation par M. Sopora, cette autorité a considéré que ce dernier ne remplissait pas la condition selon laquelle il aurait dû, durant plus des deux tiers de la période de 24 mois précédant son recrutement aux Pays-Bas, être domicilié à une distance supérieure à 150 kilomètres de la frontière néerlandaise.

10 M. Sopora a introduit un recours contre cette décision devant le Rechtbank te Breda (tribunal de Breda). Ce dernier a rejeté ledit recours après avoir considéré, en particulier, que l'exigence selon laquelle le travailleur devait résider à une telle distance de la frontière néerlandaise n'était pas contraire au droit de l'Union.

11 M. Sopora s'est pourvu en cassation contre la décision du Rechtbank te Breda devant le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas).

12 Dans sa décision de renvoi, cette dernière juridiction s'interroge sur la conformité de la règle forfaitaire au droit de l'Union.

13 Elle indique, tout d'abord, que le législateur néerlandais avait relevé que les travailleurs en provenance d'autres États membres exposent généralement des frais de subsistance supérieurs à ceux supportés par les travailleurs établis de longue date aux Pays-Bas. Afin d'éviter toute discussion au sujet du montant de ces frais, ledit législateur aurait initialement souhaité faire bénéficier les premiers de ces travailleurs, en toute hypothèse et sans autre élément de preuve, de la règle forfaitaire.

14 La juridiction de renvoi précise, ensuite, les raisons pour lesquelles le critère fondé sur une distance de plus de 150 kilomètres de la frontière néerlandaise a été introduit à partir du 1er janvier 2012.

15 Elle indique que la règle forfaitaire avait été plus largement utilisée que cela n'avait été envisagé lors de son adoption et qu'il en résultait une distorsion de concurrence dans la région transfrontalière, au détriment des travailleurs résidant aux Pays-Bas. En effet, les employeurs établis dans cet État membre avaient davantage recours à des travailleurs résidant en dehors de ce dernier, auxquels ils pouvaient, en raison de l'application de la règle forfaitaire, verser un salaire inférieur, tout en leur assurant une rémunération nette plus élevée pour un même travail. Le législateur national aurait voulu remédier à cette situation en excluant du bénéfice de la règle forfaitaire les travailleurs dont il était permis de supposer qu'ils supportaient des frais extraterritoriaux réduits, voire nuls, dans la mesure où ils pouvaient se rendre chaque jour de leur domicile à leur lieu de travail et en revenir. Il a ainsi introduit le critère fondé sur une distance de 150 kilomètres à vol d'oiseau entre le lieu de résidence du travailleur situé dans l'État membre d'origine et la frontière néerlandaise. Ledit législateur a estimé que, au-delà d'une telle distance, le travailleur ne pouvait pas se rendre quotidiennement à son lieu de travail et en revenir.

16 Selon la juridiction de renvoi, le législateur national a reconnu que, s'agissant des travailleurs résidant dans l'État membre d'origine, à moins de 150 kilomètres de la frontière néerlandaise, la distance les séparant de leur lieu de travail peut varier considérablement. Il aurait toutefois estimé que la prise en

compte de la distance séparant le lieu de travail situé aux Pays-Bas et le lieu où résidait le travailleur, dans l'État membre d'origine, antérieurement à son recrutement aux Pays-Bas, se serait heurtée à des difficultés de mise en œuvre par l'administration fiscale.

17 La juridiction de renvoi se demande, enfin, si le critère de distance retenu est à l'origine d'une distinction entre des situations comparables et, dans l'hypothèse où il constituerait une entrave à la libre circulation des travailleurs, si celle-ci peut être justifiée.

18 C'est dans ces conditions que le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Existe-t-il une distinction indirecte selon la nationalité ou une entrave à la libre circulation des travailleurs – nécessitant une justification – lorsque la législation d'un État membre prévoit la possibilité d'octroyer une indemnité exonérée pour frais extraterritoriaux au profit des 'travailleurs arrivés', en vertu de laquelle les travailleurs qui, durant la période précédant leur recrutement dans cet État membre, vivaient à l'étranger, à une distance supérieure à 150 kilomètres de la frontière dudit État membre, peuvent se voir octroyer, sans apporter de preuve supplémentaire, une indemnité forfaitaire exonérée, même si le montant de cette dernière excède celui des frais réels extraterritoriaux, alors que le travailleur qui, durant cette période, vivait à une distance moindre de la frontière ne peut se voir octroyer qu'une indemnité exonérée dont le montant est limité aux frais extraterritoriaux réels démontrables?

2) Si la première question appelle une réponse affirmative, la réglementation néerlandaise concernée, fondée sur l'arrêté du 17 mai 1965 portant exécution de la loi de 1964 relative à l'impôt sur les rémunérations, repose-t-elle sur des raisons impérieuses d'intérêt général?

3) Si la deuxième question doit également recevoir une réponse affirmative, le critère des 150 kilomètres prévu par cette règle excède-t-il ce qui est nécessaire pour atteindre le but poursuivi?»

Sur les questions préjudicielles

19 Il convient, à titre liminaire, de relever que les questions posées par la juridiction de renvoi portent sur la compatibilité avec le droit de l'Union d'un avantage fiscal qu'un État membre octroie à des travailleurs qui, avant d'occuper un emploi sur son territoire, résidaient dans un autre État membre, à une certaine distance de sa frontière. Cet avantage consiste en l'exonération forfaitaire de l'impôt sur les rémunérations d'une indemnité pour frais extraterritoriaux, à hauteur de 30 % de la base imposable, sans que ces travailleurs soient tenus de démontrer qu'ils ont effectivement exposé ces frais ni que ces derniers atteignent le montant de cette indemnité.

20 Ainsi, par ses questions qu'il y a lieu d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 45 TFUE doit être lu en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, par laquelle un État membre prévoit, en faveur des travailleurs qui résidaient dans un autre État membre avant d'occuper un emploi sur son territoire, l'octroi d'un avantage fiscal consistant en l'exonération forfaitaire d'une indemnité pour frais extraterritoriaux, à la condition que ces travailleurs aient résidé à une distance supérieure à 150 kilomètres de sa frontière.

21 Aux termes de l'article 45, paragraphe 2, TFUE, la liberté de circulation des travailleurs 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.

22 En particulier, la Cour a jugé 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 (arrêts Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, point 12, et Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, point 23).

23 En outre, selon une jurisprudence constante, 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, tel que le critère de la résidence, aboutissent en fait au même résultat (arrêts Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, point 11, et Schumacker, EU:C:1995:31, point 26).

24 Partant, la liberté de circulation des travailleurs, d'une part, interdit à un État membre d'adopter une mesure qui favorise les travailleurs résidant sur son territoire si elle aboutit à favoriser les ressortissants nationaux, en créant ainsi une discrimination fondée sur la nationalité.

25 D'autre part, eu égard au libellé de l'article 45, paragraphe 2, TFUE, qui vise à l'abolition de toute discrimination fondée sur la nationalité «entre les travailleurs des États membres», lu à la lumière de l'article 26 TFUE, il convient de considérer que ladite liberté interdit également la discrimination entre travailleurs non-résidents si celle-ci conduit à avantager de manière injustifiée les ressortissants de certains États membres par rapport à d'autres.

26 Par ailleurs, l'examen de la réglementation en cause au principal doit tenir compte de l'objectif poursuivi par celle-ci, consistant à faciliter la libre circulation des travailleurs résidant dans d'autres États membres, qui ont accepté un emploi aux Pays-Bas et qui sont, de ce fait, susceptibles de supporter des dépenses supplémentaires, en accordant à ces travailleurs, et non aux travailleurs résidant de longue date aux Pays-Bas, le bénéfice de la règle forfaitaire.

27 Le législateur néerlandais, considérant, d'une part, que, à partir d'une certaine distance entre le lieu de résidence des travailleurs concernés, situé dans un autre État membre, et le lieu de travail de ceux-ci, aux Pays-Bas, il n'est plus possible, pour ces travailleurs, d'effectuer quotidiennement les trajets aller et retour, si bien que ces derniers sont en principe conduits à se loger également aux Pays-Bas, et, d'autre part, que les frais de subsistance supplémentaires qui en découlent sont considérables, a fixé cette distance à 150 kilomètres à partir de la frontière néerlandaise et le plafond du montant de l'exonération forfaitaire à 30 % de la base imposable.

28 Ainsi qu'il a été relevé au point 6 du présent arrêt, il ressort de la décision de renvoi que la règle forfaitaire ne joue jamais au détriment desdits travailleurs. En effet, si les frais extraterritoriaux réellement exposés dépassent le plafond forfaitaire de 30 %, il leur serait loisible, même lorsque les conditions fixées pour l'application de la règle forfaitaire sont remplies, d'obtenir une exonération de l'indemnité pour frais extraterritoriaux, sur présentation de preuves appropriées.

29 La juridiction de renvoi tient également à souligner que les travailleurs ne remplissant pas la condition de résidence à plus de 150 kilomètres de la frontière néerlandaise peuvent bénéficier d'une exonération de l'indemnité pour frais extraterritoriaux réellement exposés, sur présentation de preuves appropriées, en vertu de la règle énoncée à l'article 31a, paragraphe 2, sous e), de la loi relative à l'impôt sur les rémunérations. Cependant, ce cas de figure ne permet aucune surcompensation de ces frais, contrairement aux situations dans lesquelles l'exonération fiscale forfaitaire est appliquée, cette dernière étant accordée abstraction faite du montant effectif des frais extraterritoriaux et même lorsque le montant de tels frais est nul.

30 Il apparaît ainsi que tous les travailleurs non-résidents, que leur résidence se situe à plus de 150 kilomètres de la frontière néerlandaise ou à une distance inférieure de cette dernière, peuvent bénéficier d'une exonération fiscale de l'indemnité pour frais extraterritoriaux réels. La simplification

administrative de la déclaration de ces frais extraterritoriaux, qui résulte du bénéfice de la règle forfaitaire, est toutefois réservée aux travailleurs qui résident à plus de 150 kilomètres de cette frontière.

31 Il est également constant que sont ainsi exclus du bénéfice de la règle forfaitaire la plupart des travailleurs belges ainsi qu'une partie des travailleurs allemands, français, luxembourgeois et du Royaume-Uni.

32 Or, il est inhérent à l'octroi de manière forfaitaire d'un avantage fiscal qui est censé couvrir les situations dans lesquelles les conditions matérielles requises pour bénéficier de cet avantage sont indéniablement remplies, qu'il existe d'autres situations, dans lesquelles, pour diverses raisons, ces conditions sont également remplies, ces autres situations ouvrant, par ailleurs, un droit à cet avantage sur présentation de preuves appropriées.

33 S'il est vrai que des considérations d'ordre administratif ne sauraient justifier une dérogation, par un État membre, aux règles du droit de l'Union (arrêt Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, point 45), il ressort également de la jurisprudence de la Cour qu'il ne saurait être dénié aux États membres la possibilité de réaliser des objectifs légitimes par l'introduction de règles aisément gérées et contrôlées par les autorités compétentes (voir arrêts Commission/Italie, C-110/05, EU:C:2009:66, point 67; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, point 82, et Commission/Espagne, C-400/08, EU:C:2011:172, point 124).

34 Le seul fait de fixer des limites en ce qui concerne la distance par rapport au lieu de résidence des travailleurs et le plafond de l'exonération accordée, en prenant comme point de départ, respectivement, la frontière néerlandaise et la base imposable, même si, comme le relève la juridiction de renvoi, cela a nécessairement un caractère approximatif, ne saurait donc en soi être constitutif d'une discrimination indirecte ou d'une entrave à la libre circulation des travailleurs. Il en va, a fortiori, ainsi, dès lors que, comme en l'occurrence, la règle forfaitaire joue en faveur des travailleurs qui en bénéficient, en ce qu'elle réduit considérablement les démarches administratives que ces travailleurs doivent entreprendre pour obtenir l'exonération de l'indemnité pour frais extraterritoriaux.

35 Il pourrait toutefois en aller autrement si, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, lesdites limites étaient fixées de manière à ce que la règle forfaitaire donne systématiquement lieu à une nette surcompensation des frais extraterritoriaux réellement exposés.

36 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 45 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, par laquelle un État membre prévoit, en faveur des travailleurs qui résidaient dans un autre État membre avant d'occuper un emploi sur son territoire, l'octroi d'un avantage fiscal consistant en l'exonération forfaitaire d'une indemnité pour frais extraterritoriaux allant jusqu'à 30 % de la base imposable, à la condition que ces travailleurs aient résidé à une distance supérieure à 150 kilomètres de sa frontière, à moins que, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, ces limites aient été fixées de manière à ce que cette exonération donne systématiquement lieu à une nette surcompensation des frais extraterritoriaux réellement exposés.

Sur les dépens

37 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 (grande chambre) dit pour droit:

L'article 45 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, par laquelle un État membre prévoit, en faveur des travailleurs qui résidaient dans un autre État membre avant d'occuper un emploi sur son territoire, l'octroi d'un avantage fiscal consistant en l'exonération forfaitaire d'une indemnité pour frais extraterritoriaux allant jusqu'à 30 % de la base imposable, à la condition que ces travailleurs aient résidé à une distance supérieure à 150 kilomètres de sa frontière, à moins que, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, ces limites aient été fixées de manière à ce que cette exonération donne systématiquement lieu à une nette surcompensation des frais extraterritoriaux réellement exposés.

Signatures