ARRÊT DE LA COUR
30 mars 1993 *

Dans l'affaire C-24/92,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le directeur des contributions directes et des accises du grand-duché de Luxembourg et tendant à obtenir, dans la procédure pendante devant lui entre

Pierre Corbiau

et

Administration des contributions,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 48 du traité,

LA COUR,

composée de MM. O. Due, président, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Zuleeg et J. L. Murray, présidents de chambre, G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida et F. Grévisse, juges,

avocat général: M. M. Darmon
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint

considérant les observations écrites présentées, pour la Commission des Communautés européennes, par M. H. Étienne, conseiller juridique principal, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales du gouvernement luxembourgeois, représenté

* Langue de procédure: le français.

par M. J.-M. Klein, conseiller de direction de première classe au ministère des Finances, et de la Commission, à l'audience du 12 janvier 1993,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 février 1993,

rend le présent

Arrêt

1 Par décision du 28 janvier 1992, parvenue à la Cour à la même date, le directeur des contributions directes et des accises du grand-duché de Luxembourg a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 48 du traité.

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'une procédure gracieuse introduite devant le directeur des contributions par M. Corbiau et visant à obtenir le remboursement du trop-perçu au titre de l'impôt sur le revenu.

3 M. Corbiau, qui est de nationalité belge, travaille à la banque Paribas à Luxembourg. Il a résidé au Luxembourg jusqu'au 25 octobre 1990, date à laquelle il a transféré sa résidence en Belgique tout en conservant son emploi à Luxembourg. De contribuable résident, il est alors devenu contribuable non résident au Luxembourg.

4 Pour la période allant du 1er janvier 1990 au 25 octobre 1990, son employeur a opéré des retenues sur son salaire au taux qui aurait été applicable s'il avait été contribuable résident au Luxembourg pendant toute l'année.

5 Par la suite, lors de l'établissement définitif de l'impôt, les revenus perçus par M. Corbiau pendant les dix premiers mois de l'année 1990 ont été imposés sur la base du taux progressif qui correspond normalement à ces revenus, lorsqu'ils sont perçus sur l'ensemble de l'année. Ce taux étant inférieur à celui qui avait servi de base au calcul du montant des retenues, le bulletin d'imposition de l'année 1990 a fait apparaître un trop-perçu de 180 048 LFR.

6 L'administration fiscale luxembourgeoise a refusé le remboursement de l'impôt trop-perçu en se basant sur l'article 154 (6), de la loi sur l'impôt sur le revenu, qui dispose que restent acquises au Trésor les retenues d'impôt sur les traitements et salaires opérées à charge des salariés qui sont contribuables résidents pendant une partie de l'année seulement, soit qu'ils s'établissent dans le pays, soit qu'ils le quittent dans le courant de l'année.

7 Le 28 juin 1991, l'intéressé a adressé une requête au directeur des contributions sur la base du paragraphe 131 de l'Abgabenordnung.

8 Aux termes de cette disposition, « le ministre des Finances peut accorder, dans des cas particuliers (y compris en présence de plusieurs cas particuliers, comme lors d'intempéries ou d'autres circonstances exceptionnelles), la remise totale ou partielle d'impôts de l'État dont le recouvrement serait inéquitable compte tenu du cas d'espèce ou ordonner, dans de pareils cas, le remboursement ou l'imputation d'impôts de l'État déjà acquittés ».

9 Selon l'article 8 de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, « les réclamations ainsi que les demandes en remise ou en modération présentées par les contribuables sont vidées par le chef de l'administration compétente ou par son délégué sauf recours à une instance à désigner par arrêté ministériel ».

10 En application de l'article 2, paragraphe 1, de la loi du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des contributions directes et des accises, tel que modifié par la loi du 20 mars 1970, cette administration est confiée à un directeur qui est le chef de l'administration.

11 Enfin, l'article 1er de l'arrêté ministériel du 10 avril 1946 a désigné le Conseil d'État, comité du contentieux, siégeant au nombre de trois membres, pour statuer en dernier ressort sur les recours en matière d'impôts, de taxes, de cotisations et de droits.

12 Devant le directeur des contributions, M. Corbiau s'est prévalu de l'arrêt du 8 mai 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779), dans lequel la Cour a jugé que « l'article 48, paragraphe 2, du traité (faisait) 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 ».

13 Doutant de l'application à donner à cet arrêt dans le cas qui lui est soumis, le directeur des contributions luxembourgeois a décidé de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

« L'article 48 CEE fait-il obstacle à ce que, dans un État membre où les salariés qui ont été contribuables résidents pendant toute l'année d'imposition ont droit au remboursement de l'impôt sur les salaires légalement retenu par leur employeur si et dans la mesure où la somme de ces retenues dépasse l'impôt sur le revenu établi au taux correspondant à l'ensemble de leurs revenus de l'année, un ressortissant communautaire qui a été contribuable résident pendant une partie de l'année n'obtienne le remboursement de l'impôt légalement retenu qu'à la même condition et dans la même mesure? »

14 Avant de répondre à cette question préjudicielle, il convient de se demander si le directeur des contributions constitue une juridiction au sens de l'article 177 du traité et, partant, si sa question est recevable.

15 Il y a lieu de rappeler à cet égard que la notion de juridiction revêt un caractère communautaire et qu'elle ne peut, par essence même, désigner qu'une autorité qui a la qualité de tiers par rapport à celle qui a adopté la décision faisant l'objet du recours.

16 En l'occurrence, le directeur des contributions directes et des accises n'a pas une telle qualité. Placé à la tête de cette administration, il présente un lien organique évident avec les services qui ont établi la taxation contestée et contre laquelle la réclamation introduite devant lui est dirigée. Cette constatation est confirmée, du reste, par le fait que, à l'occasion d'un éventuel recours devant le Conseil d'État, ledit directeur est partie au litige.

17 Il en résulte que le directeur des contributions n'est pas une juridiction au sens de l'article 177 du traité et que sa question doit être déclarée irrecevable.

Sur les dépens

18 Les frais exposés par le gouvernement luxembourgeois et par la Commission des Communautés européennes, qui ont 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 le directeur des contributions du grand-duché de Luxembourg, il appartient à celui-ci de statuer sur les éventuels dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

déclare et arrête:

La question posée par le directeur des contributions directes et des accises du grand-duché de Luxembourg est irrecevable.

Due Rodríguez Iglesias Zuleeg Murray Mancini

Joliet Schockweiler Moitinho de Almeida Grévisse

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 30 mars 1993.

Le greffier

J.-G. Giraud

Le président

O. Due