RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire C-24/92 *

I — Faits et cadre de la procédure

A — *Faits, cadre réglementaire et question préjudicielle*

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.

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.

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, non remboursable au titre de l'article 154 (6) de la loi sur l'impôt sur le revenu (ci-après « LIR »). Cette disposition prévoit, en effet, 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.

Le 28 juin 1991, l'intéressé a alors adressé une requête au directeur des contributions en se prévalant de l'arrêt du 8 mai 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779).

Dans cette affaire, le litige pendant devant le Conseil d'État du Luxembourg (ci-après « Conseil d'État ») opposait l'administration fiscale du grand-duché de Luxembourg à un ressortissant allemand qui, après avoir travaillé pendant les dix premiers mois de l'année dans cet État, avait transféré son domicile en République fédérale d'Allemagne où il avait commencé à exercer une activité professionnelle. Pendant qu'il travaillait au Luxembourg, ses salaires avaient également fait l'objet de retenues, dont il s'était avéré par la suite qu'elles étaient supérieures à l'impôt dû. Comme à M. Corbiau, l'administration fiscale luxembourgeoise avait refusé à M. Biehl le remboursement de l'impôt trop-perçu en se basant sur l'article 154 (6) de la LIR.

Interrogé sur la compatibilité d'une telle réglementation avec le traité, 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

* Langue de procédure: le français.

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 dans le courant de l'année fiscale, restent acquises au Trésor et ne puissent être sujettes à restitution ».

Si la Cour s'est prononcée de la sorte, c'est parce qu'elle a estimé que « le critère de la résidence permanente sur le territoire national pour obtenir un éventuel remboursement d'un trop-perçu (risquait) de jouer en particulier au détriment des contribuables ressortissants d'autres États membres. En effet, ce seront souvent ces derniers qui quitteront le pays en cours d'année ou qui s'y établiront » (point 14).

Dans la décision qui comporte la question préjudicielle, le directeur des contributions a considéré que la référence à l'arrêt Biehl, précité, n'était pas pertinente. Dans cet arrêt, la Cour n'aurait « envisagé que le remboursement, sans discrimination entre les résidents temporaires et les résidents permanents, d'un trop-perçu d'impôt ». Or, « il résulte des faits de l'espèce que toute différence arithmétique entre l'impôt retenu sur les salaires et la cote d'impôt sur le revenu fixée par voie d'assiette ne mérite pas encore d'être qualifiée de trop-perçu d'impôt ». En effet, « en subissant une retenue d'impôt non régularisée ..., grâce à l'inertie du barème luxembourgeois en cas de fluctuation du salaire, le requérant a payé moins que s'il avait été toute l'année contribuable résident ou contribuable non résident et exposé, dans l'un et l'autre cas, à un rappel d'impôt par voie d'assiette ».

Dans un souci de satisfaire aux exigences d'une bonne administration de la justice et du principe de la sécurité juridique, le directeur des contributions luxembourgeois a toutefois décidé, par une décision du 28 janvier 1992, 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? »

B — *Procédure devant la Cour*

La décision du directeur des contributions a été enregistrée au greffe de la Cour le 28 janvier 1992.

Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice de la Communauté économique européenne, des observations écrites ont été déposées le 25 mai 1992 par la Commission des Communautés européennes, représentée par M. H. Étienne, conseiller juridique principal, en qualité d'agent.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable.

Elle a cependant décidé de poser deux questions au gouvernement luxembourgeois et une question à la Commission. Les réponses à ces questions figurent au point III de ce rapport.

II — Observations de la Commission

Selon la Commission, la présente affaire soulève, outre le problème de fond posé par la question préjudicielle, une question de recevabilité: le directeur des contributions luxembourgeois peut-il être qualifié de « juridiction d'un des États membres » ou de « juridiction nationale » au sens de l'article 177 du traité?

A — *Sur la recevabilité de la question préjudicielle*

La Commission considère que, dans le cas présent, la question préjudicielle posée par le directeur des contributions luxembourgeois doit être déclarée recevable.

S'il est certain que cette autorité ne fait pas partie du pouvoir judiciaire au sens organique du terme, elle paraît bien présenter la plupart des caractéristiques de la « juridiction nationale » au sens de l'article 177 du traité. Ces caractéristiques, qui ont été dégagées par la Cour, spécialement, dans l'arrêt du 30 juin 1966, Vaassen-Göbbels (61/65, Rec. p. 377), sont la création par la loi, la permanence, le caractère obligatoire, l'application des règles de droit et les règles de la procédure contradictoire.

— L'origine légale

Selon la Commission, l'origine légale des pouvoirs du directeur des contributions ne fait aucun doute. Ceux-ci résulteraient, en effet, du paragraphe 131 de l'Abgabenordnung (ci-après « AO »), de l'article 8 de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 et de l'article 1er de l'arrêté ministériel du 10 avril 1946.

Le paragraphe 131 de l'AO dispose que « 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 ».

Ce texte devrait être lu en rapport avec l'article 8 de l'arrêté grand-ducal précité, selon lequel « 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. Cette instance juge en dernier ressort. Aucun recours n'est admissible, si le montant de l'impôt qui fait l'objet de la réclamation ou de la demande ne dépasse pas 1 000 LFR ».

En application de cette disposition, 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 impôts, taxes, cotisations et droits.

La Commission souligne, en outre, que l'origine légale des pouvoirs du directeur des contributions a déjà été reconnue à diverses reprises par le Conseil d'État (voir les arrêts du 26 juillet 1963, n° 5833, et du 18 décembre 1968, n° 5516).

— La permanence et le caractère obligatoire de la juridiction

Les textes précités montreraient également que le directeur des contributions luxembourgeois constitue une instance permanente et obligatoire.

Son caractère obligatoire serait spécialement établi par le fait qu'il n'existe pas d'autre instance susceptible de statuer au même niveau de recours, que le directeur est tenu de statuer sur les cas qui lui sont soumis, que ses décisions ont autorité de chose jugée et que le Conseil d'État ne peut être saisi aussi longtemps que le directeur ne s'est pas prononcé sur la demande. Sur ce point, la Commission se réfère à deux arrêts du Conseil d'État, l'un du 18 décembre 1968 et l'autre du 26 juillet 1963, précités, ainsi qu'à un arrêt du 1er octobre 1957 de la Cour de cassation de Belgique (Pas. 1958, I, p. 79).

— L'application de la règle de droit

La Commission expose que le directeur des contributions, statuant sur la base du paragraphe 131 de l'AO, n'exerce pas un pouvoir discrétionnaire, mais qu'il est lié par des règles de droit, dont la méconnaissance peut entraîner la révision en appel. Pour étayer cette affirmation, elle s'appuie sur les éléments qui suivent.

Tout d'abord, dans l'arrêt du 26 juillet 1963, précité, le Conseil d'État a considéré que le directeur des contributions luxembourgeois devait « vérifier la conformité d'une situation juridique à la règle de droit » et que sa tâche consistait à « trancher un litige sur la base de la règle de droit ».

Ensuite, dans un autre arrêt du 20 mars 1982 (n° 6852), le Conseil d'État aurait effectivement réformé au fond une décision directoriale prise en application du paragraphe 131 de l'AO. Il y aurait, en outre, déclaré que « le juge fiscal, dans l'application des critères objectifs de l'équité, doit se référer à la volonté expresse ou implicite du législateur et qu'il doit se substituer à lui pour admettre la solution qui, si elle avait été connue ou prévue par le législateur, aurait été acceptée par lui ».

Par ailleurs, ainsi qu'il résulterait des termes mêmes de la requête, le directeur des contributions serait plus spécialement chargé de veiller au respect du principe d'égalité. Sa décision pourrait être réformée s'il apparaissait qu'il avait mal appliqué ce principe.

Enfin, la Commission considère comme tout à fait déterminant le simple fait que le directeur des contributions ait posé à la Cour une question d'interprétation du droit commu-

nautaire et que cette question lui soit nécessaire pour se prononcer dans le cas qui lui est soumis.

— Le caractère contradictoire de la procédure

La Commission concède que la procédure devant le directeur des contributions n'est pas contradictoire, mais elle fait observer que cette autorité est tenue de peser le pour et le contre de chacune des thèses qui lui sont présentées.

De manière générale, le Conseil d'État reconnaîtrait une valeur juridictionnelle aux décisions du directeur des contributions prises sur la base du paragraphe 131 de l'AO.

Par ailleurs, du côté de la jurisprudence communautaire, les arrêts du 14 décembre 1971, Politi (43/71, Rec. p. 1039; voir plus particulièrement les conclusions de l'avocat général, p. 1053), et du 12 juillet 1973, Geddo (2/73, Rec. p. 865), témoigneraient de ce que le caractère grâcieux d'une procédure ne fait pas obstacle à la saisine de la Cour au titre de l'article 177 du traité. Dans ces affaires, la Cour a, en effet, accepté de répondre à des questions qui émanaient du Pretore italien, statuant dans le cadre d'une procédure sommaire de droit italien, dite « procédure d'injonction ».

La Commission ajoute toutefois que, si la Cour décidait d'accueillir la question du directeur des contributions luxembourgeois, « cette décision ne saurait être étendue à d'autres cas où la situation est différente ».

B — *Sur le fond*

Selon la Commission, la question préjudicielle vise en substance à savoir si les États membres ont le droit de prendre en considération le revenu annuel du contribuable qui n'était pas résident pendant une partie de l'année, pour la détermination du taux d'imposition applicable à la période pendant laquelle la personne était résident fiscal.

A cette question, la Commission propose de répondre par l'affirmative et de laisser à l'administration luxembourgeoise la possibilité d'appliquer à M. Corbiau l'article 154 (6) de la LIR. Sa position se fonde sur deux arguments.

En premier lieu, cette question aurait été traitée au point 16 de l'arrêt Biehl, précité. Dans ce point, la Cour répond au gouvernement luxembourgeois qui faisait valoir que l'article 154 (6) de la LIR était destiné à garantir le système de la progressivité de l'impôt (point 15). Il lui paraissait en effet que, en l'absence d'une telle règle, le contribuable résident temporaire serait favorisé par rapport au contribuable résident permanent. Le contribuable résident temporaire, du fait qu'il a perçu successivement des revenus dans deux États membres, pourrait bénéficier d'un taux d'imposition plus favorable que celui appliqué aux revenus du contribuable résident qui, lui, doit déclarer au Grand-Duché l'ensemble de ses revenus,

qu'ils soient ou non d'origine nationale. Au point 16 de l'arrêt, la Cour a écarté cette argumentation, au motif qu'« une disposition comme celle en cause est susceptible d'enfreindre le principe de l'égalité de traitement dans différentes situations. Tel est notamment le cas lorsque le contribuable résident temporaire n'a pas perçu durant l'exercice fiscal des revenus dans le pays qu'il a quitté ou dans celui où il s'établit. Dans une telle situation, ce contribuable est désavantagé par rapport au contribuable résident, puisqu'il sera privé du droit au remboursement du trop-perçu d'impôt auquel a toujours droit le contribuable résident ».

Selon la Commission, la Cour aurait ainsi obligé l'administration à tenir compte, pour calculer le taux progressif applicable aux revenus perçus pendant la période où le contribuable était résident, de l'absence des revenus dans le pays où il s'était ensuite établi. Dans cette mesure, il serait également permis, dans le cas présent, de tenir compte des revenus perçus durant les deux mois où M. Corbiau n'était plus résident, pour établir le taux applicable aux revenus perçus pendant les dix premiers mois de l'année. Le fait que, pendant la période où il était contribuable non résident, ses revenus aient été obtenus au Grand-Duché ne changerait en effet rien au raisonnement que la Cour a tenu à propos des revenus perçus dans un autre État membre.

En second lieu, la Commission estime que, si la Cour donnait raison à M. Corbiau, les ressortissants communautaires seraient avantagés par rapport aux travailleurs nationaux, qui, pour la même période, seraient imposés sur la base du taux applicable aux revenus perçus pendant toute l'année. A cet égard, la Commission fait observer que rien n'interdit à un État membre, lorsque les automatismes de la loi fiscale ont pour effet de favoriser le travailleur migrant par rapport aux nationaux, de prendre des mesures pour rétablir l'égalité, à condition que l'État justifie de manière vérifiable la décision qu'il prend.

La Commission ajoute que, si les revenus de M. Corbiau doivent être soumis au taux correspondant à l'ensemble de ses revenus perçus toute l'année 1990, un décompte devra être établi qui tienne compte des allégements et des réductions (frais de déplacement, charges extraordinaires, etc.) qui ne sont pas intervenus dans le calcul des retenues et auxquels il avait eu droit pour les exercices fiscaux antérieurs.

Dès lors, la Commission propose de répondre à la question posée que « l'article 48, deuxième alinéa, du traité, ne fait pas obstacle à la prise en considération, lors de la détermination de l'impôt sur le revenu d'un contribuable qui n'était résident que pendant une certaine période de l'année, des revenus réels obtenus pendant toute la période fiscale et en tenant compte de tous les abattements auxquels il aurait eu droit pendant cette période, afin de déterminer le taux d'imposition marginal au titre de l'impôt sur le revenu obtenu pendant la période au cours de laquelle il était résident fiscal ».

III — Réponses aux questions posées par la Cour

Questions au gouvernement luxembourgeois

Par lettre du 28 octobre 1992, la Cour a, dans une *première question*, demandé au gouvernement luxembourgeois de préciser

sur quelle base et selon quel taux M. Corbiau a été imposé pendant les deux derniers mois de l'année 1990.

Le gouvernement luxembourgeois a répondu:

« Il résulte du certificat de rémunération et de retenue d'impôt établi par l'employeur de M. Corbiau le 17 janvier 1991 pour l'année 1990 tout entière que, pour les deux derniers mois de l'année, les salaires mensuels de M. Corbiau ont été soumis à la retenue d'impôt sur les traitements et salaires par l'employeur tout comme ils l'avaient été pour les dix premiers mois, apparemment suivant les dispositions légales et les indications de la fiche d'impôt établie au 1er janvier 1990 et par application du barème de retenue mensuelle. Seuls les décomptes mensuels de salaire que M. Corbiau a sans doute reçus de son employeur permettraient d'établir les montants exacts des rémunérations versées et des retenues opérées. Si l'on suppose, comme l'a fait le bureau d'imposition Luxembourg IV pour les dix premiers mois, que le salaire mensuel de M. Corbiau était constamment d'un douzième du salaire annuel effectif, soit ... LFR par mois, et que les cotisations sociales s'élevaient de même à ... LFR par mois, l'impôt mensuellement retenu par l'employeur aurait dû être de ... LFR, suivant la formule prescrite pour ce salaire mensuel par le barème de retenue mensuelle. En fait, l'employeur a retenu en moyenne ... LFR par mois. Le bureau d'imposition de Luxembourg X, qui est compétent pour imposer les contribuables non résidents, a décidé que le revenu imposable au Grand-Duché pour la période du 26 octobre au 31 décembre 1990, pour laquelle M. Corbiau était contribuable non résident, ne donnait pas lieu à imposition par voie d'assiette, parce que ce revenu n'atteignait pas les limites d'assiette de l'article 153 de la LIR. »

Dans une *seconde question*, la Cour a demandé au gouvernement luxembourgeois s'il estimait que le directeur des contributions luxembourgeois, statuant dans le cadre du paragraphe 131 de l'AO, constituait une juridiction et, dans l'affirmative, en raison de quelles caractéristiques.

Le gouvernement luxembourgeois a répondu, en se basant sur la jurisprudence constante du Conseil d'État, que le directeur des contributions statuant dans le cadre du paragraphe 131 de l'AO constituait incontestablement une juridiction de droit luxembourgeois:

« En effet, l'article 8 de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, validé par la loi du 27 février 1946 et complété par l'arrêté ministériel du 10 avril 1946, réserve la connaissance des demandes en remise d'impôts directs au directeur des contributions sauf appel au Conseil d'État, c'est-à-dire à un ensemble hiérarchisé d'organes, institués par la loi, dont la compétence exclusive, l'impartialité, la procédure et la soumission au droit font qu'ils remplissent tous les critères d'un double degré de juridictions, non seulement en matière contentieuse (Conseil d'État, 26 juillet 1963, n° 5833), mais aussi en matière de remises (Conseil d'État, 21 octobre 1959, n° 5698; 18 décembre 1968, n° 5516, et jurisprudence constante). Ainsi, les demandes en remise d'impôt, tout en restant régies quant au fond par le paragraphe 131 de l'AO (Conseil d'État, 10 juillet 1981, n° 6852), ne relèvent plus de la discrétion

d'une quelconque autorité administrative mais de l'office des mêmes juges qui, par ailleurs, veillent à la légalité de l'impôt. Ce qui, dans le paragraphe 131 de l'AO, avait été à l'origine une mesure de faveur disciplinée seulement par le paragraphe 2 du Steueranpassungsgesetz est dorénavant, organiquement et fonctionnellement, une véritable juridiction gracieuse (c'est-à-dire non contentieuse), qui, en plein accord avec le principe de l'égalité de l'article 101 de la Constitution, prend le relais de la juridiction contentieuse lorsque l'égale application de la loi ne suffit pas pour faire la part de la justice dans le cas individuel et que, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans le chef de la personne redevable, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité. Mais, alors même que les principes directeurs de l'instance, ceux notamment du paragraphe 243 de la loi générale des impôts, sont les mêmes de part et d'autre, les deux voies de droit n'en restent pas moins nettement distinctes (Conseil d'État, 22 décembre 1989, n° 8149), et la juridiction gracieuse n'a pas à contrôler la légalité des bulletins, contrôle qui relève de la seule juridiction contentieuse. Quant à la forme, s'il est exact que le requérant au gracieux n'a pas de contradicteur en première instance et a seul qualité pour appeler, cette particularité n'est pas propre à la juridiction gracieuse, mais se retrouve tout aussi bien dans le cas de la juridiction contentieuse. En tout cas, les décisions de première instance acquièrent dans l'une et l'autre procédure autorité de chose jugée. »

Question à la Commission

Par lettre du 28 octobre, la Cour a demandé à la Commission de préciser sur quelle base et selon quel taux M. Corbiau a été imposé pendant les deux derniers mois de l'année 1990.

La Commission a répondu:

« ...

Il résulte du certificat de rémunération et de retenue d'impôt que, pour la période du 1er janvier 1990 au 31 décembre 1990, M. Corbiau a été imposé sur un traitement soumis à retenue à impôt sur les salaires se montant à (A) LFR et que, de ce chef, il lui a été retiré la somme de (B) LFR au titre de l'impôt sur les salaires.

Il résulte du bulletin d'imposition sur le revenu 1990 (Einkommensteuerbescheid 1990, imposition par voie d'assiette) que, pendant la période pour laquelle M. Corbiau était résident (du 1er janvier 1990 au 25 octobre 1990), un revenu imposable de (C) LFR a été déclaré. Pendant cette période, une retenue de (D) LFR avait été opérée.

Sous réserve des précisions à apporter par les autorités luxembourgeoises, le revenu imposable par voie d'assiette a été calculé après déduction de la somme de (E) LFR pour dépenses spéciales (intérêts débiteurs, assurances diverses), dépenses dont le patron ne tient pas compte pour calculer le salaire imposable selon la grille de l'impôt sur les salaires.

La différence entre le traitement imposable pour toute l'année (A) LFR et le revenu imposable au titre de l'imposition sur assiette pour les premiers dix mois (C) LFR est de (X) LFR. Le revenu imposable pour les deux derniers mois aurait donc été de (X) LFR. Pendant cette période, une retenue de (Y = B — D) LFR a été opérée.

La Commission n'a pas connaissance d'autres versements d'impôt à l'administration des contributions que les retenues d'impôt sur salaires, ni d'une régularisation d'ensemble pour l'exercice tenant compte, pour les deux derniers mois, de l'abattement pour dépenses extraordinaires.

M. Corbiau aurait donc été imposé pendant les deux derniers mois de 1990 à un taux de 37,3 %.

... ».

R. Joliet
Juge rapporteur