CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. MARCO DARMON présentées le 16 février 1993 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. La question préjudicielle que vous soumet le directeur des contributions directes et des accises du grand-duché de Luxembourg (ci-après « directeur des contributions ») vise en substance à examiner, au regard de l'article 48 du traité, un système fiscal qui prend en considération, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, l'ensemble des revenus du contribuable, y compris ceux perçus dans l'État concerné en tant que non-résident.

2. M. Corbiau, ressortissant belge, a résidé et a travaillé au Luxembourg jusqu'au 25 octobre 1990, date à laquelle il a transféré sa résidence en Belgique, tout en conservant son emploi au Luxembourg, de sorte qu'il est, depuis lors, assujetti dans cet État en qualité de contribuable non résident.

3. Le cadre de la question préjudicielle étant ainsi posé, il convient, avant tout examen au fond de l'affaire, de déterminer si le directeur des contributions constitue une « juridiction » au sens de l'article 177 du traité.

4. Le fait même de s'interroger sur la nature de cet organisme peut sembler, a priori, surprenant, le Conseil d'État du Luxembourg (ci-après « Conseil d'État ») lui ayant reconnu ce caractère juridictionnel en matière contentieuse dans un arrêt du 26 juillet 1963 [1] et en matière gracieuse dans un arrêt du 18 décembre 1968 [2]. Cependant, une telle reconnaissance ne saurait suffire à conférer à cette autorité le caractère de « juridiction » au sens de l'article 177, dans la mesure où cette notion ne se réfère nullement au droit interne des États membres, mais est un concept autonome dont les contours ont été fixés par votre jurisprudence.

5. L'arrêt Vaassen-Göbbels [3] constitue la pierre angulaire de votre construction jurisprudentielle en la matière. Rappelons, pour mémoire, qu'il s'agissait de déterminer si le Scheidsgerecht, tribunal arbitral compétent pour trancher les litiges opposant une institution néerlandaise de sécurité sociale aux bénéficiaires de certaines prestations, était une juridiction. Cette qualité lui a été reconnue s'agissant d'un organisme permanent, ayant une origine légale, dont la saisine est obligatoire, statuant après une procédure contradictoire et conformément aux règles de droit.

6. Cependant, dans un arrêt Politi [4], vous avez estimé que l'absence de caractère contradictoire de la procédure pouvait, cependant, permettre votre saisine, dans la mesure où

* Langue originale: le français.

1 — Caisse hypothécaire du Luxembourg, n° 5833 du rôle.
2 — Toussaint/Administration des contributions, n° 5516 du rôle.
3 — Arrêt du 30 juin 1966 (61/65, Rec. p. 377).
4 — Arrêt du 14 décembre 1971 (43/71, Rec. p. 1039).

« ... il suffit de constater que le président du tribunal de Turin exerce une fonction juridictionnelle au sens de l'article 177 et qu'une interprétation du droit communautaire a été, par lui, estimée nécessaire pour rendre sa décision, sans qu'il y ait lieu pour la Cour de considérer le stade de la procédure où la question a été posée »[5].

7. L'absence de caractère contradictoire est, dans le cadre de procédures sommaires dans lesquelles le défendeur ne comparaît pas, compensée par la totale impartialité du juge et par son indépendance à l'égard tant du litige que des parties à l'instance.

8. Du fait de l'absence du défendeur, le juge aura nécessairement pour mission de contrôler, de manière encore plus rigoureuse, le bien-fondé des prétentions du demandeur afin de pallier le défaut de caractère contradictoire de la procédure.

9. C'est ainsi que la notion d'indépendance, pendant nécessaire de l'absence de contradictoire, qui n'avait pas été mentionnée dans vos premières décisions, devait apparaître dans l'arrêt Pretore di Salò[6] en ces termes:

« Il y a lieu d'observer que les pretori sont des magistrats qui, dans une procédure comme celle ayant donné lieu à la présente saisine de la Cour, cumulent les fonctions de ministère public et de juge d'instruction. La Cour a compétence pour répondre à la demande préjudicielle, celle-ci émanant d'une juridiction qui a agi dans le cadre général de sa mission de juger, en indépendance et conformément au droit, des affaires pour lesquelles la loi lui confère compétence, même si certaines des fonctions qui incombent à cette juridiction dans la procédure ayant donné lieu au renvoi préjudiciel n'ont pas un caractère strictement juridictionnel »[7].

10. Cette notion d'indépendance, inhérente à la mission de juger, a été reprise dans votre arrêt Pardini[8], rendu sur renvoi d'un juge national qui vous avait saisis dans le cadre d'une procédure non contradictoire.

11. Vérifions, dès lors, si le directeur des contributions, lorsqu'il statue sur une demande gracieuse formulée par un contribuable, exerce une véritable activité juridictionnelle ou s'il agit en tant qu'autorité administrative dans le cadre d'un recours hiérarchique.

12. Tant la Commission — apparemment pour des motifs d'opportunité[9] — que le gouvernement luxembourgeois prétendent que cette autorité répond aux critères que vous avez dégagés. Si les réponses fournies par le gouvernement luxembourgeois lors de la procédure orale ont clarifié certains des attributs de cette autorité ainsi que le déroulement de la procédure devant elle, elles ne nous ont, en revanche, nullement convaincu de son caractère juridictionnel.

13. Certes, le directeur des contributions exerce effectivement ses fonctions dans le cadre de la loi du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des contributions directes et des accises, modi-

5 — Point 5.

6 — Arrêt du 11 juin 1987 (14/86, Rec. p. 2545).

7 — Point 7.

8 — Arrêt du 21 avril 1988 (338/85, Rec. p. 2041, point 9).

9 — Observations de la Commission, p. 15, point 13, dernier alinéa.

fiée par la loi du 20 mars 1970. L'article 2 de cette loi dispose ainsi que

« l'administration des contributions et des accises est confiée à un directeur qui est le chef de l'administration ».

14. De la même manière, il est une autorité dont la saisine est obligatoire et qui est dotée de la permanence. En effet, aux termes de 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... »

15. L'arrêté ministériel du 10 avril 1946 a ainsi institué le Conseil d'État, comité du contentieux, « pour statuer en dernier ressort sur les recours en matière d'impôts, de taxes, de cotisations et de droits » [10].

16. Cependant, la seule réunion de ces trois critères (permanence, origine légale, saisine obligatoire) n'est manifestement pas suffisante pour distinguer une autorité administrative d'une instance juridictionnelle. Il est, en effet, indiscutable que toute autorité administrative y répond en principe, mais que leur réunion ne saurait suffire, sous peine d'admettre la saisine de votre Cour par tout organisme administratif quel qu'il soit, ce que l'article 177 a également pour objet d'éviter [11].

17. Ces critères, énoncés pour la première fois dans l'arrêt Vaassen-Göbbels, permettaient effectivement de distinguer une juridiction d'une instance arbitrale, dans la mesure où cette dernière ne peut, dans la grande majorité des cas, se prévaloir ni de la permanence, ni de la saisine obligatoire, ni de l'origine légale, alors même qu'elle satisfait aux autres critères, à savoir l'application des règles de droit, le caractère contradictoire de la procédure et l'indépendance dans la mission de juger, requis pour prétendre à la qualification de juridiction au sens de l'article 177.

18. Examinons tour à tour si ces derniers critères sont réunis par le directeur des contributions agissant dans le cadre de la compétence ayant donné lieu à votre saisine.

19. En ce qui concerne, en premier lieu, l'application des règles de droit, rappelons, au préalable, que, d'une part, toute autorité administrative est tenue de les respecter, d'autre part, dans le cadre d'un tel recours, le directeur des contributions statue non pas en droit mais en équité, en vertu évidemment d'une règle légale, et apprécie les circonstances particulières permettant, par application du paragraphe 131 de l'Abgabenordnung, « le remboursement ou l'imputation d'impôts de l'État déjà acquittés » [12]. Ces circonstances particulières, susceptibles de faire ressortir l'atteinte à l'équité, pourraient résulter soit de la situation personnelle du contribuable lors de la perception de l'impôt, soit de l'application trop rigoureuse de la loi fiscale au cas d'espèce.

10 — Article 1er.

11 — Voir Isaac, G.: *Droit communautaire général*, Masson, 3e éd., p. 290.

12 — Rapport d'audience, II A, quatrième alinéa.

20. Le directeur des contributions dispose, ainsi que l'a d'ailleurs affirmé le Conseil d'État, d'un « large pouvoir d'appréciation pour arrêter sa décision » [13].

21. Ainsi, dans le cadre d'une telle procédure gracieuse, cette autorité se voit conférer un pouvoir quasiment discrétionnaire, ce qui ne veut pas dire arbitraire, qui résulte des termes mêmes du texte précité, tel qu'interprété au demeurant par le Conseil d'État. Dès lors, dans les limites de cette habilitation, certes légale, la mission du directeur des contributions consiste moins à mettre en œuvre une règle de droit qu'à tempérer, pour des raisons d'équité, les effets qui résulteraient de sa stricte application.

22. Interrogeons-nous à présent sur le respect, par le directeur des contributions, du caractère contradictoire de la procédure.

23. Lors d'une réclamation dans le cadre d'un tel recours gracieux, le contribuable, afin d'obtenir restitution ou diminution d'impôts, peut saisir par simple lettre le directeur des contributions, lequel rendra sa décision sans débat et hors la présence du requérant. La procédure n'est donc pas contradictoire.

24. Certes, ainsi que nous l'avons déjà dit, vous avez admis, dans l'arrêt Politi [14], le caractère juridictionnel du président du tribunal de Turin dans le cadre d'une procédure sommaire (injonction), au cours de laquelle le défendeur, par définition, ne comparaît pas.

25. Cependant, en reconnaissant que cette institution exerçait une « fonction juridictionnelle », c'est bien aux attributs constitutifs de la mission de juger que vous faisiez implicitement mais nécessairement référence et plus particulièrement à l'indépendance et à l'impartialité du juge, lequel n'a aucun lien avec les parties au litige.

26. Ainsi, l'absence de caractère contradictoire (qui se rencontre dans de nombreuses procédures dans les États membres) doit obligatoirement être compensée par l'indépendance du juge à l'égard des parties au litige afin de donner la suite légale, au regard des règles de compétence, de recevabilité et au fond, à la demande et aux moyens invoqués par le demandeur à la procédure.

27. Tel n'est pas, semble-t-il, le cas du directeur des contributions, lequel apparaît comme étant à la fois juge et partie.

28. Relevons, en premier lieu, qu'organiquement ce directeur est « placé sous l'autorité immédiate du ministre des Finances » [15]. Il relève ainsi du pouvoir central de l'État.

29. Il a, en second lieu, pour mission de trancher un litige entre l'administration qu'il

13 — Arrêt du 11 octobre 1988, Bertrand/Administration des contributions, n° 7803 du rôle inscrit le 25 juillet 1986.

14 — Précité à la note 4.

15 — Voir Majerus, P.: *L'État luxembourgeois*, 6e éd., 1990, p. 288.

dirige et un contribuable qui conteste la décision prise par l'un de ses services. Pourtant, dans ce cadre, il est, nous a-t-on dit, totalement indépendant tant de son ministre que de l'administration qu'il dirige.

30. Comment, cependant, concilier l'affirmation de cette neutralité avec le fait que, dans de nombreuses affaires, après avoir rendu sa décision, il conclut lui-même devant le Conseil d'État, dans le cadre du recours intenté contre cette dernière par le contribuable, au soutien des prétentions de l'administration dont il est le directeur, ce afin d'obtenir, fût-ce indirectement, confirmation de sa propre décision [16]?

31. En déposant un mémoire au nom et pour le compte de son administration, le directeur des contributions se présente donc comme partie intégrante au litige qui lui a été soumis. Cela suffit à démontrer que la demande du contribuable qui lui est adressée constitue un recours hiérarchique et non pas un recours juridictionnel.

32. Faut-il voir là une survivance de l'ancienne théorie du ministre juge dans laquelle le ministre faisait figure de premier degré de juridiction? Quoi qu'il en soit, cette théorie est aujourd'hui abandonnée, le recours devant le ministre s'assimilant à un recours hiérarchique devant une simple autorité administrative.

16 — Affaires Heuardt/Administration des contributions, arrêt du 6 mars 1963 (nos 5768 et 5884 du rôle), Pirrotte/Administration des contributions, arrêt du 7 juillet 1971 (nos 5984 et 6314 du rôle), Ruppert/Administration des contributions, arrêt du 22 janvier 1985 (n° 6374 du rôle), Compagnie générale pour le gaz/Administration des contributions, arrêt du 22 mai 1985 (n° 7552 du rôle), Bertrand/Administration des contributions, arrêt du 11 octobre 1988, précité à la note 13.

33. Lors de la procédure orale, le représentant du gouvernement luxembourgeois a soutenu que l'obligation de motivation des décisions directoriales constituait un critère supplémentaire en faveur de la reconnaissance du caractère juridictionnel de cette autorité. Il résulte, en effet, d'une loi du 1er décembre 1978, mise en œuvre par un règlement grand-ducal du 8 juin 1979, que toute décision administrative faisant grief doit être motivée.

34. M. Arendt [17] s'exprime d'ailleurs en ces termes:

« C'est ce qu'a reconnu le législateur, qui, par une loi du 1er décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, a renforcé sensiblement les droits de l'administré, face aux administrations dépendant de l'État et des communes.

Le principe fondamental inspirant la rédaction du texte est le respect des droits de la défense de l'administré. La reconnaissance de ce principe a pour conséquence que l'administration ne peut, pour rendre sa décision, se baser sur des motifs inconnus de l'administré. De cette règle découle donc nécessairement la reconnaissance au profit de l'administré du libre accès à son dossier, de la communication des motifs et du droit de présenter ses observations » [18].

35. L'obligation de motivation, inhérente à la décision de justice, ne lui est cependant

17 — Arendt: L'information de l'administré en droit administratif luxembourgeois, diagonales à travers le droit luxembourgeois, *Livre jubilaire de la conférence Saint-Yves, 1946-1986*, p. 13.

18 — Ibidem, p. 17.

pas exclusive. La décision administrative, elle aussi, doit être motivée pour permettre à un administré soit de l'accepter, soit de la contester devant le juge qui exercera son contrôle essentiellement à partir des motifs de l'acte attaqué. S'agissant du droit communautaire, c'est ainsi que vous considérez que le respect de l'obligation de motivation inscrite à l'article 190 du traité conditionne la légalité des actes de droit dérivé.

36. Notons, au demeurant, que la qualité de juridiction du directeur des contributions est contestée au Luxembourg même par une doctrine autorisée.

37. M. Olinger remarque ainsi:

« Dans son manuel *Introduction à la science du droit,* 1960, P. Pescatore semble dénier la fonction juridictionnelle du directeur des contributions » [19].

38. En effet, M. P. Pescatore [20] ne mentionne pas le directeur des contributions parmi les juridictions luxembourgeoises, alors même que la dernière édition de son ouvrage est postérieure aux arrêts précités du Conseil d'État.

39. De manière plus explicite, M. F. Schockweiler n'hésite pas à écrire:

« Il s'agit là d'une véritable anomalie dans notre organisation administrative et la nature juridictionnelle de ces organismes n'est due qu'à la jurisprudence du Conseil d'État » [21].

40. Nous vous invitons, dès lors, à vous déclarer incompétents.

41. La voie que nous vous proposons de suivre ne porte nullement atteinte à l'uniformité dans l'application du droit communautaire, risque qui pourrait résulter de la tentation des États membres de créer des organismes administratifs, statuant en dernier ressort et qui, sans être des juridictions au sens de l'article 177 du traité, pourraient appliquer le droit communautaire sans être pour autant habilités à vous poser des questions préjudicielles, voire sans être tenus de vous saisir.

42. Ainsi que le notait M. Reischl dans ses conclusions dans l'affaire Broekmeulen [22]:

« Si, au contraire, on voulait voir dans le terme en question (juridiction) un renvoi au droit national, les États membres auraient la possibilité, en aménageant certaines instances de leur organisation judiciaire, chargées d'appliquer le droit communautaire, de se soustraire au droit et à l'obligation de poser des questions préjudicielles, ce

19 — Olinger: *Études fiscales,* n°s 81 à 85, novembre 1989.

20 — Pescatore, P.: *Introduction à la science du droit,* Centre universitaire de l'État luxembourgeois, 1960, avec mise à jour 1978, n° 272, p. 389.

21 — Schockweiler, F.: *Le contentieux administratif et la procédure administrative non contentieuse en droit luxembourgeois,* n° 44, p. 20.

22 — Arrêt du 6 octobre 1981 (246/80, Rec. p. 2311).

qui aboutirait finalement à une fragmentation du droit que le système de la décision préjudicielle doit précisément permettre d'éviter. En conséquence, le droit des États membres ne peut être déterminant que dans la mesure où il peut fournir une réponse à la question de savoir si les caractéristiques minimales exigées par le droit communautaire sont effectivement réunies dans le cas particulier » [23].

43. C'est d'ailleurs un argument qui semble avoir été déterminant dans la reconnaissance par la Cour, dans l'arrêt précité, de la qualité de juridiction de la commission de recours pour la médecine générale:

« Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que, *en l'absence pratique d'une voie de recours effective devant les juridictions ordinaires,* dans une matière qui touche à l'application du droit communautaire, la commission de recours, qui exerce ses fonctions avec l'approbation des autorités publiques et fonctionne avec leur concours, et dont les décisions acquises à la suite d'une procédure contentieuse sont en fait reconnues comme définitives, doit être considérée comme juridiction d'un État membre au sens de l'article 177 du traité » [24].

44. Or, en l'espèce, l'article 8 de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 dispose que les réclamations sont vidées par le chef de l'administration compétente avec possibilité de recours, sur le fondement de l'arrêté ministériel du 10 avril 1946, devant le comité du contentieux du Conseil d'État.

23 — Conclusions p. 2332, 2336.

24 — Point 17, souligné par nous.

45. Il appartient, dès lors, à cette juridiction de vous saisir lorsqu'elle est confrontée à une question d'interprétation d'une norme communautaire.

46. Remarquons toutefois que cet article 8 précise:

« 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. »

47. Cette impossibilité légale de tout recours, et par conséquent de tout contrôle juridictionnel, n'est cependant pas de nature à modifier notre position.

48. L'éventualité d'un recours portant sur une somme inférieure ou égale à 1 000 LFR (environ 25 écus) et mettant en cause l'interprétation du droit communautaire paraît, en effet, peu probable et semble relever tout simplement de l'hypothèse d'école. Il n'y a donc aucune crainte légitime qu'il soit porté ainsi atteinte à l'uniformité du droit communautaire, et l'absence de recours juridictionnel contre des décisions d'un tel montant ne saurait justifier l'adoption d'une solution contraire.

49. Cependant, à supposer qu'un tel cas — parce qu'il aurait valeur de « test case » par exemple — se présente, le demandeur ne saurait se voir refuser l'accès à son juge naturel, droit qu'il tire tant de votre jurisprudence récente que de la convention européenne de sauvegarde des droits de

l'homme et des libertés fondamentales, à laquelle, au demeurant, vous avez soin de vous référer expressément.

50. Citons ici l'arrêt Johnston [25], dans lequel vous avez affirmé:

« Le contrôle juridictionnel imposé par cet article [26] est l'expression d'un principe général de droit qui se trouve à la base des traditions constitutionnelles communes aux États membres. Ce principe a également été consacré par les articles 6 et 13 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950. Comme il a été reconnu par la déclaration commune de l'Assemblée, du Conseil et de la Commission en date du 5 avril 1977 (JO C 103, p. 1) et par la jurisprudence de la Cour, il convient de tenir compte des principes dont s'inspire cette convention dans le cadre du droit communautaire » [27].

51. L'article 6, paragraphe 1, de la convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales dispose:

« Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle... »

52. Et, dans un arrêt Golder [28], la Cour européenne des droits de l'homme a interprété cet article en ces termes:

« Dans le domaine des contestations civiles, chacun a droit à ce que l'instance entamée par ou contre lui se déroule d'une certaine manière — "équitablement", "publiquement", "dans un délai raisonnable", etc. —, mais aussi, et d'abord, "à ce que sa cause soit entendue" non par n'importe quelle autorité, mais "par un tribunal", au sens de l'article 6, paragraphe 1... » [29],

et elle a plus particulièrement précisé:

« En matière civile, la prééminence du droit ne se conçoit guère sans la possibilité d'accéder aux tribunaux » [30].

53. Ainsi, ce principe du « contrôle juridictionnel effectif » [31], consacré par votre jurisprudence, compte tenu de sa référence expresse à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, a nécessairement pour corollaire le droit à un contrôle devant une juridiction au sens de l'article 177 de

25 — Arrêt du 15 mai 1986 (222/84, Rec. p. 1651).

26 — Il s'agit de l'article 6 de la directive 76/207/CEE du Conseil, du 9 février 1976, relative à la mise en œuvre du principe de l'égalité de traitement entre hommes et femmes en ce qui concerne l'accès à l'emploi, à la formation et à la promotion professionnelle, et les conditions de travail (JO L 39, p. 40).

27 — Point 18.

28 — Arrêt du 21 février 1975, série A, n° 18.

29 — Point 32.

30 — Point 34.

31 — Point 19 de l'arrêt Johnston, précité à la note 25.

toute décision prise par un organisme ne constituant pas une « juridiction », à défaut de quoi il risquerait de se créer, ainsi que nous l'indiquions dans nos conclusions dans l'affaire Johnston, une « zone de non-droit mettant en cause les fondements mêmes de cet ordre juridique » [32].

54. Des constatations qui précèdent, il résulte que tout particulier tire du droit communautaire le droit inaliénable de s'adresser à une juridiction au sens de l'article 177 du traité dès lors qu'une question d'interprétation du droit communautaire est soulevée, ce nonobstant la limitation d'une telle voie de recours par le droit national. L'unité et l'uniformité du droit communautaire sont ainsi parfaitement préservées.

55. Il appartiendrait donc, le cas échéant, au seul Conseil d'État de vous saisir, et la circonstance que les décisions du directeur des contributions portant sur une réclamation dont l'objet est, au plus, égal à 1 000 LFR soient insusceptibles de recours ne saurait remettre en cause cette constatation.

56. Bien que l'incompétence de la Cour à répondre au directeur des contributions nous paraisse clairement établie, nous conclurons au fond, mais seulement à titre subsidiaire.

57. Rappelons, en substance, l'objet de la question préjudicielle: l'article 48, paragraphe 2, fait-il obstacle, pour la détermination, par l'État de résidence, du taux d'imposition applicable aux revenus d'un contribuable, à la prise en considération, par le Trésor public luxembourgeois, de l'ensemble des revenus perçus au Luxembourg par ce contribuable pendant l'année de référence, y compris en qualité de non-résident?

58. La non-imposition en Belgique des revenus perçus au Luxembourg, tant en qualité de résident que de non-résident, résulte de l'application de la convention en vue d'éviter les doubles impositions (modèle Nations unies) signée entre ces deux États membres le 17 septembre 1970 et, notamment, de son article 15, aux termes duquel

« ... les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État... ».

59. M. Corbiau a ainsi établi deux déclarations fiscales au Luxembourg, relatives l'une à la période pendant laquelle il était contribuable résident, l'autre à celle pendant laquelle il était contribuable non résident.

60. Le système fiscal luxembourgeois, à l'instar de ceux d'autres États membres, applique notamment pour les traitements et salaires la méthode dite de la « retenue à la source ».

61. Pour déterminer le montant du taux d'imposition applicable aux revenus annuels

32 — Point 4 de nos conclusions.

du contribuable, l'administration fiscale prend pour base la dernière rémunération et présume que le salarié percevra douze fois le montant de cette dernière pendant l'année de référence. En fin d'année, des corrections sont effectuées (en positif ou en négatif) selon que le revenu réel imposable a augmenté ou a diminué.

62. En l'espèce, en fin d'année, le calcul de l'imposition opéré par l'administration des contributions sur les dix premiers mois de l'année a été effectué sur les seuls revenus perçus par M. Corbiau en qualité de résident, au taux correspondant à un revenu annuel, faisant ainsi abstraction des revenus perçus en qualité de non-résident. Il s'est ensuite avéré, lors de l'établissement de l'impôt réel dû, que, en prenant en considération les seuls revenus perçus pendant les dix premiers mois, le taux obtenu était inférieur au taux initial et faisait apparaître une différence de 180 048 LFR par rapport à l'application du taux applicable à l'ensemble des revenus annuels perçus.

63. M. Corbiau a, dès lors, sollicité le remboursement de cette somme, estimant que ce droit à restitution lui était reconnu par les termes de l'arrêt Biehl [33].

64. Dans cette dernière affaire, un ressortissant allemand résidant au Luxembourg qui avait transféré son domicile en République fédérale d'Allemagne en cours d'année s'était vu refuser le remboursement des retenues opérées par son ancien employeur qui étaient supérieures au montant de l'impôt réel dû pour l'année de référence, sur le fondement de l'article 154 (6) de la loi sur l'impôt sur le revenu (ci-après « LIR »), lequel dispose:

« Les retenues sur les revenus de capitaux dûment opérées restent acquises au Trésor et ne peuvent être sujettes à restitution. Il en est de même de la retenue de l'impôt sur les traitements et salaires opérée à charge des salariés qui sont contribuables résidents pendant une certaine partie de l'année seulement parce qu'ils s'établissent au pays ou parce qu'ils quittent le pays au courant de l'année. »

65. Dans votre arrêt, vous avez dit pour droit que

« ... l'article 48, paragraphe 2, du traité fait 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 » [34].

66. La discrimination résultait de l'impossibilité pour les seuls ressortissants non résidents de bénéficier de la restitution d'un éventuel trop-perçu d'impôt.

67. Ainsi que vous l'avez indiqué dans l'arrêt Werner [35], la disposition fiscale luxembourgeoise était incompatible avec le droit communautaire dans la mesure où elle

33 — Arrêt du 8 mai 1990 (C-175/88, Rec. p. I-1779).

34 — Point 19.

35 — Arrêt du 26 janvier 1993 (C-112/91, Rec. p. I-429).

« ... liait l'éventuel remboursement d'un trop-perçu d'impôt à un critère de résidence permanente sur le territoire du Luxembourg et jouait, dès lors, plus particulièrement au détriment des contribuables ressortissants des autres États membres... » [36].

68. Il résulte ainsi de l'arrêt Biehl [37] que c'est uniquement le *principe* de privation du droit à restitution qui porte atteinte à l'égalité de traitement dans la mesure où il défavorise le ressortissant d'un autre État membre. Aussi indiquions-nous dans nos conclusions que,

« ... même en ne remettant pas en question les buts que le législateur national poursuivait 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 il s'agit de revenus dans l'État membre d'origine ou de destination » [38].

69. Vous n'avez pas, pour autant, affirmé un *droit automatique* à restitution au bénéfice du particulier passant du statut de résident à celui de non-résident.

70. Aussi bien, le directeur des contributions ne vous demande pas s'il peut maintenir l'application de la disposition litigieuse dans certaines situations, mais uniquement s'il peut calculer le taux d'imposition applicable aux revenus imposés dans cet État, à l'*intégralité des revenus* perçus par le contribuable.

71. Il convient ainsi de déterminer si une telle prise en considération de l'ensemble des revenus porte atteinte à l'article 48, paragraphe 2, du traité.

72. Rappelons, à cet égard, que cette disposition s'applique si une discrimination fondée sur la nationalité existe, étant toutefois observé que

« ... 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 » [39].

73. Ainsi, un système fiscal avec progressivité tel que celui en cause (prévu notamment dans les conventions internationales modèle OCDE ou Nations unies [40]) crée-t-il une discrimination ostensible ou dissimulée?

74. Observons, au préalable, qu'il existe en droit international fiscal deux méthodes pour éviter les doubles impositions.

36 — Point 14.

37 — Arrêt précité, à la note 33.

38 — Point 10.

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

40 — Voir, à cet égard, l'article 23 de la convention en vue d'éviter les doubles impositions entre le royaume de Belgique et le grand-duché de Luxembourg.

75. Le système de l'exemption intégrale « cloisonne » les revenus perçus par le contribuable en fonction de leur provenance. Chaque État impose souverainement les revenus perçus à l'intérieur des limites de son territoire, étant souligné que, lorsqu'un contribuable répartit ses revenus sur plusieurs États, il échappe pour partie à la progressivité de l'impôt. Ainsi que l'écrit M. Plagnet:

« Cela introduit donc une inégalité fâcheuse entre les personnes qui perçoivent l'intégralité de leurs revenus dans l'État de résidence et celles qui en perçoivent une partie à l'étranger » [41].

76. En revanche, en appliquant le système de l'exemption avec progressivité, l'État de résidence prend en considération l'ensemble des revenus perçus par le contribuable, y compris dans d'autres États, pour déterminer le taux d'imposition, lequel ne sera cependant appliqué qu'aux revenus perçus dans l'État de résidence. Cette méthode permet ainsi de restaurer l'égalité de traitement entre tous les contribuables [42].

77. Vous avez déjà été amenés, de manière certes indirecte, à analyser la compatibilité de ce dernier régime avec le droit communautaire dans l'arrêt Humblet [43].

78. Les faits de cette affaire méritent d'être résumés. Dans le cadre de l'imposition des revenus de l'épouse d'un fonctionnaire des Communautés européennes, le Trésor public belge avait exigé de ce dernier communication du montant de son traitement afin de déterminer le taux d'imposition applicable aux autres revenus, et particulièrement à ceux de son épouse. Celui-ci avait refusé, invoquant l'immunité de son traitement découlant des articles 11 et 13 du protocole sur les privilèges et immunités des fonctionnaires et autres agents des Communautés.

79. Vous avez estimé effectivement qu'en pareil cas une telle exonération interdisait toute prise en considération de son traitement en raison de la totale immunité des ressources d'un fonctionnaire ainsi que de la ratio legis du protocole.

80. Cette solution ne pouvait cependant être étendue aux contribuables qui n'ont pas vocation à se prévaloir d'une telle disposition et vous aviez admis la méthode d'imposition de l'exemption avec progressivité au motif

« ... que l'application de cette technique fiscale ne donne lieu à aucune difficulté lorsque tous les revenus du contribuable sont imposables; qu'en effet l'application d'un taux différent aux différentes tranches n'empêche pas qu'il soit perçu un seul impôt global grevant l'ensemble des revenus avec la conséquence que le taux le plus élevé appliqué à la tranche supérieure grève en réalité lui aussi la totalité des revenus » [44].

41 — Plagnet: *Droit fiscal international*, Litec 1986, n° 103, p. 58.

42 — Ibidem, n° 104, p. 58.

43 — Arrêt du 16 décembre 1960 (6/60, Rec p. 1125).

44 — Arrêt Humblet, précité, p. 1125, 1159.

81. L'avocat général M. Mayras s'exprimait d'ailleurs en ces termes pour les contribuables ne bénéficiant pas du protocole sur les privilèges et immunités:

« ... nonobstant l'exonération accordée de ce chef, le revenu en cause devait entrer en compte pour la détermination du taux applicable aux autres revenus demeurant assujettis en Suisse à un impôt fixé en fonction du revenu total... Il est évident que la solution contraire aurait pour effet de traiter plus favorablement le contribuable qui perçoit un revenu à l'étranger que s'il avait perçu ce même revenu dans son propre pays, ce qui serait contraire à l'objet recherché par les conventions de double imposition: éviter une double imposition ne doit pas aboutir à créer un privilège... En l'espèce, il ne s'agit pas d'éviter une double imposition, mais de créer ce que dans le langage international on appelle un "privilège" » [45].

82. Cela est encore plus vrai lorsque, comme en l'espèce, l'intégralité des ressources du contribuable provient du grand-duché de Luxembourg: à défaut de prise en considération de la totalité de ces ressources, c'est l'égalité des contribuables devant la loi fiscale qui est compromise.

83. Ainsi que l'a indiqué le gouvernement luxembourgeois dans sa réponse écrite aux questions posées par la Cour, cette scission artificielle des revenus de ce contribuable a eu pour conséquence que, pour les deux derniers mois, il n'a pas été imposé, l'assiette étant inférieure au taux annuel.

84. La prise en considération de l'ensemble des revenus, loin de créer une inégalité entre ressortissants luxembourgeois et ressortissants des autres États membres, rétablit, au contraire, l'égalité de traitement sous réserve que les seconds bénéficient des mêmes avantages et déductions que ceux consentis aux premiers.

85. Nous concluons en conséquence,

1) à titre principal, à l'incompétence de la Cour pour répondre à la question posée par le directeur des contributions du grand-duché de Luxembourg;

2) subsidiairement, à ce que vous disiez que l'article 48, paragraphe 2, du traité ne fait pas obstacle, pour la détermination, par l'État de résidence, du taux d'imposition applicable aux revenus d'un contribuable, à la prise en considération de l'ensemble de ses revenus pendant l'année de référence, y compris ceux qu'il aurait perçus dans ce même État en qualité de non-résident, à condition que l'intéressé bénéficie des mêmes avantages et déductions que ceux consentis aux ressortissants nationaux.

45 — Arrêt Humblet, précité, conclusions, p. 1165, 1181, 1175: On peut parfaitement imaginer que, dans un régime d'impôt personnel sur les revenus de caractère progressif, une source particulière de revenus entre en compte dans la détermination de l'ensemble des revenus imposables, notamment pour la fixation du taux de l'impôt, mais soit ensuite dispensée de l'application de ce taux, lequel demeure au contraire appliqué aux revenus provenant des autres sources.