



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 14 décembre 2004

JURM(2004) 3112 – FR

Orig. : DE

**À MONSIEUR LE PRÉSIDENT ET AUX MEMBRES DE LA COUR DE JUSTICE
DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES**

OBSERVATIONS ÉCRITES

déposées, conformément à l'article 23, deuxième alinéa, du protocole sur le statut de la Cour de justice des Communautés européennes, par la Commission européenne, représentée par son conseiller juridique, M. Richard Lyal, et M. Kilian Gross, membre de son service juridique, et ayant élu domicile auprès de M. Luis Escobar Guerrero, également membre de son service juridique, Centre Albert Wagner, Kirchberg, Luxembourg,

dans l'affaire C-386/04

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle présentée à la Cour, en vertu de l'article 234 du traité instituant la Communauté européenne, par le Bundesfinanzhof et portant sur l'interprétation à donner aux dispositions combinées des articles 43 et 48 CE, aux dispositions combinées des articles 49, 55 et 48 CE ainsi que de l'article 56 CE, dans le litige pendant devant cette juridiction et opposant

Centro di Musicologia Walter Stauffer, Corso Garibaldi 178, 26100 Crémone, Italie,

- demanderesse et demanderesse en Revision –

représentée par Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Rosenheimer Platz 4, 81669 München,

à

Finanzamt München für Körperschaften

- défendeur et défendeur en Revision –

1. FAITS ET PROCEDURE

1. La requérante et requérante en Revision (ci-après «la requérante») est une fondation de droit italien dont le siège est établi en Italie. Dans les statuts qui lui étaient applicables durant l'exercice 1997 litigieux, son objet et la manière de l'atteindre étaient décrits à l'article 2 dans les termes suivants:

«La fondation poursuit exclusivement des objectifs de formation et d'éducation. Afin d'atteindre ses objectifs, elle doit promouvoir l'enseignement de la fabrication classique des instruments à cordes, des instruments à archet, de l'histoire de la musique et de la musicologie en général ainsi que la renaissance de l'art dans la fabrication des violons et des instruments à archet. (...) La fondation peut en outre créer une ou plusieurs bourses destinées à permettre à de jeunes citoyens helvétiques, de préférence originaires de Berne, qui souhaitent apprendre l'art de fabriquer des instruments à cordes et se perfectionner dans celui-ci, de séjourner à Crémone pour toute la durée de l'enseignement et des examens (...).» [traduction française de la traduction allemande de l'article 2 des statuts rédigés en italien]

2. La requérante est propriétaire d'une surface commerciale sise à Munich et tire de sa location des revenus que le défendeur et défendeur en Revision («le Finanzamt») a soumis à l'impôt des personnes morales.
3. La fondation a introduit une réclamation contre cet assujettissement à l'impôt, mais sans succès.
4. Dans sa demande de Revision, fondée sur une violation du droit matériel, la requérante demande l'annulation de l'arrêt du Finanzgericht et son exonération de l'impôt sur les personnes morales pour l'exercice 1997. Le Finanzamt a conclu au rejet de la demande de Revision.

5. Par ordonnance du 14 juillet 2004, le Bundesfinanzhof a saisi la Cour de la question suivante portant sur l'interprétation du traité CE:

«Est-il compatible avec les dispositions combinées des articles 43 et 48 CE, de l'article 49 CE et des articles 55 et 48 CE ainsi qu'avec l'article 56 CE qu'une fondation d'intérêt général de droit privé d'un autre État membre qui, parce qu'elle perçoit des revenus locatifs, est assujettie de manière limitée sur le territoire national ne soit pas exonérée de l'impôt sur les personnes morales contrairement à une fondation d'intérêt général qui, percevant des revenus de même type, est soumise à l'impôt de manière illimitée sur le territoire national?¹»

6. En ce qui concerne les autres observations de fait et de droit présentées par le Bundesfinanzhof, la Commission prie la Cour de se reporter à l'ordonnance de renvoi et au contenu des extraits du dossier qu'elle lui a transmis.

2. APPRECIATION JURIDIQUE

7. Avant d'examiner la question préjudicielle, il apparaît utile d'exposer d'abord les dispositions du droit allemand et du droit communautaire qui sont pertinentes en l'espèce.

2.1 Les dispositions du droit allemand

8. Les dispositions pertinentes de la loi sur l'impôt des personnes morales (KStG 1996²) sont libellées comme suit:

«Article 2: Assujettissement partiel

Sont assujetties de façon partielle à l'impôt sur les personnes morales:

1. les sociétés, associations et masses de biens qui n'ont ni leur siège ni leur direction dans le pays, au titre de leurs revenus nationaux; (...)

¹ La version du traité en vigueur durant l'année 1997 litigieuse était encore celle du traité de Maastricht. Toutefois, les dispositions pertinentes étant formulées de façon identique à celles qui s'appliquent actuellement, ce sont ces dernières qui, par mesure de facilité, sont citées par la suite.

² Körperschaftsteuergesetz, dans sa version du 22 février 1996, BGBl. I, p. 340, modifiée par la loi fiscale annuelle de 1997 du 20.12.1996, BGBl. I, p. 2049.

Article 5: Exonérations

(1) Sont exonérées de l'impôt sur les personnes morales:

(...)

9. les personnes morales, associations et masses de biens qui, en application de leur statut et eu égard à leur gestion effective, poursuivent des objectifs qui ressortissent exclusivement et directement à l'intérêt public, à la bienfaisance ou au service d'une église (articles 51 à 68 de l'Abgabenordnung [code général des impôts] de 1997). Ces institutions sont néanmoins exclues de cette exonération dans la mesure où elles maintiennent des établissements commerciaux, à l'exception des entreprises forestières qu'elles exploitent elles-mêmes;

(2) L'exonération prévue au paragraphe 1 ne s'applique pas

(...)

3. aux assujettis partiels au sens de l'article 2, point 1.

Article 8: Détermination du revenu

(1) Les dispositions combinées de la présente loi et de la loi relative à l'impôt sur le revenu déterminent ce qui fait partie du revenu et la façon dont celui-ci doit être calculé. (...)

9. Les dispositions pertinentes de la loi relative à l'impôt sur le revenu (EStG)³ sont libellées comme suit:

« Article 21: Baux à loyer et à ferme

(1) Sont considérés comme revenus de baux à loyer et à ferme:

1. les revenus tirés de la location de biens immeubles, notamment de terrains, bâtiments, corps de bâtiments, (...).

Article 49: Revenus partiellement assujettis

(1) Les revenus nationaux assujettis à l'obligation fiscale partielle (article 1er, paragraphe 4) comprennent (...)

6. les revenus de baux à loyer et à ferme (article 21), lorsque le bien immeuble, le patrimoine ou les droits sont (...) situés dans le pays (...).

10. Selon la juridiction nationale, la requérante a poursuivi au cours de l'exercice litigieux des objectifs d'intérêt général au sens des articles 51 à 68 du code général des impôts de 1977⁴. Le Bundesfinanzhof souligne à cet égard que la promotion des intérêts de la collectivité au sens de l'article 52 du code général des impôts n'implique pas que les mesures de promotion profitent aux habitants ou aux ressortissants de la République fédérale d'Allemagne.

³ Einkommensteuergesetz, dans sa version publiée le 7 septembre 1990, BGBl. I, p. 1898, corr. 1991 I, p. 808, modifiée en dernier lieu par la loi fiscale annuelle de 1997 du 20.12.1996, BGBl. I, p. 2049.

⁴ Code des impôts (AO 1977) du 16.3.1976, BGBl. I, p. 613, 1977, p. 269. Le Finanzgericht de Munich est parvenu à une conclusion différente dans son jugement du 30 octobre 2002 (référence 7 K 1384/00) et dans sa décision du 17 juillet 2002.

11. Selon le Bundesfinanzhof, les constatations de fait ne permettent pas actuellement de déterminer à elles seules si la requérante satisfait aux exigences concernant sa gestion effective ni, en particulier, si elle utilise assidûment ses revenus pour la réalisation de ses objectifs statutaires fiscalement privilégiés. Pour le Bundesfinanzhof, il conviendrait de le vérifier, le cas échéant en renvoyant l'affaire devant le Finanzgericht.
12. Étant donné la situation juridique actuelle (et sous réserve du dernier aspect susmentionné), la requérante serait, de l'avis du Bundesfinanzhof, exonérée de l'impôt sur les personnes morales au titre des revenus locatifs qu'elle perçoit sur le territoire national (article 21 EStG), conformément à l'article 5, paragraphe 1, point 9, de la loi relative à l'impôt sur les personnes morales (KStG 1996). Il n'y aurait pas lieu de l'assujettir (partiellement) à l'impôt au titre de ces revenus conformément à l'article 5, paragraphe 1, point 9, deuxième et troisième phrase, de cette même loi parce que, en vertu des constatations de fait opérées par le Finanzgericht, qui lie le Bundesfinanzhof, la location n'excède pas le cadre de l'administration patrimoniale et n'est donc pas une opération d'entreprise commerciale.
13. Toutefois, comme la fondation requérante, du fait qu'elle possède son siège et sa direction en Italie, perçoit ses revenus locatifs dans le cadre de son assujettissement partiel à l'impôt conformément à l'article 49, paragraphe 1, point 6, de la loi relative à l'impôt sur le revenu, lu en combinaison avec l'article 21 de la même loi et l'article 2, point 1, ainsi que l'article 8, paragraphe 1, de la loi sur l'impôt des personnes morales, il faut alors appliquer l'article 5, paragraphe 2, point 3, de cette dernière, aux termes duquel l'exonération fiscale ne vaut pas pour les contribuables partiellement assujettis à l'impôt. Il résulte de cette disposition qu'en raison des revenus locatifs qu'elle perçoit en Allemagne pour la location de sa surface commerciale, la requérante serait soumise à l'impôt.

2.2 Les dispositions pertinentes du droit communautaire

14. Les dispositions du traité pertinentes en l'espèce sont les suivantes:

«Article 43

Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre.

La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 48, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux.

Article 48

Les sociétés constituées en conformité de la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté sont assimilées, pour l'application des dispositions du présent chapitre, aux personnes physiques ressortissantes des États membres.

Par sociétés, on entend les sociétés de droit civil ou commercial, y compris les sociétés coopératives, et les autres personnes morales relevant du droit public ou privé, à l'exception des sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif.

Article 49

Dans le cadre des dispositions visées ci-après, les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de la Communauté sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un pays de la Communauté autre que celui du destinataire de la prestation. (...)

Article 50

Au sens du présent traité, sont considérées comme services les prestations fournies normalement contre rémunération, dans la mesure où elles ne sont pas régies par les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises, des capitaux et des personnes. (...)

Article 55

Les dispositions des articles 45 à 48 inclus sont applicables à la matière régie par le présent chapitre.

Article 56

(1) Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites. (...)

Article 58

(1) L'article 56 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres:

a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis;

(...)

(3) Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 56.»

2.3 La question préjudicielle

15. Par sa question préjudicielle, le Bundesfinanzhof demande s'il est compatible avec la liberté d'établissement, la libre prestation des services et la libre circulation des capitaux qu'une fondation d'intérêt général de droit privé d'un autre État membre, qui est assujettie de manière partielle à l'impôt sur le territoire national au titre de ses revenus locatifs, ne soit pas exonérée de l'impôt sur les personnes morales contrairement à une fondation d'intérêt général qui, percevant des revenus de même type, est soumise à l'impôt de manière illimitée sur le territoire national. Afin de répondre à cette question, il importe d'examiner séparément chacune des libertés fondamentales citées par le Bundesfinanzhof.

2.3.1 Liberté d'établissement

16. Le champ d'application matériel de la liberté d'établissement recouvre, aux termes de l'article 43 CE, l'accès aux activités non salariées et leur exercice. Par établissement, la Cour entend l'exercice effectif d'une activité économique au moyen d'une installation stable dans un autre État membre pour une durée indéterminée⁵.
17. La requérante est propriétaire d'une surface commerciale en Allemagne, dont elle tire des revenus locatifs. Selon les constatations de fait opérées par le Finanzgericht en première instance, cette location n'a pas dépassé le cadre de l'administration patrimoniale et ne constitue donc pas une opération d'entreprise commerciale⁶. Faute d'activité commerciale en Allemagne, par conséquent, la requérante ne peut pas se prévaloir de l'article 43 CE.
18. La question de savoir si l'espèce relève du champ d'application personnel de la liberté d'établissement ne doit donc pas être définitivement tranchée ici. À titre subsidiaire, la Commission note toutefois qu'à son avis, l'article 48, paragraphe 2, CE, n'exclut pas en tout cas l'applicabilité de la liberté d'établissement. L'exception prévue pour les sociétés «qui ne poursuivent pas de but lucratif» est à interpréter strictement. Toutes les sociétés exerçant une quelconque activité économique doivent pouvoir invoquer la liberté

⁵ Arrêt de la Cour du 25 juillet 1991 dans l'affaire C-221/89, *The Queen contre Secretary of State for Transport, ex parte Factortame LTD et autres*, Rec. 1991, p. I-3905, point 20.

⁶ Ordonnance de renvoi du Bundesfinanzhof, p. 8.

d'établissement. Peu importe, en l'occurrence, que l'activité économique ne soit qu'un moyen pour atteindre le véritable objectif, à savoir l'intérêt général. Même les associations qui ne sont pas motivées par la recherche du profit peuvent fournir des prestations à titre onéreux ou réaliser des revenus, participant par là-même à la vie économique⁷. Toute interprétation différente permettrait qui plus est aux États membres de trop restreindre unilatéralement le champ d'application des libertés fondamentales.

2.3.2 Libre circulation des capitaux

2.3.2.1 Restriction à la libre circulation des capitaux

19. La libre circulation des capitaux concerne des opérations financières transfrontalières unilatérales consistant principalement en l'investissement d'un certain montant de capital. Comme il ressort, a contrario, de l'article 57, paragraphe 1, première phrase, du traité CE, les investissements directs sous forme de placements immobiliers dans un autre État membre sont couverts par la libre circulation des capitaux. Ce constat est corroboré par la jurisprudence de la Cour. Dans son arrêt du 5 mars 2002, rendu dans l'affaire *Hans Reisch*, celle-ci observe⁸ :

«En effet, d'une part, le droit d'acquérir, d'exploiter et d'aliéner des biens immobiliers sur le territoire d'un autre État membre, qui constitue le complément nécessaire de la liberté d'établissement, ainsi qu'il ressort de l'article 44, paragraphe 1, sous e), CE (...), génère, lorsqu'il est exercé, des mouvements de capitaux.

D'autre part, les mouvements de capitaux comprennent les opérations par lesquelles des non-résidents effectuent des investissements immobiliers sur le territoire d'un État membre, ainsi qu'il ressort de la nomenclature des mouvements de capitaux figurant à l'annexe I de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité⁹ [article abrogé par le traité d'Amsterdam] (...), cette

⁷ La Commission a vu cette interprétation confirmée en particulier par les conclusions de l'avocat général Cosmas présentées le 28 janvier 1999 dans l'affaire C-172/98, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique*, Rec. 1999, p. I-3999, points 11 et 12. En rapport avec la libre circulation des travailleurs, la Cour a émis un point de vue analogue dans son arrêt rendu le 5 octobre 1988, dans l'affaire 196/87, *Udo Steymann contre Staatssecretaris van Justitie*, Rec. 1988, p. I-6159, points 11 à 14.

⁸ Arrêt de la Cour du 5 mars 2002 dans les affaires jointes C-515/99, C-519/99 à C-524/99 et C-526/99 à C-540/99, *Hans Reisch et autres contre Bürgermeister der Landeshauptstadt Salzburg et Grundverkehrsbeauftragter des Landes Salzburg, et Anton Lassacher et autres contre Grundverkehrsbeauftragter des Landes Salzburg et Grundverkehrslandeskommission des Landes Salzburg*, Rec. 2002, p. I-2157, points 29 et 30.

⁹ Directive 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988 pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité, JO L 178 du 8 juillet 1988, p. 5 à 18. L'annexe I de la directive contient une «nomenclature des mouvements de capitaux visés à l'article 1er de la directive», dont le point II porte la mention suivante: «Investissements immobiliers A. Investissements immobiliers effectués sur le territoire national par des non-résidents».

nomenclature conservant la valeur indicative qui était la sienne pour définir la notion de mouvements de capitaux (...)».

20. La libre circulation des capitaux peut être invoquée en l'espèce parce que la requérante a son siège en Italie et vise, grâce à un investissement en Allemagne, à réaliser des revenus locatifs. Selon ce qu'indique le Bundesfinanzhof, cette activité de location ne va pas au-delà de l'administration patrimoniale et ne constitue pas une activité commerciale autonome. Elle se concentre donc sur l'investissement dans un autre État membre, effectué dans le but d'en tirer un rendement financier.
21. La libre circulation des capitaux est restreinte en ce sens que la requérante est moins bien traitée sur le plan fiscal qu'une fondation d'intérêt général comparable ayant son siège en Allemagne. D'après l'analyse du Bundesfinanzhof, la requérante remplit tous les critères pour être reconnue en tant que fondation poursuivant des objectifs d'intérêt général au sens des articles 51 à 68 du code des impôts de 1977. Il n'y a donc pas lieu de se demander si la République fédérale d'Allemagne devrait effectivement la reconnaître comme telle parce que ce statut est le sien en Italie. Si la requérante avait son siège en Allemagne, les revenus locatifs de la surface commerciale qu'elle possède à Munich se verraient exonérés de l'impôt sur les personnes morales, en vertu de l'article 5, paragraphe 1, point 9, de la loi relative à cet impôt (KStG 1996). Ce n'est que parce que la requérante est sise en Italie, donc partiellement imposable en Allemagne que le bénéfice de cette disposition, conformément à l'article 5, paragraphe 2, point 3, de la KStG 1996, lui est refusé.
22. La disposition fiscale en cause n'est pas liée à l'investissement en tant que tel, mais elle influe sur la possibilité de tirer, grâce à des revenus locatifs, un avantage économique de l'investissement effectué en Allemagne. De l'avis de la Cour, cependant, même une limitation indirecte de ce type suffit pour constituer une restriction à la libre circulation des capitaux. Elle a pour effet de dissuader les personnes morales sises dans un autre État membre d'investir leurs capitaux dans l'immobilier en Allemagne¹⁰.

2.3.2.2 Justification de la restriction à la libre circulation des capitaux

23. L'article 58, paragraphe 1, point a), CE autorise les États membres à traiter différemment les contribuables qui résident, ou investissent leurs capitaux, dans des

¹⁰ Arrêt de la Cour du 6 juin 2000 dans l'affaire C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën contre B.G.M. Verkooijen*, Rec. 2000, p. I-4071, points 34 et 35.

lieux différents. Il faut toutefois prendre garde à l'interdiction des discriminations arbitraires, telle qu'elle résulte de l'article 58, paragraphe 3, CE. Un traitement différent n'est donc permis, d'après la jurisprudence de la Cour, que si les situations ne sont objectivement pas comparables ou s'il se justifie par des raisons impératives d'intérêt général, notamment la nécessité d'assurer la cohérence du système fiscal¹¹.

24. Dans le domaine des impôts directs, la Cour a établi, dans les affaires relatives à l'imposition du revenu des personnes physiques, que les personnes installées dans un État donné et les non-résidents ne se trouvent pas en temps normal dans des situations analogues. Il existe entre eux des différences objectives qui tiennent tant à la source de leurs revenus, qu'à leur capacité contributive et leur situation personnelle et familiale. Cependant, et malgré ces différences, le fait de refuser un avantage fiscal uniquement aux non-résidents constitue bien une discrimination s'il n'existe, en rapport avec l'avantage en question, aucune différence objective entre les deux groupes qui puisse justifier cette différence de traitement¹².
25. De l'avis de la Commission, une telle différence objective n'existe pas dans l'affaire au principal. Une fondation établie en Allemagne et poursuivant les mêmes fins que la requérante serait exonérée d'impôt. Rien n'indique pourquoi la même activité est traitée différemment sur le plan fiscal pour la seule raison que la requérante a son siège en Italie et non en Allemagne. Le traitement différent d'une fondation sise en Allemagne par rapport à une autre établie dans un autre État membre ne peut donc pas être justifié par l'existence de différences objectives entre les deux.

¹¹ Arrêt de la Cour du 7 septembre 2004 dans l'affaire C-319/02, *Petri Manninen*, non encore publié au Recueil, points 28 et 29.

¹² Arrêt de la Cour du 29 avril 1999 dans l'affaire C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc contre Elliniko Dimosio*, Rec. 1999, p. I-2651, point 27.

26. La justification de la différence de traitement pourrait également découler de raisons impératives d'intérêt général. La nécessité d'assurer l'efficacité du contrôle fiscal en est une¹³. Un État membre a ainsi le droit d'appliquer des mesures qui permettent de fixer avec clarté et précision le montant des revenus imposables dans cet État.
27. En l'espèce, les autorités allemandes pourraient manquer de possibilités de contrôle concernant les fondations étrangères. Le problème pourrait être notamment que le fisc allemand ne peut pas se contenter de vérifier l'activité de la requérante qui est concernée par l'impôt. Pour se prononcer sur l'octroi et la durée du statut d'utilité publique, il lui faudrait au contraire pouvoir examiner de manière exhaustive les activités de la requérante¹⁴.
28. Cette objection ne convainc pas la Commission. La directive 77/799/CEE du Conseil concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs¹⁵, datée du 19 décembre 1977¹⁶, permet aux autorités compétentes d'un État membre de se procurer auprès de leurs homologues d'un autre État membre toutes les informations nécessaires aux fins de l'établissement de l'impôt sur les personnes morales. Cette approche a été entérinée par la jurisprudence de la Cour. Dans l'arrêt qu'elle a rendu le 26 juin 2003 dans l'affaire *Försäkringsaktiebolaget Skandia et Ola Ramstedt*), elle indique:

«La directive 77/799 peut être invoquée par un État membre afin d'obtenir, de la part des autorités compétentes d'un autre État membre, toutes les informations susceptibles de lui permettre l'établissement correct des impôts sur le revenu (...) ou toutes les informations qu'il juge nécessaires pour apprécier le montant exact de l'impôt sur le revenu dû par un redevable en fonction de la législation qu'il applique (...).

¹³ Arrêt de la Cour du 15. mai 1997 dans l'affaire C-20/95, *Futura Participations SA et Singer contre Administration des contributions*, Rec. 1997, p. I-2471, point 31.

¹⁴ Voir, en ce sens, Isensee, «Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht» (Utilité publique et droit communautaire européen), *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft*, vol. 26 (2003), p. 112.

¹⁵ Depuis sa modification par la directive 2004/106/CE du Conseil du 16 novembre 2004 (JO L 359 du 4.12.2004), cette directive s'intitule «directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, de certains droits d'accises et des taxes sur les primes d'assurance».

¹⁶ JO L 336 pour la version en vigueur à l'époque du litige.

Un État membre est donc en mesure de contrôler si des cotisations ont effectivement été versées par l'un de ses contribuables à une entreprise d'assurances établie dans un autre État membre. En outre, rien n'empêche les autorités fiscales concernées d'exiger du contribuable lui-même les preuves qu'elles jugent nécessaires pour apprécier si les conditions de déductibilité des cotisations prévues par la législation en cause sont réunies et, en conséquence, s'il y a lieu ou non d'accorder la déduction demandée (...).».

29. En outre, le fait que le Bundesfinanzhof n'ait émis aucun doute quant à l'utilité publique de la requérante plaide en faveur de l'approche de la Commission. Visiblement, la juridiction de renvoi estime suffisantes les possibilités de contrôle du fisc allemand.
30. Il faut enfin rappeler que l'Allemagne, dans les conventions relatives à la double imposition qu'elle a conclues avec les États-Unis et la France (concernant uniquement les droits de succession et sur les donations)¹⁷ a consenti également une exonération correspondante des institutions étrangères partiellement imposables. La disposition en question (article 27, paragraphe 2) de la convention entre la République fédérale d'Allemagne et les États-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions et d'empêcher les minorations de revenus imposables dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune et de certains autres impôts¹⁸ est formulée comme suit:

«Article 27: Entités exonérées

(1) (...)

(2) *Nonobstant l'article 28 (limites aux avantages prévus par la convention), les revenus d'une société ou d'une organisation sise aux États-Unis, qui poursuit uniquement des objectifs religieux, caritatifs, scientifiques, éducatifs ou d'autres fins publiques, sont exonérés en République fédérale d'Allemagne si et dans la mesure où a) cette société ou organisation est exonérée aux États-Unis, et b) elle serait exonérée en Allemagne pour ce qui est de ces revenus si elle était une société ou une organisation allemande opérant exclusivement en République fédérale d'Allemagne.»*

¹⁷ Avenant à la convention du 21 juillet 1959 entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi qu'en matière de contribution des patentes et de contributions foncières, telle que modifiée par l'avenant du 9 juin 1969, 28 septembre 1989, BGBl. 1990, tome II, p. 770, article 6 (un nouveau paragraphe 7 a été ajouté avec l'article 21 de la convention).

¹⁸ Convention du 29 août 1989 entre la République fédérale d'Allemagne et les États-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions et d'empêcher les minorations de revenus imposables dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune et de certains autres impôts, BGBl. 1991, tome II, p. 354.

31. La disposition citée montre qu'un contrôle fiscal adéquat des contribuables qui ne sont pas établis en Allemagne est possible. Le but légitime du contrôle fiscal peut donc être atteint au moyen de mesures moins restrictives pour la libre circulation des capitaux que ne l'est le refus complet de l'exonération fiscale. Il s'ensuit que l'argument du contrôle fiscal pour justifier le refus de l'exonération doit être rejeté.
32. Il convient de préciser qu'en aucun cas les dispositions différentes des diverses conventions de double imposition ne sauraient justifier des inégalités de traitement. La jurisprudence de la Cour montre que de telles inégalités, qui conduisent à la violation des libertés fondamentales, ne peuvent être justifiées ni par un défaut d'harmonisation au niveau communautaire, ni par l'existence de conventions relatives à la double imposition libellées différemment. Les droits qui découlent des libertés fondamentales sont des droits inconditionnels, qui ne peuvent être subordonnés à une clause de réciprocité entre les États¹⁹.
33. Une autre raison impérative d'intérêt général pourrait consister dans la prévention des abus et de la fraude fiscale. Cependant, le fait d'exclure d'une manière générale du bénéfice d'un avantage fiscal un groupe précis de contribuables, qu'il y ait effectivement ou non fraude ou évasion fiscale, va clairement au-delà de ce qui est nécessaire et doit être considéré comme disproportionné²⁰. En particulier, il est inacceptable de lier la présomption d'abus au caractère étranger²¹.
34. Enfin, la cohérence du système fiscal pourrait servir de justification²². Plaiderait en ce sens le fait que la législation sur l'utilité publique pourrait être adaptée parfaitement à l'intérêt général de la République fédérale d'Allemagne. L'idée fondamentale de cette législation est que l'allègement de la charge fiscale est équilibré par les prestations que l'entité qui a bénéficié de l'allègement fournit à la collectivité. La communauté, dont les

¹⁹ Arrêt de la Cour du 28 janvier 1986 dans l'affaire C-270/83, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec. 1986, p. 273, points 24 à 26.

²⁰ Arrêt de la Cour du 17 juillet 1997 dans l'affaire C-28/95, *A. Leur-Bloem contre Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, Rec. 1997, p. I-161, point 44.

²¹ Arrêts de la Cour du 16 juillet 1998 dans l'affaire C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) contre Kenneth Hall Colmer*, Rec. 1998, p. I-4695, point 26, et du 21 novembre 2002 dans l'affaire C-436/00, *X et Y contre Riksskatteverket*, Rec. 2002, p. I-10829, point 44.

²² Arrêt de la Cour du 28 janvier 1992 dans l'affaire C-204/90, *Hans-Martin Bachmann contre État belge*, Rec. 1992, p. I-249, points 21 à 28.

intérêts doivent être promus, ne pourrait être que la société allemande réelle. De plus, les intérêts allemands pourraient tout à fait être promus de manière transnationale, comme le montre l'exemple de la politique d'aide au développement. Cela ne changerait rien au fait qu'il s'agirait, en définitive, d'intérêts nationaux²³.

35. La Commission ne conteste pas qu'il existe un lien interne entre le but recherché et l'avantage fiscal accordé. Cependant, elle doute fort, étant donné les progrès du processus d'intégration européenne, que l'on puisse nier l'existence d'un intérêt général européen. Dans le cadre de la «communautarisation» croissante des domaines politiques, les États membres sont de plus en plus des vecteurs de l'action communautaire. Ils sont en outre tenus, en vertu de l'article 10 CE, dans le cadre des droits de libre circulation, d'œuvrer à la dimension sociale de l'Union européenne. Si la défense du concept d'intérêt général était laissée aux seuls États membres, l'Union se réduirait pour finir à une simple communauté économique.

36. C'est dans ce sens que plaide aussi la communication de la Commission du 20 septembre 2000 relative aux services d'intérêt général en Europe²⁴. Il y est dit notamment:

«Plus généralement, et conformément à la jurisprudence de la Cour de justice, nombre d'activités exercées par des organismes dont les fonctions sont essentiellement sociales, qui ne réalisent pas de profits et n'ont pas pour objectif de pratiquer une activité industrielle ou commerciale, seront normalement exclues de l'application des règles communautaires relatives à la concurrence et au marché intérieur. Cela couvre plusieurs activités non économiques d'organismes tels que les syndicats, les partis politiques, les églises et associations religieuses, les associations de consommateurs, les sociétés savantes, les organisations caritatives ou humanitaires. Toutefois, lorsque de tels organismes, dans l'accomplissement de leur mission d'intérêt général, s'engagent dans des activités économiques, l'application des règles communautaires à ces activités économiques se fera sur la base des principes énoncés dans la présente communication, en tenant compte notamment de l'environnement social et culturel dans lequel ces activités sont exercées. (...)»

²³ Voir Isensee, «Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht» (Utilité publique et droit communautaire européen), Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Vol. 26 (2003), p. 93 sqq. (pp. 102 et 109 à 113).

²⁴ COM (2000) 580 final, point 30.

37. En outre, la réglementation allemande, à supposer qu'elle vise uniquement à promouvoir l'intérêt public national, ne paraît pas cohérente. L'article 52 du code général des impôts définit les objectifs d'intérêt général comme impliquant des activités qui servent les intérêts de la collectivité. Dans son ordonnance de renvoi, le Bundesfinanzhof note expressément que la promotion des intérêts de la collectivité au sens de l'article 52 du code général des impôts de 1977 n'implique pas que les mesures de promotion profitent seulement aux citoyens de la République fédérale d'Allemagne ou à ses habitants²⁵. Sur cette base, il conclut que la requérante serait exonérée si, tout en conservant les mêmes objectifs, elle établissait son siège en Allemagne.
38. Enfin, il faut renvoyer encore une fois aux conventions de double imposition signées avec la France (article 21, paragraphe 7) et les États-Unis (article 27, paragraphe 2). Les exceptions qui y figurent montrent que le législateur allemand juge tout à fait conforme au système la promotion fiscale d'activités d'intérêt général à l'extérieur de la République fédérale. Il reconnaît par là que le fait d'accorder l'exonération fiscale à des personnes imposées de manière limitée n'a, d'une manière générale, rien d'impossible.

2.3.2.3 Conclusion intermédiaire

39. Il n'est pas compatible avec la libre circulation des capitaux prescrite en droit communautaire qu'une fondation d'intérêt général de droit privé d'un autre État membre qui, parce qu'elle reçoit des revenus locatifs, est assujettie à l'impôt de manière partielle sur le territoire national, ne soit pas exonérée de l'impôt sur les personnes morales contrairement à une fondation d'intérêt général qui, percevant des revenus de même type, est soumise à l'impôt de manière illimitée.

2.3.3 Libre prestation des services

40. Étant donné que la disposition fiscale en cause doit déjà être appréciée au regard de la libre circulation des capitaux, la libre prestation des services n'intervient qu'en deuxième ressort (article 50, première phrase, CE). Son examen est donc évitable.
41. À titre purement subsidiaire, la Commission indique qu'à son avis, le cas d'espèce relèverait du champ d'application de la libre prestation des services si l'on considérait qu'il n'y a pas atteinte à la libre circulation des capitaux.

²⁵ Ordonnance de renvoi, p. 5.

42. Selon l'article 50 CE, ne relèvent de la libre prestation des services que les prestations fournies normalement contre rémunération. Il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'en substance, cette rémunération représente une contre-prestation économique de la prestation en question, qui est généralement convenue entre le fournisseur et le destinataire de la prestation²⁶. Dans l'affaire *Christelle Deliège*, la Cour a en outre apporté les précisions suivantes²⁷:

«S'agissant ensuite des notions d'activité économique et de prestation de services au sens des articles 2 et 59 respectivement du traité, il y a lieu de relever qu'elles définissent le champ d'application d'une des libertés fondamentales garanties par le traité et, à ce titre, ne peuvent être interprétées restrictivement (...).

Pour ce qui concerne plus particulièrement la première de ces notions, il ressort d'une jurisprudence constante (...) que doit être regardée comme une activité économique au sens de l'article 2 du traité une prestation de travail salarié ou une prestation de services rémunérés.

Toutefois, ainsi que la Cour l'a notamment jugé dans les arrêts précités Levin (point 17) et Steymann (point 13), les activités exercées doivent être réelles et effectives et non pas de nature telle qu'elles se présentent comme purement marginales et accessoires.»

43. La requérante loue à titre onéreux la surface commerciale dont elle est propriétaire. Ce faisant, elle prend part à l'activité économique et fournit une prestation contre rémunération. Le fait que les revenus qu'elle tire de cette location servent à poursuivre des objectifs d'intérêt général ne peut rien changer à cette appréciation. Si le but recherché par l'activité économique entrainé en ligne de compte, on risquerait de traiter différemment la même activité économique au regard du droit communautaire.
44. Le refus d'accorder à une fondation non résidente l'exonération de l'impôt sur les personnes morales consentie par ailleurs à une société comparable sise en Allemagne place la première en position d'infériorité par rapport à la seconde. Cette inégalité de traitement sur le plan fiscal constitue une atteinte à la libre prestation des services.
45. Les motifs possibles évoqués dans la discussion sur la violation de la libre circulation des capitaux ne permettent pas de justifier cette inégalité de traitement.

²⁶ Arrêt de la Cour du 27 septembre 1988 dans l'affaire C-263/86, *État belge contre René Humbel et son épouse Marie-Thérèse Edel*, Rec. 1988, p. 5365, point 17.

²⁷ Arrêt de la Cour du 11. avril 2000 dans les affaires jointes C-51/96 et C-191/97, *Christelle Deliège contre Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL, Ligue belge de judo ASBL, Union européenne de judo et François Pacquée*, Rec. 2000, p. I-2549, points 52 à 54.

46. Si par conséquent la Cour devait répondre par la négative à l'existence d'une infraction à la libre circulation des capitaux, elle devrait, selon la Commission, constater une violation de la libre prestation des services.

3. PROPOSITION DE REPONSE

47. Eu égard aux considérations qui précèdent, la Commission a l'honneur de proposer à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle:

Les articles 56 et 58 CE s'opposent à ce qu'une réglementation nationale prévoie qu'une fondation d'intérêt général de droit privé d'un autre État membre qui, parce qu'elle reçoit des revenus locatifs, est assujettie à l'impôt de manière partielle sur le territoire national ne soit pas exonérée de l'impôt sur les personnes morales contrairement à une fondation d'intérêt général qui, percevant des revenus de même type, est soumise à l'impôt de manière illimitée sur le territoire national.

Kilian GROSS

Richard LYAL

Agents de la Commission