CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. PHILIPPE LÉGER

présentées le 20 mai 1999 *

1. Le Verwaltungsgerichtshof (Autriche) vous interroge sur le sens et la portée des articles 73 B du traité CE (devenu article 56 CE) et suivants et de certaines dispositions de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (ci-après la «directive 88/361» ou la «directive») [1]. Il souhaite ainsi vérifier la compatibilité, avec les dispositions communautaires précitées, d'une législation nationale qui permet, en substance, à l'administration fiscale nationale de percevoir une taxe correspondant à 0,8 % de la valeur du prêt souscrit par un emprunteur résident auprès d'un prêteur non-résident.

Le cadre juridique

Les textes communautaires pertinents

2. Les articles 73 B et suivants, entrés en vigueur le 1er janvier 1994, ont mis en œuvre la libéralisation des capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers.

3. L'article 73 B, paragraphe 1, du traité dispose que:

«1. Dans le cadre des dispositions du [chapitre 4 du traité intitulé 'Les capitaux et les paiements'], toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.»

4. L'article 73 D, paragraphe 1, sous b), [devenu article 58 CE, paragraphe 1, sous b)] précise toutefois que:

«1. L'article 73 B ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres:

...

b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de

* Langue originale: le français.

1 — JO L 178, p. 5.

déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique.»

5. Toutefois, en vertu de l'article 73 D, paragraphe 3, ces mesures et procédures «ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux... telle que définie à l'article 73 B».

6. Vous avez dit pour droit, dans l'arrêt du 14 décembre 1995, Sanz de Lera e.a., que: «Les dispositions de l'article 73 B, paragraphe 1, en liaison avec l['article... 73 D, paragraphe 1, sous b), du traité, peuvent être invoquées devant le juge national et entraîner l'inapplicabilité des règles nationales qui leur sont contraires» [2].

7. La directive — dont s'est largement inspiré le traité — vise également à réaliser la libéralisation complète des mouvements de capitaux entre les États membres et leur impose, dans son article 1er, l'obligation de supprimer les restrictions aux mouvements de capitaux intervenant entre les personnes résidant dans les États membres.

8. Son article 4 précise, en outre, que ces derniers peuvent «prendre les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou de surveillance prudentielle des établissements financiers, et [de] prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique» (premier alinéa) et que, en outre, «L'application de ces mesures et procédures ne peut avoir pour effet d'empêcher les mouvements de capitaux effectués en conformité avec les dispositions du droit communautaire» (second alinéa).

9. Les prêts et les crédits accordés par des résidents à des non-résidents relèvent des mouvements de capitaux, conformément au point VIII de l'annexe I de la directive.

Les textes autrichiens pertinents

10. La loi autrichienne applicable à la perception de droits (Gebührengesetz, ci-après le «GebG» [3]) prévoit que les actes juridiques sont soumis à un «droit de timbre» «lorsqu'ils font l'objet d'un acte écrit, sauf si une loi fédérale en décide autrement» (article 15, paragraphe 1, du GebG).

2 — C-163/94, C-165/94 et C-250/94, Rec. p. I-4821, point 2 du dispositif.

3 — *BGBl.* 1957, n° 267, dans la version publiée au *BGBl.* de 1957, telle que modifiée par le *BGBl.* 818/1993.

11. L'article 16 du GebG instaure une distinction selon que le document est établi à l'étranger ou à l'intérieur du pays.

12. Si le document est dressé en Autriche, la taxe prend naissance, conformément à l'article 16, paragraphe 1, du GebG, soit au moment de sa signature par les parties contractantes soit au moment de sa délivrance ou de son envoi par le signataire unique.

13. En revanche, si le document est établi à l'étranger, l'obligation de verser cette taxe suppose que soient remplies certaines conditions permettant de conclure à l'existence d'un lien particulier avec l'Autriche. Si les cocontractants sont des résidents autrichiens et que l'objet du contrat présente un lien avec l'Autriche [4], l'obligation d'acquitter la taxe prend naissance lors de la conclusion du contrat écrit à l'étranger (article 16, paragraphe 2, point 1, du GebG). Si l'une des parties ou les deux [5] sont des non-résidents, la taxe est due dès lors que ledit document est introduit sur le territoire national [article 16, paragraphe 2, point 2, du GebG]. En résumé, lorsque le document est établi à l'étranger, la taxe n'est due que si se trouvent réunies certaines conditions.

4 — Tel est le cas si le prêt est destiné à garantir le financement d'une opération à réaliser en Autriche ou si l'emprunteur réside en Autriche.

5 — Cela résulte des explications données par le gouvernement autrichien durant l'audience de plaidoirie.

14. L'article 28, paragraphes 1, point 1, et 6, du GebG précise que, s'agissant des actes juridiques contraignants pour les deux parties, les signataires du document sont débiteurs solidaires de la taxe.

15. En outre, l'article 30 du GebG indique que toutes les parties à une transaction juridique répondent du versement de ces droits.

16. Les tarifs des droits sont fixés par l'article 33 du GebG et varient selon le type d'acte visé.

17. En vertu de l'article 33 Tarifpost (ci-après «TP») 8, paragraphe 1, du GebG, les contrats de prêts sont soumis à un droit de timbre correspondant à 0,8 % de la valeur du prêt.

18. L'article 33 TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG précise en outre que: «Si, pour un prêt accordé par un associé à sa société ou un prêt accordé par un prêteur qui n'a pas son domicile, sa résidence habituelle, sa direction commerciale ou son siège sur le territoire national, il n'a pas été établi d'acte écrit donnant lieu à la perception de droits, les livres et documents comptables dans lesquels figure le prêt en question et qui doivent être tenus par l'emprunteur en application des dispositions fiscales applicables sur le territoire

national sont considérés comme un document équivalant à un tel acte.»

Le cadre factuel et procédural

19. Le 20 janvier 1995, la société Sandoz GmbH, établie à Vienne (Autriche) (ci-après «Sandoz» ou encore la «demanderesse au principal»), a contracté auprès de la société Sandoz Management Services Brüssel SA, dont le siège est à Bruxelles (Belgique), un prêt de 220 millions de ÖS. Aucun acte n'a été dressé, mais Sandoz a enregistré cette opération dans ses livres comptables.

20. Le 18 décembre 1995, il a été demandé à Sandoz d'acquitter un droit de timbre sur la base d'un document dit «équivalent» (Ersatzbeurkundung) correspondant à 0,8 % de cette somme, conformément à l'article 33, TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG.

21. Le recours introduit par la demanderesse au principal contre cette décision ayant été rejeté, elle a saisi le Verwaltungsgerichtshof et fait valoir, entre autres, que les droits subjectifs qu'elle tire du droit communautaire applicable, notamment son droit à ce qu'il ne soit pas «fixé des droits et des taxes contraires à la directive 88/361/CEE et/ou à l'article 73 B, paragraphe 1, du traité», ont été lésés.

22. Sandoz considère que l'article 33, TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG tel qu'appliqué par l'administration fiscale nationale est de nature à dissuader un emprunteur résident de s'adresser à un prêteur non-résident, donc généralement un étranger, en vue de souscrire un prêt pour lequel les parties décident de ne pas rédiger d'écrit. En effet, dans l'hypothèse de la conclusion d'un prêt sans rédaction d'un écrit, l'emprunteur qui s'adresse à un prêteur établi sur le territoire national n'est pas soumis à l'obligation d'acquitter la taxe prévue par l'article 33 TP 8, paragraphe 1, du GebG. Dès lors, le paragraphe 4, première phrase, de cette disposition constitue une entrave à la libre circulation des capitaux entre prêteurs non-résidents et emprunteurs résidents.

23. Le ministre fédéral des Finances (représentant l'administration fiscale attaquée) prétend que l'article 33 TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG entre dans le champ d'application des dispositions dérogatoires énoncées par l'article 73 D, paragraphe 1. Selon lui, cette disposition nationale n'aurait pas pour conséquence de discriminer les prêteurs étrangers, mais de faire échec aux fraudes susceptibles d'être commises par les résidents autrichiens. Cette mesure permettrait ainsi à l'administration nationale de résoudre les difficultés qu'elle rencontre pour prouver que le prêt a été conclu sous la forme d'un écrit lorsque l'opération s'est déroulée à l'étranger. Ce n'est donc que dans l'intérêt de l'égalité des résidents

autrichiens devant l'imposition que la notion de document équivalent aurait été introduite dans le GebG.

24. La juridiction de renvoi rapporte [6] que l'adoption de la disposition nationale litigieuse a été justifiée par le législateur autrichien en ces termes:

«Dans l'intérêt de l'égalité devant l'impôt, il est prévu les modifications suivantes, s'agissant des droits de timbre applicables aux contrats de prêts et aux crédits:

...

— L'inscription d'un prêt contracté par un emprunteur dans les livres et documents comptables de ce dernier dont la tenue est obligatoire sur le territoire national ne doit pas être considérée comme un document équivalent uniquement en ce qui concerne les prêts contractés par des associés ou les crédits qui leur sont consentis mais également en ce qui concerne les prêts et les crédits lorsque le prêteur n'a sur le territoire national ni son domicile, ni sa résidence habituelle, ni sa direction commerciale, ni son siège» (point 77).

6 — Ordonnance de renvoi, traduction en français, p. 11.

25. Elle en déduit que, lorsqu'un emprunteur résident contracte auprès d'un prêteur résident un prêt pour lequel il n'est pas dressé d'acte écrit, au sens de l'article 15, paragraphe 1, du GebG, alors même que ce prêt est inscrit dans les livres comptables, ledit prêt n'entraîne pas d'obligation d'acquitter la taxe. En revanche, le même prêt donne lieu, en application de l'article 33 TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG, à la perception de cette taxe lorsque le prêteur n'a ni son domicile, ni sa résidence habituelle, ni sa direction commerciale, ni son siège sur le territoire national [7].

26. Précisant que, conformément à la loi autrichienne applicable en matière de taxes, aucun abus de droit au sens de l'Abgabenrecht (loi autrichienne applicable en matière fiscale) ne peut être relevé à l'encontre d'un emprunteur lorsque le contrat de prêt conclu n'a pas fait l'objet d'un acte écrit formel, au sens de l'article 15, paragraphe 1, du GebG, le juge de renvoi en conclut que la règle litigieuse figurant à l'article 33 TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG ne lui semble pas être justifiée par l'article 73 D, paragraphe 1, sous b) [8].

27. Il souligne [9] en outre que la doctrine autrichienne estime également que la disposition nationale litigieuse constitue une restriction à la libre circulation des capitaux et une discrimination en ce qui concerne les prêts octroyés par des étran-

7 — Ibidem, p. 12.

8 — Ibidem.

9 — Ibidem, p. 12 et 13.

gers à des nationaux qui ne saurait se justifier par le principe de la cohérence fiscale développé par la Cour dans ses arrêts du 28 janvier 1992, Bachmann [10], et Commission/Belgique [11].

28. Dès lors, doutant du bien-fondé des arguments de droit présentés par le législateur autrichien et estimant que l'issue du litige dépend de l'interprétation de certaines dispositions du traité et de la directive, le Verwaltungsgerichtshof vous saisit des questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 73 B du traité CE, combiné avec l'article 73 D (notamment, son paragraphe 3) ainsi que l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 88/361/CE sur la libre circulation des capitaux, combiné avec l'article 4 de cette même directive, s'oppose-t-il au maintien de la disposition figurant à l'article 33 TP (Tarifpost) 8, paragraphe 4, première phrase du Gebührengesetz (loi applicable à la perception de droits) de 1957 (dans la version qui en a été publiée au *BGBl* 818/1993), selon laquelle dans les cas dans lesquels il n'a pas été établi d'acte écrit revêtant une forme donnant lieu à la perception d'un droit de timbre pour un prêt consenti par un prêteur qui n'a sur le territoire national, ni son domicile, ni sa résidence, ni sa direction commerciale, ni son siège, les livres et les documents comptables dans lesquels le prêt a été inscrit et que l'emprunteur doit tenir, selon les dispositions applicables en matière fiscale sur le territoire national, sont considérés comme acte écrit (Urkunde)?

2) La taxation de prêts (dans la mesure où ces prêts engendrent des mouvements de capitaux d'un État membre vers un autre) en application de l'article 33 TP 8, paragraphe 1, du Gebührengesetz constitue-t-elle une discrimination arbitraire ou une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 73 B, paragraphe 1?»

La réponse aux questions

29. Par sa première question, le juge de renvoi souhaite savoir si les articles 73 B et suivants du traité ainsi que les dispositions de la directive s'opposent au maintien d'une disposition nationale qui impose la taxation des prêts transfrontaliers souscrits sous la forme d'un document dit «équivalent» alors que les mêmes prêts souscrits entre résidents autrichiens ne sont pas taxés. La seconde question porte d'une manière générale sur la compatibilité, au regard des mêmes dispositions du traité, de la taxation des contrats de prêts transfrontaliers opérée de la même manière que des contrats de prêts souscrits entre résidents autrichiens. Cette question qui constitue un préalable à la première question sera tout d'abord examinée.

10 — C-204/90, Rec. p. I-249.
11 — C-300/90, Rec. p. I-305.

La seconde question

30. Le juge de renvoi vous demande d'apprécier si les articles 73 B, paragraphe 1, et 73 D, paragraphes 1, sous b), et 3, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale qui soumet au paiement de la même taxe les prêts transfrontaliers établis sous la forme d'un écrit et les prêts souscrits sous cette forme en Autriche.

31. Il convient de souligner que la législation nationale en cause n'interdit pas aux résidents autrichiens de contracter un prêt hors du territoire national pas plus qu'elle ne les soumet à des conditions plus contraignantes que s'ils empruntaient en Autriche. Toutefois, elle les prive de la possibilité de bénéficier d'une absence d'imposition qui pourrait être attachée aux prêts souscrits hors du territoire national.

32. Afin de répondre à cette question, il nous faut vérifier si une réglementation nationale telle que celle en cause relève bien du champ d'application matériel de l'article 73 B, paragraphe 1, qui prévoit, rappelons-le, que «... toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites». Dans l'hypothèse où nous serions amené à répondre par l'affirmative à cette première interrogation, nous examinerons si cette mesure entre dans le champ d'application des dérogations au principe de la libre circulation des capitaux telles qu'elles sont prévues par l'article 73 D, paragraphe 1. Enfin, si la réponse à cette question devait être positive, il serait nécessaire de vérifier si, bien que justifiée, une telle mesure ne constitue pas une discrimination arbitraire ou une restriction déguisée au sens de l'article 73 D, paragraphe 3.

33. Le traité ne donne aucune définition de la notion de *mouvements de capitaux*. Toutefois, vous avez été appelés à l'expliciter à l'occasion, notamment, de votre arrêt du 31 janvier 1984, Luisi et Carbone [12]. Il vous était demandé de dire, en particulier, si le transfert matériel de devises réalisé dans le but d'assurer le paiement de différentes transactions [13] pouvait être qualifié de mouvement de capitaux au sens du traité CEE. Vous avez répondu par la négative en précisant que «Le système général du traité fait... apparaître... que les paiements courants sont des transferts de devises qui constituent une contre-prestation dans le cadre d'une transaction sous-jacente, alors que *les mouvements de capitaux sont des opérations financières qui visent essentiellement le placement ou l'investissement du montant en cause et non la rémunération d'une prestation*» [14].

34. En outre, vous avez également jugé, notamment dans l'arrêt du 16 mars 1999, Trummer et Mayer [15], que, «dans la mesure où l'article 73 B du traité CE a repris en substance le contenu de l'article 1er de la directive 88/361 et même si celle-ci a été

12 — 286/82 et 26/83, Rec. p. 377.

13 — Il s'agissait en l'espèce de garantir le paiement courant de prestations accordées dans le cadre de voyages d'études, d'affaires, de tourisme ou de soins médicaux.

14 — Arrêt Luisi et Carbone, précité, point 21, souligné par nous.

15 — C-222/97, Rec. p. 1661, point 21.

adoptée sur la base des articles 69 et 70, paragraphe 1, du traité CEE, entre-temps remplacés par les articles 73 B et suivants du traité CE, la nomenclature des mouvements de capitaux qui lui est annexée conserve la valeur indicative qui était la sienne avant leur entrée en vigueur pour définir la notion de mouvements de capitaux, étant entendu que, conformément à son introduction, la liste qu'elle contient ne présente pas un caractère exhaustif» [16].

35. Or, un prêt est une opération financière qui permet l'obtention de fonds destinés généralement à être investis ou placés [17]. En outre, il ressort de l'annexe I, point VIII, sous B, de la directive 88/361 que les prêts et crédits accordés par des résidents à des non-résidents constituent des mouvements de capitaux.

36. Les prêts entre résidents et non-résidents ainsi que les mouvements de capitaux afférents à ces opérations se trouvent donc libéralisés.

37. Vérifions maintenant si la mesure consistant à grever d'une taxe les contrats de prêts souscrits à l'étranger lorsqu'ils sont introduits sur le territoire national autrichien ou qu'un des cocontractants est de nationalité autrichienne constitue une restriction à la libre circulation des capitaux énoncée à l'article 73 B, paragraphe 1.

38. Votre Cour a été appelée à fournir des éléments de définition de la notion de «*restriction*» aux mouvements de capitaux.

39. Dans l'arrêt du 23 février 1995, Bordessa e.a. [18], vous avez jugé que le fait, pour un État membre, de subordonner l'exportation de devises vers d'autres États membres à l'approbation préalable de l'administration constitue une restriction à la libre circulation des capitaux.

40. Vous l'avez également admis pour ce qui est de la déclaration préalable au transfert de devises. En effet, au point 27 de l'arrêt Bordessa e.a., précité, en vous plaçant sur le terrain de l'article 73 D, paragraphe 1, sous b), et en jugeant qu'«une déclaration préalable peut constituer une mesure indispensable que les États membres sont autorisés à prendre...», vous admettiez implicitement qu'une telle mesure constitue une restriction au sens de l'article 73 B, paragraphe 1.

Il nous semble d'ailleurs que le libellé même de l'article 73 B, paragraphe 1, sous b), qui autorise les États membres à «prévoir des procédures de *déclaration des mouvements de capitaux* à des fins d'information admi-

16 — Vous en aviez déjà jugé ainsi dans les arrêts Sanz de Lera e.a., précité, point 34, et du 14 novembre 1995, Svensson et Gustavsson (C-484/93, Rec. p. I-3955, point 7).

17 — A cet égard, la décision de renvoi ne précise pas la cause du prêt ni la destination des fonds.

18 — C-358/93 et C-416/93, Rec. p. I-361.

nistrative ou statistique» [19], confirme cette analyse.

41. En outre, dans l'arrêt Svensson et Gustavsson, précité, il vous était demandé d'apprécier si une législation nationale telle que la législation luxembourgeoise qui réservait le bénéfice d'une bonification d'intérêt d'un prêt souscrit en vue de la construction, de l'acquisition ou de l'amélioration d'un logement aux seules personnes ayant contracté ce prêt auprès d'un établissement de crédit agréé au Luxembourg constituait une restriction aux mouvements de capitaux au sens de l'article 67 du traité CEE (devenu, après modification, article 67 CE, abrogé par le traité d'Amsterdam) [20]. L'avocat général M. Elmer vous proposait de dire qu'une mesure ne pouvait pas être qualifiée de restriction à la libre circulation des capitaux lorsqu'elle «n'impliqu[ait] pas en soi que des transactions transfrontalières effectuées avec le capital versé à la suite du prêt *soient empêchées ou rendues plus difficiles*» [21]. Or, il constatait que la législation nationale en cause n'interdisait pas à ses résidents de souscrire des prêts à l'étranger pas plus qu'elle ne les soumettait au respect de conditions qui n'étaient pas imposées pour une souscription de prêts au Luxembourg. Il observait seulement que «La caractéristique essentielle du régime de bonification national décrit... résid[ait]... dans *le fait que ce régime rend[ait] financièrement moins attrayant de contracter* le prêt dans un établissement financier qui n'est pas établi dans l'État membre considéré et ainsi de procéder à un échange de services transfrontières sous la forme d'un prêt au logement». Dès lors, il concluait à l'absence de restriction à la libre circulation des capitaux de cette mesure [22].

42. Contrairement à ces conclusions, vous avez jugé que toute mesure «*de nature à dissuader les intéressés* de s'adresser à des [opérateurs économiques] établi[e]s dans un autre État... constitue[nt] une entrave aux mouvements de capitaux tels que les prêts bancaires» [23].

43. Vous avez récemment encore confirmé votre jurisprudence dans l'arrêt Trummer et Mayer, précité, en jugeant qu'«une réglementation nationale [qui] a pour effet de relâcher le lien entre la créance à garantir, payable dans la monnaie d'un autre État membre, et l'hypothèque, dont la valeur peut, en raison de fluctuations monétaires ultérieures, devenir inférieure à celle de la créance à garantir... ne peut que réduire l'efficacité et, partant, l'attrait d'une telle sûreté. Cette réglementation est, dès lors, de nature à dissuader les intéressés de libeller une créance dans la monnaie d'un autre État membre et, partant, de les priver d'une prérogative qui constitue une composante de la libre circulation des capitaux et des paiements...» [24].

19 — Souligné par nous.

20 — Disposition qui énonçait dans son paragraphe 1 que: «Les États membres suppriment progressivement entre eux, pendant la période de transition et dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun, les restrictions aux mouvements des capitaux appartenant à des personnes résidant dans les États membres, ainsi que les discriminations de traitement fondées sur la nationalité ou la résidence des parties, ou sur la localisation du placement.»

21 — Point 8, souligné par nous.

22 — Ibidem.

23 — Point 10, souligné par nous.

24 — Point 26.

44. La réglementation nationale en cause ne faisait pas obstacle au libellé d'une créance dans une monnaie étrangère ni à la possibilité de munir une telle créance d'une garantie, fût-elle hypothécaire, mais elle prohibait uniquement l'inscription en monnaie étrangère de l'hypothèque garantissant une telle créance.

45. Il résulte donc de votre jurisprudence que toute mesure contraignante voire simplement gênante est susceptible de constituer une restriction au sens de l'article 73 B, paragraphe 1.

46. Selon nous, la législation autrichienne en cause constitue une restriction aux mouvements de capitaux au sens de l'article 73 B, paragraphe 1.

47. En effet, le principe de la libre circulation des capitaux a été instauré notamment pour permettre aux ressortissants communautaires de bénéficier des conditions les plus favorables qui peuvent leur être offertes sur un des territoires nationaux formant la Communauté pour investir et placer leurs capitaux.

48. Il est patent que la mesure nationale en cause n'interdit pas aux résidents de contracter un prêt hors du territoire national ni ne les soumet à des conditions plus contraignantes que s'ils empruntaient en Autriche. Cependant, elle les prive de la possibilité de bénéficier d'une absence d'imposition qui pourrait être attachée aux prêts souscrits hors du territoire national. Or, une mesure consistant pour un État membre à proposer aux souscripteurs d'un prêt une absence d'imposition des prêts est de nature à déterminer un particulier ou une entreprise à contracter un prêt auprès d'un organisme situé dans l'État qui offre ce type d'avantage ou d'exonération fiscale.

49. C'est pourquoi, en édictant des règles qui ont pour conséquence de priver le résident autrichien des conditions intéressantes qui sont offertes à d'autres ressortissants communautaires, la législation autrichienne est susceptible de réduire singulièrement l'attrait d'une telle opération et, partant, de nature à dissuader les intéressés de l'effectuer. Dès lors, une pareille législation constitue bien une restriction à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 73 B, paragraphe 1.

50. Examinons maintenant si cette mesure de nature à restreindre les mouvements de capitaux intracommunautaires entre dans le champ d'application des dérogations au principe fixé à l'article 73 B, paragraphe 1. Il s'agit donc de s'assurer si, conformément à l'article 73 D, paragraphe 1, sous b), cette mesure est indispensable pour faire échec aux infractions aux lois et aux règlements nationaux, notamment en matière fiscale, ou encore si elle est justifiée par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique.

51. Le traité n'explicite pas le contenu de ces notions.

52. Cependant, votre Cour a déjà été amenée, à diverses occasions, à apprécier si les mesures nationales constitutives de restrictions à la libre circulation de capitaux étaient justifiées.

53. Ainsi, dans l'arrêt du 3 février 1993, Veronica Omroep Organisatie [25], vous deviez juger si les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux s'opposaient à ce que la législation d'un État membre interdise, notamment, à un organisme de radiodiffusion établi sur son territoire de participer au capital d'une société de radiodiffusion établie ou à établir sur le territoire d'un autre État membre ou de fournir une garantie bancaire à une société de télévision à créer dans cet autre État membre. Le gouvernement néerlandais justifiait ces mesures en indiquant que la législation en cause visait à mettre en place un système de radiodiffusion et de télévision à caractère pluraliste et non commercial, qu'elle s'insérait ainsi dans une politique culturelle qui a pour but de sauvegarder, dans le secteur audiovisuel, la liberté d'expression des différentes composantes sociales, culturelles, religieuses ou philosophiques existant aux Pays-Bas [26]. Vous avez admis que de telles mesures poursuivaient des objectifs d'intérêt général et justifiaient les restrictions à la libre circulation des capitaux instaurée par l'article 67 du traité CEE [27].

54. De même, dans l'arrêt Bordessa e.a., précité, vous étiez interrogés sur la compatibilité au regard de l'article 73 B d'une législation nationale qui soumettait à une déclaration préalable voire à une autorisation administrative préalable le transfert vers d'autres États membres de sommes importantes d'argent liquide. En ce qui concerne la déclaration préalable, vous avez jugé qu'elle «peut constituer une mesure indispensable que les États membres sont autorisés à prendre puisque, contrairement à l'autorisation préalable, pareille déclaration ne suspend pas l'opération en cause tout en permettant néanmoins aux autorités nationales d'effectuer un contrôle effectif pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements» [28].

55. S'agissant de l'autorisation préalable, le gouvernement espagnol soutenait que ces mesures répondaient aux exigences de l'article 73 D, paragraphe 1, sous b), puisqu'elles étaient destinées à lutter contre des crimes qui sont souvent liés à ce genre de transferts, tels que le blanchiment de l'argent, le trafic de stupéfiants, la fraude fiscale et le terrorisme. Par l'instauration de ces mesures, il s'agissait très précisément pour les autorités compétentes espagnoles d'identifier les personnes qui effectuent des transferts importants de devises à l'étranger (d'empêcher par conséquent que ces opérations aient lieu sous le couvert de l'anonymat) et de procéder à d'éventuelles investigations supplémentaires visant à établir les liens possibles entre l'opération en question et certains délits. Le gouvernement espagnol soutenait que seule une autorisation préalable permettait de vérifier si l'auteur du transfert se livrait à une infraction pénale, en conséquence de quoi ce système présentait l'avantage d'infliger efficacement des sanctions pénales au délinquant,

25 — C-148/91, Rec. p. I-487, point 8.
26 — Ibidem, point 9.
27 — Ibidem, point 14.
28 — Point 27.

comme, par exemple, la confiscation des capitaux avec lesquels le délit aurait été commis. Ces mesures poursuivaient donc des objectifs d'ordre public.

56. Vous avez toutefois constaté que la preuve n'avait pas été rapportée par le gouvernement espagnol « qu'il est impossible de lier des sanctions pénales à une omission de faire une déclaration préalable » [29].

57. Dans les arrêts Bachmann et Commission/Belgique, précités, vous deviez dire si les articles 48 du traité CEE (devenu article 48 du traité CE, devenu, après modification, article 39 CE), 59 du traité CEE (devenu article 59 du traité CE, devenu, après modification, article 49 CE), 67 du traité CEE (devenu article 73 H du traité CE, abrogé par le traité d'Amsterdam) et 106 du traité CEE (abrogé par le traité de Maastricht) s'opposaient à ce que la législation d'un État membre subordonne la déductibilité de cotisations d'assurance contre la maladie et l'invalidité ou contre la vieillesse et le décès à la condition que ces cotisations soient versées dans cet État.

58. Après avoir répondu par l'affirmative à ces questions, vous avez toutefois ajouté que de telles mesures étaient justifiées. En effet, vous avez constaté que dans le système fiscal en cause un lien étroit existait entre la déductibilité des cotisations et l'imposition des sommes dues parles assureurs en exécution des contrats d'assurance contre la vieillesse et le décès. En raison du lien ainsi opéré, vous avez jugé que la compensation entre les cotisations et les impositions ne pourrait plus être assurée si les versements résultant des cotisations exonérées étaient effectués par un assureur étranger à l'étranger où leur soumission à l'impôt s'avérait aléatoire.

59. Votre Cour a ainsi considéré que la nécessité d'assurer la cohérence d'un régime fiscal peut justifier une réglementation de nature à restreindre l'exercice de libertés fondamentales garanties par le traité comme la libre circulation des capitaux.

60. En l'espèce, le gouvernement autrichien souligne que la finalité de la législation nationale est d'instaurer un impôt intérieur indirect qui, en l'état actuel de l'harmonisation partielle du droit fiscal, relève de la compétence des États membres. En conséquence, la cause de l'obligation, à savoir l'imposition, doit être trouvée dans l'existence du prêt conclu sous la forme d'un écrit ou de tout autre document équivalent sur le territoire national. Le gouvernement autrichien ajoute que la taxation des prêts souscrits au moyen d'un écrit par les résidents autrichiens à l'étranger trouve sa justification dans le respect du principe de l'égalité des résidents devant l'impôt. Cette mesure serait donc indispensable pour faire échec aux infractions aux lois et aux règlements nationaux en matière fiscale au sens de l'article 73 D, paragraphe 1, sous b).

29 — Point 30.

61. La Commission estime également que ni l'article 73 B, paragraphe 1, ni aucune autre disposition du droit communautaire ne s'opposent à la perception, par les États membres, d'un «droit de timbre» sur ce type de transaction, à condition que les États membres respectent les principes du droit communautaire, et notamment qu'ils ne se livrent pas à des discriminations ouvertes ou déguisées en raison de la nationalité des opérateurs économiques [30] ou qu'ils ne violent pas le principe de proportionnalité.

62. A titre liminaire, il convient de déterminer si la mesure en cause consiste en un droit de douane qui frappe certaines opérations financières en raison du franchissement de la frontière ou en un impôt intérieur auquel tous les produits sont soumis indistinctement et indépendamment de tout franchissement des frontières. Cette question est importante puisque, aux termes d'une jurisprudence constante [31], vous avez jugé que «les droits de douane sont interdits indépendamment de toute considération du but en vue duquel ils ont été institués ainsi que de la destination des recettes qu'ils procurent» [32]. Dans l'arrêt Commission/Italie, précité, point 9, second alinéa, vous avez précisé qu'«une charge pécuniaire, fût-elle minime, unilatéralement imposée, quelles que soient son appellation et sa technique et frappant les marchandises nationales ou étrangères à raison du fait qu'elles franchissent la frontière, lorsqu'elle n'est pas un droit de douane proprement dit, constitue une taxe d'effet équivalent au sens des articles 9, 12, 13 et 16 du traité, alors même qu'elle ne serait pas perçue au profit de l'État, qu'elle n'exercerait aucun effet discriminatoire ou protecteur et que le produit imposé ne se trouverait pas en concurrence avec une production nationale». Même si les capitaux ne peuvent pas être considérés comme des marchandises [33], ils bénéficient du droit de circuler librement dans la Communauté. Imposer aux mouvements de capitaux transfrontaliers des droits de douane serait contraire à ce principe qui est, conformément à l'article 73 B, paragraphe 1, d'effet direct [34]. En revanche, les taxes, au sens du droit communautaire, à savoir les impositions intérieures directes ou indirectes qui frappent les produits indistinctement et indépendamment de tout franchissement des frontières ne sont pas interdites en tant que telles.

63. Nous l'avons vu [35], la législation autrichienne précise, aux termes de la combinaison des articles 15, paragraphe 1, 16, paragraphe 1, et 33 TP 8, paragraphe 1, du GebG, que les prêts conclus en Autriche sous la forme d'un écrit donnent lieu à l'acquittement d'une taxe qui correspond à 0,8 % du prêt. De plus, conformément à la combinaison des articles 15, paragraphe 1, 16, paragraphe 2, et 33 TP 8, paragraphe 1, du GebG, cette taxe concerne tous les contrats de prêts conclus à l'étranger entre non-résidents et résidents à condition qu'ils présentent un lien avec l'Autriche [36].

30 — En ce sens également le gouvernement portugais.

31 — Voir l'arrêt du 1er juillet 1969, Commission/Italie (24/68, Rec. p. 193, point 7).

32 — Arrêt du 14 septembre 1995, Simitzi (C-485/93 et C-486/93, Rec. p. I-2655, point 14).

33 — Voir les arrêts du 23 novembre 1978, Thompson e.a. (7/78, Rec. p. 2247, point 25); du 10 décembre 1968, Commission/Italie (7/68, Rec. p. 617), et Bordessa e.a., précité, point 12.

34 — Voir l'arrêt Sanz de Lera e.a., précité, point 2 du dispositif.

35 — Voir points 10 à 17 des présentes conclusions.

36 — Ibidem point 13.

64. Une mesure nationale instaurant une taxe, qui frappe, sans considération de la nationalité des contractants ni du lieu de conclusion du contrat de prêt, tous les résidents autrichiens qui souscrivent un tel contrat, doit être considérée comme une imposition intérieure indirecte. De plus, cette mesure aboutit précisément à empêcher que, à la faveur de l'exercice de la liberté prévue par l'article 73 B, paragraphe 1, les assujettis à l'impôt puissent se soustraire abusivement aux obligations découlant d'une législation fiscale nationale de la compétence de l'État membre qui, en la matière, dispose de larges pouvoirs.

65. Il est patent, en effet, que le traité CE ne contient pas, en matière de fiscalité directe comme indirecte, de dispositions analogues à l'article 95 du traité CE (devenu, après modification, article 90 CE) [37]. En effet, à l'exception de l'article 220 CE (devenu article 293) [38], le traité CE est muet dans ce domaine.

66. En outre, la matière fiscale est exclue du champ d'application de l'article 100 A du traité CE (devenu, après modification, article 95 CE) qui autoriserait des mesures d'harmonisation prises à la majorité qualifiée. Toutefois, en vertu de l'article 99 CE (devenu article 93 CE), l'harmonisation en matière de fiscalité indirecte devait être opérée à l'unanimité des États membres dans la mesure où elle est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur dans le délai prévu à l'article 7 A du traité CE (devenu, après modification, article 14 CE), à savoir au cours d'une période expirant le 31 décembre 1992.

67. Cette matière n'a cependant fait l'objet que d'une harmonisation partielle (il en est ainsi de la taxe sur la valeur ajoutée [39], des impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux [40]). Il nous faut donc conclure que le droit de définir l'impôt, notamment celui de percevoir un «droit de timbre» qui frappe les contrats de prêts, relève de la compétence des États membres.

68. Cette compétence trouve sa limite dans le respect du droit communautaire et de ses principes généraux ou fondamentaux. Vous avez, en effet, déjà jugé que «les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire» [41].

69. Il s'agit donc de vérifier si, dans le cadre des larges pouvoirs qui lui sont conférés,

37 — Qui dispose que les États membres ne peuvent frapper «directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires».

38 — Qui impose aux États membres d'éliminer la double imposition à l'intérieur de la Communauté.

39 — Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

40 — Directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25).

41 — Arrêts du 4 octobre 1991, Commission/Royaume-Uni (C-246/89, Rec. p. I-4585, point 12); du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225, point 21), et du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471, point 19).

l'État membre a respecté les obligations que lui impose le droit communautaire.

70. Sandoz soutient que l'article 33 TP 8, paragraphe 1, du GebG contrevient à l'article 73 B, paragraphe 1, sans pouvoir être justifié par un des motifs énoncés par l'article 73 D, paragraphe 1. Soulignant qu'un écrit au sens du GebG est en principe établi pour des motifs de sécurité juridique, elle en conclut que le droit à acquitter «est considéré comme équivalant à la plus grande sécurité juridique qui est obtenue par l'établissement d'un acte écrit» [42]. L'objectif poursuivi par la disposition autrichienne litigieuse consisterait donc à garantir la sécurité juridique de la transaction.

71. Or, elle fait valoir que la mesure adoptée par le gouvernement autrichien consistant à grever d'un droit de timbre tout contrat de prêt, qu'il soit établi à l'étranger ou en Autriche, ne répond pas aux exigences de votre jurisprudence relative au respect du principe de proportionnalité. En effet, elle remarque que la pratique générale suivie en Autriche est de ne plus établir d'acte écrit en ce qui concerne ce type de transaction (prêt) ou de remplacer un tel acte par un autre qui, lui, n'est pas assujetti au versement d'un droit. Cette mesure n'étant plus adaptée aux besoins, elle ne serait donc plus nécessaire. En outre, elle relève que la sécurité juridique qui est en soi digne de protection ne saurait constituer un moyen nécessaire ou proportionnel pour couvrir les besoins financiers de la puissance publique qui est en fait l'objectif détourné de l'article 33 TP 8, paragraphe 1, du GebG. Cette mesure ne respecterait donc pas l'objectif affiché, à savoir garantir la sécurité juridique de la transaction; de ce fait le principe de proportionnalité serait violé.

72. Il résulte de votre jurisprudence constante que le principe de proportionnalité exige que les mesures adoptées par une réglementation ne dépassent pas les limites de ce qui est approprié et nécessaire à la réalisation des objectifs légitimement poursuivis par la réglementation en cause, étant entendu que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, le législateur compétent doit recourir à la moins contraignante et que les inconvénients causés ne doivent pas être démesurés par rapport aux objectifs poursuivis [43].

73. L'article 33 TP 8, paragraphe 1, du GebG doit s'analyser comme une mesure instaurant un impôt indirect sur les prêts souscrits sur le territoire national ou qui, bien que souscrits à l'étranger, présentent un lien particulier avec l'Autriche. Le principal objectif poursuivi par cette mesure est donc très précisément d'assurer l'égalité des résidents autrichiens devant l'impôt et non, comme le soutient Sandoz,

42 — Observations de la demanderesse au principal, traduction en français, p. 25, premier paragraphe. En outre, elle justifie son propos en citant différents auteurs: Gaier: *Gebührengesetz*, article 1 de la GebO, point 14; Doralt, P.: *FS-Kastner zum 90 Geburtstag*, p. 106.

43 — Voir, par exemple, l'arrêt du 17 juillet 1997, National Farmers' Union e.a. (C-354/95, Rec. p. I-4559, points 49 et 50), ou encore du 29 janvier 1998, Südzucker (C-161/96, p. I-281, point 31).

de garantir la sécurité juridique de la transaction.

74. La mesure nationale en cause a pour effet de contraindre tous les résidents autrichiens, sans considération de leur nationalité ni du lieu de conclusion du contrat de prêt, à acquitter une taxe correspondant à un certain pourcentage de la valeur du prêt. Elle est donc bien de nature à réaliser le but qui lui est assigné.

75. En outre, la seule constatation que la législation autrichienne n'impose pas aux parties de souscrire ce type de contrat sous la forme d'un écrit ne permet pas de conclure à l'absence de nécessité de la mesure en cause. Nos conclusions auraient été autres si Sandoz avait rapporté la preuve que la législation autrichienne dispensait du paiement de cette taxe certains résidents qui, placés dans des circonstances analogues, contractent un prêt sous la forme d'un écrit.

76. Compte tenu des éléments de l'espèce, il faut conclure que le principe de proportionnalité n'est pas violé.

77. Il ressort de ce qui précède qu'une mesure nationale telle que l'article 33 TP 8, paragraphe 1, du GebG constitue une restriction à la libre circulation des capitaux qui est justifiée au regard de l'article 73 D, paragraphe 1, sous b).

78. Reste à envisager si cette disposition nationale ne constitue pas un moyen de discrimination arbitraire au sens de l'article 73 D, paragraphe 3.

79. Selon votre jurisprudence constante [44], « une discrimination ne peut consister que dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes » [45].

80. Des éléments du dossier, il n'apparaît pas que la législation autrichienne relative à la perception de la taxe instaurée par l'article 33 TP 8, paragraphe 1, du GebG s'applique de manière différente et défavorable aux emprunteurs résidents non-nationaux, mais s'applique bien, indistinctement de la nationalité ou du lieu de conclusion du prêt, à tous les emprunteurs résidents. Du reste tous les intervenants à l'instance, y compris la partie requérante, l'admettent.

81. Il découle de ce qui précède qu'une mesure nationale telle que celle prévue par l'article 33, TP 8, paragraphe 1, du GebG constitue une restriction à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 73 B, paragraphe 1, qui est justifiée par la nécessité d'assurer l'égalité des résidents autrichiens devant l'impôt. Elle doit donc être considérée comme une mesure indispensable pour faire échec aux lois nationales en matière fiscale. Il s'ensuit que la mesure

44 — Arrêt du 13 novembre 1984, Racke (283/83, Rec. p. 3791).
45 — Arrêt Schumacker, précité, point 30.

nationale susmentionnée entre dans le champ d'application des dérogations à l'article 73 B, paragraphe 1, prévues par l'article 73 D, paragraphe 1, sous b). En outre, une telle mesure n'est pas disproportionnée et ne constitue pas une discrimination arbitraire au sens de l'article 73 D, paragraphe 3.

La première question

82. Par cette question, le juge de renvoi vous demande d'apprécier si les articles 73 B, paragraphe 1, 73 D, paragraphe 3, et les articles 1er, paragraphe 1, et 4 de la directive ne doivent pas être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale telle que celle prévue à l'article 33 TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG qui soumet les prêts souscrits sous la forme d'un document dit «équivalent» au paiement de la taxe prévue par l'article 33 TP 8, paragraphe 1, du GebG lorsque le prêt a été «accordé par un prêteur qui n'a pas son domicile, sa résidence habituelle, sa direction commerciale ou son siège sur le territoire national...».

83. Les articles 1er, paragraphe 1, et 4, premier alinéa, de la directive sont reproduits en substance par les dispositions contenues actuellement à l'article 73 B, paragraphe 1, et 73 D, paragraphe 1, sous b). En revanche, le second alinéa de l'article 4 de la directive recèle une disposition particulière qui n'a pas été expressément reprise dans le traité. Il prévoit, rappelons-le, que «L'application [des mesures indispensables pour faire échec aux infractions aux lois et règlements des États membres, notamment en matière fiscale] ne peut avoir pour effet d'empêcher les mouvements de capitaux effectués en conformité avec les dispositions du droit communautaire».

84. Nous examinerons donc la première question posée par le juge de renvoi sous l'angle de la compatibilité de la disposition nationale avec les seuls articles 73 B, paragraphe 1, et 73 D, paragraphes 1 et 3, lus en combinaison avec l'article 4, second alinéa, de la directive. Il conviendra donc, dans un premier temps, de vérifier si la disposition nationale litigieuse constitue une restriction à la libre circulation des capitaux.

85. L'article 33 TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG précise, en substance, rappelons-le, que, si le prêt est souscrit à l'étranger par un résident autrichien sans support écrit et que son existence est rapportée par la mention de ce prêt sur les livres et documents comptables, la taxe prévue par le paragraphe 1 de la même disposition lui sera applicable.

86. Nous avons déjà démontré à l'occasion de l'examen de la seconde question qu'une mesure nationale telle que celle prévue par l'article 33 TP 8, paragraphe 1, du GebG constitue une restriction à la libre circulation des capitaux [46]. Ces conclusions valent a fortiori pour une disposition telle que celle prévue par l'article 33 TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG qui a pour conséquence d'étendre les effets de la fiscalité imposée aux prêts souscrits par des résidents autrichiens, en Autriche comme à l'étranger, sous la forme d'un écrit, aux seuls prêts souscrits à l'étranger par des résidents autrichiens sous la forme d'un document dit «équivalent». En effet, une telle mesure est indubitablement de nature à dissuader les emprunteurs résidents à contracter un prêt sous cette forme à l'étranger puisqu'ils ne peuvent bénéficier de la dispense de paiement de la taxe que s'ils le contractent en Autriche.

87. La réponse à la première interrogation suppose encore de s'assurer que cette restriction à la libre circulation des capitaux est indispensable pour faire échec aux infractions aux lois et règlements nationaux, notamment en matière fiscale, comme l'autorise l'article 73 D, paragraphe 1, sous b). Si tel est le cas, il conviendra de contrôler si elle ne constitue pas une discrimination arbitraire prohibée par l'article 73 D, paragraphe 3.

88. Nous l'avons vu à l'occasion de l'examen de la seconde question, le traité ne définit pas le contenu des notions qui figurent à l'article 73 D, paragraphe 1, sous b). Il résulte, en outre, de votre jurisprudence que vous déterminez le contenu de ces notions en tenant compte des éléments de l'espèce [47].

89. Ainsi, dans l'arrêt Trummer et Mayer, précité, il était avancé comme justification à une réglementation qui interdisait l'inscription en monnaie étrangère de l'hypothèque garantissant une créance le motif tenant au souci de garantir la prévisibilité et la transparence du régime hypothécaire. Il était soutenu qu'un tel motif constituait bien une raison impérieuse d'intérêt général [48].

90. Vous ne l'avez pas admis parce que vous observiez, notamment, que la législation nationale en cause permettait toutefois d'exprimer la valeur de l'hypothèque par référence à l'or fin, elle-même sujette à fluctuations au même titre qu'une monnaie étrangère. Dès lors, vous concluiez «qu'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal contient un élément aléatoire qui est de nature à compromettre la réalisation de l'objectif décrit» [49].

46 — Voir, notamment, les points 35 et 36 et les points 45 à 49 des présentes conclusions.

47 — Ibidem, points 51 à 59.

48 — Point 29.

49 — Point 32.

91. En ce qui concerne la mesure nationale en cause, telle que celle prévue par l'article 33 TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG, elle ne nous semble pas non plus appropriée pour réaliser les objectifs légitimes énoncés par le législateur national.

92. Le gouvernement autrichien soutient que l'article 33 TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG entre dans le champ d'application des dispositions dérogatoires énoncées par l'article 73 D, paragraphe 1, et vise à réaliser un double objectif légitime. D'une part, cette mesure a pour but de faire échec aux fraudes commises par les emprunteurs résidents consistant à cacher l'existence d'un prêt souscrit sous la forme d'un écrit et facilitées par les difficultés rencontrées par l'administration nationale compétente pour établir qu'un écrit a bien été dressé à l'étranger. La mesure litigieuse est donc justifiée par un motif d'ordre public ou de sécurité publique. D'autre part, elle ambitionne d'assurer l'égalité des résidents autrichiens devant l'imposition, quels que soient la nationalité des résidents et le lieu de conclusion du prêt. Elle vise donc à faire échec aux infractions à ses lois et règlements, notamment en matière fiscale.

93. S'agissant de ce dernier objectif, il est patent, d'une part, que la législation autrichienne autorise les emprunteurs à contracter un prêt sans support écrit, d'autre part, que ce type de prêt doit obligatoirement être inscrit sur les livres comptables. En outre, la législation autrichienne prévoit que, souscrit en Autriche, ce type de prêt est dispensé du paiement de la taxe prévue à l'article 33 TP 8, paragraphe 1, du GebG [50]. De ce fait, en instaurant la règle selon laquelle l'emprunteur résident qui souscrit un tel prêt à l'étranger doit acquitter la taxe litigieuse, le principe de l'égalité des résidents devant l'imposition est précisément enfreint puisque le régime fiscal imposé aux résidents autrichiens placés dans les mêmes conditions diffère en fonction du lieu de conclusion du contrat. La mesure nationale en cause est donc de nature à compromettre la réalisation de l'objectif décrit.

50 — Voir, notamment, les points 25 et 26 des présentes conclusions. En outre, cela a été confirmé à l'audience de plaidoirie par le représentant du gouvernement autrichien.

94. Quant au risque de fraudes contre lesquelles la mesure est censée lutter, il convient de souligner que celui-ci existe, que le prêt soit souscrit en Autriche ou à l'étranger. Or, nous ignorons si le législateur autrichien a instauré des mesures destinées à lutter contre de telles fraudes commises par des résidents autrichiens qui contractent en Autriche et, si tel est le cas, quelle en serait la teneur. Envisageons ces deux hypothèses. Si la législation autrichienne ne prévoit pas des mesures destinées à lutter contre le risque de fraudes susceptibles d'être opérées par des résidents autrichiens grâce à ce type d'opération, il faut en déduire qu'elle tolère ce risque. En revanche, si de telles mesures existent, celles-ci ne consistent pas en des mesures telles que celles énoncées dans la disposition nationale litigieuse. Or, le gouvernement autrichien n'a pas rapporté la preuve que les mesures ainsi prises ne pouvaient pas être appliquées à des situations de fraudes commises par des emprunteurs résidents qui contractent à l'étranger. Dans un cas comme dans l'autre, il nous faut conclure que la mesure litigieuse est inappropriée pour réaliser l'objectif décrit.

95. Dès lors, les arguments avancés par le gouvernement autrichien ne suffisent pas à justifier la restriction aux mouvements de capitaux opérée par l'article 33 TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG.

96. En outre, la mesure nationale en cause nous semble contraire à la directive, et notamment à son article 4, second alinéa, qui s'applique toujours dans la mesure où elle explicite le contenu des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux [51]. L'article 4, second alinéa, de la directive prévoit que « L'application de ces mesures et procédures ne peut avoir pour effet d'empêcher les mouvements de capitaux effectués en conformité avec les dispositions du droit communautaire ».

97. Dans l'arrêt Bordessa e.a., précité, vous avez jugé que la disposition nationale espagnole qui soumettait tous les transferts de capitaux à l'obligation d'obtenir l'autorisation préalable de l'administration nationale compétente revenait à soumettre l'exercice de la libre circulation des capitaux à la discrétion de l'administration et était susceptible, de ce fait, de rendre cette liberté illusoire [52]. En conséquence, vous avez jugé que cette mesure pouvait « empêcher les mouvements de capitaux effectués en conformité avec les dispositions du droit communautaire, ce qui irait à l'encontre de l'article 4, deuxième alinéa, de la directive » [53].

51 — Par analogie, le point 21 de l'arrêt Trummer et Mayer, précité.

52 — Point 25.

53 — Ibidem.

98. L'article 33 TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG soumet, rappelons-le, systématiquement tous les emprunteurs résidents qui souscrivent un prêt à l'étranger sans le support d'un écrit au paiement de la taxe litigieuse, dans le but de faire échec aux fraudes commises par certains d'entre eux. Ce faisant, il prive les emprunteurs résidents non fraudeurs du bénéfice de l'exonération fiscale réservée aux seuls emprunteurs qui contractent en Autriche. Cette disposition a donc pour effet de dissuader les emprunteurs résidents non fraudeurs à emprunter à l'étranger.

99. En conséquence, une telle disposition est de nature à empêcher les mouvements de capitaux effectués en conformité avec les dispositions du droit communautaire et, de ce fait, est contraire à l'article 4, second alinéa, de la directive.

100. Il résulte de ce qui précède qu'une disposition nationale telle que l'article 33 TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG contrevient à l'article 4, second alinéa, de la directive.

101. Dans la mesure où nous concluons que la restriction à la libre circulation des capitaux opérée par la mesure nationale litigieuse ne répond pas aux exigences de l'article 73 D, paragraphe 1, l'examen du caractère discriminatoire, au sens de l'article 73 D, paragraphe 3, de la mesure nationale litigieuse [54] est sans objet.

102. Il résulte de ce qui précède qu'une disposition nationale telle que celle prévue par l'article 33 TP 8, paragraphe 4, première phrase, du GebG constitue une restriction à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 73 B, paragraphe 1, qui n'entre pas dans le champ d'application des dérogations au principe susmentionné énoncées par l'article 73 D, paragraphe 1, sous b).

54 — Du reste, l'article 58 CE, paragraphe 3, s'oppose également à pareille disposition. L'ensemble des intervenants le pense, y compris le gouvernement autrichien. En effet, à l'audience de plaidoirie, la Commission a annoncé, sans être démentie sur ce point par le représentant de ce gouvernement, qu'une modification du texte national litigieux allait être opérée de manière que tous les emprunteurs résidents, quel que soit le lieu de conclusion du prêt souscrit sous la forme du document dit «équivalent», soient redevables de la taxe litigieuse.

Conclusion

103. A la lumière des considérations qui précèdent, nous vous proposons de répondre comme suit aux questions posées par le Verwaltungsgerichtshof:

«1) Une législation nationale qui grève d'une taxe correspondant à un certain pourcentage de la valeur des prêts souscrits sous la forme d'un écrit par des emprunteurs résidents auprès de prêteurs non-résidents doit être considérée comme une restriction à la libre circulation des capitaux, au sens de l'article 73 B, paragraphe 1, du traité CE (devenu article 56 CE) qui:

— relève des dérogations énoncées à l'article 73 D, paragraphe 1, sous b), du traité CE (devenu article 58 CE), qui autorise les États membres à adopter les mesures indispensables pour faire échec aux infractions aux lois et aux règlements nationaux, notamment en matière fiscale, dans la mesure où elle vise à assurer la cohérence d'un régime fiscal national qui relève de la compétence retenue des États membres;

— n'enfreint pas le principe de proportionnalité;

— ne constitue pas un moyen de discrimination arbitraire au sens de l'article 73 D, paragraphe 3, dès lors que le régime fiscal en cause n'opère entre les emprunteurs résidents aucune différence de traitement en fonction de leur nationalité ou de celle de leurs cocontractants ou bien du lieu de conclusion du contrat.

2) Les articles 73 B, paragraphe 1, 73 D, paragraphe 1, sous b), ainsi que l'article 4, second alinéa, de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale qui impose aux emprunteurs résidents qui contractent un prêt, sous la forme d'un document équivalant à un écrit, auprès d'un prêteur non-résident le paiement d'une taxe correspondant à un certain pourcentage de la valeur du prêt lorsque des emprunteurs résidents qui souscrivent un tel prêt auprès d'un prêteur résident ne sont pas redevables d'une taxe semblable.

L'examen de la compatibilité d'une pareille législation avec l'article 73 D, paragraphe 3, est dès lors sans objet. »