ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

26 octobre 2010 *

Dans l'affaire C-97/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Autriche), par décision du 4 mars 2009, parvenue à la Cour le 10 mars 2009, dans la procédure

Ingrid Schmelz

contre

Finanzamt Waldviertel,

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, MM. A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot et A. Arabadjiev (rapporteur), présidents de chambre, MM. E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič, M^me^ P. Lindh, M. T. von Danwitz et M^me^ C. Toader, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M^me^ J. Kokott,
greffier: M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 13 avril 2010,

considérant les observations présentées:

— pour le gouvernement autrichien, par M^me^ C. Pesendorfer et M. J. Bauer, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement allemand, par MM. C. Blaschke et J. Möller, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement grec, par M^me^ M. Tassopoulou ainsi que MM. K. Georgiadis et I. Bakopoulos, en qualité d'agents,

— pour le Conseil de l'Union européenne, par M^me^ A.-M. Colaert et M. J.-P. Hix, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par MM. D. Triantafyllou et B.-R. Killmann, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 17 juin 2010,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur la validité, au regard des articles 12 CE, 43 CE, 49 CE et du principe d'égalité de traitement, des articles 24, paragraphe 3, et 28 decies de la 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), telle que modifiée par la directive 2006/18/CE du Conseil, du 14 février 2006 (JO L 51, p. 12, ci-après la «sixième directive»), ainsi que de l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»). Cette demande porte également sur l'interprétation de l'article 24, paragraphe 2, de la sixième directive et de l'article 287 de la directive TVA.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M^me^ Schmelz, ressortissante allemande domiciliée en Allemagne, au Finanzamt Waldviertel (ci-après le «Finanzamt»), au sujet d'avis d'imposition émis par le Finanzamt et concernant la taxe sur le chiffre d'affaires prétendument due par M^me^ Schmelz au titre des périodes annuelles 2006 et 2007 en raison de ses revenus résultant de la location d'un appartement situé en Autriche.

Le cadre juridique

La réglementation de l'Union

La sixième directive

3 En vertu de l'article 13, partie B, sous b), de la sixième directive, les États membres exonèrent l'affermage et la location de biens immeubles.

4 L'article 24, paragraphe 2, sous a) et b), de la sixième directive, intitulé «Régime particulier des petites entreprises»», figurant sous le titre XIV de celle-ci relatif aux régimes particuliers, permet, en substance, aux États membres de maintenir ou d'octroyer une franchise de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale de 5 000 unités de compte européennes au taux de conversion du jour de l'adoption de la sixième directive.

5 Conformément au point 2, sous c), de la section IX, intitulée «Fiscalité», figurant à l'annexe XV de l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la République d'Autriche, de la République de Finlande et du Royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 1994, C 241, p. 21, et JO 1995, L 1, p. 1), en application de l'article 24, paragraphes 2 à 6, de la sixième directive, la République d'Autriche peut exonérer de la TVA les personnes assujetties dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à l'équivalent en monnaie nationale de 35 000 euros.

6 L'article 24, paragraphe 3, de la sixième directive dispose:

«Les notions de franchise […] s'appliquent aux livraisons de biens et aux prestations de services effectuées par les petites entreprises.

Les États membres ont la faculté d'exclure du régime prévu au paragraphe 2 certaines opérations. […]»

7 L'article 28, paragraphe 2, sous j), de la sixième directive énonce que «la République d'Autriche peut appliquer un des deux taux réduits prévus à l'article 12, paragraphe 3, point a), troisième alinéa, à la location de biens immobiliers à usage résidentiel, à condition que ce taux ne soit pas inférieur à 10 %».

8 L'article 28 decies de la sixième directive, intitulé «Régime particulier des petites entreprises», a ajouté à l'article 24, paragraphe 3, de la même directive l'alinéa suivant:

«En tout état de cause, […] les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays sont exclues du bénéfice de la franchise de taxe prévue au paragraphe 2.»

La directive TVA

9 Conformément à l'article 135, paragraphe 1, sous l), de la directive TVA, les États membres exonèrent l'affermage et la location de biens immeubles.

10 L'article 117, paragraphe 2, de la directive TVA énonce que la République d'Autriche «peut appliquer un des deux taux réduits prévus à l'article 98 à la location de biens immobiliers à usage résidentiel, à condition que ce taux ne soit pas inférieur à 10 %».

11 Aux termes de l'article 272, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA les États membres peuvent dispenser «les assujettis qui bénéficient de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 282 à 292» de certaines obligations ou de toute obligation visées aux chapitres 2 («Identification»), 3 («Facturation»), 4 («Comptabilité»), 5 («Déclarations») et 6 («États récapitulatifs») du titre XI («Obligations des assujettis et de certaines personnes non assujetties») de cette directive.

12 Le titre XII de la directive TVA, portant sur les «Régimes particuliers», comprend un chapitre 1 intitulé «Régime particulier des petites entreprises». L'article 281, figurant à la section 1 de ce chapitre 1, consacrée aux «Modalités simplifiées d'imposition et de perception», permet, en substance, aux «États membres qui rencontreraient des difficultés pour l'assujettissement des petites entreprises au régime normal de la TVA, en raison de leur activité ou de leur structure, […] [d']appliquer des modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe […]».

13 L'article 282 de la directive TVA, compris dans la section 2 dudit chapitre 1, intitulée «Franchises ou atténuations dégressives», précise que les «franchises et les atténuations prévues à la présente section s'appliquent aux livraisons de biens et aux prestations de services effectuées par les petites entreprises.»

14 Aux termes de l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, figurant dans la même section 2, sont exclues du bénéfice du régime prévu à la présente section «les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la TVA est due».

15 Conformément à l'article 287 de la directive TVA, les «États membres ayant adhéré après le 1er janvier 1978 peuvent octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale des montants suivants au taux du jour de leur adhésion». Pour la République d'Autriche, ce montant a été fixé à 35 000 euros.

16 L'article 288 de la directive TVA énonce:

«Le chiffre d'affaires qui sert de référence pour l'application du régime prévu à la présente section est constitué par les montants hors TVA suivants:

1) le montant des livraisons de biens et des prestations de services, pour autant qu'elles soient imposées;

2) le montant des opérations exonérées avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur en vertu des articles 110 et 111, de l'article 125, paragraphe 1, de l'article 127 et de l'article 128, paragraphe 1;

3) le montant des opérations exonérées en vertu des articles 146 à 149 et des articles 151, 152 et 153;

4) le montant des opérations immobilières, des opérations financières visées à l'article 135, paragraphe 1, points b) à g), et des prestations d'assurance, à moins que ces opérations n'aient le caractère d'opérations accessoires.

Toutefois, les cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels de l'entreprise ne sont pas prises en considération pour la détermination du chiffre d'affaires.»

17 Conformément aux articles 411 et 413 de la directive TVA, celle-ci abroge, en particulier, la sixième directive et entre en vigueur le 1er janvier 2007.

La réglementation nationale

18 Selon l'article 6, paragraphe 1, point 16, de la loi de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, ci-après l'«UStG 1994»), dans sa rédaction applicable aux faits en cause au principal, sont exonérés l'affermage et la location de biens immeubles, à l'exception, notamment, de la location de biens immeubles à usage résidentiel.

19 L'article 6, paragraphe 1, point 27, de l'UStG 1994, dans sa rédaction applicable aux faits en cause au principal, prévoyait que sont exonérées «les opérations des petits assujettis. Par 'petit assujetti', il faut entendre un assujetti dont le domicile ou le siège se trouve sur le territoire national et dont les opérations au sens de l'article 1er, paragraphe 1, points 1 et 2, représentent au cours de la période d'imposition un chiffre d'affaires ne dépassant pas 22 000 euros» pour l'année 2006 et 30 000 euros pour l'année 2007.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

20 M^me^ Schmelz, de nationalité allemande, réside en Allemagne. Elle est propriétaire d'un logement situé en Autriche qu'elle loue pour un loyer mensuel de 330 euros augmenté des charges.

21 Considérant que, en tant qu'exploitante d'une petite entreprise, elle est exonérée du paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires en application de l'article 6, paragraphe 1, point 27, de l'UStG 1994, M^me^ Schmelz n'a pas facturé cette taxe sur ledit loyer.

22 Le Finanzamt est d'avis que, faute d'un siège ou d'une résidence en Autriche, M^me^ Schmelz ne peut bénéficier de la franchise accordée aux petites entreprises. Dès lors, ayant constaté que M^me^ Schmelz avait réalisé, par son activité de location en Autriche, des chiffres d'affaires nets de 5 890,90 euros pour l'année 2006 et de 5 936,37 euros pour l'année 2007, le Finanzamt a émis deux avis d'imposition, en dates des 19 juin et 17 novembre 2008, mettant à la charge de M^me^ Schmelz des taxes sur le chiffre d'affaires s'élevant, respectivement, à la somme de 334,93 euros et de 316,15 euros.

23 M^me^ Schmelz a alors introduit un recours à l'encontre desdits avis devant l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien. Cette juridiction a précisé, par une information complémentaire, que M^me^ Schmelz a déclaré, le 10 mars 2009, n'avoir réalisé, au cours des années en cause au principal, aucun autre chiffre d'affaires sur le territoire de l'Union européenne.

24 La juridiction de renvoi, d'une part, estime que les décisions d'imposition prises par le Finanzamt sont conformes à la loi nationale, celle-ci étant elle-même conforme tant aux dispositions de la sixième directive qu'à celles de la directive TVA, et, d'autre part, relève que, contrairement à M^me^ Schmelz, une personne ayant une résidence en

Autriche pourrait, en tant que petite entreprise, bénéficier de l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires.

25 Dès lors, l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, nourrit des doutes quant à la compatibilité de ces directives avec les interdictions de discriminations résultant du droit primaire, à savoir des articles 12 CE, 43 CE et 49 CE ainsi que du principe général du droit de l'Union relatif à l'égalité de traitement.

26 Se demandant également si le montant du chiffre d'affaires distinguant les petites entreprises des autres entreprises vise le chiffre d'affaires réalisé dans le seul État membre concerné ou s'il convient de prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé sur l'ensemble du territoire de l'Union, l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Le membre de phrase 'ainsi que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays' figurant à l'article 24, paragraphe 3, et à l'article 28 decies de la sixième directive […] ainsi qu'un régime transposant cette disposition en droit national, violent-ils le traité [CE], notamment l'interdiction de discrimination (article 12 CE), la liberté d'établissement (articles 43 CE et suivants), la libre prestation des services (articles 49 CE et suivants), ou des droits fondamentaux de l'Union (le principe de l'Union d'égalité) parce que cette disposition a pour effet que des citoyens de l'Union qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays concerné sont exclus de la franchise prévue à l'article 24, paragraphe 2, de la sixième directive (régime particulier des petites entreprises), tandis que des citoyens de l'Union qui sont établis à l'intérieur du pays concerné peuvent bénéficier de cette franchise dans la mesure où l'État membre concerné accorde une franchise aux petites entreprises dans des conditions conformes à la directive?

2) Le membre de phrase 'les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la TVA est due', figurant à l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive [TVA], ainsi qu'un régime transposant cette disposition en droit national, violent-ils le traité [CE], notamment l'interdiction de discrimination (article 12 CE), la liberté d'établissement (articles 43 CE et suivants), la libre prestation des services (articles 49 CE et suivants), ou des droits fondamentaux de l'Union (le principe de l'Union d'égalité), parce que cette disposition a pour effet que des citoyens de l'Union qui ne sont pas établis dans l'État membre concerné sont exclus de la franchise prévue aux articles 282 et suivants de la directive TVA (régime particulier des petites entreprises), tandis que des citoyens de l'Union qui sont établis dans l'État membre concerné peuvent bénéficier de cette franchise dans la mesure où l'État membre concerné accorde une franchise aux petites entreprises dans des conditions conformes à la directive [TVA]?

3) En cas de réponse affirmative à la première question: le membre de phrase 'ainsi que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays', figurant à l'article 24, paragraphe 3, et à l'article 28 decies de la sixième directive, est-il non valide au sens de l'article 234, premier alinéa, sous b), CE?

4) En cas de réponse affirmative à la deuxième question: le membre de phrase 'les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la TVA est due', figurant à l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, est-il non valide au sens de l'article 234, premier alinéa, sous b), CE?

5) En cas de réponse affirmative à la troisième question: y a-t-il lieu d'entendre par le 'chiffre d'affaires annuel' visé à l'annexe XV, section IX, intitulée 'Fiscalité', point 2, sous c), [de l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la République d'Autriche, de la République de Finlande et du Royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne] ainsi qu'à l'article 24 de la

sixième directive, le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise au cours d'une année dans l'État membre concerné au titre duquel le bénéfice du régime des petites entreprises est demandé ou bien le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise au cours d'une année sur l'ensemble du territoire de l'Union?

6) En cas de réponse affirmative à la quatrième question: y a-t-il lieu d'entendre par 'chiffre d'affaires annuel' visé à l'article 287 de la directive TVA, le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise au cours d'une année dans l'État membre concerné au titre duquel le bénéfice du régime des petites entreprises est demandé ou bien le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise au cours d'une année sur l'ensemble du territoire de l'Union?»

Sur la recevabilité des questions préjudicielles

27 Le Conseil de l'Union européenne considère que la juridiction de renvoi ne disposait pas, au moment où elle a formulé ses questions préjudicielles, de l'ensemble des données nécessaires pour évaluer la question de l'établissement de M^me^ Schmelz. En effet, il serait apparu par la suite que la requérante au principal n'effectuait aucune activité économique en Allemagne et qu'elle n'y était donc pas considérée comme une personne assujettie à la TVA. L'unique activité de M^me^ Schmelz soumise à la TVA consistant en la location à des particuliers d'un appartement situé en Autriche, le Conseil estime qu'il est possible de considérer que celle-ci dispose d'un établissement en Autriche. Dès lors, il ne serait pas établi que les questions préjudicielles sont pertinentes pour la solution du litige au principal.

28 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, dans le cadre de la procédure instituée par l'article 234 CE, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation et/ou la validité du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (voir, en ce sens, arrêts du 15 décembre 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, point 59, ainsi que du 18 mars 2010, Alassini e.a., C-317/08 à C-320/08, Rec. p. I-2213, point 25).

29 Ainsi, le rejet par la Cour d'une demande de décision préjudicielle formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (arrêt Alassini e.a., précité, point 26).

30 Par ailleurs, il ressort clairement de l'article 234, deuxième alinéa, CE qu'il appartient à la juridiction nationale de décider à quel stade de la procédure il y a lieu, pour cette juridiction, de poser une question préjudicielle à la Cour (arrêts du 10 mars 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association e.a., 36/80 et 71/80, Rec. p. 735, point 5, ainsi que du 17 avril 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, Rec. p. I-2749, point 45).

31 En l'occurrence, même à supposer que l'information communiquée par M^me^ Schmelz à la juridiction de renvoi soit exacte, il n'en résulte nullement que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a manifestement aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal ni que le problème est de nature hypothétique. En effet, ainsi qu'il a été précisé par le gouvernement autrichien lors de l'audience, la circonstance que M^me^ Schmelz réalise ses seules opérations taxables par la mise en location de son

appartement n'implique pas que les autorités autrichiennes puissent considérer que celle-ci dispose d'un établissement en Autriche.

32 Il s'ensuit qu'il y a lieu de répondre aux questions préjudicielles posées par l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

Sur les questions préjudicielles

33 Par ses questions préjudicielles, qui sont liées entre elles et qu'il convient, dès lors, d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 24, paragraphe 3, et 28 decies de la sixième directive ainsi que l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, dans la mesure où ils permettent aux États membres d'accorder aux petites entreprises établies sur leur territoire une franchise de TVA avec perte du droit à déduction, mais excluent cette possibilité pour des petites entreprises établies dans d'autres États membres, sont conformes aux articles 12 CE, 43 CE et 49 CE ainsi qu'au principe général d'égalité de traitement.

34 La juridiction de renvoi demande encore si la notion de «chiffre d'affaires annuel» employée aux articles 24 et 24 bis de la sixième directive ainsi qu'aux articles 284 à 287 de la directive TVA vise le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise au cours d'une année dans l'État membre auprès duquel il a été demandé de bénéficier de la franchise de TVA ou bien celui réalisé au cours d'une année sur l'ensemble du territoire de l'Union.

Sur la liberté applicable

35 S'agissant de la liberté applicable aux circonstances du litige au principal, la juridiction de renvoi se réfère aux libertés d'établissement et de prestation des services.

36 Tout d'abord, la liberté d'établissement, que l'article 43 CE reconnaît aux ressortissants de l'Union et qui comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants, comprend, conformément à l'article 48 CE, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union européenne, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (arrêt du 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, point 17 et jurisprudence citée).

37 Selon la jurisprudence de la Cour, la notion d'établissement au sens du traité est une notion très large, impliquant la possibilité pour un ressortissant de l'Union de participer, de façon stable et continue, à la vie économique d'un État membre autre que son État d'origine, et d'en tirer profit, favorisant ainsi l'interpénétration économique et sociale à l'intérieur de l'Union dans le domaine des activités non salariées (arrêt Centro di Musicologia Walter Stauffer, précité, point 18 et jurisprudence citée).

38 Toutefois, pour que les dispositions relatives au droit d'établissement puissent s'appliquer, il est en principe nécessaire qu'une présence permanente dans l'État membre d'accueil soit assurée et, en cas d'acquisition et de possession de biens immobiliers, que la gestion de ces biens soit active (arrêt Centro di Musicologia Walter Stauffer, précité, point 19). Une telle présence permanente doit pouvoir être constatée sur la base d'éléments objectifs et vérifiables, relatifs, notamment, au degré d'existence

physique en termes de locaux, de personnel et d'équipements (voir, en ce sens, arrêt du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, point 67).

39 Or, il découle de la description des faits fournie par la juridiction de renvoi que M^me^ Schmelz ne répond pas à ces conditions.

40 Par conséquent, les dispositions régissant la liberté d'établissement ne trouvent pas à s'appliquer dans des circonstances telles que celles du litige au principal.

41 Ensuite, quant à la libre prestation des services, d'une part, il convient de considérer que la mise en location immobilière constitue une prestation de services fournie contre rémunération au sens de l'article 50, premier alinéa, CE (voir, en ce sens, arrêt du 15 juillet 2010, Hengartner et Gasser, C-70/09, Rec. p. I-7233, point 32). D'autre part, la circonstance que M^me^ Schmelz loue sur plusieurs années un appartement situé en Autriche ne s'oppose pas à l'applicabilité de l'article 49 CE.

42 À cet égard, la Cour a jugé que la notion de service au sens du traité peut couvrir des services de nature très différente, y compris des services dont la prestation s'étend sur une période prolongée, voire sur plusieurs années. En effet, aucune disposition du traité ne permet de déterminer, de manière abstraite, la durée ou la fréquence à partir de laquelle la fourniture d'un service ou d'un certain type de service dans un autre État membre ne peut plus être considérée comme une prestation de services au sens du traité (voir arrêt du 11 décembre 2003, Schnitzer, C-215/01, Rec. p. I-14847, points 30 et 31).

43 Eu égard à tout ce qui précède, il convient de considérer que l'activité locative de M^me^ Schmelz relève de la libre prestation des services au titre de l'article 49 CE.

44 Enfin, pour ce qui est de l'applicabilité aux circonstances de l'affaire au principal de l'article 12 CE, qui consacre le principe général d'interdiction de toute discrimination en raison de la nationalité, il convient de rappeler que cette disposition n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le droit de l'Union pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination (arrêt du 21 janvier 2010, SGI, C-311/08, Rec. p. I-487, point 31 ainsi que jurisprudence citée).

45 Or, l'article 49 CE, applicable, ainsi qu'il a été constaté au point 43 du présent arrêt, au litige au principal, prévoit de telles règles spécifiques de non-discrimination. Il s'ensuit que l'article 12 CE ne trouve pas à s'appliquer aux circonstances de l'affaire au principal.

Sur l'existence d'une restriction à la libre prestation des services

46 Il résulte d'une jurisprudence constante que l'ensemble des dispositions du traité relatives à la libre circulation des personnes visent à faciliter, pour les ressortissants de l'Union, l'exercice d'activités professionnelles de toute nature sur le territoire de l'Union et s'opposent aux mesures qui pourraient défavoriser ces ressortissants lorsqu'ils souhaitent exercer une activité économique sur le territoire d'un autre État membre (arrêts Bosman, précité, point 94, et du 19 novembre 2009, Filipiak, C-314/08, Rec. p. I-11049, point 58).

47 À cet égard, il importe de rappeler que l'article 49 CE exige la suppression de toute restriction à la libre prestation des services lorsqu'elle est de nature à prohiber, à gêner ou à rendre moins attrayantes les activités du prestataire établi dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt du 1er juillet 2010, Dijkman et Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Rec. p. I-6649, point 23 ainsi que jurisprudence citée).

48 Il ressort également de la jurisprudence que l'article 49 CE prohibe non seulement les discriminations ostensibles, fondées sur la nationalité, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat. Tel est le cas, notamment, d'une mesure qui prévoit une distinction fondée sur le critère de la résidence, en ce que celui-ci risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres États membres, dans la mesure où les non-résidents sont le plus souvent des non-nationaux (voir arrêt du 16 janvier 2003, Commission/Italie, C-388/01, Rec. p. I-721, points 13 et 14 ainsi que jurisprudence citée).

49 Des restrictions prohibées par l'article 49 CE existent notamment lorsque des dispositions fiscales qui s'appliquent à des activités économiques transfrontalières sont moins avantageuses que celles s'appliquant à une activité économique exercée à l'intérieur des frontières de cet État membre (voir arrêt Filipiak, précité, point 62).

50 Il convient par ailleurs de souligner que l'interdiction des restrictions à la libre prestation des services vaut non seulement pour les mesures nationales, mais également pour les mesures émanant des institutions de l'Union (voir, par analogie en ce qui concerne la libre circulation des marchandises, arrêt du 25 juin 1997, Kieffer et Thill, C-114/96, Rec. p. I-3629, point 27 ainsi que jurisprudence citée).

51 En l'occurrence, les articles 24, paragraphe 3, et 28 decies de la sixième directive ainsi que l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA permettent aux États membres d'accorder aux petites entreprises établies sur leur territoire une franchise de TVA avec perte du droit à déduction, mais excluent cette possibilité pour les petites entreprises établies dans d'autres États membres.

52 Il s'ensuit que, lorsqu'un État membre prévoit la franchise de TVA pour les petites entreprises, les entreprises de cette nature qui sont établies sur son territoire peuvent, le cas échéant, offrir leurs prestations sous des conditions plus avantageuses que les petites entreprises établies en dehors dudit territoire, étant donné que, en vertu desdites dispositions, il est interdit aux États membres d'étendre le bénéfice de ladite franchise à ces dernières.

53 En l'occurrence, il découle du constat effectué au point précédent que l'exclusion du bénéfice de la franchise de TVA, pour les petites entreprises établies en dehors du territoire autrichien, rend moins attrayante, pour ces petites entreprises, la prestation de services en Autriche. Par conséquent, elle entraîne une restriction à la libre prestation des services.

54 Par ailleurs, ainsi que M^me^ l'avocat général l'a relevé aux points 42 à 44 et 83 de ses conclusions, d'une part, cette restriction ne saurait être imputée aux États membres, les directives en cause ne leur permettant en effet d'appliquer la franchise de TVA qu'aux seules petites entreprises établies sur leur territoires respectifs. D'autre part, la possibilité, pour les petites entreprises établies en dehors du territoire de l'État membre dans lequel la TVA est due, de déduire la taxe versée en amont peut ne pas suffire à compenser l'absence d'application à leur égard du régime de la franchise de TVA, notamment lorsque de telles petites entreprises n'effectuent pas ou peu d'opérations taxables en amont.

55 Dans ces circonstances, il y a lieu de procéder à l'examen d'une éventuelle justification de ladite restriction.

Sur la justification

56 Les gouvernements autrichien, allemand et grec ainsi que le Conseil et la Commission européenne considèrent que la restriction à la libre prestation des services consistant en une inégalité de traitement entre les petites entreprises selon qu'elles sont ou non établies sur le territoire autrichien est justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux. Selon ces gouvernements et ces institutions, de tels contrôles ne peuvent être effectués de manière efficace que par l'État membre sur le territoire duquel la petite entreprise est établie.

57 À cet égard, il ressort de la jurisprudence que la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité (arrêt du 27 janvier 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, point 52).

58 Toutefois, une mesure restrictive, pour pouvoir être justifiée, doit respecter le principe de proportionnalité, en ce sens qu'elle doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (arrêt Persche, précité, point 52).

59 À cet égard, il y a lieu de considérer que la restriction du bénéfice de la franchise de TVA aux petites entreprises établies sur le territoire de l'État membre qui l'applique est propre à garantir la réalisation de contrôles fiscaux efficaces visant à vérifier si les

conditions permettant de bénéficier de ladite franchise sont bien remplies, étant donné que les entreprises conservent, en principe, les documents afférents à l'ensemble de leurs activités économiques au lieu de leur établissement.

60 Par conséquent, c'est à juste titre que les gouvernements et les institutions intervenus dans la présente procédure considèrent qu'un contrôle efficace des activités exercées dans le cadre de la libre prestation de services par une petite entreprise non établie sur ledit territoire n'est pas à la portée de l'État membre d'accueil.

61 S'agissant de la nécessité de la limitation du bénéfice de ce régime aux petites entreprises établies dans l'État membre concerné, lesdits gouvernements et institutions font valoir que les règles sur l'assistance administrative résultant du règlement (CE) nº 1798/2003 du Conseil, du 7 octobre 2003, concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) nº 218/92 (JO L 264, p. 1), et de la 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 (JO L 236, p. 15), ne peuvent pas assurer un échange utile de données.

62 Ils relèvent que, le régime des petites entreprises visant à alléger les charges administratives afférentes aux opérations imposables, ces entreprises seraient dispensées des formalités administratives fiscales au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, de sorte que l'État membre d'établissement ne disposerait d'aucune donnée communicable au titre du règlement nº 1798/2003. Ils ajoutent que, la directive 77/799 ne visant que les informations liées aux impôts directs, elle ne permettrait ni de relever ni de communiquer des informations relatives aux chiffres d'affaires des petites entreprises.

63 À cet égard, il convient de relever, d'une part, que l'objectif consistant à garantir l'efficacité des contrôles fiscaux en vue de lutter contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels, garantie dont la nécessité a été rappelée au point 57 du présent arrêt, ne saurait être atteint en l'absence de données pertinentes. D'autre part, ainsi que M[me] l'avocat général l'a relevé au point 33 de ses conclusions, le régime des petites entreprises prévoit des simplifications administratives qui tendent à renforcer la création, l'activité et la compétitivité des petites entreprises ainsi qu'à maintenir un rapport raisonnable entre les charges administratives liées au contrôle fiscal et les faibles revenus fiscaux à escompter.

64 En effet, en vertu de l'article 272, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, les États membres peuvent dispenser les petites entreprises de l'ensemble des formalités prévues aux articles 213 à 271 de cette directive, qui sont destinées à informer les autorités fiscales des États membres sur les activités imposables au titre de la TVA sur leur territoire.

65 Partant, ainsi que l'a précisé le Conseil, les petites entreprises ne sont pas, en règle générale, fiscalement identifiées au titre de la TVA dans l'État membre de leur établissement et ce dernier ne dispose d'aucune donnée relative à leurs chiffres d'affaires. Ainsi, dans l'affaire au principal, le gouvernement allemand a précisé que la petite entreprise de M[me] Schmelz n'est pas fiscalement identifiée au titre de la TVA en Allemagne et que cet État membre ne dispose d'aucune donnée relative au chiffre d'affaires de celle-ci.

66 S'agissant de la directive 77/799, il convient de relever que, conformément à son article premier, elle vise l'échange d'informations relatives aux impôts sur le revenu, la fortune et les primes d'assurance. Or, s'il ne saurait être exclu que des informations relatives, notamment, au revenu peuvent fournir des indications utiles, en particulier pour l'investigation de fraudes à la TVA éventuellement commises, il n'en demeure pas moins que ces informations ne comportent pas le chiffre d'affaires imposable au titre de la TVA.

67 Dans ces conditions, c'est à juste titre que les gouvernements et les institutions parties à la présente procédure considèrent que les règles sur l'assistance administrative prévues par le règlement nº 1798/2003 et la directive 77/799 ne sont pas susceptibles d'assurer un échange utile de données en ce qui concerne les petites entreprises exerçant des activités sur le territoire de l'État membre qui applique une franchise de TVA.

68 Par ailleurs, il ne pourrait être remédié à une telle pénurie d'informations que par l'introduction de formalités telles que celles prévues aux articles 213 à 271 de la directive TVA. Or, ainsi qu'il a été relevé au point 63 du présent arrêt, le régime des petites entreprises vise précisément à épargner de telles formalités à ces dernières et aux administrations fiscales.

69 En effet, garantir l'efficacité des contrôles fiscaux du chiffre d'affaires réalisé par une petite entreprise dans les États membres autres que celui dans lequel elle est établie requerrait, d'une part, la mise en œuvre, pour les petites entreprises et les administrations fiscales, de formalités complexes permettant de recueillir les données pertinentes et d'identifier d'éventuels abus ainsi que, d'autre part, des demandes récurrentes d'assistance administrative des autorités fiscales de l'État membre d'établissement auprès des autorités fiscales de tous les autres États membres de l'Union aux fins de l'échange desdites données.

70 Il convient d'ajouter que la limitation du bénéfice de la franchise de TVA aux seuls assujettis établis dans l'État membre qui a institué une telle franchise permet d'éviter que des assujettis exerçant des activités dans plusieurs États membres sans y être établis puissent échapper en tout ou en grande partie, sous le couvert de franchises en vigueur dans ceux-ci, à la taxation de leurs activités alors même que celles-ci, considérées dans leur ensemble, excèderaient objectivement le niveau d'activité d'une petite entreprise, ce qui serait inconciliable avec la nécessité de n'encourager, à travers la dérogation au principe de taxation que constitue un tel mécanisme de franchise, que les petites entreprises.

71 Eu égard à ce qui précède, il apparaît que, à ce stade de l'évolution du régime de la TVA, l'objectif consistant à garantir l'efficacité des contrôles fiscaux en vue de lutter contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels ainsi que l'objectif du régime des petites entreprises, qui vise à renforcer la compétitivité de ces dernières, justifient, d'une part, que l'applicabilité de la franchise de TVA soit circonscrite aux activités des petites entreprises établies sur le territoire de l'État membre dans lequel la TVA est due et, d'autre part, que le chiffre d'affaires annuel à prendre en compte soit celui réalisé dans l'État membre dans lequel l'entreprise est établie.

72 Dans ces circonstances, il convient de considérer que la limitation du bénéfice de la franchise de TVA aux petites entreprises établies dans l'État membre dans lequel la TVA est due ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire afin de garantir la réalisation de ces deux objectifs.

73 Il s'ensuit que l'examen des questions n'a révélé aucun élément de nature à affecter la conformité des articles 24, paragraphe 3, et 28 decies de la sixième directive ainsi que de l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA à l'article 49 CE.

74 Enfin, dans la mesure où la juridiction de renvoi demande également si les dispositions en cause au principal sont conformes au principe général d'égalité de traitement, il y a lieu de rappeler qu'il a été constaté, au point 53 du présent arrêt, que l'inégalité de traitement en cause entraîne une restriction à la libre prestation des services. Elle relève, dès lors, du champ d'application de l'article 49 CE.

75 Or, dans ces conditions, ainsi que M[me] l'avocat général l'a relevé au point 75 de ses conclusions, il convient de considérer que le principe général d'égalité de traitement n'a pas vocation à s'appliquer de manière autonome.

76 Eu égard à tout ce qui précède, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'examen des questions n'a révélé aucun élément de nature à affecter la validité au regard de l'article 49 CE des articles 24, paragraphe 3, et 28 decies de la sixième directive ainsi que de l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

77 Les articles 24 et 24 bis de la sixième directive ainsi que les articles 284 à 287 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que la notion de «chiffre d'affaires annuel» vise le chiffre d'affaires réalisé par une entreprise au cours d'une année dans l'État membre dans lequel elle est établie.

Sur les dépens

78 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit:

1) **L'examen des questions n'a révélé aucun élément de nature à affecter la validité au regard de l'article 49 CE des articles 24, paragraphe 3, et 28 decies de la 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, telle que modifiée par la directive 2006/18/CE du Conseil, du 14 février 2006, ainsi que de l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive**

2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

2) Les articles 24 et 24 bis de la directive 77/388, telle que modifiée par la directive 2006/18, ainsi que les articles 284 à 287 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que la notion de «chiffre d'affaires annuel» vise le chiffre d'affaires réalisé par une entreprise au cours d'une année dans l'État membre dans lequel elle est établie.

Signatures