CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. M. POIARES MADURO
présentées le 10 octobre 2007 [1]

1. Par le présent renvoi préjudiciel, le Bundesfinanzhof (Allemagne) demande en substance à la Cour de se prononcer sur le champ d'application de l'article 49 CE qui garantit la libre prestation des services ainsi que les justifications que peut invoquer un État membre dans les cas où les droits d'un individu d'exercer cette liberté subissent une restriction en raison de la législation relative à l'impôt sur le revenu.

I — La procédure devant la juridiction nationale et les questions préjudicielles

2. Les faits en cause au principal sont plutôt simples. Le requérant au principal, M. Jundt, est un ressortissant allemand qui exerce la profession d'avocat en Allemagne où il réside. Lui-même et son épouse sont imposés collectivement au titre de l'impôt sur le revenu et c'est la raison pour laquelle celle-ci est également attraite à la procédure. En 1991, il a donné 16 heures de cours à l'université de Strasbourg pour des honoraires d'un montant de 5 760 FRF; après déduction des cotisations françaises de sécurité sociale, il a perçu une rémunération nette de 4 814, 79 FRF.

3. Lorsque le Finanzamt Offenburg (administration fiscale) a soumis le montant brut desdits honoraires à l'impôt sur le revenu, M. Jundt a introduit une réclamation, argumentant que l'article 3, point 26, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz, ci-après l'«EStG») n'a pas été appliqué. Cette disposition dispense de l'impôt sur le revenu inférieur à 2 400 DEM (1 848 euros) perçu au titre des «indemnités pour frais professionnels» pour les activités accessoires d'enseignement, de formateur, d'éducateur ou d'autres activités accessoires comparables, activités accessoires de nature artistique ou de soins aux personnes âgées, malades ou handicapées, exercées au service ou pour le compte d'une personne morale de droit public nationale ou d'une institution visant à promouvoir les objectifs d'utilité publique, de philanthropie ou d'Église.

4. Cette réclamation ayant été rejeté, M. Jundt a exercé un recours auprès du Finanzgericht (tribunal des finances) qui a

1 — Langue originale: l'anglais.

tranché en faveur de l'administration fiscale. Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a autorisé un pourvoi limité aux points de droit. Le principal moyen du pourvoi était que le refus des autorités fiscales d'accorder l'abattement n'était pas compatible avec le droit communautaire et constituait une discrimination des activités exercées auprès d'organismes de droit public dans un autre État membre.

5. Le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Convient-il d'interpréter l'article 59 du traité [CEE (devenu article 59 du traité CE, lui-même devenu, après modification, article 49 CE)] en ce sens que son champ d'application vise également les activités exercées à titre accessoire en tant qu'enseignant au service ou pour le compte d'une personne morale de droit public (université) lorsque pour cette activité exercée à titre quasi générale, seule une indemnité pour frais professionnels est versée?

2) En cas de réponse affirmative à la première question, la restriction à la libre prestation des services qui réside dans le fait que les indemnités ne sont exemptées de l'impôt que si elles sont payées par des personnes morales de droit public nationales (en l'espèce, l'article 3, point 26, de l'EStG) est-elle justifiée par le fait que l'avantage fiscal national trouve son seul fondement dans le fait que l'activité est exercée en faveur d'une personne morale de droit public nationale?

3) En cas de réponse négative à la deuxième question, convient-il d'interpréter l'article 126 du traité [CEE (devenu, après modification, article 126 du traité CE, lui-même devenu article 49 CE)] en ce sens qu'une réglementation fiscale qui (comme en l'espèce, l'article 3, point 26, de l'EStG) concourt à l'organisation de l'enseignement, en la complétant, eu égard à la responsabilité que les États membres conservent en la matière?»

II — Sur la première question portant sur le champ d'application de l'article 49 CE

6. Il n'est pas contesté par les parties que la règle nationale litigieuse restreint la liberté de M. Jundt, telle qu'elle est garantie par l'article 49 CE, de fournir ses services dans un autre État membre, dans la mesure où elle le prive de l'avantage fiscal dont il bénéficierait s'il offrait les mêmes services à des clients établis en Allemagne. En clair, si M. Jundt avait perçu le même montant pour

ses prestations d'enseignant à temps partiel auprès d'une université publique allemande, l'article 3, point 26, de l'EStG aurait trouvé à s'appliquer et M. Jundt aurait bénéficié de l'abattement fiscal.

7. Le Bundesfinanzhof a des doutes quant à la question de savoir si l'activité de M. Jundt tombe sous le champ d'application de l'article 49 CE parce que l'article 3, point 26, de l'EStG fait référence à des «indemnités professionnelles». Selon l'article 60 du traité CEE (devenu article 60 du traité CE, lui-même devenu article 50 CE, «[a]u sens du présent traité, sont considérés comme services les prestations fournies normalement contre rémunération [...]. Par conséquent, pour qu'une activité puisse être qualifiée de services et bénéficier de la protection de l'article 49 CE, le fournisseur de services doit percevoir une rémunération. S'il ne perçoit que des indemnités pour couvrir les «frais professionnels» liés à ces activités mais ne fait aucun bénéfice, le Bundesfinanzhof s'il y a lieu de se situer encore dans la notion de «services» au sens du traité CEE? En d'autres termes, la question est de savoir si une «indemnité pour frais professionnels» constitue une «rémunération» et si, dès lors, elle soumet l'activité en cause aux articles 49 et 50 CE.

8. Tout d'abord, il convient de rappeler que la Cour a adopté une interprétation étendue de ce qui constitue une «rémunération» aux fins du traité, en mettant l'accent sur la nature économique de l'activité en cause. Dans l'arrêt Bon van Adverteerders e.a. [2] qui concernait l'émission transfrontalière de programmes de radio et de télévision, la Cour a jugé que le fait que les émetteurs de l'État d'émission ne payaient pas les exploitants de réseaux de câbles dans l'État de réception pour cette transmission ne signifiait pas que ce service n'était pas fourni contre «rémunération» dans la mesure où celle-ci était payée par leurs abonnés et que l'article 60 du traité n'exige pas que le service soit payé par ceux qui en bénéficient.

9. Dans l'arrêt Steymann [3], le requérant au principal effectuait diverses tâches manuelles telles que des travaux de plomberie et des travaux ménagers d'ordre général pour la communauté religieuse dont il était membre qui, en échange, pourvoyait à ses besoins matériels. La Cour a jugé que ces travaux, qui constituaient un élément essentiel de la participation à la communauté en question, pouvaient être assimilés à une «activité économique», et les prestations qu'il recevait de ce groupe, la «contrepartie indirecte de ses activités». Cet arrêt montre clairement que la rémunération ne doit pas prendre la forme d'une prestation pécuniaire, mais peut être fournie en nature et n'avoir qu'un lien *indirect* avec le service fourni.

2 — Arrêt du 26 avril 1988 (352/85, Rec. p. 2085, point 16). Voir également arrêt du 11 avril 2000, Deliège (C-51/96 et C-191/97, Rec. p. I-2549).

3 — Arrêt du 5 octobre 1988 (196/87, Rec. p. 6159).

10. Plus récemment, la notion de rémunération a été examinée par la Cour dans l'arrêt Smits et Peerbooms [4] en relation avec la fourniture de services médicaux. Certains États membres considéraient qu'il n'y a pas de rémunération lorsqu'un patient reçoit des soins médicaux dans un hôpital sans devoir les payer lui-même ou lorsqu'il est remboursé dans le cadre d'un régime d'assurance médicale. Toutefois, la Cour a rejeté cette thèse et a jugé que le fait que le traitement soit pris en charge directement par l'assurance, et ce de manière forfaitaire, ne signifie pas qu'il tombe en dehors du champ d'application du droit communautaire. Revenant sur la notion correcte de rémunération, la Cour a rappelé le principe selon lequel «la caractéristique essentielle de la rémunération réside dans le fait que celle-ci constitue la contrepartie économique de la prestation en cause» et a conclu que «les paiements effectués par les caisses de maladie [...], fussent-ils forfaitaires, constituent bien la contrepartie économique des prestations hospitalières et présentent indubitablement un caractère rémunératoire dans le chef de l'établissement hospitalier qui en bénéficie et qui est engagé dans *une activité de type économique*» (je souligne) [5].

11. De plus, rien dans le traité ni dans la jurisprudence de la Cour ne permet de déduire qu'un individu doit faire du bénéfice afin de pouvoir bénéficier de la garantie du traité en matière de libre prestation de services. C'est à juste titre que la Commission des Communautés européennes souligne dans ses observations que la rémunération et le profit sont deux notions différentes et que l'article 50 CE se réfère uniquement à la notion de rémunération en tant qu'elle atteste de l'existence d'une activité économique. En fait, certains États membres avaient soutenu dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Smits et Peerbooms, précité, qu'un service ne peut relever du champ d'application de l'article 50 CE que si l'individu qui le fournit agit en vue de réaliser un bénéfice, mais cet argument a été rejeté par la Cour. Ainsi que l'a déclaré l'avocat général Jacobs, «une activité ne perd pas son caractère économique parce qu'elle ne poursuit aucun but de lucre» [6]. L'absence d'intention de réaliser un bénéfice ne suffit pas, en soi, pour retirer une activité du champ d'application de l'article 50 CE.

12. Le facteur décisif faisant relever une activité du champ d'application des dispositions du traité relatives à la libre prestation de services est son caractère économique. L'activité ne doit pas être réalisée pour rien, mais il n'est pas nécessaire que le prestataire poursuive un but de lucre.

4 — Arrêt du 12 juillet 2001 (C-157/99, Rec. p. I-5473).

5 — Ibidem (point 58).

6 — Conclusions du 1er décembre 2005 dans l'affaire Joustra (arrêt du 23 novembre 2006, C-5/05, Rec. p. I-11075, point 84). J'ai également examiné cette question dans mes conclusions du 10 novembre 2005 dans l'affaire FENIN/Commission (arrêt du 11 juillet 2006, C-250/03 P, Rec. p. I-6295), qui concernait la définition de la notion d'«entreprise» au sens du droit de la concurrence. Ainsi que je l'ai expliqué dans cette affaire, «même si aucun but lucratif n'est poursuivi, il peut exister une participation au marché susceptible de mettre en cause des objectifs du droit de la concurrence».

13. Enfin, la Commission soutient que dans la présente affaire, les paiements effectués par l'université de Strasbourg à M. Jundt n'étaient en rien limités à ses frais professionnels. Il s'agit-là d'une question de fait qui doit être appréciée par la juridiction nationale. En tout état de cause, compte tenu de la discussion qui précède au sujet de la notion de «rémunération», il n'est pas nécessaire d'examiner cette question séparément.

14. Je propose à la Cour de répondre comme suit à la première question:

«Le champ d'application de l'article 49 CE vise également les activités exercées à titre accessoire en tant qu'enseignant au service ou pour le compte d'une personne morale de droit public et pour lesquelles l'enseignant perçoit une indemnité pour frais professionnels.»

III — Sur la deuxième question portant sur les justifications aux restrictions à la libre prestation de services

15. Il est possible, pour un État membre, d'adopter des mesures restreignant la libre prestation de services si ces mesures sont justifiées par des raisons tenant à l'intérêt public et sont proportionnées à l'objectif légitime poursuivi [7]. Le Bundesfinanzhof demande si le fait que l'abattement fiscal en cause au principal s'applique uniquement lorsque l'activité est exercée en faveur d'une personne morale de droit public nationale constitue une telle raison. Son analyse s'est concentrée sur la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal. De plus, le gouvernement allemand soutient que la législation nationale en cause au principal peut être justifiée comme une mesure soutenant la formation, la recherche et le développement dans les universités publiques allemandes.

A — *Le soutien à l'éducation, à la recherche et au développement*

16. L'essence de l'argument avancé par le gouvernement allemand est que l'article 3, point 26, de l'EStG vise à promouvoir l'éducation et la recherche et cet objectif, ainsi que la Cour l'a jugé, peut constituer une raison impérieuse d'intérêt général [8]. Cette disposition permet aux universités allemandes d'attirer des enseignants qui acceptent d'enseigner à temps partiel pour des honoraires modestes exemptés de l'impôt sur le revenu. Dès lors, elle fonctionne comme une

7 — Voir, notamment, arrêt du 9 novembre 2006, Commission/Belgique (C-433/04, Rec. p. I-10653, point 33 et jurisprudence citée).

8 — Arrêt du 10 mars 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Rec. p. I-2057, point 23).

mesure incitant les personnes qualifiées à s'engager dans des activités telles que l'enseignement universitaire et la recherche, qui bénéficient au grand public, recevant en contrepartie de ces services des honoraires pour couvrir leurs frais professionnels. De cette manière, les universités peuvent exercer leurs fonctions sans devoir concourir entre elles pour obtenir des enseignants qualifiés en utilisant CLe gouvernement ajoute que la République fédérale d'Allemagne a le droit d'utiliser son régime fiscal pour soutenir ses universités nationales, mais n'est en rien tenue d'offrir un soutien similaire aux universités des autres États membres en exemptant de l'impôt sur les revenus les honoraires payés par celles-ci aux enseignants imposés en Allemagne. Il s'agit d'une conséquence au fait que tant les impôts directs que l'organisation d'un régime d'éducation sont des domaines qui sont toujours régis en premier lieu par le droit national et dans lesquels les États membres disposent d'une très large marge d'appréciation pour adopter les règles nationales pertinentes.

17. Cet argument doit être écarté. S'il est vrai que les États membres peuvent adopter les politiques et les mesures visant à promouvoir l'éducation et la recherche dans leurs institutions académiques, ils doivent le faire dans le respect du droit communautaire. L'article 149, paragraphe 1, CE, prévoit que «la Communauté contribue au développement d'une éducation de qualité en encourageant la coopération entre États me, tandis que l'article 149, paragraphe 2, CE énonce que: «l'action de la Communauté vise [...] à favoriser la mobilité des étudiants et des enseignants». La législation nationale en cause est clairement contraire à ces objectifs dans la mesure où elle décourage les enseignants d'exercer leurs libertés fondamentales dont celle d'offrir leurs services dans un autre État membre que le leur en leur refusant un État pays d'origine. Manifestement, lorsqu'un enseignant taxé en Allemagne est confronté à l'option de soit rester en Allemagne et y percevoir des honoraires non taxés, soit aller en France et y payer des impôts sur ces mêmes honoraires, il sera enclin à rester en Allemagne. Dans l'arrêt Commission/Autriche [9], une affaire concernant la mobilité des étudiants et l'accès à l'enseignement supérieur, la Cour a exprimé sa désapprobation à l'encontre de ce genre de mesure nationale en soulignant que: «[l]es facilités ouvertes par le traité en matière de libre circulation ne produisent pas leur plein effet si une personne se trouve pénalisée par le simple fait de les exercer. Cette considération est particulièrement importante dans le domaine de l'éducation compte tenu des objectifs poursuivis par l'article 3, paragraphe 1, sous q), CE, et l'article 149, paragraphe 2, deuxième tiret, CE, à savoir favoriser la mobilité des étudiants et des enseignants» (point 44). Dans la présente affaire, la disposition de droit national en cause pourrait se justifier uniquement par référence à des raisons impérieuses de nécessité qui rendraient cette mesure indispensable à la promotion de l'éducation et de la recherche dans les universités allemandes. Toutefois, il apparaît qu'il est possible d'atteindre cet objectif en utilisant des moyens de substitution qui n'affectent pas artificiellement le choix des enseignants en ce qui concerne le lieu où ils pourraient offrir leurs services, et le gouvernement allemand n'a fourni aucun argument

9 — Arrêt du 7 juillet 2005 (C-147/03, Rec. p. I-5969).

permettant de démontrer que l'objectif légitime poursuivi ne pourrait être réalisé sans la mesure litigieuse.

18. La Cour a récemment eu l'occasion d'examiner les effets de cette justification en relation avec des institutions de recherche dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Laboratoires Fournier [10]. La disposition de droit national en cause accordait un crédit d'impôt aux entreprises industrielles et commerciales pour les dépenses de recherche, mais uniquement si la recherche était effectuée en France. Une des justifications sur laquelle le gouvernement français se fondait était la nécessité de promouvoir la recherche et le développement. La Cour, tout en reconnaissant que cela pouvait constituer une raison d'intérêt public légitime, a considéré qu'elle ne pouvait justifier la mesure en cause et que celle-ci était incompatible avec les objectifs de la politique communautaire énoncés à l'article 163 CE qui, comme l'article 149 CE en matière d'éducation, souligne la nécessité de coopération entre les États membres pour exploiter pleinement les potentialités du marché intérieur [11]. Le gouvernement allemand a affirmé que le présent cas d'espèce devait être distingué de celui dans l'affaire Laboratoires Fournier parce que, dans ce dernier, le droit national affectait les décisions d'investissement des entreprises alors que la règle prévue à l'article 3, point 26, de l'EStG a pour effet d'apporter un soutien objectif aux universités allemandes sans porter atteinte d'aucune manière au fonctionnement des universités étrangères qui souhaitent employer des enseignants allemands. Pour ma part, je considère que cela reflète une méprise de ce qui est en cause dans la présente affaire. Ainsi que je l'ai déjà expliqué, le problème de la disposition litigieuse est que celle-ci poursuit un objectif qui est en principe légitime tout en portant atteinte au choix des enseignants d'une manière qui ne peut être réconciliée avec le traité. En exerçant une influence analogue à celle de la législation nationale en cause dans ladite affaire Laboratoires Fournier, l'article 3, point 26, de l'EStG affecte les décisions des enseignants quant au lieu de leurs prestations de services au sein de la Communauté.

19. Enfin, il convient de noter que le gouvernement allemand estime à juste titre qu'aucun État membre n'est tenu de subventionner les universités ou les autres établissements d'enseignement des autres États membres. Toutefois, cela ne constitue pas une raison valable permettant d'interférer dans l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité. Une chose est l'absence d'obligation des États membres de subventionner certaines activités dans d'autres États membres, une autre est de refuser certains avantages financiers à ses propres ressortissants nationaux ou aux ressortissants nationaux d'autres États membres en raison du simple fait que ceux-ci ont exercé

10 — Précité à la note 8.

11 — L'article 63, paragraphe 1, CE, prévoit que «[l]a Communauté a pour objectif de renforcer les bases scientifiques et technologiques de l'industrie de la Communauté» et l'article 163, paragraphe 2, CE, prévoit que, «[à] ces fins, elle encourage dans l'ensemble de la Communauté les entreprises, [...] les centres de recherche et les universités dans leurs efforts de recherche et de développement technologique de haute qualité; elle soutient leurs efforts de coopération, en visant tout particulièrement à permettre aux entreprises d'exploiter pleinement les potentialités du marché intérieur à la faveur, notamment, [...] de l'élimination des obstacles juridiques et fiscaux à cette coopération».

leurs droits à la libre circulation. Dans un projet tel que celui de l'Union européenne et certainement à la suite de l'exercice des droits découlant des dispositions du traité relatives à la libre circulation, il est inévitable que certains moyens financiers des États membres bénéficieront également à des particuliers ou à des institutions d'autres États membres. Ainsi que la Cour l'a jugé dans l'arrêt Grzelczyk, il devrait y avoir «une certaine solidarité financière des ressortissants [de l'État d'accueil] avec ceux des autres États membres» [12]. L'idée sous-jacente à ce point de vue est que, bien que les gouvernements nationaux gardent la compétence exclusive pour régir des matières telles que la sécurité sociale ou la politique d'éducation, ils ne peuvent restreindre l'exercice des droits garantis par le traité afin d'assurer que les fonds et les ressources financières pertinents ne bénéficient qu'à leurs propres ressortissants nationaux [13].

B — *L'incohérence du régime fiscal*

20. Dans l'arrêt Bachmann [14], la Cour a examiné la compatibilité avec les dispositions relatives à la libre circulation des travailleurs d'une législation nationale qui autorise la déductibilité des cotisations d'assurance contre la vieillesse et l'assurance contre le décès si elles ont été payées en Belgique, mais non si elles ont été payées dans un autre État membre. La Cour a jugé que cette disposition pouvait être justifiée par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal, compte tenu du fait qu'il existait un lien direct entre la déductibilité des cotisations et l'imposition des sommes dues par les assureurs dans la mesure où la perte des recettes qui résulte de la déduction des cotisations d'assurance du revenu total imposable est compensée par l'imposition des pensions, rentes ou capitaux dus par les assureurs.

21. Des arrêts ultérieurs ont montré clairement que l'exigence d'un lien direct entre le crédit d'impôt en cause et sa compensation par une imposition spécifique est une condition plutôt lourde qui ne peut être remplie aisément. Les États membres ont invoqué à plusieurs reprises le souci de préserver la cohérence fiscale mais la Cour a rejeté cet argument en jugeant qu'il n'existait pas un tel lien direct [15]. Même dans les rares cas où la Cour a jugé qu'un lien pouvait exister en principe, elle a rejeté la prétendue justification en raison du fait que les gouvernements en cause n'avaient pas démontré que la mesure nationale était nécessaire [16].

12 — Arrêt du 20 septembre 2001 (C-184/99, Rec. p. I-6193, point 44). Voir également arrêt du 15 mars 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-2119, point 56) ainsi que point 53 des conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Commission/Autriche, précité à la note 9.

13 — Voir Giubboni, S., «Free Movement of Persons and European Solidarity», *European Law Journal*, vol. 13 (2007), fasicule 3, p. 30 à 379.

14 — Arrêt du 28 janvier 1992 (C-204/90, Rec. p. I-249). Voir également arrêt du 28 janvier 1992, Commission/Belgique (C-300/90, Rec. p. I-305).

15 — Voir, notamment, arrêts du 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec. p. I-8203, point 53 et jurisprudence citée), et du 29 mars 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Rec. p. I-2647, points 62 à 64).

16 — Arrêts du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225); du 7 septembre 2004, Manninen (C-319/02, Rec. p. I-7477), et du 6 mars 2007, Meilicke e.a. (C-292/04, Rec. p. I-1835).

22. Dans la présente affaire de renvoi préjudiciel, le Bundesfinanzhof affirme que l'objet de l'article 3, n° 26, de l'EStG est de dispenser l'État allemand de certaines responsabilités qui lui incombent au moyen d'une mesure fiscale, à savoir, d'une part, en faisant en sorte que les enseignants bénéficient d'un abattement fiscal s'ils enseignent dans des universités publiques, et d'autre part, que l'État allemand bénéficie d'un bénéfice corrélatif parce qu'il peut assurer les besoins d'enseignement et de recherche de ces universités à prix réduit. Par conséquent, la juridiction de renvoi conclut qu'il existe un lien direct entre l'exemption fiscale et l'activité d'enseignement exercée en faveur d'un organisme national d'État.

23. Toutefois, je ne vois pas comment il peut en être ainsi à la lumière de la jurisprudence postérieure à l'arrêt Bachmann, précité. Dans le cadre de son examen des législations nationales portant atteinte à l'exercice des libertés fondamentales, la Cour a continuellement soutenu qu'il devait y avoir un lien clair et dépourvu d'ambiguïté entre l'avantage fiscal et toute imposition particulière visant à compenser celui-ci. Dans la présente affaire, il est simplement suggéré que l'exemption de l'impôt sur le revenu est compensée par l'avantage résultant pour l'État allemand du fait que les activités d'enseignement et de recherche sont exercées par des enseignants à temps partiel. Dès lors, l'existence d'un lien si général, vague et distancié entre l'avantage pour l'individu et le bénéfice pour l'État a pour effet que ce lien demeure bien en deçà du seuil de ladite jurisprudence Bachmann [17].

24. Par conséquent, je considère que l'article 3, point 26, de l'EStG ne peut être justifié en se référant à la nécessité d'assurer la cohérence du régime fiscal.

25. Je suggère à la Cour de répondre comme suit à la deuxième question:

«Le fait qu'un avantage fiscal national s'applique uniquement lorsque l'activité visée est exercée en faveur d'une personne morale de droit public nationale ne peut justifier la restriction à la libre prestation des services.»

17 — Dans mes conclusions du 7 avril 2005 dans l'affaire Marks & Spencer (arrêt du 13 décembre 2005, C-446/03, Rec. p. I-10837), j'avais suggéré que le test Bachmann était trop strict et devait être adouci pour faire de l'objectif de la législation nationale le critère d'acceptation de la justification tenant à la cohérence du régime fiscal. L'avocat général Kokott avait également fait une telle suggestion dans ses conclusions dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Manninen, précité. Toutefois, la Cour ne s'est pas départie de son point de vue adopté dans ledit arrêt Bachmann. En tout état de cause, l'article 3, point 26, de l'EStG ne peut pas même réussir ce test moins exigeant, dans la mesure où, même s'il est en principe accepté que l'objectif et la logique de cette disposition sont compatibles avec le droit communautaire, il n'a pas été démontré que l'atteinte portée au droit de M. Jundt de fournir ses services dans un autre État membre soit nécessaire pour atteindre cet objectif.

IV — Sur la troisième question portant sur l'organisation du système éducatif

26. L'article 149, paragraphe 1, CE énonce que «la Communauté contribue au développement d'une éducation de qualité en encourageant la coopération entre États membres et, si nécessaire, en appuyant et en complétant leur action tout en respectant pleinement la responsabilité des États membres pour le contenu de l'enseignement et l'organisation du système éducatif ainsi que leur diversité culturelle et linguistique». Le Bundesfinanzhof demande si l'article 3, point 26, de l'EStG peut être compris comme une expression de la compétence des États membres de décider eux-mêmes de la manière dont leur système éducatif doit être organisé. Le Bundesfinanzhof considère que ce pouvoir entraîne la liberté de limiter un abattement fiscal aux activités fournies au service ou pour le compte d'une université publique nationale. Selon le Bundesfinanzhof, l'objectif de l'article 3, point 26, de l'EStG est non pas de restreindre la liberté de prestation de services, mais d'encourager les individus à contribuer à titre bénévole à l'enseignement proposé par les organismes publics.

27. Seuls deux points doivent être soulignés dans le cadre de cette question. Premièrement, ainsi que la Commission le soutient à juste titre, l'article 3, point 26, de l'EStG n'est pas une mesure portant sur le contenu de l'enseignement ou relative à l'organisation du système éducatif. Il s'agit plutôt d'une mesure fiscale de nature générale qui fournit un avantage fiscal lorsqu'un individu se consacre à des activités au bénéfice de la collectivité. Bien sûr, l'enseignement et la recherche dont les bénéficiaires sont les institutions éducatives publiques relèvent clairement du champ d'application de la disposition en cause au principal; Toutefois, il en va de même de toute une série d'autres activités (allant de la participation à des projets artistiques aux soins des personnes âgées) et d'institutions (allant des œuvres de charité aux organisations d'Église). Il me semble clair qu'une telle disposition ne constitue pas l'expression du pouvoir d'un État membre d'organiser son système éducatif. Si tel était le cas, toute disposition de droit national ayant un lien quelconque avec l'enseignement tomberait sous le champ d'application de l'article 149 CE.

28. Deuxièmement, il est notoire que, si un État membre régit une matière relevant de ses compétences exclusives, il doit agir dans le respect du traité et, plus particulièrement, des libertés fondamentales [18]. La Cour a récemment eu l'occasion de réaffirmer ce principe dans le cadre de l'organisation du système éducatif dans l'arrêt Commission/Autriche [19]. J'ai déjà expliqué dans mon

18 — Voir, notamment, arrêts Manninen, précité à la note 16 (impôt direct); du 15 janvier 2002, Gottardo (C-55/00, Rec. p. I-413) (sécurité sociale), et du 7 décembre 2000, Telaustria et Telefonadress (C-324/98, Rec. p. I-10745) (contrats de marchés publics ne relevant pas du domaine des directives marchés publics).

19 — Précité à la note 9.

analyse de la deuxième question que la disposition de droit national en cause au principal imposait des obstacles artificiels en relation avec les choix des enseignants quant au lieu de leurs prestations de services. Par conséquent, même si cette disposition constituait une mesure liée à l'organisation du système éducatif, elle n'en demeurerait pas moins incompatible avec le traité.

«L'article 149 CE qui prévoit que les États membres doivent conserver la responsabilité de l'organisation de leur système éducatif ne peut être interprété en ce sens que l'article 3, point 26, de l'EStG ne relève pas du champ d'application des dispositions du traité relatives à la libre prestation des services, ni en ce sens que le refus d'accorder les avantages fiscaux pertinents aux enseignants offrant leurs services dans les universités d'autres États membres est légal.»

29. Je propose dès lors à la Cour de répondre comme suit à la troisième question:

V — Conclusion

30. Pour ces raisons, je propose à la Cour de donner les réponses suivantes aux questions posées par le Bundesfinanzhof:

«1) Le champ d'application de l'article 49 CE vise également les activités exercées à titre accessoire en tant qu'enseignant au service ou pour le compte d'une personne morale de droit public nationale et pour lesquelles l'enseignant perçoit une indemnité pour frais professionnels.

2) Le fait qu'un avantage fiscal national s'applique uniquement lorsque l'activité visée est exercée en faveur d'une personne morale de droit public nationale ne peut justifier la restriction à la libre prestation des services.

3) L'article 149 CE qui prévoit que les États membres doivent conserver la responsabilité de l'organisation de leur système éducatif, ne peut être interprété en ce sens que l'article 3, point 26, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz) ne relève pas du champ d'application des dispositions du traité CEE relatives à la libre prestation des services, ni en ce sens que le refus d'accorder les avantages fiscaux pertinents aux enseignants offrant leurs services dans les universités d'autres États membres est légal.»