ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

15 février 2007 *

Dans l'affaire C-345/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 26 mai 2004, parvenue à la Cour le 12 août 2004, dans la procédure

Centro Equestre da Lezíria Grande L^da^

contre

Bundesamt für Finanzen,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. A. Borg Barthet et U. Lõhmus (rapporteur), juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. P. Léger,
greffier: M. R. Grass,

considérant les observations présentées:

— pour le gouvernement allemand, par M. C.-D. Quassowski et M^me^ A. Tiemann, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement italien, par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de M. G. de Bellis, avvocato dello Stato,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M^me^ B. Eggers et M. R. Lyal, en qualité d'agents,

— ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 22 juin 2006,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 59 du traité CE (devenu, après modification, article 49 CE).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la société de droit portugais Centro Equestre da Lezíria Grande L^{da} (ci-après «CELG») au Bundesamt für Finanzen (Office fédéral des impôts, ci-après le «Bundesamt») au sujet du refus par ce dernier de la demande de remboursement de l'impôt sur les sociétés prélevé à la source sur les recettes perçues par CELG en Allemagne en tant que redevable partiellement assujetti.

Le cadre juridique national

3 Selon l'article 2, point 1, de la loi allemande relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetz), dans sa version de 1991 (BGBl. 1991 I, p. 639, ci-après le «KStG»), les sociétés qui ne sont pas établies en Allemagne sont partiellement assujetties et ne sont redevables dudit impôt en Allemagne que pour les revenus qu'elles y ont perçus.

4 Conformément à l'article 49, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz), dans sa version de 1997, (BGBl. 1997 I, p. 821, ci-après «EStG 1997»), lu en combinaison avec les articles 8, paragraphe 1, du KStG et 17, paragraphe 2, de la convention entre la République fédérale d'Allemagne et la République portugaise visant à éviter la double imposition dans le domaine de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune (Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen), du 15 juillet 1980 (BGBl. 1982 II, p. 129), les recettes perçues par une société de droit portugais dans le cadre de représentations artistiques données en Allemagne y sont soumises à l'impôt sur les sociétés.

5 L'article 50a, paragraphe 4, point 1, de l'EStG dans sa version de 1990 (BGBl. 1990 I, p. 1898), tel qu'applicable en 1996, est libellé comme suit:

«Dans le cas des assujettis partiels, le recouvrement de l'impôt sur le revenu s'effectue par voie de retenue à la source sur les revenus tirés de manifestations à caractère artistique, sportif ou autre organisées en Allemagne ou de leur exploitation en Allemagne, y compris les revenus provenant d'autres prestations en rapport avec ces manifestations, indépendamment de la personne qui perçoit les recettes [...]»

6 Cependant, l'article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, de l'EStG 1997, applicable rétroactivement à l'exercice 1996, prévoit:

«[U]n contribuable soumis à une obligation fiscale limitée, dont les recettes sont soumises à la retenue à la source conformément à l'article 50a, paragraphe 4, point 1 ou 2, [peut] demande[r] le remboursement total ou partiel de l'impôt déduit et acquitté. Le remboursement est subordonné à la condition que les charges d'exploitation ou frais professionnels ayant un lien économique direct avec ces recettes soient supérieurs à la moitié de ces dernières.»

7 Il ressort du dossier soumis à la Cour que, à la différence des contribuables partiellement assujettis, ceux qui sont entièrement assujettis en Allemagne peuvent déduire de leurs recettes imposables dans cet État membre l'intégralité des frais afférents à des manifestations à caractère artistique ou sportif ayant eu lieu sur le territoire de celui-ci.

Le litige au principal et la question préjudicielle

8 CELG, demanderesse au principal, est une société de capitaux de droit portugais dont le siège et la direction sont établis au Portugal. CELG est partiellement assujettie à l'impôt sur les sociétés en Allemagne, lequel n'est dû que sur les recettes qui y sont perçues. En 1996, elle a organisé une tournée de représentations équestres et de leçons de dressage dans quatorze villes de divers pays de l'Union européenne, dont onze situées en Allemagne.

9 En 1997, CELG a demandé au Bundesamt le remboursement de l'impôt sur les sociétés qui avait été retenu à la source sur ses recettes perçues en Allemagne, soit un montant de 71 758 DEM, sur le fondement des articles 50, paragraphe 5, de l'EStG 1997 et 8, paragraphe 1, du KStG.

10 À cette fin, CELG a fourni un bilan portugais certifié conforme contenant un relevé de frais relatifs à l'ensemble de la tournée effectuée en 1996. Ce relevé faisait état de frais de communication, de voyage, d'hébergement, de publicité, de personnel ainsi que de dépenses courantes pour les chevaux, de frais de fourniture d'eau et d'électricité, de vétérinaire, de médicaments, de maréchal-ferrant, d'équipement des chevaux ainsi que des cavaliers, de transport en camion et de conseil fiscal, outre d'amortissements relatifs aux chevaux. Par la suite, CELG a également fait valoir d'autres coûts, à savoir des frais de comptabilité et le paiement de redevances de licence. Elle entendait imputer 11/14 de l'ensemble de ces frais sur les recettes perçues en Allemagne.

11 Le Bundesamt a refusé le remboursement sollicité, eu égard au défaut de production de documents originaux attestant les dépenses alléguées.

12 La réclamation introduite par CELG contre cette décision fut rejetée, compte tenu notamment de l'absence de lien économique direct entre certains frais déclarés et les recettes perçues en Allemagne.

13 CELG a formé un recours contre cette décision de rejet devant le Finanzgericht Köln. Cette juridiction a rejeté le recours, au motif que les frais allégués, d'une part, n'ont pas, pour certains d'entre eux, de lien direct avec les recettes soumises à l'impôt en Allemagne et, d'autre part, ne représentent pas plus de 50 % desdites recettes.

14 CELG a alors introduit un recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof contre l'arrêt du Finanzgericht Köln.

15 Le Bundesfinanzhof observe qu'il ressort des constatations matérielles opérées par le Finanzgericht Köln que les frais supportés par CELG ayant un lien économique direct avec les recettes perçues par cette société en Allemagne n'excèdent pas 50 % desdites recettes. Il relève toutefois que CELG fait également valoir l'existence de frais généraux et que, bien qu'une certaine confusion règne quant à la nature, à la composition et au montant de ces frais généraux ainsi qu'à l'éventualité de recettes supplémentaires à prendre en compte, il résulte des mêmes constatations matérielles que l'ensemble des frais exposés par CELG, y compris lesdits frais généraux, excède la moitié des recettes.

16 Le Bundesfinanzhof estime cependant que la différence de traitement qui existe dans la détermination des revenus imposables entre un contribuable résident, qui est intégralement assujetti, et un contribuable non-résident, qui ne l'est que partiellement, soulève des doutes quant à la compatibilité de l'article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, de l'EStG 1997 avec le droit

communautaire, spécialement en ce qui concerne la libre prestation de services garantie par l'article 59 du traité. Il se réfère à cet égard à l'arrêt de la Cour du 12 juin 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933).

17 C'est dans ces conditions que le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Le fait qu'un ressortissant d'un État membre partiellement assujetti en Allemagne ne peut demander le remboursement de l'impôt grevant les recettes qu'il y a perçues, impôt prélevé à la source, que lorsque les frais professionnels ayant un lien économique direct avec ces recettes excèdent la moitié de celles-ci est-il contraire à l'article 59 du traité CE?»

Sur la question préjudicielle

18 Par sa question, le juge de renvoi cherche à savoir si l'article 59 du traité s'oppose à une législation d'un État membre, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui, dans le cas d'un contribuable partiellement assujetti demandant le remboursement de l'impôt sur les sociétés retenu à la source, subordonne la prise en compte des frais professionnels exposés dans le cadre d'activités ayant donné lieu à la perception de recettes sur le territoire de cet État à la double condition que ces frais aient un lien direct avec ces recettes et qu'ils soient supérieurs à la moitié desdites recettes.

19 À titre liminaire, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent

toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire (voir en ce sens, notamment, arrêts du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, point 19; du 26 octobre 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec. p. I-7447, point 32; du 28 octobre 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec. p. I-7641, point 15; du 14 décembre 2000, AMID, C-141/99, Rec. p. I-11619, point 19, ainsi que du 13 décembre 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, point 29).

20 Il y a lieu de rappeler également que, conformément à la jurisprudence de la Cour, l'article 59 du traité exige la suppression de toute restriction à la libre prestation de services imposée au motif que le prestataire est établi dans un État membre différent de celui dans lequel la prestation est fournie (voir en ce sens, notamment, arrêts du 4 décembre 1986, Commission/Allemagne, 205/84, Rec. p. 3755, point 25; du 26 février 1991, Commission/Italie, C-180/89, Rec. p. I-709, point 15, et du 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Rec. p. I-9461, point 31).

Sur l'existence d'un lien économique direct

21 Ainsi qu'il ressort du point 18 du présent arrêt, la première condition, à laquelle est soumise le remboursement de l'impôt sur les sociétés prélevé à la source est que les frais professionnels aient un lien économique direct avec les recettes réalisées dans l'État où l'activité est exercée.

22 Il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'un régime fiscal selon lequel, pour le calcul de l'assiette de l'impôt des contribuables non-résidents dans un État membre donné, seuls les bénéfices et les pertes qui proviennent de leurs activités dans cet État sont pris en compte est conforme au principe de territorialité consacré par le droit fiscal international et reconnu par le droit communautaire (voir, en ce sens, arrêt précité Futura Participations et Singer, points 21 et 22).

23 Pour ce qui est des frais professionnels ayant un lien direct avec l'activité exercée par un non-résident dans un État membre et y ayant généré des revenus imposables, leur prise en compte doit, en principe, intervenir dans cet État si les résidents sont imposés sur leurs revenus nets, après déduction de tels frais. En effet, au point 27 de l'arrêt Gerritse, précité, la Cour a constaté, que pour la prise en compte de tels frais, les résidents et les non-résidents sont placés dans une situation comparable. Dès lors, dans la mesure où un État membre accorde aux résidents la faculté de déduire les frais en cause, il ne peut pas, en principe, exclure leur prise en compte pour les non-résidents.

24 Ainsi, dans l'exercice de sa compétence fiscale, l'État sur le territoire duquel l'activité a généré des revenus imposables doit prévoir que les frais directement liés à cette activité puissent être pris en compte dans le cadre de l'imposition du non-résident. À cet égard, il convient toutefois de préciser que le droit communautaire ne fait pas obstacle à ce qu'un État membre aille plus loin en permettant la prise en compte de frais ne présentant pas un tel lien (voir, en ce sens, arrêt FKP Scorpio Konzertproduktionen, précité, points 50 à 52).

25 Par les frais professionnels liés directement aux recettes perçues dans l'État membre où l'activité est exercée, il convient de comprendre les frais présentant un lien économique direct avec la prestation ayant donné lieu à l'imposition dans cet État et qui sont donc indissociables de celle-ci, tels que les frais de voyage et d'hébergement. Dans ce contexte, le lieu et le moment où les frais ont été engagés sont indifférents.

26 Il ressort du dossier que CELG, qui est établie au Portugal, a perçu, sur le territoire allemand, des revenus dans le cadre des représentations artistiques qu'elle y a organisées. En rapport avec ces représentations, CELG a exposé les frais professionnels énumérés au point 10 du présent arrêt, dont certains ont été engagés au préalable pour l'organisation et la planification desdites représentations, d'autres, lors du déroulement de celles-ci, et dont elle demande la prise en compte

en Allemagne. Il appartient à la juridiction de renvoi qui est saisie du litige au principal et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir de déterminer, dans le cadre de ce litige, quels sont, parmi les frais professionnels déclarés par CELG, ceux qui sont directement liés aux prestations ayant donné lieu à l'imposition dans cet État et qui sont donc indissociables de celles-ci.

27 Il y a lieu, par conséquent, de considérer que l'article 59 du traité ne s'oppose pas à ce qu'une législation nationale subordonne le remboursement de l'impôt sur les sociétés prélevé à la source sur les recettes perçues par un contribuable partiellement assujetti à la condition que les frais professionnels dont ce contribuable demande la prise en compte aient un lien économique direct avec les recettes perçues dans le cadre d'une activité exercée sur le territoire de l'État membre concerné, pour autant que soient considérés comme tels tous les frais qui sont indissociables de cette activité, quels que soient le lieu ou le moment où ces frais ont été exposés.

Sur l'exigence que les frais soient supérieurs à la moitié des recettes

28 La seconde condition prévue par la réglementation en cause au principal en ce qui concerne le remboursement de l'impôt prélevé à la source sur les recettes perçues en Allemagne par un contribuable non-résident consiste dans l'exigence que les frais professionnels ayant un lien économique direct avec ces recettes soient supérieurs à la moitié desdites recettes.

29 Une telle condition est susceptible de constituer une restriction à la liberté de prestation de services d'une société qui souhaite mener des activités à caractère artistique, sportif ou autre dans un autre État membre que celui où elle a son siège.

30 En effet, cette condition entraîne comme conséquence qu'une telle société, lorsqu'elle sollicite le remboursement de l'impôt prélevé à la source, ne peut pas systématiquement obtenir la prise en compte de ses frais directement liés à l'activité économique concernée dans le cadre de l'imposition des revenus tirés de cette activité.

31 Il convient donc de constater que, en subordonnant la prise en compte des frais professionnels engagés par un contribuable partiellement assujetti à cette condition supplémentaire, une législation telle que celle en cause au principal constitue, en principe, une restriction interdite en vertu de l'article 59 du traité.

32 Il y a lieu, dès lors, de vérifier si une telle restriction peut être justifiée.

33 La justification avancée par le gouvernement allemand, selon laquelle la législation nationale viserait à éviter la double prise en compte des frais, à savoir à la fois dans l'État où le siège social est établi et dans celui où les prestations ont été fournies et les recettes imposées, ne peut être retenue.

34 Tout d'abord, il convient de souligner que la convention entre la République fédérale d'Allemagne et la République portugaise visant à éviter la double imposition dans le domaine de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune applique la méthode dite de l'«imputation».

35 Il en résulte qu'une société portugaise est imposée au Portugal sur la base de toutes ses recettes, y compris celles perçues dans le cadre d'une activité exercée en Allemagne, où ces dernières sont également imposées. La double imposition est

évitée par la déduction, dans le premier État, d'un montant égal à l'impôt payé dans le second. Un tel mécanisme est propre à empêcher la double prise en compte des frais, car, lorsqu'il est appliqué par le premier État, celui-ci peut vérifier les frais professionnels qui ont été pris en compte dans le calcul de l'impôt acquitté dans le second.

36 En outre, l'article 50, paragraphe 5, de l'EStG 1997 prévoit une procédure dans le cadre de laquelle le ministère des Finances allemand peut informer l'État de résidence du contribuable partiellement assujetti de la demande de remboursement présentée par ce dernier. Ce mécanisme de coopération entre les autorités nationales compétentes permet également de prévenir une éventuelle double prise en compte des frais. De même, 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 336, p. 15), contribue elle aussi à la réalisation de cet objectif en prévoyant l'échange d'informations entre les autorités fiscales concernées.

37 N'est dès lors pas justifiée la restriction à la libre prestation de services résultant d'une législation nationale qui soumet le remboursement de l'impôt retenu à la source sur les recettes perçues dans l'État membre concerné par un contribuable partiellement assujetti à la condition que les frais professionnels directement liés à ces recettes soient supérieurs à la moitié de celles-ci. Partant, il y a lieu de conclure que l'article 59 du traité s'oppose à une telle législation.

38 Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 59 du traité ne s'oppose pas à une législation nationale telle que celle en cause dans l'affaire au principal, en ce que celle-ci subordonne le remboursement de l'impôt sur les sociétés prélevé à la source sur les recettes perçues par un contribuable partiellement assujetti à la condition que les frais professionnels dont ce contribuable demande, à cette fin, la prise en compte aient un lien économique direct avec les recettes perçues dans le cadre d'une activité exercée sur le territoire de l'État membre concerné, pour autant que soient considérés comme tels tous les

frais qui sont indissociables de cette activité, quels que soient le lieu ou le moment où ces frais ont été exposés. Ledit article s'oppose, en revanche, à une telle législation nationale en ce qu'elle subordonne le remboursement dudit impôt à ce contribuable à la condition que ces mêmes frais professionnels soient supérieurs à la moitié desdites recettes.

Sur les dépens

39 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 (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 59 du traité CE (devenu, après modification, article 49 CE) ne s'oppose pas à une législation nationale telle que celle en cause dans l'affaire au principal, en ce que celle-ci subordonne le remboursement de l'impôt sur les sociétés prélevé à la source sur les recettes perçues par un contribuable partiellement assujetti à la condition que les frais professionnels dont ce contribuable demande, à cette fin, la prise en compte aient un lien économique direct avec les recettes perçues dans le cadre d'une activité exercée sur le territoire de l'État membre concerné, pour autant que soient considérés comme tels tous les frais qui sont indissociables de cette activité, quels que soient le lieu ou le moment où ces frais ont été exposés. Ledit article s'oppose, en revanche, à une telle législation nationale en ce qu'elle subordonne le remboursement dudit impôt à ce contribuable à la condition que ces mêmes frais professionnels soient supérieurs à la moitié desdites recettes.

Signatures