

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PHILIPPE LÉGER

présentées le 22 juin 2006¹

1. L'article 59 du traité CE (devenu, après modification, article 49 CE) doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation fiscale d'un État membre en vertu de laquelle une société établie dans un autre État membre ne peut, dans le cadre d'une procédure de remboursement de l'impôt, obtenir la prise en compte des dépenses professionnelles qu'elle a engagées afin de réaliser une prestation de services dans le premier État qu'à la condition que celles-ci aient un lien économique direct avec les recettes tirées de cette prestation, alors qu'une telle condition ne s'applique pas à une société établie dans ce même État?

3. Telles sont, en substance, les questions soulevées par le Bundesfinanzhof (Allemagne) dans le cadre du présent renvoi préjudiciel, qui trouve son origine dans un litige opposant une société de droit portugais à l'administration fiscale allemande en raison du refus de la part de cette dernière de prendre en considération, dans le cadre d'une procédure de remboursement de l'impôt acquitté par cette société sur les recettes tirées de spectacles équestres proposés par celle-ci en Allemagne, l'ensemble des dépenses professionnelles engagées en lien avec ces représentations.

I — Le cadre juridique national

2. En outre, l'article 59 du traité s'oppose-t-il à une législation fiscale d'un État membre selon laquelle le remboursement de l'impôt précédemment acquitté par une société établie dans un autre État membre ne peut être effectué que si les dépenses professionnelles dont la prise en compte est réclamée excèdent la moitié des recettes obtenues par cette société dans le premier État?

4. En droit fiscal allemand, les sociétés qui n'ont ni leur siège ni leur direction en Allemagne sont partiellement assujetties à l'impôt, c'est-à-dire qu'elles sont seulement imposées sur la base des recettes perçues dans cet État membre².

1 — Langue originale: le français.

2 — Article 2, point 1, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetz, ci-après le «KStG»).

5. Ainsi, les recettes obtenues par une société de capitaux de droit portugais, qui n'a ni son siège ni sa direction en Allemagne, en contrepartie de représentations équestres exécutées dans cet État membre, sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans ce même État³. Cette société fait alors partie de la catégorie des assujettis partiels à l'impôt sur les sociétés en Allemagne. Elle est, par conséquent, soumise à une obligation fiscale limitée dans cet État membre.

6. 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 recettes tirées de manifestations à caractère artistique, sportif ou autre organisées en Allemagne⁴. Le taux de la retenue à la source applicable à une société imposée partiellement dans cet État membre était de 45 % à l'époque des faits du litige au principal⁵.

7. L'impôt qui frappe les recettes soumises à la retenue à la source est réputé acquitté par

l'application de cette retenue⁶, celle-ci étant considérée comme ayant un caractère définitif.

8. Cette règle connaît toutefois une exception dans la mesure où un contribuable soumis à une obligation fiscale limitée peut demander le remboursement total ou partiel de l'impôt déduit et acquitté.

9. Ce remboursement suppose que les frais professionnels ayant un lien économique direct avec les recettes imposées soient supérieurs à la moitié du montant de ces dernières⁷.

10. L'impôt acquitté est alors remboursé si son montant excède 50 % de la différence entre les recettes et les frais professionnels ayant un lien économique direct avec celles-ci⁸.

11. À la différence des personnes partiellement assujetties, celles qui sont intégrale-

3 — Article 49, paragraphe 1, point 2, sous d), de la loi relative à l'impôt sur le revenu, telle que modifiée en 1996 et en 1997, (Einkommensteuergesetz, ci-après l'«EStG»), en combinaison avec les articles 8, paragraphe 1, du KStG et 17, paragraphe 2, de la convention du 15 juillet 1980 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 (BGBl. 1982 II, p. 129, ci-après la «convention préventive de double imposition»).

4 — Article 50 a, paragraphe 4, première phrase, point 1, de l'EStG.

5 — Article 23, paragraphe 1, du KStG.

6 — Article 50, paragraphe 5, première phrase, de l'EStG.

7 — Article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, deuxième phrase, de l'EStG. Nous précisons que cet article, introduit dans l'EStG en 1997, est applicable à titre rétroactif aux revenus perçus après le 31 décembre 1995 (voir article 52, paragraphe 3, deuxième phrase, de l'EStG de 1997).

8 — Article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, troisième phrase, de l'EStG.

ment assujetties, et donc soumises à une obligation fiscale illimitée 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, et ceci sans distinction selon que ces frais ont ou non un lien économique direct avec ces recettes. Leurs frais généraux sont donc également déductibles.

12. Enfin, nous indiquons que, en vertu de l'article 24, paragraphe 1, sous a), de la convention préventive de double imposition, lorsqu'un résident de la République portugaise perçoit des revenus imposables en Allemagne en vertu de cette convention, le premier État impute sur le montant de l'impôt dû à raison des revenus de cette personne l'impôt sur le revenu payé en Allemagne.

II — Les faits et la procédure du litige au principal

13. Centro Equestre da Leziria Grande Lda (ci-après le «CELG» ou la «demanderesse») est une société de capitaux de droit portugais dont le siège et la direction sont situés au Portugal. En 1996, le CELG a participé à une tournée de représentations et de leçons de dressage équestres en Allemagne, en Irlande ainsi qu'au Royaume-Uni.

14. Le CELG est partiellement assujetti à l'impôt sur les sociétés en Allemagne sur la base des recettes perçues dans cet État membre. En 1997, il a demandé au Bundesamt für Finanzen (office fédéral des impôts, ci-après le «BfF»), sur le fondement de l'article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, de l'EStG, le remboursement de l'impôt sur les sociétés ayant été retenu à la source sur ces recettes, d'un montant de 71 758 DEM, ainsi que celui de l'impôt de solidarité, s'élevant à 5 381,85 DEM.

15. À cet effet et sur demande du BfF, le CELG a produit un relevé de bilan portugais certifié conforme, dans lequel était mentionné un certain nombre de frais relatifs à l'ensemble de la tournée effectuée en 1996, c'est-à-dire 14 représentations.

16. Ce relevé faisait état des dépenses suivantes: coûts relatifs aux communications, aux voyages, à l'hébergement et à la publicité; frais de personnel; dépenses courantes pour les chevaux; frais d'eau et d'électricité; coûts d'un vétérinaire et des médicaments; frais de maréchal ferrant; équipement des chevaux ainsi que des cavaliers et amortissement des costumes; amortissement des chevaux; coût du transport en camion (réparations multiples dues à de longs trajets et dépréciation), et, enfin, frais de conseil fiscal.

17. Les représentations ayant eu lieu dans 11 villes allemandes, le CELG a calculé que 11/14^e des coûts correspondaient à l'Allemagne, ce qui équivalait à 367 028,70 DEM. Les recettes de toute la tournée s'élevant à 354 361 DEM, le CELG en a déduit une perte de 12 667,70 DEM.

18. Le BfF a refusé le remboursement sollicité par le CELG au motif, notamment, de l'absence partielle de lien économique direct entre les frais et les recettes perçues en Allemagne.

19. Le CELG a contesté cette décision en introduisant un recours devant le Finanzgericht (tribunal du contentieux fiscal). Il a alors invoqué d'autres coûts, correspondant, notamment, à la moitié des dépenses de comptabilité et à un pourcentage au prorata des redevances de licence. Le Finanzgericht a rejeté ce recours comme non fondé en considérant que plus de 50 % des frais allégués étaient dépourvus de lien direct avec les recettes. De plus, selon les constatations de cette juridiction, les coûts supportés par la demanderesse qui sont directement liés aux recettes perçues en Allemagne n'excéderaient pas la moitié de celles-ci. Le CELG a ensuite saisi le Bundesfinanzhof d'un recours en «Revision».

III — Le renvoi préjudiciel

20. Dans sa décision de renvoi, le Bundesfinanzhof observe d'abord que, au vu des constatations effectuées par le Finanzgericht, même si les frais exposés par la demanderesse sont dans leur ensemble supérieurs à la moitié des recettes, cela n'implique pas de faire droit au recours en «Revision», dans la mesure où les frais généraux ne sont pas considérés comme ayant un lien économique direct avec les recettes perçues en Allemagne, au sens de l'article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, deuxième phrase, de l'EstG.

21. Le Bundesfinanzhof estime que la différence de traitement qui résulte de la législation fiscale allemande en ce qui concerne la détermination des recettes entre, d'une part, la personne intégralement assujettie et, d'autre part, la personne partiellement assujettie, soulève des doutes quant à sa compatibilité avec le droit communautaire. Plus précisément, selon la juridiction de renvoi, cette différence de traitement pourrait être contraire à la liberté de prestation des services garantie par l'article 59 du traité ainsi que l'article 60 du traité CE (devenu article 50 CE) et, par conséquent, entrer en contradiction avec la jurisprudence de la Cour découlant de son arrêt du 12 juin 2003, *Gerritse*⁹.

⁹ — C-234/01, Rec. p. I-5933.

22. Faisant référence à cette jurisprudence, qu'il considère également applicable aux personnes morales, le Bundesfinanzhof s'interroge sur les raisons pour lesquelles l'assujetti non-résident se trouve être désavantagé par rapport au résident en application de la législation fiscale allemande.

23. À cet égard, il remarque que si une telle différence de traitement est susceptible d'être justifiée par le fait que les frais indirects en cause peuvent être invoqués à la fois dans le cadre de la procédure de remboursement en Allemagne et dans l'État de résidence, ce risque de double déduction existe de la même manière pour les dépenses qui ont un lien économique direct avec les recettes perçues en Allemagne.

24. En outre, un tel risque de double déduction des frais professionnels serait dénué de pertinence dès lors que l'État de résidence évite la double imposition avec l'État de la source du revenu — comme en l'espèce la République portugaise avec la République fédérale d'Allemagne — non pas par exemption, mais en imputant l'impôt prélevé en Allemagne sur l'impôt devant être perçu au Portugal.

25. Par ailleurs, la juridiction de renvoi estime que l'éventuel risque de double déduction des frais professionnels ne justifie

pas le traitement défavorable des non-résidents, car, en tout état de cause, la volonté d'éviter la réduction de recettes fiscales ne pourrait pas être considérée comme une raison impérieuse d'intérêt général¹⁰. Enfin, selon cette même juridiction, cette différence de traitement ne pourrait pas être justifiée par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal en cause.

26. Compte tenu de ces considérations, 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 a perçues dans ledit pays, impôt prélevé par retenue 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?»

IV — Analyse

27. Cette question préjudicielle comporte, à notre avis, deux aspects.

¹⁰ — Elle se réfère, à cet égard, à l'arrêt du 16 juillet 1998, ICI (C-264/96, Rec. p. I-4695, point 28).

28. En premier lieu, le Bundesfinanzhof cherche à savoir si l'article 59 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation fiscale d'un État membre en vertu de laquelle une société établie dans un autre État membre ne peut, dans le cadre d'une procédure de remboursement de l'impôt préalablement prélevé sur les recettes tirées d'une prestation de services exécutée dans le premier État, obtenir la prise en compte des dépenses professionnelles qu'elle a engagées afin de réaliser cette prestation qu'à la condition que celles-ci aient un lien économique direct avec ces recettes, alors qu'une telle condition ne s'applique pas à une société établie dans ce même État.

respect de deux conditions cumulatives, à savoir, d'une part, la condition du lien économique direct entre les frais professionnels et les recettes et, d'autre part, la condition en vertu de laquelle ces frais doivent excéder la moitié des recettes perçues par ce prestataire dans l'État d'activité.

A — Sur la condition du lien économique direct entre les frais professionnels et les recettes

29. En second lieu, il se demande si cet article du traité s'oppose à une législation fiscale d'un État membre selon laquelle le remboursement de l'impôt précédemment acquitté par une société établie dans un autre État membre ne peut être effectué que si les dépenses professionnelles dont la prise en compte est réclamée excèdent la moitié des recettes obtenues par cette société dans le premier État.

30. En somme, le Bundesfinanzhof invite ici la Cour à examiner la compatibilité de l'article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, deuxième phrase, de l'EstG avec l'article 59 du traité, dans la mesure où cette disposition nationale soumet la prise en compte des frais professionnels engagés par un prestataire de services non-résident au

31. Ainsi que nous l'avons précédemment indiqué, il convient de déterminer si l'article 59 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation fiscale d'un État membre en vertu de laquelle une société établie dans un autre État membre ne peut, dans le cadre d'une procédure de remboursement de l'impôt préalablement prélevé sur les recettes tirées d'une prestation de services exécutée dans le premier État, obtenir la prise en compte des dépenses professionnelles qu'elle a engagées afin de réaliser cette prestation qu'à la condition que celles-ci aient un lien économique direct avec ces recettes, alors qu'une telle condition ne s'applique pas à une société établie dans ce même État.

32. La condition relative au lien économique qui doit exister, en vertu du droit national, entre les dépenses professionnelles dont la déduction est demandée et l'activité qui a généré les recettes imposées constitue, selon nous, une expression du principe fiscal de territorialité, que la Cour a reconnu comme étant applicable en droit communautaire ¹¹.

33. Il est conforme à ce principe qu'un État membre soumette les contribuables qui résident sur son territoire à une obligation fiscale illimitée, c'est-à-dire à une imposition sur leur revenu mondial, et que, en revanche, les contribuables non-résidents fassent l'objet d'une obligation fiscale limitée dans cet État, ce qui signifie qu'ils sont uniquement imposés sur les revenus provenant d'une activité exercée dans celui-ci.

34. En outre, s'agissant des contribuables non-résidents, il est également conforme au principe fiscal de territorialité que, dans la détermination de l'assiette de l'impôt que ceux-ci devront acquitter, seules les recettes et les dépenses qui sont liées à leur activité exercée dans l'État d'imposition soient prises en compte pour le calcul de l'impôt dû dans cet État.

35. Il est intéressant, à cet égard, d'évoquer l'affaire Futura Participations et Singer, précitée, dans laquelle la Cour devait, notamment, dire pour droit si l'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) s'oppose à ce qu'un État membre subordonne le report de pertes antérieures, demandé par un contribuable ayant une succursale dans cet État sans y avoir établi sa résidence, à la condition que ces pertes soient en relation économique avec des revenus réalisés par ce contribuable dans cet État. Cette condition signifiait que les seules pertes susceptibles d'être reportées étaient celles qui résultaient de l'activité du contribuable non-résident sur le territoire de l'État membre d'imposition.

36. Après avoir constaté que, pour le calcul de l'assiette de l'impôt des contribuables non-résidents, seuls les bénéfices et les pertes provenant de leurs activités luxembourgeoises étaient pris en compte pour le calcul de leur impôt dans l'État d'imposition, la Cour a considéré qu'«[u]n tel régime, qui est conforme au principe fiscal de territorialité, ne saurait être considéré comme comportant une discrimination, ostensible ou déguisée, interdite par le traité» ¹².

37. Il peut, à notre avis, être déduit de cette jurisprudence que l'article 59 du traité ne s'oppose pas, en tant que tel, à une condition

11 — Voir, notamment, arrêts du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471, points 21 et 22), et du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837, point 39).

12 — Arrêt Futura Participations et Singer, précité, point 22.

relative à l'existence d'un lien économique entre les dépenses professionnelles dont la déduction est demandée et les recettes imposées, telle qu'elle résulte de l'article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, deuxième phrase, de l'EstG.

38. Si cette condition posée par l'État membre d'imposition à la déductibilité des dépenses professionnelles engagées par les sociétés prestataires de services établies dans un autre État membre nous paraît ainsi être justifiée au regard du principe fiscal de territorialité, les modalités selon lesquelles ladite condition est appliquée en droit national ne doivent toutefois pas conduire à un traitement discriminatoire de ces sociétés par rapport aux sociétés prestataires de services établies dans l'État d'imposition.

39. Il convient donc à présent de vérifier si l'application de la législation fiscale allemande, en tant qu'elle exige que le lien économique entre les dépenses professionnelles et les recettes des sociétés prestataires de services établies dans un autre État membre ait un caractère direct, ne conduit pas à un tel traitement discriminatoire de ces sociétés, qui serait contraire à la liberté de prestation des services.

40. Ainsi que l'expose le gouvernement allemand, une distinction doit être faite, en vertu de son droit national, entre trois cas de figure¹³.

41. En premier lieu, dans le cas d'une société de capitaux soumise à une obligation fiscale illimitée en Allemagne, la législation de cet État membre autorise cette société à déduire de ses recettes imposables l'intégralité des charges d'exploitation afférentes aux manifestations équestres qu'elle propose. Aucune distinction n'est opérée selon que les dépenses présentent ou non un lien économique direct avec les recettes. Les frais généraux sont donc également déductibles des recettes imposables.

42. En deuxième lieu, dans le cas d'une société de capitaux soumise à une obligation fiscale limitée en Allemagne et exerçant des activités analogues dans cet État membre, la déduction de l'intégralité des charges d'exploitation est permise si cette société dispose d'un établissement dans ce même État. Pour que ladite société soit réputée avoir un établissement en Allemagne, il suffit qu'elle y ait un représentant permanent ou une unité d'exploitation.

43. En dernier lieu, une société de capitaux exerçant des activités analogues en Allemagne, soumise à une obligation fiscale limitée et ne disposant pas d'un établissement dans cet État membre, ne pourra obtenir que la prise en compte de ses charges d'exploitation présentant un lien économique direct avec ses recettes de source allemande, et donc

13 — Voir observations écrites, point 9.

avec la série de représentations ayant eu lieu en Allemagne. Telle est la situation qui correspond à celle du CELG dans la présente affaire.

44. Le gouvernement allemand reconnaît que les sociétés, telles que le CELG, qui sont soumises à une obligation fiscale limitée et qui ne disposent pas d'un établissement en Allemagne, font l'objet d'un traitement fiscal différent par rapport aux sociétés visées dans les deux premiers cas de figure. Selon lui, cette différence de traitement n'est pas constitutive d'une discrimination contraire à la libre prestation de services, dans la mesure où la situation d'une société de capitaux soumise à une obligation fiscale limitée et ne disposant pas d'un établissement en Allemagne n'est pas comparable à celle d'une société de capitaux soumise à une obligation fiscale limitée ou illimitée et disposant d'un établissement dans cet État membre¹⁴. À cet égard, le gouvernement allemand observe, notamment, qu'une société de capitaux soumise à une obligation fiscale limitée qui ne dispose pas d'un établissement en Allemagne prend une part moins forte à la vie économique nationale¹⁵.

45. Nous ne partageons pas cette opinion.

46. Contrairement à ce que soutient ce gouvernement, nous estimons que, au regard de la possibilité de déduire des dépenses qui ont un lien économique avec des représentations artistiques ou sportives ayant lieu en Allemagne, une société soumise à une obligation fiscale limitée et ne disposant pas d'un établissement dans cet État membre ne se trouve pas dans une situation objectivement différente par rapport à une société soumise à une obligation fiscale limitée ou illimitée et disposant d'un établissement dans ce même État.

47. En effet, s'agissant de l'exécution d'un même type de prestation de services, ces sociétés ont dû faire face à des dépenses d'une nature et d'un montant comparables, rendues nécessaires afin de pouvoir exécuter leurs prestations. Pour une même activité exercée en Allemagne, elles ont donc subi, de la même manière, une amputation de leurs recettes en raison des dépenses économiquement liées à leur activité dans l'État où ont été réalisées les prestations.

48. Leur appliquer un traitement fiscal différent au regard de la possibilité de déduire de telles dépenses afférentes aux prestations exécutées dans l'État d'imposition est donc, à notre avis, constitutif d'une discrimination contraire à l'article 59 du traité.

14 — Ibidem, points 10 et 11.

15 — Ibidem, point 12.

49. Cette analyse se trouve, à notre sens, confirmée par ce que la Cour a jugé dans son arrêt *Gerritse*, précité, s'agissant de la déductibilité des frais professionnels.

comporte donc une discrimination indirecte selon la nationalité, en principe contraire aux articles 59 et 60 du traité»¹⁶.

50. Dans cette affaire, M. *Gerritse*, de nationalité néerlandaise et résidant aux Pays-Bas, avait perçu, en 1996, une rémunération en contrepartie d'une prestation de batteur dans une station de radio à Berlin. Cette rémunération avait été soumise à l'impôt sur le revenu, au taux de 25 %, recouvré par une retenue à la source. Devant la Cour, M. *Gerritse* et la Commission des Communautés européennes faisaient notamment valoir que, dans le cas des travailleurs indépendants intégralement assujettis, seul le bénéfice était soumis à l'impôt sur le revenu, les frais professionnels n'étant généralement pas inclus dans la base de l'imposition, alors que, pour les personnes partiellement assujetties, l'impôt de 25 % était prélevé sur les recettes, les frais professionnels n'étant pas déductibles. M. *Gerritse* avait également fait valoir la gravité des conséquences des dispositions contestées de la législation fiscale allemande pour les artistes non-résidents en tournée en Allemagne, dont les frais professionnels sont souvent très élevés.

52. Pour parvenir à un tel constat, la Cour devait s'assurer de la comparabilité entre la situation des résidents et celle des non-résidents au regard de la possibilité de déduire des frais professionnels. Dans cette perspective, elle a constaté que «les frais professionnels dont il s'agit sont directement liés à l'activité ayant généré les revenus imposables en Allemagne, de telle sorte que les résidents et les non-résidents sont à cet égard placés dans une situation comparable»¹⁷.

51. Dans son arrêt, la Cour a dit pour droit qu'«une réglementation nationale qui refuse aux non-résidents, en matière d'imposition, la déduction des frais professionnels, accordée en revanche aux résidents, risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres États membres et

53. Le critère de comparabilité entre les résidents et les non-résidents repose ici sur l'idée selon laquelle, s'agissant de revenus obtenus pour une même activité professionnelle exercée en Allemagne, ces deux catégories de contribuables subissent, de la même manière, une amputation desdits revenus en raison des frais professionnels qu'ils ont dû déboursier afin d'exercer l'activité en cause. Dans la mesure où il n'existe, de ce point de vue, aucune différence objective entre eux, leur appliquer un traitement différent au regard de la possibilité de déduire de tels frais constitue une

¹⁶ — Point 28.

¹⁷ — Point 27.

discrimination indirecte en raison de la nationalité, contraire aux articles 59 et 60 du traité.

les sociétés soumises à une obligation fiscale limitée en Allemagne et ne disposant pas d'un établissement dans cet État membre ne peuvent pas obtenir la prise en compte de leurs frais généraux, quand bien même ceux-ci présenteraient un lien économique avec leur activité exercée dans ce même État.

54. La Cour a ainsi reconnu que les prestataires de services résidents et non-résidents doivent être traités de façon identique en ce qui concerne l'assiette de leur imposition et, plus précisément, pour ce qui est de la déduction des frais professionnels qui sont directement liés à l'activité ayant généré les revenus imposables en Allemagne.

55. Rien ne s'oppose, à notre avis, à ce qu'il en soit également ainsi dans le cas où ce sont des sociétés, et non des personnes physiques, qui invoquent la liberté de prestation des services.

56. De plus, s'il est vrai que la Cour a, dans cet arrêt, mis l'accent sur l'existence d'un lien direct entre les frais professionnels et l'activité ayant généré les revenus imposables en Allemagne, nous ne pensons pas que le sens à donner à cette condition recoupe celui qui est conféré en droit national à la condition du «lien économique direct» mentionnée à l'article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, deuxième phrase, de l'EstG. Nous rappelons, à cet égard, que, en application de cette dernière disposition,

57. Nous ne croyons pas non plus que la Cour, en constatant que «les frais professionnels dont il s'agit sont directement liés à l'activité ayant généré les revenus imposables en Allemagne», afin d'établir la comparabilité des situations des résidents et des non-résidents, ait voulu exprimer autre chose que la nécessité d'un *lien économique de causalité* entre ces dépenses et ces revenus, conformément à ce qu'implique, comme nous l'avons vu, le principe fiscal de territorialité.

58. Cette analyse permet, à notre avis, de considérer que, au regard de la possibilité de déduire des dépenses afférentes à des représentations équestres ayant lieu en Allemagne, et par analogie avec la situation des prestataires de services, personnes physiques, résidents et non-résidents de l'État où ils exécutent leur prestation, une société soumise à une obligation fiscale limitée et ne disposant pas d'un établissement dans cet État membre ne se trouve pas dans une situation objectivement différente par rapport à une société soumise à une obligation fiscale limitée ou illimitée et disposant d'un établissement dans ledit État. Ces sociétés doivent, dès lors, être traitées de façon

identique en ce qui concerne l'assiette de leur imposition et, plus précisément, pour ce qui est de la déduction de leurs dépenses professionnelles qui sont économiquement liées à l'activité ayant généré les revenus imposables en Allemagne.

59. Les motifs avancés par le gouvernement allemand afin de justifier l'application d'un traitement fiscal différent des prestataires de services résidents et non-résidents, s'agissant de la déduction de leurs dépenses professionnelles qui sont économiquement liées à leur activité dans l'État d'imposition, ne nous paraissent pas convaincants.

60. Concernant le risque éventuel de double déduction des dépenses professionnelles, à la fois dans l'État où a été exécutée la prestation et dans l'État où la société en cause est établie, il convient d'abord de noter qu'il découle des dispositions de la législation fiscale allemande que, dans le cadre de la procédure de remboursement prévue à l'article 50, paragraphe 5, de l'ESTG, le ministère des Finances peut informer l'État de résidence du contribuable soumis à une obligation fiscale limitée du contenu de la demande de remboursement et du montant de ce dernier, et que le dépôt de cette demande vaut consentement à la communication des informations audit État. La République fédérale d'Allemagne a donc prévu un mécanisme permettant, précisément, d'empêcher la double déduction des dépenses professionnelles qu'elle accepte de prendre en compte. Nous estimons qu'un tel mécanisme de coopération entre les autorités

compétentes de l'État d'imposition et de l'État de résidence devrait pouvoir être appliqué, plus largement, à l'ensemble des dépenses professionnelles qui sont économiquement liées à l'activité exercée par un prestataire de services non-résident dans l'État d'imposition¹⁸.

61. Il convient également de noter que, en vertu de l'article 24, paragraphe 1, sous a), de la convention préventive de double imposition, lorsqu'un résident de la République portugaise perçoit des revenus imposables en Allemagne en vertu de cette convention, le premier État impute sur le montant de l'impôt dû à raison des revenus de cette personne l'impôt sur le revenu payé en Allemagne. L'application par l'État de résidence de cette procédure d'imputation peut conduire celui-ci à vérifier quelles dépenses professionnelles ont été prises en compte dans le calcul de l'impôt acquitté dans l'État d'activité, en vue de neutraliser la double déduction de telles dépenses.

62. Au vu de ces éléments, nous considérons que si l'article 59 du traité ne s'oppose pas, en tant que tel, à l'application à un prestataire de services non-résident d'une

18 — Outre le mécanisme de coopération ainsi prévu par la législation fiscale allemande dans le cadre de la procédure de remboursement de l'impôt, nous précisons que 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), a instauré, de manière plus générale, le principe selon lequel ces autorités doivent échanger entre elles toutes les informations susceptibles de leur permettre l'établissement correct des impôts sur le revenu et la fortune.

condition relative à l'existence d'un lien économique entre les frais professionnels dont la déduction est demandée et les recettes imposées, cet article doit, en revanche, être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation fiscale d'un État membre en vertu de laquelle une société établie dans un autre État membre ne peut, dans le cadre d'une procédure de remboursement de l'impôt préalablement prélevé sur les recettes tirées d'une prestation de services exécutée dans le premier État, obtenir la prise en compte des dépenses professionnelles qu'elle a engagées afin de réaliser cette prestation qu'à la condition que celles-ci aient un lien économique direct avec ces recettes, alors qu'une telle condition ne s'applique pas à une société établie dans ce même État.

63. Nous précisons enfin que, conformément au principe fiscal de territorialité et en accord avec ce qui nous paraît devoir découler de l'arrêt *Gerritse*, précité, cette solution ne vaut que pour les dépenses professionnelles qui sont en relation économique avec les représentations qui se sont déroulées sur le territoire de l'État d'imposition, c'est-à-dire les dépenses qui ont été nécessaires à la bonne réalisation des spectacles équestres dans cet État. Ainsi, dans le cas d'une tournée de spectacles ayant eu lieu dans plusieurs États membres, comme c'est le cas dans le litige au principal, la prise en compte par l'État d'imposition des dépenses professionnelles effectuées par le prestataire de services non-résident devra se faire au prorata des représentations qui se sont déroulées sur le territoire de cet État.

B — Sur la condition en vertu de laquelle les frais professionnels doivent excéder la moitié des recettes perçues par le prestataire de services dans l'État d'activité

64. Le Bundesfinanzhof interroge également la Cour sur le point de savoir si l'article 59 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation fiscale d'un État membre selon laquelle le remboursement de l'impôt précédemment acquitté par une société établie dans un autre État membre ne peut être effectué que si les dépenses professionnelles dont la prise en compte est réclamée excèdent la moitié des recettes obtenues par cette société dans le premier État.

65. Nous avons vu précédemment qu'il résulte de la jurisprudence issue de l'arrêt *Gerritse*, précité, que les prestataires de services résidents et non-résidents doivent être traités de façon identique en ce qui concerne l'assiette de leur imposition et, plus précisément, pour ce qui est de la déductibilité des dépenses présentant un lien économique avec la prestation exécutée dans l'État d'imposition.

66. Or, en subordonnant la prise en compte des dépenses professionnelles engagées par un prestataire de services non-résident à une condition supplémentaire par rapport à ce qui vaut pour les résidents, la législation fiscale allemande conduit à traiter les premiers de manière défavorable par rapport aux seconds. En effet, dès lors qu'un

prestataire de services non-résident ne remplit pas la condition en vertu de laquelle ses dépenses professionnelles dont la prise en compte est réclamée doivent excéder la moitié des recettes obtenues dans l'État où il a exécuté sa prestation, il se trouve dans l'impossibilité d'obtenir la prise en compte de telle dépenses, contrairement à ce qui est possible pour un prestataire de services résident. Il en résulte, dans ce cas, une imposition plus lourde du prestataire de services non-résident.

67. Dès lors que, comme nous l'avons précédemment démontré, les prestataires de services résidents et non-résidents se trouvent dans une situation comparable au regard de la prise en compte de leurs dépenses professionnelles qui sont économiquement liées à leur activité dans l'État

d'imposition, un tel traitement défavorable des prestataires de services non-résidents est constitutif d'une discrimination contraire à l'article 59 du traité.

68. Nous proposons donc à la Cour de répondre au Bundesfinanzhof que l'article 59 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation fiscale d'un État membre selon laquelle le remboursement de l'impôt précédemment acquitté par une société établie dans un autre État membre ne peut être effectué que si les dépenses professionnelles dont la prise en compte est réclamée excèdent la moitié des recettes obtenues par cette société dans le premier État, alors qu'une telle condition ne s'applique pas à une société établie dans ce même État.

V — Conclusion

69. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre à la question préjudicielle posée par le Bundesfinanzhof de la manière suivante:

«Si l'article 59 du traité CE (devenu, après modification, article 49 CE) ne s'oppose pas, en tant que tel, à l'application à un prestataire de services non-résident d'une

condition relative à l'existence d'un lien économique entre les frais professionnels dont la déduction est demandée et les recettes imposées, cet article doit, en revanche, être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation fiscale d'un État membre en vertu de laquelle une société établie dans un autre État membre ne peut, dans le cadre d'une procédure de remboursement de l'impôt préalablement prélevé sur les recettes tirées d'une prestation de services exécutée dans le premier État, obtenir la prise en compte des dépenses professionnelles qu'elle a engagées afin de réaliser cette prestation qu'à la condition que celles-ci aient un lien économique direct avec ces recettes, alors qu'une telle condition ne s'applique pas à une société établie dans ce même État.

Par ailleurs, l'article 59 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation fiscale d'un État membre selon laquelle le remboursement de l'impôt précédemment acquitté par une société établie dans un autre État membre ne peut être effectué que si les dépenses professionnelles dont la prise en compte est réclamée excèdent la moitié des recettes obtenues par cette société dans le premier État, alors qu'une telle condition ne s'applique pas à une société établie dans ce même État.»