

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

8 juin 2006 ^{*}

Dans l'affaire C-430/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 8 juillet 2004, parvenue à la Cour le 7 octobre 2004, dans la procédure

Finanzamt Eisleben

contre

Feuerbestattungsverein Halle eV,

en présence de:

Lutherstadt Eisleben,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. C. W. A. Timmermans, président de chambre, MM. J. Makarczyk (rapporteur), R. Schintgen, G. Arestis et J. Klučka, juges,

* Langue de procédure: l'allemand

avocat général: M. A. Tizzano,
greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour le Feuerbestattungsverein Halle eV, par M^e C. Ramme, Rechtsanwalt,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. D. Triantafyllou et K. Gross, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

- ¹ La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, 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, ci-après la «sixième directive»).

- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Eisleben (ci-après le «Finanzamt») au Feuerbestattungsverein Halle eV (ci-après le «Feuerbestattungsverein») au sujet du refus de divulguer des renseignements fiscaux concernant la commune Lutherstadt Eisleben, qui est la partie appelée à la cause devant la juridiction de renvoi.

Le cadre juridique

La sixième directive

- 3 Aux termes de l'article 4, paragraphe 5, premier et deuxième alinéas, de la sixième directive:

«Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.»

La réglementation nationale

4 L'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz) prévoit:

«1) Sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires les opérations suivantes:

1. Les livraisons et autres prestations qu'un entrepreneur, dans le cadre de son entreprise, effectue à titre onéreux sur le territoire national. La taxation n'est pas exclue du fait que l'opération est effectuée sur la base d'un acte légal ou administratif ou qu'elle est considérée comme effectuée en vertu d'une disposition légale [...]»

5 Aux termes de l'article 2, paragraphes 1 et 3, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires:

«1) Est entrepreneur celui qui exerce d'une façon indépendante une activité industrielle, commerciale ou professionnelle [...].

[...]

3) Les personnes morales de droit public n'exercent une activité industrielle, commerciale ou professionnelle que dans le cadre de leurs établissements à caractère industriel ou commercial [...] et de leurs exploitations agricoles ou sylvicoles.»

- 6 L'article 30 du code des impôts de 1977 (Abgabenordnung 1977, ci-après l'«AO») prévoit:

«1) Les agents publics doivent respecter le secret fiscal.

2) Un agent public viole le secret fiscal s'il divulgue ou exploite sans autorisation [...]

1. la situation financière d'autrui

a) dont il a pris connaissance dans le cadre d'une procédure administrative, d'une procédure d'audit financier ou d'une procédure juridictionnelle en matière fiscale [...]

ou

2. un secret industriel ou commercial d'autrui, dont il a pris connaissance dans le cadre de l'une des procédures mentionnées au point 1 [...].

4) La divulgation des informations recueillies dans les circonstances décrites au paragraphe 2 est autorisée pour autant

1. qu'elle sert à l'instruction d'une procédure au sens du paragraphe 2, point 1, sous a) {...}»

7 L'article 40 du code de procédure fiscale (Finanzgerichtsordnung) dispose:

«1) Peut être sollicitée, dans le cadre d'un recours, l'annulation d'un acte administratif (action en annulation) ainsi que la condamnation à prendre un acte administratif refusé ou non-adopté (action en injonction), ou à effectuer une autre action.

2) Sauf dispositions légales contraires, le recours n'est recevable que si le demandeur soutient qu'il est lésé dans ses droits par l'acte administratif ou par le refus ou le défaut d'adoption d'un acte administratif, ou par le refus ou l'omission d'une autre action.»

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 8 Le Feuerbestattungsverein est une association reconnue d'utilité publique qui exploite un crématorium dans la ville de Halle. Il a introduit une demande devant le Finanzamt, en sollicitant des renseignements concernant le numéro d'identification fiscale sous lequel celui-ci avait adopté la dernière décision d'imposition à l'égard de Lutherstadt Eisleben, commune qui exploite également un crématorium, ainsi que la date à laquelle ladite décision avait été adoptée. Dans cette demande, le Feuerbestattungsverein faisait valoir que le non-assujettissement éventuel à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») de Lutherstadt Eisleben permettrait à cette commune d'offrir les services de crémation à des prix plus avantageux que ceux qu'il applique lui-même.
- 9 Ayant rappelé qu'il est tenu au respect du secret fiscal, le Finanzamt a refusé, par une décision du 25 juin 1998, de communiquer au Feuerbestattungsverein les informations sollicitées.

- 10 La réclamation du Feuerbestattungsverein contre cette décision de rejet étant demeurée infructueuse, ce dernier a alors introduit un recours devant le Finanzgericht, lequel a annulé ladite décision et a enjoint au Finanzamt de statuer à nouveau sur la demande d'informations. Le Finanzgericht s'est référé notamment aux dispositions de l'article 30, paragraphes 4, point 1, et 2, point 1, sous a), de l'AO, selon lesquelles la divulgation des informations recueillies dans le cadre d'une procédure administrative est autorisée pour autant qu'elle sert à l'instruction d'une procédure juridictionnelle en matière fiscale. Il a également constaté qu'un recours éventuel du Feuerbestattungsverein contre les décisions d'imposition prises à l'égard de Lutherstadt Eisleben serait recevable, car cette association pourrait soutenir qu'elle se trouve lésée dans ses droits en raison du non-assujettissement à la TVA de ladite commune ou de l'imposition trop basse à laquelle cette collectivité territoriale est soumise.
- 11 Le Finanzamt a formé un recours en «Revision» contre le jugement du Finanzgericht devant le Bundesfinanzhof. Celui-ci estime que la question de savoir si le Feuerbestattungsverein, en tant qu'entrepreneur privé, est habilité à invoquer l'illégalité du non-assujettissement présumé de Lutherstadt Eisleben ou de l'imposition trop basse à laquelle est soumise cette commune nécessite l'interprétation de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive.
- 12 Selon la juridiction de renvoi, dans le cas d'espèce, les conditions figurant à l'article 30, paragraphe 4, point 1, de l'AO, concernant la possibilité de divulguer des informations couvertes en principe par le secret fiscal, sont remplies.
- 13 En outre, elle fait valoir que le recours visé à l'article 40, paragraphe 1, du code de procédure fiscale, que le Feuerbestattungsverein entend introduire en matière de concurrence, n'est recevable que si l'auteur d'un tel recours apporte la preuve qu'il

est lésé dans ses droits par un acte administratif, par le refus ou le défaut d'adoption d'un tel acte, ou par le refus ou l'omission d'une autre action. Une violation des droits d'un tiers, étranger à la dette fiscale, n'est envisageable, selon la juridiction de renvoi, que si le non-assujettissement ou l'imposition trop basse enfreint une norme qui non seulement a été adoptée dans l'intérêt général, mais qui vise aussi à protéger les intérêts de certains tiers, étrangers à la dette fiscale en cause.

- 14 Ainsi, à la lumière de la jurisprudence de la Cour qui a déjà admis l'invocabilité de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive en faveur des organismes de droit public en vue de préserver leurs droits, la juridiction de renvoi constate qu'il n'apparaît pas exclu que cette disposition soit destinée à protéger également les concurrents privés dans la mesure où le non-assujettissement des organismes de droit public pourrait conduire à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Toutefois, cette juridiction admet également qu'est envisageable une autre lecture de ladite jurisprudence, selon laquelle cet article 4, paragraphe 5, viserait uniquement à assurer la neutralité objective de la TVA, sans que les concurrents privés puissent en tirer des droits propres.
- 15 C'est dans ces conditions que le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Un assujetti privé, qui se trouve en concurrence avec un organisme de droit public et qui allègue l'illégalité du non-assujettissement de ce dernier ou de l'imposition trop basse à laquelle celui-ci est soumis, peut-il invoquer l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la directive 77/388/CEE?»

Sur la question préjudicielle

Observations soumises à la Cour

- 16 Le Feuerbestattungsverein considère qu'il convient de donner une réponse affirmative à la question posée par la juridiction de renvoi.
- 17 La Commission des Communautés européennes fait valoir que le non-assujettissement d'un organisme de droit public implique que deux conditions soient remplies cumulativement, à savoir l'exercice d'activités par un organisme public et que ces activités soient accomplies par ce dernier agissant en tant qu'autorité publique (arrêt du 14 décembre 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Rec. p. I-11435, point 15). Elle admet, en vue de répondre à la question posée, l'hypothèse implicite de la juridiction de renvoi selon laquelle, dans l'affaire au principal, Lutherstadt Eisleben, en tant qu'elle exploite un crématorium, agit comme autorité publique et que l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive est applicable.
- 18 Ayant rappelé la jurisprudence concernant les principes régissant l'invocabilité des directives communautaires (arrêts du 16 juin 1966, Lütticke, 57/65, Rec. p. 293; du 4 décembre 1974, Van Duyn, 41/74, Rec. p. 1337, et du 22 juin 1989, Fratelli Costanzo, 103/88, Rec. p. 1839), la Commission considère que, lorsqu'une disposition fiscale produit des effets directs, elle doit pouvoir être invoquée non seulement par un créancier fiscal ou la personne imposée, mais également, au-delà de la relation binaire existant entre cette dernière et l'administration fiscale, par des tiers concernés par l'application d'une telle disposition.

- 19 À cet égard, la Commission soutient qu'un recours introduit conformément au principe de la protection juridique inscrit dans le droit communautaire devrait être recevable, même si les règles procédurales nationales ne le prévoient pas en pareil cas (arrêt du 3 décembre 1992, *Oleificio Borelli*, C-97/91, Rec. p. I-6313, point 13).
- 20 Elle propose, en conséquence, de répondre à la question posée en ce sens qu'un assujéti privé, qui se trouve en concurrence avec un organisme de droit public et qui allègue l'illégalité du non-assujettissement de ce dernier ou de l'imposition trop basse à laquelle cet organisme est soumis, peut invoquer l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive.

Réponse de la Cour

- 21 À titre liminaire, il convient de relever qu'il ressort de la décision de renvoi que le *Feuerbestattungsverein* se trouve en concurrence avec une commune, qui est un organisme de droit public exerçant une activité économique en tant qu'autorité publique.
- 22 Partant du postulat selon lequel la commune *Lutherstadt Eisleben* non assujettie à la TVA pourrait offrir des services à des prix plus avantageux que ceux appliqués par le *Feuerbestattungsverein*, ce dernier a saisi l'administration fiscale, à savoir le *Finanzamt*, d'une demande d'informations à ce sujet. Le litige au principal porte ainsi sur le refus de ce dernier de divulguer à un particulier, en l'occurrence le *Feuerbestattungsverein*, des renseignements couverts par le secret fiscal concernant ladite commune.

- 23 Dès lors, la juridiction de renvoi demande, en substance, si un assujetti privé qui se trouve en concurrence avec un organisme de droit public peut invoquer l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive en vue de faire valoir qu'il est lésé dans ses droits en raison du non-assujettissement présumé de cet organisme ou de l'imposition trop basse à laquelle celui-ci est soumis.
- 24 À cet égard, en premier lieu, il convient de rappeler que l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive vise à assurer le respect du principe de la neutralité de l'impôt qui s'oppose notamment à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (arrêt du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, point 41) et que cette disposition envisage la situation dans laquelle les organismes de droit public exercent en qualité de sujets de droit public, à savoir dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, des activités ou des opérations qui peuvent être également accomplies, en concurrence avec eux, par des particuliers sous un régime de droit privé ou sur la base de concessions administratives (voir, en ce sens, arrêt du 17 octobre 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a., 231/87 et 129/88, Rec. p. 3233, point 22).
- 25 Ladite disposition prévoit une dérogation à la règle du non-assujettissement des organismes de droit public pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques dans la mesure où un tel non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance (arrêt Comune di Carpaneto Piacentino e.a., précité, point 22).
- 26 Par conséquent, si le non-assujettissement à la TVA de l'activité économique en cause devait donner lieu à des distorsions de concurrence au sens de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive, l'exploitation d'un crématorium par Lutherstadt Eisleben serait taxable en vertu de cette même

disposition (voir, en ce sens, arrêt du 8 mars 2001, *Commission/Portugal*, C-276/98, Rec. p. I-1699, point 28).

- 27 Il appartient à la juridiction nationale de procéder à une appréciation des circonstances économiques de nature à justifier, le cas échéant, une exception à la règle du non-assujettissement des organismes de droit public.
- 28 En second lieu, il est de jurisprudence constante que les dispositions inconditionnelles et suffisamment précises d'une directive peuvent être invoquées par les particuliers, à défaut de mesures d'application prises dans les délais, à l'encontre de toute disposition nationale non conforme à la directive, ou encore en tant qu'elles sont de nature à définir des droits que les particuliers sont en mesure de faire valoir à l'égard de l'État membre concerné (voir, notamment, arrêts du 19 janvier 1982, *Becker*, 8/81, Rec. p. 53, point 25, et du 20 mai 2003, *Österreichischer Rundfunk e.a.*, C-465/00, C-138/01 et C-139/01, Rec. p. I-4989, point 98).
- 29 Dès lors, les particuliers sont fondés à invoquer devant le juge national, à l'encontre de l'État membre en cause, les dispositions d'une directive qui apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, dans tous les cas où la pleine application de celle-ci n'est pas effectivement assurée, c'est-à-dire non seulement en cas d'absence de transposition ou de transposition incorrecte de cette directive, mais aussi dans le cas où les mesures nationales qui transposent correctement ladite directive ne sont pas appliquées de manière à atteindre le résultat qu'elle vise (arrêt du 11 juillet 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, Rec. p. I-6325, point 27).
- 30 La Cour a déjà jugé que, dans la mesure où les organismes et les activités pour lesquelles la règle du non-assujettissement joue sont clairement déterminés par

l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, cette disposition répond aux critères de l'effet direct (arrêt Comune di Carpaneto Piacentino e.a., précité, points 31 et 33).

31 Par conséquent, dès lors que sont remplies les conditions rappelées aux points 28 et 29 du présent arrêt, un particulier qui se trouve en concurrence avec un organisme de droit public et qui allègue le non-assujettissement à la TVA de cet organisme ou l'imposition trop basse auquel ce dernier est soumis, pour les activités qu'il exerce en tant qu'autorité publique, est fondé à invoquer devant le juge national l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive, dans le cadre d'un litige, tel que celui au principal, opposant un particulier à l'administration fiscale nationale.

32 À la lumière de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la question posée qu'un particulier qui se trouve en concurrence avec un organisme de droit public et qui allègue le non-assujettissement à la TVA de cet organisme ou l'imposition trop basse à laquelle ce dernier est soumis, pour les activités qu'il exerce en tant qu'autorité publique, est fondé à invoquer l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive, dans le cadre d'un litige, tel que celui au principal, opposant un particulier à l'administration fiscale nationale.

Sur les dépens

33 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

Un particulier qui se trouve en concurrence avec un organisme de droit public et qui allègue le non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de cet organisme ou l'imposition trop basse à laquelle ce dernier est soumis, pour les activités qu'il exerce en tant qu'autorité publique, est fondé à invoquer l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, 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, dans le cadre d'un litige, tel que celui au principal, opposant un particulier à l'administration fiscale nationale.

Signatures