

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M^{ME} JULIANE KOKOTT

présentées le 17 juin 2010¹

I — Introduction

1. De minimis non curat lex, comme le disent aussi bien un adage latin que la sixième directive 77/388/CEE² et la directive 2006/112/CE³, laquelle remplace désormais la sixième directive. Ces directives autorisent les États membres à accorder une franchise de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») aux petites entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas un certain montant.

2. Toutefois, cette franchise de taxe n'est ouverte qu'aux résidents. Le droit de l'Union dérivé prévoit donc expressément une différence de traitement fondée sur le lieu d'établissement de l'assujetti.

3. M^{me} Schmelz, la demanderesse au principal, tire des recettes en Autriche de la mise en location d'un appartement, lesquelles sont inférieures au chiffre d'affaires plafond ouvrant droit à la franchise de taxe accordée aux petites entreprises. Pourtant, la franchise de taxe en Autriche lui est refusée au motif

qu'elle ne vit pas dans ce pays. L'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (chambre fiscale indépendante de Vienne) (Autriche) se demande si les dispositions concernées des directives et des textes de transposition nationaux sont compatibles avec les libertés fondamentales et avec le principe général d'égalité de traitement. Les États membres intervenus à l'instance devant la Cour, ainsi que le Conseil de l'Union européenne et la Commission européenne, estiment que la différence de traitement en cause est en principe justifiée. Ils considèrent que l'atteinte aux libertés fondamentales qui en résulterait éventuellement est justifiée afin de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et de prévenir le risque d'abus.

II — Le cadre juridique

A — *Le droit de l'Union*

1. Le traitement fiscal des revenus locatifs

4. Aux termes de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, l'affermage et la location

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — 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».

3 — Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

de biens immeubles sont exonérés de TVA. Cependant, l'acte d'adhésion⁴ autorise la République d'Autriche à appliquer un taux réduit à la location de biens immobiliers à usage résidentiel jusqu'au 31 décembre 1998. Ce délai a été prorogé jusqu'à nouvel ordre en vertu de l'article 28, paragraphe 2, sous j), de la sixième directive dans sa version résultant de la directive 2000/17/CE⁵, disposition qui est actuellement reprise dans l'article 117, paragraphe 2, de la directive 2006/112.

2. Le régime particulier des petites entreprises

5. Dans la ligne de la deuxième directive sur la TVA⁶, l'article 24 de la sixième directive autorisait les États membres à appliquer un régime particulier aux petites entreprises (ci-après le «régime des petites entreprises»). Aux termes de ladite disposition:

«1. Les États membres qui rencontreraient des difficultés pour l'assujettissement des petites entreprises au régime normal de la taxe,

en raison de leur activité ou de leur structure, ont la faculté, dans les limites et conditions qu'ils fixent — mais sous réserve de la consultation prévue à l'article 29 — d'appliquer des modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe, notamment des régimes de forfait, sans qu'il puisse en résulter un allègement de l'impôt.

2. Jusqu'à une date qui sera arrêtée par le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, mais qui ne pourra être postérieure à la suppression des taxations à l'importation et des détaxations à l'exportation pour les échanges entre les États membres:

- a) les États membres qui ont usé de la faculté prévue à l'article 14 de la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 pour introduire des franchises ou des atténuations dégressives de la taxe peuvent les maintenir ainsi que leurs modalités d'application, si elles sont conformes au système de la taxe sur la valeur ajoutée.

Les États membres qui appliquent une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à la contre-valeur en monnaie nationale de 5 000 unités de compte européennes au taux de conversion du jour de l'adoption de la présente directive peuvent augmenter cette franchise en la portant jusqu'à 5 000 unités de compte européennes.

4 — Acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume de Norvège, de la République d'Autriche, de la République de Finlande et du Royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 1994, C 241, p. 21, ci-après l'«acte d'adhésion»).

5 — Directive du Conseil du 30 mars 2000, modifiant la directive 77/388 (JO L 84, p. 24).

6 — Deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303).

Les États membres qui appliquent une atténuation dégressive de la taxe ne peuvent ni relever la limite supérieure de cette atténuation, ni rendre plus favorables les conditions de son octroi;

- b) les États membres qui n'ont pas usé de cette faculté peuvent octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale de 5 000 unités de compte européennes au taux de conversion du jour de l'adoption de la présente directive. Ils peuvent appliquer, le cas échéant, une atténuation dégressive de la taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel excède le plafond fixé par ces États pour l'application de la franchise;

- c) les États membres qui appliquent une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est égal ou supérieur à la contre-valeur en monnaie nationale de 5 000 unités de compte européennes au taux de conversion du jour de l'adoption de la présente directive peuvent l'augmenter afin de maintenir sa valeur réelle.

3. Les notions de franchise et d'atténuation dégressive s'appliquent aux livraisons de biens et aux prestations de services effectuées par les petites entreprises.

Les États membres ont la faculté d'exclure du régime prévu au paragraphe 2 certaines opérations. En tout état de cause, le paragraphe 2 n'est pas applicable aux opérations visées à l'article 4 paragraphe 3.

4. Le chiffre d'affaires qui sert de référence pour l'application du paragraphe 2 est constitué par le montant hors taxe sur la valeur ajoutée des livraisons de biens et des prestations de services définies aux articles 5 et 6, pour autant qu'elles soient imposées, y compris les opérations exonérées avec remboursement des taxes payées au stade antérieur en vertu de l'article 28 paragraphe 2, ainsi que par le montant des opérations exonérées en vertu de l'article 15 et par le montant des opérations immobilières, des opérations financières visées à l'article 13 sous B sous d), des prestations des assurances, à moins que ces opérations n'aient le caractère d'opérations accessoires.

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

5. Les assujettis qui bénéficient de la franchise de la taxe n'ont pas le droit de déduire conformément à l'article 17 ni de faire apparaître la taxe sur leurs factures ou sur tout autre document en tenant lieu.

6. Les assujettis susceptibles de bénéficier de la franchise de la taxe peuvent opter soit pour le régime normal d'application de la taxe sur

la valeur ajoutée, soit pour l'application des modalités simplifiées visées au paragraphe 1. Dans ce cas, ils bénéficient des atténuations dégressives de la taxe prévues éventuellement par la législation nationale.

communautaires dans ce domaine, la République d'Autriche peut exonérer de la TVA les personnes assujetties dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à l'équivalent en monnaie nationale de 35 000 écus.»

[...]»

6. En application de la directive 92/11/CEE⁷, l'article 28 decies a été inséré dans la sixième directive. Cette disposition a ajouté l'alinéa suivant à l'article 24, paragraphe 3, de la sixième directive:

«En tout état de cause, les livraisons de moyens de transport neufs effectuées dans les conditions prévues à l'article 28 quater titre A ainsi que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays sont exclues du bénéfice de la franchise de taxe prévue au paragraphe 2.»

7. La règle suivante s'applique à la République d'Autriche en vertu de l'annexe XV, intitulée «Liste prévue à l'article 151 de l'acte d'adhésion», point IX, intitulé «Fiscalité» point 2, sous c), de l'acte d'adhésion⁸:

«En application de l'article 24 paragraphes 2 à 6 et en attendant l'adoption de dispositions

8. Les dispositions de l'article 24 et de l'article 24 bis, qui a introduit le plafond de chiffre d'affaires dans la sixième directive, ont été reprises, avec quelques modifications rédactionnelles, dans la directive 2006/112, aux articles 281 à 294. Aux termes des dispositions pertinentes de cette directive:

«Article 282

Les franchises et les atténuations prévues à la présente section s'appliquent aux livraisons de biens et aux prestations de services effectuées par les petites entreprises.

Article 283

1. Sont exclues du bénéfice du régime prévu à la présente section les opérations suivantes:

[...]

c) les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la TVA est due.

7 — Directive du Conseil du 14 décembre 1992 modifiant la directive 77/388 (JO L 384, p. 47).

8 — Précité à la note 4.

[Les articles 284 à 286 concernent les États qui appartenaient à la Communauté européenne avant le 1^{er} janvier 1978 et correspondent pour l'essentiel à l'article 24, paragraphe 2, de la sixième directive.]

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

Article 287

Les États membres ayant adhéré après le 1^{er} janvier 1978 peuvent octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale des montants suivants au taux du jour de leur adhésion:

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

[...]

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

4) l'Autriche: 35 000 écus;

[...]

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

Article 288

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

Article 289

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

Les assujettis qui bénéficient de la franchise de taxe n'ont pas le droit de déduire la TVA conformément aux articles 167 à 171 et aux articles 173 à 177 ni de la faire apparaître sur leurs factures.

Article 290

Les assujettis susceptibles de bénéficier de la franchise de taxe peuvent opter soit pour le régime normal d'application de la TVA, soit pour l'application des modalités simplifiées visées à l'article 281. Dans ce cas, ils bénéficient des atténuations dégressives de la taxe prévues éventuellement par la législation nationale.»

jusqu'en 2006, 30 000 euros à partir de 2007]. Les opérations accessoires, y compris les cessions d'entreprise, n'entrent pas dans le calcul de ce plafond. En cas de dépassement exceptionnel du plafond, à hauteur d'un montant inférieur ou égal à 15 % de celui-ci, au cours d'une période de cinq années civiles, on considère que le plafond n'a pas été dépassé. [...]»

B — Le droit national

9. En vertu de l'article 6, paragraphe 1, point 16, de la loi de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 1994) dans sa version applicable au litige au principal, l'affermage et la location de biens immeubles sont en principe exonérés de TVA. Toutefois, la location (octroi du droit de jouissance) de biens immeubles à usage résidentiel n'est pas exonérée.

11. Aux termes de l'article 6, paragraphe 3, de la loi de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires:

«L'entreprise dont les opérations sont exonérées en application de l'article 6, paragraphe 1, point 27, peut, avant l'expiration du délai de réclamation de l'avis d'imposition, déclarer par écrit au centre des impôts qu'elle renonce à l'application de cette disposition. Cette déclaration lie l'assujetti pour une durée minimale de cinq années civiles. Elle ne peut être révoquée qu'avec effet au début d'une année civile. La révocation doit être signifiée au plus tard avant la fin du premier mois civil de l'année civile en question.»

10. Sont en outre exonérés de TVA, aux termes de l'article 6, paragraphe 1, point 27, de la loi de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires:

«Les opérations réalisées par les petites entreprises. Est une petite entreprise une entreprise qui a une résidence ou un établissement à l'intérieur du pays et dont les opérations visées à l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 et 2, n'excèdent pas 22 000 euros au cours de la période d'imposition [rédaction applicable

III — Les faits du litige au principal et les questions préjudicielles

12. M^{me} Schmelz est de nationalité allemande et est domiciliée en Allemagne. Elle est

propriétaire d'un appartement en Autriche, qu'elle donne à bail moyennant un loyer mensuel de 330 euros sans les charges. Elle ne facture pas de taxe sur le chiffre d'affaires.

13. Les autorités fiscales autrichiennes ont fixé la taxe sur le chiffre d'affaires applicable à ces revenus locatifs, après déduction de la taxe versée en amont, à la somme de 334,93 euros pour l'année 2006 et à la somme de 316,15 euros pour l'année 2007. D'après ses déclarations, M^{me} Schmelz n'a pas perçu d'autres recettes sur le territoire communautaire durant les années litigieuses⁹.

14. M^{me} Schmelz, estimant qu'elle n'était pas tenue de verser de taxe sur le chiffre d'affaires en raison du régime particulier des petites entreprises, a formé un recours contre les avis d'imposition concernés devant l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, lequel a déferé à la Cour les questions préjudicielles suivantes, par décision du 4 mars 2009:

«1) Le membre de phrase 'ainsi que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays' figurant à l'article 24, paragraphe 3, et à l'article 28 decies de la sixième directive

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 (ci-après la 'sixième directive'), dans la rédaction du point 21 de l'article 1^{er} de la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388/CEE et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ainsi qu'un régime transposant cette disposition en droit national, violent-ils le traité instituant la Communauté européenne (ci-après le traité 'CE'), notamment l'interdiction de discrimination (article 12 CE), la liberté d'établissement (articles 43 CE et suivants), la libre prestation des services (articles 49 CE et suivants), ou des droits fondamentaux communautaires (principe communautaire d'égalité) parce que cette disposition a pour effet que des citoyens de l'Union qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays concerné sont exclus de la franchise prévue à l'article 24, paragraphe 2, de la sixième directive (régime particulier des petites entreprises) tandis que des citoyens de l'Union qui sont établis à l'intérieur du pays concerné peuvent bénéficier de cette franchise dans la mesure où l'État membre concerné accorde une franchise aux petites entreprises dans des conditions conformes à la directive?

2) Le membre de phrase 'les livraisons de biens et les prestations de services

⁹ — C'est ce qu'il ressort d'une communication ultérieure de la juridiction de renvoi, en date du 17 mars 2009.

effectuées par un assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la TVA est due' figurant à l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la 'directive TVA'), ainsi qu'un régime transposant cette disposition en droit national, violent-ils le traité instituant la Communauté européenne (ci-après le traité 'CE'), notamment l'interdiction de discrimination (article 12 CE), la liberté d'établissement (articles 43 CE et suivants), la libre prestation des services (articles 49 CE et suivants), ou des droits fondamentaux communautaires (principe communautaire d'égalité) parce que cette disposition a pour effet que des citoyens de l'Union qui ne sont pas établis dans l'État membre concerné sont exclus de la franchise prévue aux articles 282 et suivants de la directive TVA (régime particulier des petites entreprises) tandis que des citoyens de l'Union qui sont établis dans l'État membre concerné peuvent bénéficier de cette franchise dans la mesure où l'État membre concerné accorde une franchise aux petites entreprises dans des conditions conformes à la directive?

- 3) En cas de réponse affirmative à la première question: le membre de phrase 'ainsi que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays' figurant à l'article 24,

paragraphe 3, et à l'article 28 desies de la sixième directive est-il non valide au sens de l'article 234, premier alinéa, sous b), CE?

- 4) En cas de réponse affirmative à la deuxième question: le membre de phrase 'les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la TVA est due' figurant à l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA est-il non valide au sens de l'article 234, premier alinéa, sous b), CE?
- 5) En cas de réponse affirmative à la troisième question: y a-t-il lieu d'entendre par le 'chiffre d'affaires annuel' visé à l'annexe XV du traité entre le Royaume de Belgique, le Royaume de Danemark, la République fédérale d'Allemagne, la République hellénique, le Royaume d'Espagne, la République française, l'Irlande, la République italienne, le Grand-Duché de Luxembourg, le Royaume des Pays Bas, la République portugaise, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (États membres de l'Union européenne) et le Royaume de Norvège, la République d'Autriche, la République de Finlande, le Royaume de Suède, relatif à l'adhésion du Royaume de Norvège, de la République d'Autriche, de la République de Finlande et du Royaume de Suède à l'Union européenne (traité d'adhésion), section IX 'Fiscalité',

point 2, sous c), ainsi qu'à l'article 24 de la sixième directive, le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise au cours d'une année dans l'État membre concerné au titre duquel le bénéfice du régime des petites entreprises est demandé ou bien le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise au cours d'une année sur l'ensemble du territoire communautaire?

IV — Appréciation juridique

A — Admissibilité de la demande de décision préjudicielle

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

16. Le Conseil soulève la question de l'irrecevabilité de la demande de décision préjudicielle. Selon lui, ce n'est qu'après avoir déposé sa demande de décision préjudicielle que la juridiction de renvoi a précisé que M^{me} Schmelz ne percevait pas, sur le territoire communautaire, d'autres recettes que celles découlant de la location de son appartement en Autriche. Le Conseil estime que, si la juridiction de renvoi avait été en possession de cette information dès la date de la demande de décision préjudicielle, elle aurait peut-être pu se passer d'un renvoi préjudiciel, étant donné que M^{me} Schmelz doit alors être considérée comme une assujettie établie en Autriche.

15. Sont intervenus à l'instance les gouvernements autrichien, allemand et grec ainsi que le Conseil et la Commission, étant précisé que le gouvernement grec a uniquement présenté des observations écrites et que le gouvernement allemand a uniquement présenté des observations orales.

17. À cet égard, il y a lieu de rappeler que, dans le cadre d'une procédure visée à l'article 234 CE, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur

l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer¹⁰.

18. Dès lors, la Cour ne peut rejeter une demande de décision préjudicielle que lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation du droit de l'Union sollicitée n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées¹¹.

19. En ce qui concerne la présente affaire, relevons que la juridiction de renvoi n'a fait que transmettre une information communiquée par M^{me} Schmelz. Or, on ne sait pas si la juridiction de renvoi a déjà établi définitivement les faits de l'affaire en ce qui concerne cette déclaration. Cependant, cela ne s'oppose pas à la recevabilité de la demande de décision préjudicielle, car il appartient en principe à la juridiction de renvoi d'apprécier à quel stade de la procédure elle juge utile de saisir la Cour¹².

10 — Voir, notamment, arrêts du 18 juillet 2007, Lucchini (C-119/05, Rec. p. I-6199, point 43); du 22 décembre 2008, Magoora (C-414/07, Rec. p. I-10921, point 22), et du 18 mars 2010, Alassini (C-317/08 à C-320/08, Rec. p. I-2213, point 25).

11 — Voir, notamment, arrêts du 13 mars 2001, PreussenElektra (C-379/98, Rec. p. I-2099, point 39); Magoora (précité à la note 10, point 23), et Alassini (précité à la note 10, point 26).

12 — Voir, en ce sens, arrêts du 1^{er} avril 1982, Holdijk e.a. (141/81 à 143/81, Rec. p. 1299, point 5), et du 9 décembre 2003, Gasser (C-116/02, Rec. p. I-14693, point 27).

20. D'ailleurs, même à supposer exacte l'information donnée par M^{me} Schmelz, il n'en résulte pas que la réponse aux questions préjudicielles ne soit pas manifestement nécessaire à la solution du litige au principal. En effet, il n'est aucunement évident que M^{me} Schmelz doive être considérée comme établie en Autriche au motif que les seules opérations taxables qu'elle réalise se limitent à la mise en location de son appartement en Autriche, ce qui lui ouvrirait indubitablement droit à la franchise de taxe.

21. Par conséquent, il convient de répondre aux questions préjudicielles.

B — La réponse aux questions préjudicielles

22. Les première et deuxième questions, les troisième et quatrième questions ainsi que les cinquième et sixième questions portent respectivement sur la même problématique. Elles se distinguent uniquement par le fait qu'elles se rapportent aux dispositions de la sixième directive (première, troisième et cinquième questions) ou aux dispositions correspondantes de la directive 2006/112 (deuxième, quatrième et sixième questions).

23. Aux termes de son troisième considérant, la directive 2006/112 représente une refonte de la sixième directive, sans que cela provoque

en principe des changements de fond dans la législation existante. Les dispositions qui ont cependant été substantiellement modifiées à l'occasion de la refonte sont, aux termes de ce même considérant, reprises de manière exhaustive dans les dispositions sur la transposition et l'entrée en vigueur de la directive (article 412). Or, les dispositions relatives aux petites entreprises (articles 281 et suivants) n'y sont pas mentionnées. Par conséquent, il n'est pas nécessaire de procéder à une analyse distincte de la question sur le fondement de la sixième directive, d'une part, et sur celui de la directive 2006/12, d'autre part.

24. Ces trois questions de fond sont d'ailleurs intrinsèquement liées. À cet égard, la juridiction de renvoi met au premier plan la question de la compatibilité des dispositions en cause avec les libertés fondamentales (première et deuxième questions préjudicielles).

25. Les troisième et quatrième questions ne sont posées que dans l'hypothèse d'une *violation* des libertés fondamentales par les dispositions des directives en cause et visent à obtenir des éclaircissements sur les conséquences qu'il conviendrait alors d'en tirer.

26. La juridiction de renvoi défère les cinquième et sixième questions en postulant que la limitation du régime des petites entreprises aux résidents n'est *pas contraire* aux libertés fondamentales. Ces questions sont axées sur l'interprétation des dispositions, plus exactement sur l'interprétation de la notion de chiffre d'affaires annuel qui y est employée,

laquelle joue un rôle décisif pour se voir reconnaître le statut de petite entreprise. L'Unabhängiger Finanzsenat envisage l'alternative entre se baser uniquement sur l'État du siège ou du domicile et se baser sur le chiffre d'affaires global réalisé sur l'ensemble du territoire communautaire.

27. Avant d'examiner plus en détail les différentes questions déferées, j'aimerais commencer par quelques réflexions sur la nature du régime des petites entreprises en tant que régime particulier et sur les objectifs poursuivis par ce régime. En particulier, il conviendrait d'élucider la question de savoir dans quelle mesure le législateur de l'Union et les États membres sont liés par les libertés fondamentales et les principes généraux du droit de l'Union dans la définition du régime de la franchise de taxe en faveur des petites entreprises.

1. Remarques liminaires

a) Le régime des petites entreprises en tant que régime particulier

28. En principe, toutes les opérations énumérées à l'article 2 de la directive 2006/112 que réalise un assujetti au sens de l'article 9 de ladite directive sont soumises à la TVA.

Cependant, cette directive elle-même prévoit un nombre considérable d'exonérations en faveur de prestations spécifiques, souvent pour remplir des objectifs sociopolitiques.

29. De plus, la directive ouvre aux États membres la faculté d'appliquer des régimes particuliers (titre XII) et des dérogations (titre XIII) s'écartant du système harmonisé. Le régime des petites entreprises fait partie de ces régimes particuliers.

30. Comme la Cour l'a constaté à plusieurs reprises, cette harmonisation, telle qu'elle a été réalisée par des directives successives et, notamment, par la sixième directive, n'est donc encore qu'une harmonisation partielle¹³. L'harmonisation envisagée n'est pas encore réalisée dans la mesure où les États membres ont été autorisés à maintenir ou à adopter certaines dispositions juridiques nationales qui seraient, sans ladite autorisation, incompatibles avec cette directive¹⁴.

31. L'article 14 de la deuxième directive¹⁵ autorisait déjà les États membres à maintenir la franchise de TVA en faveur des petites

entreprises et renonçait sur ce point à une harmonisation complète des dispositions nationales¹⁶. Ce régime particulier a été repris (avec quelques prescriptions plus précises) à l'article 24 de la sixième directive et enfin aux articles 281 et suivants de la directive 2006/112¹⁷. Dans sa proposition de sixième directive¹⁸, la Commission a apporté la précision suivante sur ce point:

«La franchise et la décote sont susceptibles de jouer un certain rôle pour résoudre les difficultés que peuvent éprouver les plus petites entreprises dans l'application de la taxe sur la valeur ajoutée. De plus, elles peuvent simplifier la tâche des administrations fiscales. Il n'en reste pas moins qu'un système de franchise et de décote ne peut pas être considéré comme normal dans le cadre d'un impôt général sur la consommation, tel que la taxe sur la valeur ajoutée. D'autre part, la coexistence de régimes nationaux particuliers différents peut constituer un obstacle à la suppression des frontières fiscales. C'est la raison

13 — Arrêts du 5 décembre 1989, ORO Amsterdam Beheer et Concerto (C-165/88, Rec. p. 4081, point 21); du 7 décembre 2006, Eurodental (C-240/05, Rec. p. I-11479, point 50), et du 12 juin 2008, Commission/Portugal (C-462/05, Rec. p. I-4183, point 51).

14 — Voir en ce sens, par rapport aux règles particulières prévues à l'article 28 de la sixième directive, arrêts du 13 juillet 2000, Idéal tourisme (C-36/99, Rec. p. I-6049, point 38); Eurodental (précité à la note 13, point 51), et Commission/Portugal (précité à la note 13, point 52).

15 — Précité à la note 6.

16 — Voir sixième considérant de la deuxième directive.

17 — Voir, sur la nature de régime spécial national du régime des petites entreprises, quinzième considérant de la sixième directive ainsi que quarante-neuvième considérant, rédigé à l'identique, de la directive 2006/112: «En ce qui concerne les petites entreprises, il importe de permettre aux États membres de continuer à appliquer leurs régimes particuliers conformément à des dispositions communes et en vue d'une harmonisation plus poussée».

18 — Proposition de la sixième directive du Conseil 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, présentée par la Commission le 29 juin 1973, *Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 31.

essentielle pour laquelle les dispositions proposées présentent un caractère transitoire.»

permet aux États membres d'adapter le régime des petites entreprises à leur structure économique et administrative nationale.

32. Étant donné que le régime des petites entreprises représente donc un régime spécial qui n'a pas été entièrement harmonisé et qui s'écarte du régime général de la TVA, il doit être interprété de manière stricte et ne doit être appliqué que dans la mesure nécessaire pour atteindre son objectif¹⁹.

33. L'exonération des petites entreprises a pour but de renforcer la compétitivité de ce groupe d'opérateurs économiques. Elle vise en outre à leur épargner la dépense qu'entraînerait le versement de la TVA, qui les toucherait de manière disproportionnée au regard de la faible ampleur de leurs activités. Parallèlement, cette franchise de taxe va dans le sens de la simplification administrative, car elle dispense le fisc de devoir recouvrer de petites sommes auprès d'une multitude de petites entreprises.

34. Le droit de l'Union laisse à cet égard aux États membres une certaine marge discrétionnaire s'agissant de fixer le plafond de chiffre d'affaires en deçà duquel une entreprise peut bénéficier de cette franchise spéciale. Cela

35. Le régime des petites entreprises ne doit bénéficier qu'aux entreprises qui n'ont réellement qu'une activité économique limitée. Les parties intervenantes estiment que la limitation de la franchise de taxe aux petites entreprises établies sur le territoire national permet d'atteindre cet objectif. Elles considèrent que cette limitation empêche que des entreprises ne profitent abusivement de la franchise dans plusieurs États en même temps et que cet avantage fiscal ne profite en fin de compte à des entreprises qui ne sont pas en réalité des petites entreprises. De plus, la limitation du dispositif de franchise aux seuls assujettis résidents assure que le fisc peut à tout moment vérifier sans restriction si les conditions permettant de bénéficier de la franchise sont bien remplies.

b) Conséquences de l'harmonisation partielle sur la sujétion à un droit de l'Union de rang supérieur

36. On peut se demander si les États membres et le législateur de l'Union sont liés par les libertés fondamentales et par les principes généraux du droit également dans les domaines qui n'ont pas fait l'objet d'une harmonisation totale.

¹⁹ — Arrêt du 28 septembre 2006, Commission/Autriche (C-128/05, Rec. p. I-9265, point 22) renvoyant aux arrêts du 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin (C-308/96 et C-94/97, Rec. p. I-6229, point 34), et du 8 décembre 2005, Jyske Finans (C-280/04, Rec. p. I-10683, point 35). Voir en outre à cet égard arrêt du 6 juillet 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Rec. p. I-6269, point 23).

37. La Commission, se fondant sur l'arrêt *Idéal tourisme*²⁰, défend la thèse selon laquelle les États membres ne violent pas le droit de l'Union en adoptant des dispositions dérogeant au système commun de TVA dans un domaine partiellement harmonisé. Cependant, lorsqu'ils font usage d'une possibilité d'aménagement offerte par la directive, ils doivent tenir compte des dispositions fondamentales du droit primaire de l'Union. En ce cas, les dispositions nationales dérogatoires sont conformes au droit de l'Union pour autant qu'elles respectent les exigences des directives et que les éventuelles restrictions des libertés fondamentales soient justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général.

38. Dès lors, s'il devait y avoir violation du droit de l'Union, cela serait dû non pas à la directive, mais au fait que l'État membre concerné a fait de sa faculté d'exonération un usage non motivé par une raison impérieuse d'intérêt général.

39. Je ne saurais approuver sans réserves le point de vue exprimé par la Commission.

40. Il est vrai que les assujettis sont traités de manière différente, selon les dispositions internes qui leur sont applicables, en raison du fait que ce domaine n'est pas totalement harmonisé. Ainsi, les entreprises en Espagne

bénéficient de la franchise de taxe réservée aux petites entreprises lorsque leur chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas la contre-valeur de 10 000 écus, alors que ce plafond est fixé à la somme de 35 000 écus pour les assujettis autrichiens²¹. Il ne s'agit cependant pas là d'une discrimination en raison de la nationalité, puisque cette différence de traitement n'est pas imputable à une autorité et n'est pas réalisée au sein du même système juridique, mais résulte de la coexistence de dispositions non harmonisées en vigueur dans différents États membres²². La Cour a été confrontée à une situation comparable dans l'affaire *Idéal tourisme*, précité²³.

41. Il est également vrai que, lorsque les États membres font usage du pouvoir qui leur est reconnu par la directive en appliquant un régime particulier s'écartant du système commun de TVA, ils se trouvent dans le champ d'application du droit de l'Union²⁴. S'il est vrai que, dans un secteur n'ayant pas fait l'objet d'une harmonisation complète au niveau du droit de l'Union, les États membres demeurent, en principe, compétents pour définir les conditions d'exercice des activités dans ce secteur, il n'en reste pas moins qu'ils

21 — Voir article 287, points 2 et 4, de la directive 2006/112.

22 — Voir, en ce sens, arrêts du 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres* (C-513/04, Rec. p. I-10967, point 20); du 12 février 2009, *Block* (C-67/08, Rec. p. I-883, point 28), et du 15 avril 2010, *CIBA* (C-96/08, Rec. p. I-2911, point 25).

23 — Voir également à cet égard points 32 et suiv. de mes conclusions dans l'affaire *Marks & Spencer* (arrêt du 10 avril 2008, C-309/06, Rec. p. I-2283).

24 — Voir, en ce sens, arrêt *Marks & Spencer* (précité à la note 23, points 33 et 34), ainsi que points 28 et suiv. de mes conclusions dans cette affaire.

20 — Arrêt *Idéal tourisme* (précité à la note 14, point 38).

doivent exercer leurs compétences dans le respect des libertés fondamentales²⁵.

42. Cependant, la différence de traitement litigieuse n'est pas imputable en l'espèce à la coexistence de dispositions nationales non harmonisées ou à l'exploitation d'une marge de manœuvre laissée au droit interne. En réalité, l'article 24, paragraphe 3, de la sixième directive ainsi que l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 excluent impérativement du bénéfice du régime de franchise de taxe les prestations effectuées par un assujetti non résident.

43. Dans l'hypothèse où cette différence de traitement en raison du domicile ou du siège de l'assujetti, fixée dans les directives, ne serait pas conforme au traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ou aux principes de droit applicables à son exécution, les États membres n'ont alors plus aucune marge de manœuvre pour procéder à une transposition des directives qui soit conforme au droit de l'Union. Ils n'ont pas le droit d'étendre le régime des petites entreprises notamment aux prestations effectuées par des assujettis non-résidents. C'est uniquement en abolissant le régime des petites entreprises qu'ils pourraient garantir l'égalité de traitement des

petites entreprises résidentes et des petites entreprises non résidentes.

44. Une disposition de directive qui accorde aux États membres une faculté d'agir de manière contraire au droit de l'Union et qui ne leur laisse pas de marge d'appréciation pour que cette faculté puisse être exercée dans le respect du droit de l'Union serait elle-même tout aussi illicite qu'une disposition interne par laquelle un État membre a fait usage d'une telle faculté²⁶.

45. C'est pourquoi il convient avant tout, pour répondre aux première et deuxième questions, de vérifier si les dispositions en cause des directives sont contraires à des dispositions supérieures du droit de l'Union. Si tel était le cas, les mesures nationales de mise en œuvre de ces dispositions des directives violeraient le droit primaire de l'Union de la même manière que les dispositions des directives elles-mêmes²⁷.

25 — Arrêts du 29 novembre 2007, Commission/Autriche (C-393/05, Rec. p. I-10195, point 29); du 29 novembre 2007, Commission/Allemagne (C-404/05, Rec. p. I-10239, point 31), et du 22 octobre 2009, Commission/Portugal (C-438/08, Rec. p. I-10219, point 27).

26 — Voir, à cet égard, arrêt du 27 juin 2006, Parlement/Conseil dit «regroupement familial» (C-540/03, Rec. p. I-5769), dans lequel la Cour a également examiné la question de savoir si les dispositions de la directive attaquée autorisaient les États membres à agir de manière illicite ou si elles leur laissaient une marge d'appréciation suffisante pour procéder à mettre en œuvre la directive dans le respect du droit de l'Union (voir, notamment, points 76, 90, 103 et 104 de l'arrêt).

27 — Relevons toutefois qu'il n'appartient pas à la Cour, dans le cadre de la procédure préjudicielle, d'apprécier la conformité d'une législation nationale avec le droit de l'Union. C'est toujours aux juridictions de l'État membre qu'il revient de tirer les conséquences de l'interprétation du droit de l'Union donnée par la Cour en écartant éventuellement une disposition nationale incompatible [cela ressort d'une jurisprudence constante; voir, notamment, arrêts du 31 janvier 2008, Centro Europa 7 (C-380/05, Rec. p. I-349, points 49 et 50), et du 26 janvier 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Rec. p. I-635, point 23)].

46. La validité des dispositions litigieuses des directives ne peut toutefois pas être appréciée sans avoir au préalable mis au clair leur portée. C'est la raison pour laquelle j'aborderai les cinquième et sixième questions avant de retourner aux première et deuxième questions.

2. Sur les cinquième et sixième questions préjudicielles

47. En ce qui concerne la réponse aux cinquième et sixième questions préjudicielles, les parties qui ont présenté des observations ont défendu des points de vue différents. La Commission estime que, pour apprécier la qualité de petite entreprise, il convient de prendre en considération le chiffre d'affaires annuel réalisé sur l'ensemble du territoire communautaire. Les gouvernements autrichien et allemand estiment pour leur part que seules doivent être prises en compte les recettes réalisées dans l'État d'établissement de l'entreprise.

48. Étant donné que l'énoncé des dispositions en cause ne permet pas de tirer de conclusions claires sur l'interprétation qu'il conviendrait de retenir, la portée des dispositions litigieuses doit être appréciée au terme d'une interprétation téléologique.

49. La Commission justifie son interprétation avant tout par l'objectif du régime,

qui consiste à exonérer les entreprises dont l'activité économique est effectivement modeste. Selon le principe de l'unité d'entreprise consacré par la directive, c'est l'ensemble des activités exercées sur la totalité du territoire de l'Union qui doit être pris en considération. Si, pour calculer le montant du chiffre d'affaires en deçà duquel s'applique le régime des petites entreprises, l'on devait tenir compte uniquement des recettes perçues dans l'État du domicile ou du siège, l'avantage découlant de ce régime pourrait alors théoriquement bénéficier aux entreprises qui, compte tenu de leurs activités à l'étranger, dépassent le chiffre d'affaires maximal²⁸.

50. Les gouvernements autrichien et allemand mettent quant à eux l'objectif de la simplification administrative au premier plan.

51. Rappelons à cet égard que l'exonération des petites entreprises repose sur des dispositions qui ne sont pas pleinement harmonisées et qui ne profitent qu'aux assujettis établis sur le territoire national. Cette restriction de la franchise de taxe aux seuls assujettis résidents est avant tout motivée par le fait que seules les activités des petites entreprises

28 — Les arguments développés par l'avocat général Sharpston au point 39 de ses conclusions dans l'affaire *Commission/Autriche* pourraient être également compris en ce sens (arrêt précité à la note 19). Cependant, cette affaire concernait justement le calcul des recettes non pas par l'État du siège de l'entreprise, mais par un État dans lequel l'assujetti n'est pas établi.

établies sur le territoire national peuvent être contrôlées sans trop de difficultés par le fisc.

52. Si, pour calculer le chiffre d'affaires annuel, il fallait également prendre en compte les recettes que des petites entreprises établies sur le territoire national réalisent dans d'autres États membres, les autorités fiscales de l'État d'établissement seraient alors contraintes de mener des enquêtes difficiles en demandant l'assistance des autorités fiscales d'autres États membres afin de contrôler les déclarations des entreprises concernant ces autres États. Comme l'explique à juste titre le gouvernement allemand, la simple détermination des recettes réalisées serait à cet égard insuffisante. En effet, il conviendrait alors de vérifier également par exemple s'il s'agit de recettes qui doivent être prises en compte dans le calcul du chiffre d'affaires maximum au sens de l'article 288 de la directive 2006/112.

53. Même si l'État du siège peut faire usage des mécanismes prévus dans le règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil, du 7 octobre 2003, concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92²⁹, pour recueillir des renseignements dans d'autres États membres, la nécessité de procéder aux vérifications nécessaires priverait le régime des petites entreprises de son effet de simplification.

54. Certes, la directive a pour but non pas seulement de permettre une simplification, mais également d'encourager les petites entreprises. Cet objectif risque de ne pouvoir être réalisé que partiellement si le chiffre d'affaires est calculé sans prendre en compte les recettes réalisées hors de l'État d'établissement de l'entreprise. En effet, cela pourrait dans certains cas permettre à certaines entreprises de bénéficier de la franchise de taxe alors même que leur chiffre d'affaires total réalisé dans l'Union dépasserait le plafond d'application du régime des petites entreprises.

55. À cet égard, il convient cependant de tenir compte du fait que les petits entrepreneurs déploient normalement leur activité économique au niveau local, à proximité de leur siège ou de leur domicile. Le fait qu'ils perçoivent en outre des recettes dans d'autres États membres, lesquelles, si on les ajoute au chiffre d'affaires réalisé sur le territoire national, entraîneraient un dépassement du chiffre d'affaires plafond, devrait représenter une exception compte tenu de la structure de ce type d'entreprises. Pour que l'objectif de simplification soit atteint, il semble donc utile de se fonder sur une analyse par catégorie et de ne pas faire entrer dans le calcul du chiffre d'affaires de référence pour le régime des petites entreprises les éventuelles recettes réalisées à l'étranger. Il faut s'accommoder du fait que, dans quelques rares cas, la réalisation de l'objectif de simplification se fasse au détriment de celle de l'objectif de promotion des

29 — JO L 264, p. 1.

entreprises, car, autrement, l'objectif de simplification serait largement compromis.

Par conséquent, il n'est pas étranger au système de la TVA d'examiner séparément le chiffre d'affaires réalisé dans différents États membres selon celui dans lequel les opérations y afférentes sont soumises à la TVA.

56. Si, dans certains cas limités, des entreprises réalisent tout de même des recettes en dehors de leur État de résidence, elles ne profitent d'ailleurs justement pas, selon l'interprétation proposée ci-dessus, de la franchise de taxe à l'égard de ces recettes. En effet, la franchise de taxe ne s'applique pas dans l'État membre dans lequel les recettes en cause sont réalisées, car elles y représentent le chiffre d'affaires d'un assujetti non résident.

59. Dès lors, il convient de répondre aux cinquième et sixième questions en ce sens qu'il y a lieu d'entendre par chiffre d'affaires annuel au sens des dispositions combinées de l'article 24 de la sixième directive et de l'annexe XV, intitulée «Liste prévue à l'article 151 de l'acte d'adhésion», point IX, intitulé «Fiscalité», point 2, sous c), de l'acte d'adhésion et au sens de l'article 287 de la directive 2006/112, le chiffre d'affaires total réalisé par un assujetti au cours d'une année dans l'État membre où il est établi.

57. Le principe d'unité de l'entreprise que la Commission déduit de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ne s'oppose pas à une telle interprétation. En effet, l'assujetti y est défini comme «quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité».

3. Sur les première et deuxième questions

58. Si un tel principe d'unité de l'entreprise résultait effectivement de cette disposition, il entrerait toutefois en conflit, en matière de TVA, avec la répartition territoriale de la compétence fiscale entre les États membres. Cette répartition se fait non pas toujours en fonction de l'assujetti et de son siège, mais souvent en fonction du lieu où une prestation taxable est effectuée ou du lieu où un bien livré fait l'objet d'une consommation privée.

60. Par ses deux premières questions préjudicielles, l'Unabhängiger Finanzsenat demande à la Cour de contrôler la validité de l'article 24, paragraphe 3, de la sixième directive, l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 ainsi que les dispositions nationales de transposition correspondantes au regard du principe général de non-discrimination (article 12 CE), de la liberté d'établissement (article 43 CE) et de la libre prestation des services (article 49 CE). Il invoque également le principe général de l'égalité de traitement. C'est pourquoi il convient de

vérifier tout d'abord lesquelles de ces normes de rang supérieur sont applicables en l'espèce.

a) Sur les libertés fondamentales applicables

61. Le renvoi préjudiciel fait suite au prélèvement de la TVA sur le chiffre d'affaires réalisé par la demanderesse au principal, laquelle est domiciliée en Allemagne, du fait de la mise en location d'un appartement en Autriche. Les doutes exprimés quant à la licéité des dispositions mentionnées des directives et de l'acte autrichien de transposition reposent sur le fait que seules les petites entreprises établies sur le territoire national peuvent bénéficier d'une franchise de taxe.

62. Pour déterminer de laquelle des trois libertés fondamentales mentionnées par la juridiction de renvoi relève la location de biens immeubles, je rappellerai brièvement leurs traits essentiels.

63. La liberté d'établissement et la libre prestation des services sont des expressions de la libre circulation des personnes. Elles garantissent que les citoyens de l'Union peuvent exercer sans entraves une activité économique dans un autre État membre, et ce soit en créant dans l'État d'accueil un établissement stable à partir duquel déployer leurs

activités, soit en fournissant des prestations transfrontalières sans s'établir dans un autre État membre. La libre circulation des capitaux s'en distingue en ce qu'elle se caractérise en général par le fait que l'investisseur ne fait pas usage de sa liberté de circulation en tant que personne, mais ne fait que placer son capital dans un autre État membre sans y participer lui-même activement à la vie économique.

64. C'est en ce sens que la Cour a tracé la ligne de démarcation entre liberté d'établissement et libre circulation des capitaux dans son arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*³⁰.

65. Elle a souligné que la notion d'établissement est une notion très large, impliquant la possibilité pour un ressortissant de l'Union de participer, de façon stable et continue, à la vie économique d'un État membre autre que son État d'origine, et d'en tirer profit, favorisant ainsi l'interpénétration économique et sociale à l'intérieur de l'Union dans le domaine des activités non salariées³¹.

66. C'est pourquoi, pour que les dispositions relatives au droit d'établissement puissent

30 — Arrêt du 14 septembre 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, Rec. p. I-8203, points 16 et suiv.).

31 — Arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (précité à la note 30, point 18) renvoyant aux arrêts du 21 juin 1974, *Reyners* (2/74, Rec. p. 631, point 21), et du 30 novembre 1995, *Gebhard* (C-55/94, Rec. p. I-4165, point 25). Voir encore arrêt du 11 octobre 2007, *ELISA* (C-451/05, Rec. p. I-8251, point 63).

s'appliquer, il est en principe nécessaire qu'une présence permanente dans l'État membre d'accueil soit assurée et, en cas d'acquisition et de possession de biens immobiliers, que la gestion de ces biens soit active³².

67. Étant donné que ces conditions n'étaient pas remplies dans l'affaire Centro di Musicologia Walter Stauffer, la Cour a finalement conclu à l'inapplicabilité de la liberté d'établissement dans son arrêt³³. Ce faisant, elle a souligné que la fondation du même nom ne possédait pas de locaux pour exercer ses activités dans l'État d'accueil et que les prestations que requiert la location du bien immeuble en cause étaient fournies par un syndic allemand³⁴.

68. Dans le litige au principal non plus, il ne semble pas que M^{me} Schmelz elle-même ou que des salariés employés par elle soient durablement présents en Autriche afin d'y participer activement à la vie économique. Le bien immobilier donné en location ne saurait être considéré comme un établissement, s'il ne constitue pas la base à partir de laquelle des personnes exercent une activité non salariée

dans l'État d'accueil³⁵. Par conséquent, la liberté d'établissement ne trouve pas à s'appliquer en l'espèce.

69. L'activité en cause pourrait en revanche relever de la libre circulation des capitaux, comme le pensent les gouvernements autrichien et allemand en faisant référence à l'arrêt Centro di Musicologia Walter Stauffer, précité.

70. La libre circulation des capitaux garantie par l'article 56 CE comprend les opérations par lesquelles des non-résidents effectuent des investissements immobiliers sur le territoire d'un État membre, ainsi qu'il ressort de la nomenclature des mouvements de capitaux figurant à l'annexe I de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité [article abrogé par le traité d'Amsterdam]³⁶, cette nomenclature conservant la valeur indicative qui était la sienne pour définir la notion de mouvements de capitaux³⁷.

71. Certes, la juridiction de renvoi n'a pas fait mention de la libre circulation des capitaux dans sa demande de décision préjudicielle. Cependant, cela ne fait pas obstacle à ce que

32 — Arrêts du 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (précité à la note 30, point 19), et ELISA (précité à la note 31, point 64).

33 — Arrêt Centro di Musicologia Walter Stauffer (précité à la note 30, point 20).

34 — Voir, pour de plus amples développements sur la notion d'installation stable, conclusions de l'avocat général Stix-Hackl (arrêt Centro di Musicologia Walter Stauffer, précité à la note 30, points 50 à 55).

35 — Voir également, sur les critères permettant de conclure à l'existence d'un établissement au sens de l'article 43, arrêt du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995, points 67 et 68).

36 — JO L 178, p. 5.

37 — Arrêts du 25 janvier 2007, Festersen (C-370/05, Rec. p. I-1129, point 23), et ELISA (précité à la note 31, point 59).

la Cour examine cette liberté fondamentale, afin de fournir à la juridiction nationale tous les éléments d'interprétation du droit de l'Union qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, qu'elle y ait fait ou non référence dans l'énoncé de ses questions³⁸.

72. Le Conseil et la Commission ont cependant proposé à juste titre, lors de l'audience, de rattacher en l'espèce l'activité de location non pas à la libre circulation des capitaux comme cela a été fait dans l'arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité, mais à la libre prestation des services au sens de l'article 49 CE. En effet, cet arrêt portait sur l'imposition des *revenus* locatifs, de sorte qu'il existait un rapport spécifique avec les revenus du capital. En revanche, dans l'affaire au principal, c'est le *chiffre d'affaires* lié à la mise en location qui est taxé, et donc l'activité en tant que telle.

73. Cela est conforme à la jurisprudence constante de la Cour selon laquelle, pour déterminer de quelle liberté fondamentale relève une législation nationale, il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause³⁹.

74. Précisons que l'activité de location soumise à la TVA peut être considérée comme étant la prestation de service d'une personne non établie [dans l'État membre où est exercée l'opération taxable], même si elle s'inscrit dans une certaine durée et implique une certaine infrastructure (en l'occurrence, un appartement) dans l'État membre d'accueil⁴⁰.

75. En ce qui concerne la question de l'applicabilité de l'article 12 CE, qui édicte un principe général d'interdiction de toute discrimination fondée sur la nationalité, il convient enfin de relever que cette disposition n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le droit de l'Union pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règle spécifique de non-discrimination⁴¹. Dès lors, l'application du principe de la libre prestation des services ne laisse plus de place à celle du principe général de non-discrimination en l'espèce. Il en va de même pour le principe général de l'égalité de traitement, lequel est reconnu comme étant un principe général du droit.

76. On peut donc conclure de manière provisoire que les dispositions de la sixième directive et de la directive 2006/112 relatives à

38 — Voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 1990, *SARPP* (C-241/89, Rec. p. I-4695, point 8); du 29 avril 2004, *Weigel* (C-387/01, Rec. p. I-4981, point 44); du 21 février 2006, *Ritter-Coulais* (C-152/03, Rec. p. I-1711, point 29), et du 26 février 2008, *Mayr* (C-506/06, Rec. p. I-1017, point 43).

39 — Voir, en ce sens, arrêts *Cadbury Schweppes* et *Cadbury Schweppes Overseas* (précité à la note 35, points 31 à 33); du 3 octobre 2006, *Fidium Finanz* (C-452/04, Rec. p. I-9521, points 34 et 44 à 49), et du 21 janvier 2010, *SGI* (C-311/08, Rec. p. I-487, point 25).

40 — Voir arrêts du 30 novembre 1995, *Gebhard* (C-55/94, Rec. p. I-4165, points 26 et 27), et du 11 décembre 2003, *Schnitzer* (C-215/01, Rec. p. I-14847, points 28 à 32).

41 — Voir, en ce sens, arrêts du 8 mars 2001, *Metallgesellschaft* e.a. (C-397/98 et C-410/98, Rec. p. I-1727, points 38 et 39); du 11 octobre 2007, *Hollmann* (C-443/06, Rec. p. I-8491, points 28 et 29), et du 21 janvier 2010, *SGI* (précité à la note 39, point 31).

l'exonération des petites entreprises ainsi que les dispositions nationales de transposition correspondantes doivent être vérifiées au regard du principe de la libre prestation des services au sens de l'article 49 CE.

critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat⁴³. Tel est le cas, notamment, d'une mesure qui prévoit une distinction fondée sur le critère de la résidence, en ce que celui-ci risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres États membres, dans la mesure où les non-résidents sont le plus souvent des non-nationaux⁴⁴.

b) Restriction de la libre prestation des services

77. Il est de jurisprudence constante que l'article 49 CE exige non seulement l'élimination de toute discrimination à l'encontre du prestataire de services établi dans un autre État membre en raison de sa nationalité, mais également la suppression de toute restriction, même si elle s'applique indistinctement aux prestataires nationaux et à ceux des autres États membres, lorsqu'elle est de nature à prohiber, à gêner ou à rendre moins attrayantes les activités du prestataire établi dans un autre État membre, où il fournit également des services analogues⁴².

79. L'interdiction des mesures discriminatoires fondées sur la nationalité ou le lieu d'établissement et des autres restrictions susceptibles de gêner l'exercice de la libre prestation des services par les ressortissants d'un État membre s'adresse non pas uniquement aux États membres, mais aussi au législateur de l'Union lui-même lorsqu'il adopte, sur le fondement de l'article 93 CE, des mesures d'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires. En effet, cette harmonisation des impôts indirects doit concourir à l'établissement et au fonctionnement du marché intérieur, ce qui implique l'abolition des obstacles à l'exercice des libertés fondamentales.

78. Rappelons à cet égard que le droit de l'Union prohibe non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres

80. En vertu de l'article 24, paragraphes 2 et 3, de la sixième directive et de l'article 287,

42 — Voir, notamment, arrêts du 3 octobre 2000, *Corsten* (C-58/98, Rec. p. I-7919, point 33); du 13 février 2003, *Commission/Italie* (C-131/01, Rec. p. I-1659, point 26), et du 8 septembre 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional et Bwin International* (C-42/07, Rec. p. I-7633, point 51).

43 — Voir, notamment, arrêts du 11 août 1995, *Wielockx* (C-80/94, Rec. p. I-2493, point 16); du 12 décembre 2002, *de Groot* (C-385/00, Rec. p. I-11819, point 75); du 6 juillet 2006, *Conijn* (C-346/04, Rec. p. I-6137, point 15), et du 1^{er} octobre 2009, *Gottwald* (C-103/08, Rec. p. I-9117, point 27).

44 — Arrêts du 29 avril 1999, *Ciola* (C-224/97, Rec. p. I-2517, point 14); du 16 janvier 2003, *Commission/Italie* (C-388/01, Rec. p. I-721, point 14), et *Gottwald* (précité à la note 43, point 28).

point 4, en combinaison avec l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, la République d'Autriche peut octroyer une franchise de taxe aux petites entreprises établies dans cet État membre et dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur ou égal à la contre-valeur en monnaie nationale de 35 000 écus. Le législateur autrichien a fait usage de cette faculté à l'article 6, paragraphe 1, point 27, de la loi de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires. Les assujettis non-résidents doivent en revanche payer la TVA pour les opérations qu'ils réalisent en Autriche, même si ces opérations génèrent un chiffre d'affaires qui ne dépasse pas le plafond applicable en Autriche.

81. La Commission observe à cet égard à juste titre que les petites entreprises effectuent en général des opérations qui sont taxables au lieu de leur siège ou de leur domicile. Or, pour certaines prestations telles que, par exemple, la mise en location litigieuse (voir article 45 de la directive 2006/112), le lieu d'exécution de la prestation et le siège ou le domicile peuvent ne pas correspondre. Le même problème peut également se poser pour les prestations de services dont le lieu d'exécution est le lieu où la prestation est effectivement exécutée, ou bien le lieu où est établi le preneur⁴⁵.

82. L'inapplication de la franchise de taxe aux prestataires non-résidents représente une inégalité de traitement dans ces cas de figure, inégalité fondée sur le lieu d'établissement et donc indirectement liée à la nationalité, étant donné que ce sont de manière très prépondérante les propres nationaux de l'État membre concerné qui remplissent le critère de résidence. Cela entraîne une restriction de la libre prestation des services. L'exclusion du bénéfice de l'exonération rend en effet moins attrayante la prestation de services dans un autre État membre, étant donné que les petites entreprises établies dans l'État où la prestation est exécutée sont en mesure de proposer une prestation analogue en franchise de taxe et donc soit à un prix plus bas, soit avec une marge bénéficiaire plus grande que les entreprises non-résidentes.

83. Contrairement à ce que rapporte la Commission, les entreprises non-résidentes ne sont pas entièrement exonérées, dans ce cadre, en raison du fait qu'elles peuvent déduire la taxe versée en amont, alors que les petites entreprises résidentes, dont les prestations bénéficient de la franchise de taxe, n'ont pas le droit de déduire la taxe en amont (article 24, paragraphe 5, de la sixième directive et article 289 de la directive 2006/112). Étant donné que les prestations en amont ont en général une valeur moindre que les prestations en aval, une TVA continue à être due dans le chef des assujettis non-résidents eu égard à cette différence de valeur. Les petites entreprises résidentes sont en revanche intégralement exonérées de la TVA. Il peut en

45 — Voir articles 44 et 46 à 56 de la directive 2006/112.

plus y avoir des cas dans lesquels il n'y a guère d'opérations taxables en amont, de sorte qu'il n'y a pas de taxe en amont déductible.

comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes⁴⁷.

84. Toutefois, dans l'hypothèse où il serait tout de même plus intéressant, pour certains types d'opérations, de déduire la taxe acquittée en amont et, en contrepartie, de renoncer à la franchise de taxe pour les prestations en aval, les petites entreprises résidentes peuvent opter pour l'application du régime normal de TVA (voir article 24, paragraphe 6, de la sixième directive et article 290 de la directive 2006/112⁴⁶). Les non-résidents n'ont en revanche pas le choix. Ils sont toujours soumis au régime de droit commun.

86. Dans sa jurisprudence en matière d'impôts directs, la Cour a reconnu l'existence de différences objectives entre la situation des résidents et celle des non-résidents. Dès lors, le fait, pour un État membre, de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde à un résident n'est, en règle générale, pas discriminatoire⁴⁸.

c) Caractère comparable de la situation des résidents et de celle des non-résidents

87. La Cour a souligné à cet égard que le revenu perçu sur le territoire d'un État par un non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence. Elle a ajouté que la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général à sa résidence habituelle⁴⁹.

85. En vertu d'une jurisprudence constante, une discrimination consiste dans l'application de règles différentes à des situations

47 — Voir, notamment, arrêts du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225, point 30); Wielockx (précité à la note 43, point 17); du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec. p. I-11673, point 46), et du 22 décembre 2008, Truck Center (C-282/07, Rec. p. I-10767, point 37).

46 — Lors de l'audience, le gouvernement autrichien a souligné que la TVA sur les travaux de construction immobilière pouvait être déduite, à titre de taxe en amont, de la TVA sur les revenus locatifs. Comme la dation à bail n'a été taxée qu'à taux réduit, il est même possible que cela donne lieu à un excédent de taxe en amont à déduire. En cas d'acquisition d'un bien immeuble ancien, il ne devrait toutefois plus y avoir de taxe en amont à déduire.

48 — Arrêts Schumacker (précité à la note 47, points 31 et 34); Wielockx (précité à la note 43, points 17 et 18); du 12 juin 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933, point 43); du 1^{er} juillet 2004, Wallentin (C-169/03, Rec. p. I-6443, points 15 et 16), et du 25 janvier 2007, Meindl (C-329/05, Rec. p. I-1107, point 23).

49 — Arrêts Schumacker (précité à la note 47, point 32); Gerritse (précité à la note 48, point 43); Wallentin (précité à la note 48, point 16), et Meindl (précité à la note 48, point 23).

88. Ces considérations peuvent être transposées à la présente affaire. En effet, la franchise de taxe des petites entreprises poursuit au moins en partie des objectifs similaires à certains avantages accordés à des personnes physiques en fonction de leur situation et de leur capacité contributive personnelles dans le cadre de l'imposition de leurs revenus. Dans les deux cas, il s'agit d'exonérer fiscalement des revenus ou des recettes dont le montant est inférieur à un plafond, afin de décharger le contribuable et d'améliorer sa situation économique.

89. Comme nous l'avons déjà expliqué, les recettes des petites entreprises ainsi que les revenus des personnes physiques se concentrent en général à l'endroit où elles sont établies. L'État d'établissement d'une petite entreprise est donc le mieux à même de déterminer le chiffre d'affaires total réalisé par celle-ci et de procéder, le cas échéant, aux contrôles sur place nécessaires, en cas de doutes sur le respect du chiffre d'affaires maximal.

90. Ce faisant, il convient de tenir compte du fait que la limite se rapporte au chiffre d'affaires réalisé sur le territoire national durant l'ensemble de l'exercice fiscal. C'est pourquoi l'exercice en cours doit faire l'objet d'un pronostic tenant compte des exercices antérieurs. Ce n'est qu'a posteriori qu'il est possible de constater de manière définitive si le chiffre d'affaires plafond n'a effectivement pas été dépassé. C'est l'État d'établissement qui est le mieux à même d'évaluer ce chiffre

d'affaires et — dans le cas où il s'avérerait ex post que ce chiffre est erroné — d'entreprendre les démarches nécessaires pour rectifier l'imposition.

91. Les informations dont dispose le fisc dans le cadre de l'imposition des revenus d'un contribuable résident peuvent être utiles au calcul du montant des recettes imposables. La question de la mesure dans laquelle ce montant permet de tirer des conclusions précises sur le montant et la ventilation du chiffre d'affaires, ce qu'ont contesté les gouvernements autrichien et allemand lors de l'audience, peut rester en suspens aux fins de la présente demande de décision préjudicielle. Cependant, c'est à juste titre que le Conseil a souligné que la déclaration de revenus d'un certain montant provenant d'une activité professionnelle non salariée pouvait en tout cas donner lieu à une vérification du statut de petite entreprise.

92. En revanche, un État dans lequel une petite entreprise non résidente perçoit des recettes soumises à la TVA n'a qu'une image ponctuelle de l'activité économique de cet assujetti, dans la mesure où cette activité est exercée sur le territoire de l'État membre concerné. L'administration fiscale de cet État membre n'est donc pas en mesure d'apprécier elle-même si le chiffre d'affaires total du prestataire non résident restera, au cours d'un exercice fiscal donné, inférieur au plafond

permettant de bénéficier du régime des petites entreprises.

l'appréciation du statut de petite entreprise est la mieux à même de tenir compte de cette nature d'avantage fiscal, mais doit être écartée pour les motifs indiqués dans la réponse aux cinquième et sixième questions.

93. Certes, la Commission a fait référence au règlement n° 1798/2003, lequel donne aux États membres différentes possibilités d'échanges d'informations. Elle a cependant également déclaré que la base de données devant être créée par les États membres en application du chapitre V dudit règlement ne contient pas nécessairement tous les renseignements concernant l'éventuel statut de petite entreprise d'un opérateur économique. C'est pourquoi elle estime que, dans de nombreux cas, il serait nécessaire d'adresser des demandes de renseignements à l'État d'établissement, ce qui provoquerait un alourdissement important du traitement administratif nécessaire.

96. Si l'État d'accueil exonérait également les recettes réalisées par des non-résidents sans prendre en compte à cet égard les recettes réalisées dans l'État d'établissement, la somme des recettes réalisées dans l'ensemble de l'Union pourrait dépasser le plafond de chiffre d'affaires fixé pour bénéficiaire du régime des petites entreprises. De cette manière, un assujetti pourrait au bout du compte percevoir théoriquement de nouvelles recettes en franchise de taxe non seulement dans son État d'établissement, mais dans n'importe quel autre État membre. Cette extension de l'avantage fiscal serait contraire à l'objectif de n'exonérer qu'une seule fois le chiffre d'affaires, à concurrence d'un certain montant.

94. Même s'il existe des moyens pour l'État d'accueil d'apprendre si le prestataire non résident est considéré, dans son État d'établissement, comme ayant le statut de petite entreprise, exonérer de TVA les recettes réalisées par les non-résidents serait en général contraire à la finalité du régime des petites entreprises.

97. Étant donné que les assujettis résidents et les assujettis non-résidents ne se trouvent donc normalement pas dans une situation comparable eu égard à la finalité du régime, il n'est pas discriminatoire de n'accorder le bénéfice de l'exonération réservée aux petites entreprises qu'aux assujettis résidents.

95. En effet, la franchise de taxe est censée être un avantage dont chaque petite entreprise — un peu comme pour un seuil d'imposition des revenus — ne peut profiter qu'une seule fois, à concurrence d'un certain montant. La prise en compte des recettes réalisées dans l'ensemble de l'Union pour

98. Néanmoins, il ressort de la jurisprudence de la Cour en matière d'impôts directs que, par exception, la situation des résidents et celle des non-résidents sont tout de même comparables lorsque le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans l'État de sa

résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État d'emploi, de sorte que l'État de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale⁵⁰.

99. En effet, s'agissant d'un non-résident qui perçoit, dans un État membre autre que celui de sa résidence, l'essentiel de ses revenus, la discrimination consiste en ce que la situation personnelle et familiale de ce non-résident n'est prise en compte ni dans l'État de résidence ni dans l'État d'emploi⁵¹.

100. M^{me} Schmelz se trouve elle aussi dans une situation similaire. Elle n'exerce aucune activité assujettie à la TVA dans son État de résidence et n'y bénéficie donc pas de l'exonération. Au contraire, il n'y a qu'en Autriche qu'elle perçoit des recettes soumises à la TVA, recettes tirées de la location de l'appartement qu'elle y possède. Le fisc autrichien ne la considère cependant pas comme une petite entreprise résidente et soumet donc les recettes en cause à la TVA.

50 — Voir arrêts Schumacker (précité à la note 47, point 36); de Groot (précité à la note 43, point 89), et Wallentin (précité à la note 48, point 17).

51 — Arrêts Schumacker (précité à la note 47, point 38); Wierlockx (précité à la note 43, points 20 à 22), et Wallentin (précité à la note 48, point 17).

101. Cela entraîne une inégalité de traitement par rapport aux petites entreprises typiques, qui réalisent l'essentiel de leur chiffre d'affaires dans leur État de résidence ou d'établissement et qui peuvent donc y être, dans une certaine mesure, économiquement actives sans être redevables de la TVA. M^{me} Schmelz ne bénéficie quant à elle nulle part du régime des petites entreprises, bien que son chiffre d'affaires se concentre lui aussi dans un État membre et y soit inférieur au plafond applicable. Cette inégalité de traitement entraîne une restriction de l'exercice de la libre prestation des services.

d) Justification

102. Une restriction à la libre prestation des services ne saurait être admise que si elle poursuit un objectif légitime compatible avec le traité et se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général⁵².

103. La limitation du bénéfice de la franchise de taxe aux petites entreprises résidentes vise à garantir que chaque petite entreprise ne puisse bénéficier qu'une seule fois de cet avantage fiscal, et ce au lieu de son activité économique principale. Elle vise à empêcher,

52 — Voir arrêts du 5 juin 1997, SETTG (C-398/95, Rec. p. I-3091, point 21); du 18 décembre 2007, Laval un Partneri (C-341/05, Rec. p. I-11767, point 101), et du 4 décembre 2008, Jobra (C-330/07, Rec. p. I-9099, point 27).

sans charge administrative excessive, que des entreprises profitent plusieurs fois de la franchise de taxe.

104. La Cour a déjà jugé à cet égard que la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité⁵³.

105. Toutefois, il convient de rappeler que, indépendamment de l'existence d'un objectif légitime au regard du droit de l'Union, la justification d'une restriction aux libertés fondamentales consacrées par le traité suppose que la mesure en cause soit propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi⁵⁴.

106. De plus, une législation nationale n'est propre à garantir la réalisation de l'objectif invoqué que si elle répond véritablement au souci de l'atteindre d'une manière cohérente et systématique⁵⁵.

53 — Voir arrêts du 18 décembre 2007, A (C-101/05, Rec. p. I-11531, point 55), et du 11 juin 2009, X (C-155/08 et C-157/08, Rec. p. I-5093, point 45).

54 — Voir arrêts X (précité à la note 53, point 47); du 17 novembre 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, Rec. p. I-10821, point 42), et du 11 mars 2010, Attanasio Group (C-384/08, Rec. p. I-2055, point 51).

55 — Voir arrêts du 10 mars 2009, Hartlauer (C-169/07, Rec. p. I-1721, point 55); Presidente del Consiglio dei Ministri (précité à la note 54, point 42), et Attanasio Group (précité à la note 54, point 51).

107. Le régime des petites entreprises ne remplit pas ces exigences lorsqu'un acteur économique se trouvant dans la situation particulière de M^{me} Schmelz ne pourrait en définitive profiter de la franchise de taxe dans aucun État membre, alors qu'il ne réalise de recettes que dans un État membre, et ce par la location d'un bien immobilier qui y est situé, et que ces recettes ne dépassent pas le chiffre d'affaires plafond fixé pour bénéficier du statut de petite entreprise.

108. Si l'on excluait la franchise de taxe également lorsque, compte tenu de sa finalité, cet avantage devrait manifestement s'appliquer et que l'assujetti n'a pas la possibilité d'apporter la preuve qu'il ne perçoit de recettes taxables que dans l'État membre concerné, cela irait au-delà de ce qui est nécessaire pour des motifs de contrôle fiscal.

e) Possibilité d'une interprétation conforme

109. Il résulte d'une jurisprudence constante qu'un acte juridique de l'Union doit être interprété, dans la mesure du possible, d'une manière qui ne remet pas en cause sa validité⁵⁶. Tout acte communautaire doit donc être

56 — Voir arrêts du 4 octobre 2001, Italie/Commission (C-403/99, Rec. p. I-6883, point 37); du 26 juin 2007, Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a. (C-305/05, Rec. p. I-5305, point 28), et du 19 novembre 2009, Sturgeon e.a. (C-402/07 et C-432/07, Rec. p. I-10923, point 47).

interprété en conformité avec l'ensemble du droit primaire, qui comprend notamment les libertés fondamentales, lesquelles interdisent un traitement moins favorable des opérations transfrontalières par rapport aux opérations purement nationales, à moins qu'un tel traitement ne soit objectivement justifié⁵⁷.

sous c), de la directive 2006/112 est une notion du droit de l'Union qui doit faire l'objet d'une interprétation autonome.

110. Il convient donc de vérifier si le traitement fiscal moins favorable accordé à un assujetti se trouvant dans la situation de M^{me} Schmelz découle obligatoirement des directives ou si une interprétation conforme de l'article 24, paragraphe 3, de la sixième directive et de l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 serait possible.

113. Il résulte d'une interprétation littérale de la notion d'«établissement» que cette notion exige qu'une personne ait un point de rattachement durable dans l'État concerné. Une interprétation littérale permettrait donc tout à fait de considérer le propriétaire d'un bien immobilier comme un assujetti résident, même s'il n'y réside pas lui-même. Il convient de souligner à cet égard que les directives n'emploient justement pas les termes de «domicile» ou de «siège», mais la notion d'établissement, laquelle autorise une interprétation plus large que les deux termes techniques susmentionnés.

111. À cet égard, le gouvernement allemand a soutenu la thèse selon laquelle M^{me} Schmelz pourrait être considérée, en interprétant la notion d'établissement de manière large, comme une assujettie établie en Autriche.

112. Relevons à cet égard que la notion d'établissement au sens de l'article 24, paragraphe 3, troisième alinéa, de la sixième directive et de l'article 283, paragraphe 1,

114. La constatation, énoncée plus haut, selon laquelle la mise en location d'un appartement dans un autre État membre ne relève pas en l'espèce de l'exercice de la liberté d'établissement, ne fait pas obstacle à cette interprétation. En effet, la notion d'établissement au sens de l'article 43 CE s'inscrit dans un contexte entièrement différent de la notion d'établissement au sens de l'article 24, paragraphe 3, troisième alinéa, de la sixième directive et de l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112.

57 — Voir en ce sens, en ce qui concerne le principe d'égalité de traitement: arrêts du 14 décembre 2004, *Swedish Match* (C-210/03, Rec. p. I-11893, point 70); du 10 janvier 2006, *IATA et ELFAA* (C-344/04, Rec. p. I-403, point 95), et *Sturgeon* e.a. (précité à la note 56, point 48).

f) Conclusion intermédiaire

115. Dès lors, la directive peut être interprétée en ce sens que le traitement fiscal du chiffre d'affaires réalisé par un acteur économique se trouvant dans la situation de M^{me} Schmelz n'entraîne pas de violation de la libre prestation des services. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si les dispositions autrichiennes de transposition se prêtent elles aussi à une telle interprétation conforme au droit de l'Union. Si tel n'était pas le cas, leur application devrait alors être écartée dans la mesure où elles excluent du bénéfice de l'exonération un assujetti se trouvant dans la situation de M^{me} Schmelz.

acteur économique qui réalise des recettes soumises à la TVA exclusivement dans l'État concerné, étant précisé que ces recettes découlent de la location d'un appartement dont cet acteur économique est propriétaire et que le chiffre d'affaires y afférent est inférieur au plafond fixé dans cet État pour pouvoir bénéficier de la franchise de taxe réservée aux petites entreprises. Dans le cadre de cette interprétation des dispositions susmentionnées, l'examen des questions préjudicielles n'a rien mis à jour qui puisse mettre en cause leur validité.

116. Il convient donc de répondre aux première et deuxième questions en ce sens que la notion d'assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays au sens de l'article 24, paragraphe 3, troisième alinéa, de la sixième directive et au sens de l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, doit être interprétée en ce sens qu'elle n'englobe aucun

4. Sur les troisième et quatrième questions préjudicielles

117. Compte tenu de la réponse proposée aux première et deuxième questions préjudicielles, la réponse aux troisième et quatrième questions préjudicielles devient sans objet.

V — Conclusion

118. En conclusion, je propose à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles qui lui ont été déférées par l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien:

«1) Il convient d'entendre par chiffre d'affaires annuel

- au sens de l'article 24 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 sa version résultant de la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, en combinaison avec l'annexe XV, intitulée 'Liste prévue à l'article 151 de l'acte d'adhésion', point IX, intitulé 'Fiscalité', point 2, sous c), de l'acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume de Norvège, de la République d'Autriche, de la République de Finlande et du Royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne, et

- au sens de l'article 287 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée,

le chiffre d'affaires total réalisé par un assujetti au cours d'une année dans l'État membre où il est établi.

- 2) La notion d'assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays, au sens de l'article 24, paragraphe 3, troisième alinéa, de la sixième directive 77/388 et au sens de l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, doit être interprétée en ce sens qu'elle n'englobe aucun acteur économique qui réalise des recettes soumises à la taxe sur la valeur ajoutée exclusivement dans l'État concerné, étant précisé que ces recettes découlent de la location d'un appartement dont cet acteur économique est propriétaire et que le chiffre d'affaires y afférent est inférieur au plafond fixé dans cet État pour pouvoir bénéficier de la franchise de taxe réservée aux petites entreprises.

Dans le cadre de cette interprétation des dispositions susmentionnées, l'examen des questions préjudicielles n'a rien mis à jour qui puisse mettre en question leur validité.»