

## ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

29 septembre 2011(\*)

«Manquement d'État – Libre prestation des services – Réglementation d'un État membre concernant les fonds d'investissement et les fonds d'investissement immobilier – Preuve relative aux revenus considérés comme distribués – Preuve fournie par l'intermédiaire d'un représentant fiscal – Établissements de crédit et fiduciaires économiques 'nationaux' ayant la qualité de représentant fiscal»

Dans l'affaire C-387/10,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 2 août 2010,

**Commission européenne**, représentée par MM. R. Lyal et W. Mölls, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

**République d'Autriche**, représentée par M<sup>me</sup> C. Pesendorfer, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. D. Šváby, président de chambre, M<sup>me</sup> R. Silva de Lapuerta (rapporteur) et M. T. von Danwitz, juges,

avocat général: M. J. Mazák,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

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

rend le présent

### Arrêt

- 1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en ayant adopté et maintenu en vigueur des dispositions en vertu desquelles seuls les établissements de crédit nationaux et les fiduciaires économiques nationales peuvent être désignés en tant que représentants fiscaux de fonds d'investissement ou de fonds d'investissement immobilier, la République d'Autriche a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 36 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'«accord EEE»).

## Le cadre juridique national

- 2 La loi fédérale sur les fonds d'investissement (Investmentfondsgesetz, BGBl. 532/1993), dans sa version applicable aux fins du présent litige (ci-après l'«InvFG»), régit les activités des fonds et des sociétés d'investissement. L'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, de cette loi définit un fonds d'investissement comme un «fonds spécial composé de valeurs mobilières et/ou d'instruments du marché monétaire et/ou des autres actifs financiers liquides, [...] qui est divisé en parts égales matérialisées par des titres, qui appartient en commun aux détenteurs de parts et qui est constitué conformément aux dispositions de la présente loi fédérale».
- 3 L'article 40 de l'InvFG prévoit, à son paragraphe 1, que les distributions de fonds aux détenteurs de parts constituent des revenus imposables auprès desdits détenteurs. À son paragraphe 2, cet article dispose également ce qui suit:

«(1.) Dans la mesure où les revenus annuels comptabilisés au sens du paragraphe 1, y compris les plus-values comptabilisées, ne sont pas distribués, l'acquittement de l'impôt sur les revenus de capitaux [...] a pour conséquence que les bénéfices de l'exercice écoulé non distribués aux détenteurs de parts sont considérés comme distribués ('revenus considérés comme distribués') au prorata des parts. Ne sont pas considérées comme distribuées les plus-values au cas où les titres sont conservés dans le patrimoine de l'entreprise. [...]

(2.) Les revenus considérés comme distribués doivent être prouvés, en joignant les documents requis. La preuve doit être fournie par l'intermédiaire d'un représentant fiscal. Le représentant fiscal est un établissement de crédit national ou une fiduciaire économique nationale. Les impôts sur les revenus de capitaux applicables aux revenus perçus sous forme d'intérêts directs et indirects nets [...] sont publiés quotidiennement par la société d'investissement [...] Les impôts sur les revenus de capitaux, applicables aux bénéfices annuels distribués et aux revenus considérés comme distribués au sens du point 1, sont publiés par la société d'investissement [...] dès la perception de ces revenus. Si la preuve des revenus considérés comme distribués n'est pas fournie par l'intermédiaire du représentant fiscal, le détenteur de parts peut démontrer lui-même, de la même manière et dans le cadre d'une procédure de liquidation, les éléments sur lesquels est basée l'imposition. Lorsqu'un établissement de crédit national fournit la preuve pour un fonds d'investissement qu'il gère lui-même, le recours à un représentant fiscal n'est pas requis. [...]

- 4 La loi fédérale sur les fonds d'investissement immobilier (Immobilien-Investitionsfondsgesetz, BGBl. I, 80/2003), dans sa version applicable aux fins du présent litige (ci-après l'«ImmoInvFG»), définit, à son article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, un fonds d'investissement immobilier comme un «fonds spécial composé principalement d'actifs [immobiliers] qui est divisé en parts égales matérialisées par des titres et qui est constitué conformément aux dispositions de la présente loi fédérale».

- 5 L'article 40 de l'ImmoInvFG dispose, à son paragraphe 1, que les distributions des bénéfices d'un fonds d'investissement immobilier aux détenteurs de parts constituent des revenus imposables auprès desdits détenteurs. À son paragraphe 2, cet article prévoit également ce qui suit:

«(1.) Dans la mesure où les bénéfices annuels ne sont pas distribués, l'acquittement de l'impôt sur les revenus de capitaux [...] a pour conséquence que les bénéfices de l'exercice écoulé non distribués aux détenteurs de parts sont considérés comme distribués ('revenus considérés comme distribués') au prorata des parts. Si cet acquittement n'est pas effectué dans un délai de quatre mois après la fin de l'exercice, les bénéfices annuels non distribués à l'issue de ce délai sont considérés comme distribués. [...]

- (2.) Les revenus considérés comme distribués doivent être prouvés aux autorités fiscales par l'intermédiaire d'un représentant fiscal, à l'aide des documents requis. Peuvent être désignés comme représentant fiscal soit les établissements de crédit nationaux, soit les fiduciaires économiques nationales. Les impôts sur les revenus de capitaux applicables aux bénéficiaires imputables directement ou indirectement au fonds [...] sont publiés quotidiennement par la société d'investissement immobilier [...] Les impôts sur les revenus de capitaux applicables aux bénéficiaires annuels distribués et aux revenus considérés comme distribués au sens du point 1 sont publiés par la société d'investissement immobilier [...] lorsque ces bénéficiaires et revenus sont acquis. Si la preuve des revenus considérés comme distribués n'est pas fournie par le représentant fiscal, le détenteur de parts peut démontrer lui-même, de la même manière et dans le cadre d'une procédure de liquidation, les éléments sur lesquels est basée l'imposition. Lorsqu'un établissement de crédit national fournit la preuve pour un fonds d'investissement immobilier qu'il gère lui-même, le recours à un représentant fiscal n'est pas requis. [...]
- 6 Les directives sur les fonds d'investissement, du 17 octobre 2008, émises par le ministère fédéral des Finances énoncent la position juridique de ce ministère sur l'imposition des parts de fonds d'investissement et de fonds d'investissement immobilier nationaux ou étrangers. Ces directives sont considérées par ledit ministère comme une synthèse du droit fiscal applicable aux parts de fonds d'investissement et de fonds d'investissement immobilier et donc comme une aide à l'interprétation et un document de référence pour la pratique.
- 7 Les points 49, 50 et 293 desdites directives sont libellés comme suit:
- «49. En principe, la preuve des revenus considérés comme distribués est à fournir non pas par le détenteur des parts, mais par un représentant fiscal du fonds. [...] En l'absence d'une preuve valable fournie par le représentant fiscal, les revenus imposables non distribués font l'objet d'une estimation [...]
50. En vertu de l'article 40, paragraphe 2, point 2, troisième phrase, de l'InvFG et de l'article 40, paragraphe 2, point 2, deuxième phrase, de l'ImmoInvFG, seuls des établissements de crédit nationaux ou des fiduciaires économiques nationales peuvent agir en tant que représentants fiscaux. Il s'agit en l'occurrence de représentants sui generis qui ne sont pas des représentants au sens [...] du code fédéral des impôts. [...]
- [...]
293. Le titulaire du fonds est tenu de désigner au ministère fédéral des Finances un représentant fiscal qui sera responsable de la preuve relative aux revenus considérés comme distribués. Ce représentant fiscal peut être soit un établissement de crédit national, soit une fiduciaire économique nationale [...]

### **Les faits à l'origine du litige et la procédure précontentieuse**

- 8 Le 1<sup>er</sup> décembre 2008, par une lettre de mise en demeure adressée à la République d'Autriche, la Commission, considérant que le fait que seuls des établissements de crédit nationaux et des fiduciaires économiques nationales peuvent être nommés représentants fiscaux des fonds d'investissement et des fonds d'investissement immobilier, a engagé une procédure en manquement à l'encontre de cet État membre. La Commission a fait valoir dans cette lettre que cette restriction est incompatible avec les articles 49 CE et 36 de l'accord EEE.
- 9 Dans sa réponse du 30 janvier 2009, la République d'Autriche a rejeté les objections de la Commission. Cet État membre a soutenu, en substance, que tous les établissements de crédit des

États membres ayant des succursales dans ledit État membre et toutes les fiduciaires économiques ayant fait usage de leur liberté d'établissement peuvent assumer le rôle de représentant fiscal. Par ailleurs, pour garantir un niveau de qualité suffisant, compte tenu des connaissances requises en ce qui concerne les dispositions fiscales autrichiennes et de la complexité de l'établissement de la preuve fiscale en question, il serait nécessaire de ne reconnaître qu'à certains établissements et personnes le statut de représentant fiscal.

- 10 Le 15 mai 2009, la Commission a transmis un avis motivé à la République d'Autriche. La Commission a maintenu les griefs exposés dans la lettre de mise en demeure et a invité cet État membre à prendre les mesures nécessaires pour se conformer audit avis. Par courrier du 15 juillet 2009, la République d'Autriche a réitéré sa position selon laquelle les dispositions litigieuses étaient conformes au droit de l'Union. Dans ces conditions, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

## Sur le recours

### *Argumentations des parties*

- 11 La Commission fait valoir que, dans la mesure où l'article 40, paragraphe 2, point 2, troisième phrase, de l'InvFG et l'article 40, paragraphe 2, point 2, deuxième phrase, de l'ImmoInvFG disposent que seul un établissement de crédit national ou une fiduciaire économique nationale peuvent être désignés comme représentants fiscaux, ces dispositions violent le principe de la libre prestation des services. Cette condition impliquerait en effet que seule une personne morale ou physique établie en Autriche peut être désignée en tant que représentant fiscal, et non pas une personne qui fournit cette prestation de manière transfrontalière, sans être établie en Autriche.
- 12 La Commission précise que le présent recours ne porte pas sur les exigences qu'un État membre peut imposer aux entités qui souhaitent s'installer sur son territoire en tant qu'établissements de crédit ou en tant que fiduciaires économiques. L'objet du litige se limiterait à la question de savoir si l'activité de représentant fiscal peut être subordonnée à l'existence d'un établissement sur le territoire national, telle qu'énoncée à l'article 40, paragraphe 2, point 2, troisième phrase, de l'InvFG et à l'article 40, paragraphe 2, point 2, deuxième phrase, de l'ImmoInvFG.
- 13 S'agissant d'une éventuelle justification des dispositions litigieuses, la Commission soutient que la condition en cause, à savoir l'exigence que l'établissement de crédit ou la fiduciaire économique soit national, ne revêt aucun rapport avec la qualité des prestations dont il s'agit ni avec les capacités professionnelles de l'établissement de crédit ou de la fiduciaire économique.
- 14 La République d'Autriche observe que la notion d'«établissement de crédit national» implique la possession d'un siège ou d'une succursale sur le territoire national. En l'absence d'une définition légale de la notion de «fiduciaire économique nationale» dans l'InvFG et l'ImmoInvFG, il faudrait lui prêter la signification qui résulte de la loi régissant l'exercice de la profession de fiduciaire économique.
- 15 À ce dernier égard, ledit État membre souligne que, pour pouvoir fournir des prestations passagères et occasionnelles, la fiduciaire économique nationale établie dans un autre État membre de l'Union européenne, dans un État EEE ou en Suisse doit avoir acquis son agrément professionnel dans ces derniers États, et posséder la nationalité d'un de ceux-ci. Toutefois, la délivrance de la preuve de revenus considérés comme distribués, conformément à l'article 40, paragraphe 2, point 2, troisième phrase, de l'InvFG ou à l'article 40, paragraphe 2, point 2, deuxième phrase, de l'ImmoInvFG, ne constituerait pas une telle prestation de services passagère et occasionnelle.

- 16 La République d'Autriche relève également que le terme «national» doit être compris dans le même sens que la notion correspondante figurant dans les directives 85/611/CEE du Conseil, du 20 décembre 1985, portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPVCM) (JO L 375, p. 3), et 2009/65/CE, du Parlement européen et du Conseil, du 13 juillet 2009, portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPVCM) (JO L 302, p. 32). Étant donné que ces deux directives poseraient l'exigence d'un siège statutaire sur le territoire national, les dispositions litigieuses dans la présente affaire constitueraient une transposition conforme aux dispositions desdites directives.
- 17 La République d'Autriche considère que l'exercice de la profession de fiduciaire économique exige des connaissances spécifiques du droit fiscal national. Ainsi, la condition imposée aux candidats à la création d'une succursale de fiduciaire économique en Autriche consisterait en un examen d'aptitude relatif auxdites connaissances. Un tel professionnel serait en outre soumis à une obligation de formation continue et à des contrôles de qualité.
- 18 Ledit État membre ajoute que l'intervention du représentant fiscal garantit un haut niveau de qualité de la prestation concernée et distingue la preuve établie par un tel professionnel de celle que fournit le détenteur des parts lui-même. En outre, et eu égard à la complexité de l'établissement du certificat fiscal, le recours à un représentant fiscal simplifierait tant les tâches de l'investisseur que celles de l'administration fiscale.
- 19 Enfin, la République d'Autriche fait valoir que la condition de territorialité litigieuse constitue un élément de la protection des consommateurs, puisqu'elle fournit aux investisseurs un surcroît de fiabilité pour ce qui est des connaissances du droit national par le représentant fiscal.

#### *Appréciation de la Cour*

Sur l'existence d'une entrave à la libre prestation des services

- 20 Il y a lieu de rappeler que l'article 49 CE s'oppose à toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation de services entre les États membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un État membre (voir arrêts du 8 septembre 2005, *Mobistar et Belgacom Mobile*, C-544/03 et C-545/03, Rec. p. I-7723, point 30 et jurisprudence citée, ainsi que du 18 juillet 2007, *Commission/Italie*, C-134/05, Rec. p. I-6251, point 70).
- 21 La Cour a notamment jugé que la condition selon laquelle un particulier ou une entreprise doit avoir son siège d'exploitation dans l'État membre dans lequel le service est fourni va directement à l'encontre de la libre prestation des services dans la mesure où une telle condition rend impossible la fourniture, dans cet État, de services par un prestataire établi dans un autre État membre (voir arrêts du 9 mars 2000, *Commission/Belgique*, C-355/98, Rec. p. I-1221, point 27, ainsi que *Commission/Italie*, précité, point 43 et jurisprudence citée).
- 22 La Cour a souligné à cet égard que l'exigence d'un établissement stable ou d'une présence sur le territoire national est en fait la négation même de cette liberté. Elle a pour conséquence d'enlever tout effet utile à l'article 49 CE, dont l'objet est précisément d'éliminer les restrictions à la libre prestation des services de la part d'une personne non établie dans l'État sur le territoire duquel la prestation doit être fournie (voir arrêts du 9 juillet 1997, *Parodi*, C-222/95, Rec. p. I-3899, point 31, et du 3 octobre 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, Rec. p. I-9521, point 46).
- 23 En ce qui concerne l'article 40, paragraphe 2, point 2, troisième phrase, de l'InvFG et l'article 40,

paragraphe 2, point 2, deuxième phrase, de l'ImmoInvFG, selon lesquels seuls des établissements de crédit et des fiduciaires économiques nationaux peuvent être désignés comme représentants fiscaux, il convient d'observer que le terme «national» implique que seule une personne établie en Autriche, ou du moins présente sur le territoire de cet État membre, peut être désignée en tant que représentant fiscal. La République d'Autriche ne conteste d'ailleurs pas que le terme «national» revête cette portée. Il s'ensuit que ces dispositions empêchent une personne d'assumer la fonction de représentant fiscal de manière transfrontalière en Autriche.

- 24 Quant à la considération avancée par ledit État membre, selon laquelle, par le terme «national», le législateur autrichien aurait voulu transposer les directives 85/611 et 2009/65, il suffit d'observer que lesdites directives portent sur des conditions d'établissement de certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières et la commercialisation de telles valeurs, lesdites conditions ne revêtant cependant aucun rapport avec la question faisant l'objet du présent litige, à savoir la délivrance de la preuve de revenus considérés comme distribués aux fins de la détermination de l'impôt sur le revenu dû.
- 25 Une telle exigence d'établissement constitue, dès lors, une entrave à la libre prestation des services.
- Sur le motif de justification invoqué
- 26 La restriction à la libre prestation des services ainsi constatée ne peut être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général que si la mesure en question est nécessaire pour la protection des intérêts qu'elle vise à garantir et pour autant que ces objectifs ne puissent être atteints par des mesures moins restrictives (voir arrêt Commission/Italie, précité, point 45).
- 27 Quant à l'existence d'une telle raison impérieuse d'intérêt général, la République d'Autriche allègue, en substance, que la législation nationale litigieuse vise à garantir un niveau approprié de compétences professionnelles dans le domaine considéré.
- 28 Il y a lieu, toutefois, de relever que l'exigence d'une présence sur le territoire national ne présente aucun rapport avec l'intérêt invoqué, à savoir celui d'assurer la qualité des prestations visées. En effet, le fait que le représentant fiscal délivrant la preuve de revenus considérés comme distribués soit établi en Autriche ne garantit nullement que ledit intéressé possède des compétences professionnelles particulières en droit fiscal autrichien. De même, le fait que l'intéressé soit établi dans un autre État membre ne permet pas de conclure qu'il ne possède pas lesdites compétences.
- 29 En ce qui concerne l'argument tiré de la protection des consommateurs, il suffit d'observer, à l'instar de celui relatif à la qualité des prestations dont il s'agit, que la fiabilité du professionnel, pour ce qui est des connaissances particulières de la législation fiscale nationale, ne saurait être mise en cause par le simple fait qu'il n'est pas établi en Autriche.
- 30 En outre, la circonstance selon laquelle, conformément à la législation nationale litigieuse, le contribuable lui-même est autorisé à fournir la preuve de revenus considérés comme distribués démontre l'absence de pertinence du motif d'intérêt général invoqué par la République d'Autriche. Cette dernière a d'ailleurs indiqué que, dans le cadre de l'élaboration de ladite preuve, chaque contribuable est libre de faire appel à un professionnel de son choix.
- 31 Il s'ensuit que le motif invoqué par ledit État membre, à savoir la nécessité de garantir que le représentant fiscal, pour ce qui est de la fonction consistant en la délivrance de la preuve de revenus considérés comme distribués, possède des compétences professionnelles particulières en droit fiscal autrichien, ne saurait justifier l'entrave à la libre prestation des services en cause.
- 32 Dans la mesure où les stipulations de l'article 36 de l'accord EEE revêtent la même nature et la

même portée juridique que les dispositions, identiques en substance, de l'article 49 CE, les considérations développées ci-dessus sont, dans des circonstances telles que celles du présent recours, transposables audit article 36.

33 Il résulte de l'ensemble des éléments qui précèdent que la législation nationale litigieuse constitue une violation du principe de la libre prestation des services consacré aux articles 49 CE et 36 de l'accord EEE.

34 Par conséquent, il convient de constater que, en ayant adopté et maintenu en vigueur des dispositions en vertu desquelles seuls les établissements de crédit nationaux et les fiduciaires économiques nationales peuvent être désignés en tant que représentants fiscaux de fonds d'investissement ou de fonds d'investissement immobilier, la République d'Autriche a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 36 de l'accord EEE.

### **Sur les dépens**

35 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République d'Autriche et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (septième chambre) déclare et arrête:

- 1) **En ayant adopté et maintenu en vigueur des dispositions en vertu desquelles seuls les établissements de crédit nationaux et les fiduciaires économiques nationales peuvent être désignés en tant que représentants fiscaux de fonds d'investissement ou de fonds d'investissement immobilier, la République d'Autriche a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 36 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992.**
- 2) **La République d'Autriche est condamnée aux dépens.**

Signatures

---

\* Langue de procédure: l'allemand.