



CJCE, 26 octobre 1999 : Eurowings Luftverkehrs AG

**Droit communautaire. Crédit-bail.
Application fiscale des articles du traité.
Art. 49 (libre prestation de services).
Dérogation à l'obligation légale de
réintégration des loyers inapplicable lorsque
le crédit bailleur est établi dans un autre
Etat membre. Réintégration des loyers dans
l'assiette de l'impôt du crédit preneur**

Est constitutive d'une entrave à la libre prestation de services, une disposition ayant pour effet de mettre à la charge des sociétés résidentes preneuses de biens en crédit-bail, une surcharge fiscale lorsque les entreprises propriétaires des biens sont localisées à l'étranger.

*CJCE, 26 octobre 1999 : Eurowings Luftverkehrs AG
c/ Finanzamt Luftverkehrs, C-294/97.*

1. Exposé des faits

Aux termes de la législation fiscale allemande, tout établissement industriel ou commercial est soumis à la taxe professionnelle en Allemagne, dans la mesure où il est l'objet d'une exploitation effective sur le territoire national.

En matière de crédit-bail, la législation allemande relative à la détermination de l'assiette de cette taxe, prévoit que la moitié des loyers acquittés pour l'utilisation de biens appartenant à des tiers doit être réintégrée dans le bénéfice de l'établissement preneur servant de base à cette taxe. Ces mêmes dispositions précisent toutefois que cette règle ne s'applique pas lorsque les loyers sont soumis à la taxe professionnelle au niveau du crédit-bailleur. De la même façon, la valeur (10) du bien loué n'est comprise dans l'assiette imposable du locataire que dans la mesure où celle-ci n'a pas déjà été comprise dans celle du crédit-bailleur (11).

Dans la mesure où les sociétés de crédit-bail allemandes sont soumises à la taxe professionnelle à raison de l'activité qu'elles exercent sur le territoire allemand, les entreprises allemandes qui louent des biens auprès de ces sociétés de crédit-bail ne sont pas tenues de réintégrer, pour les besoins du calcul de l'assiette imposable à la taxe professionnelle, la moitié des loyers versés et la valeur des biens loués.

En revanche, lorsque ces mêmes entreprises prennent

des biens en crédit-bail auprès de sociétés non-résidentes, elles supportent l'obligation de réintégration mentionnée ci-dessus, dans la mesure où ni les loyers ni la valeur des biens loués ne sont soumis à la taxe au niveau du crédit-bailleur étranger.

En l'espèce, une entreprise allemande qui louait des biens auprès d'une société de crédit-bail irlandaise s'est trouvée contrainte de réintégrer la moitié des loyers payés ainsi que la valeur des biens à ses bases de taxe professionnelle, au motif que la société irlandaise n'était pas soumise à ladite taxe en Allemagne. La CJCE a estimé cette mesure contraire aux dispositions de l'article 49 CE relatif à la libre prestation de services.

2. L'apport de l'arrêt

Dans cet arrêt, la CJCE rappelle en premier lieu sa jurisprudence (12) selon laquelle l'article 49 CE qui pose comme principe la libre prestation de services à l'intérieur de la Communauté peut être invoqué, non seulement par le prestataire du service, mais également par la société bénéficiaire dudit service.

En l'espèce, on l'a vu, la différence de traitement fiscal finalement incriminée par la Cour résultait de l'existence de dispositions fiscales générant une surcharge fiscale au niveau du locataire allemand, du seul fait de son choix de s'adresser à une société de crédit-bail irlandaise plutôt qu'à un prestataire allemand. Or, ces dispositions avaient nécessairement pour effet de dissuader les crédits-preneurs allemands de faire appel à des crédits-bailleurs établis dans un autre Etat membre.

En second lieu, en appliquant l'article 49 CE à une opération de crédit-bail, la CJCE confirme implicitement mais nécessairement que le crédit-bail constitue bien une prestation de services au sens de l'article 50 CE, bien que celui-ci ne vise pas expressément le crédit-bail parmi les services dont la libre prestation est garantie par l'article 49 CE.

L'arrêt Eurowings vient par ailleurs préciser la jurisprudence de la CJCE relative à la «cohérence du système fiscal», qu'il n'est pas toujours aisé d'interpréter. Pour mémoire, il n'est pas inutile de rappeler que l'objectif de cette exception jurisprudentielle est d'autoriser les Etats à appliquer des mesures a priori discriminatoires, dans la mesure où celles-ci tendent à assurer l'équilibre global du système fiscal et cela sous la stricte condition qu'il existe un lien direct entre la discrimination et l'équilibre du système.

Déjà dans l'arrêt Bachmann (13), à l'origine de la notion de «cohérence du système fiscal», la discrimination subie par le contribuable (non-déduction des cotisations d'assu-

rances) était compensée dans la personne dudit contribuable par un avantage fiscal ultérieur (non-imposition de l'indemnité reçue). Dans les arrêts ultérieurs, la Cour avait confirmé cette exigence d'un lien direct entre l'avantage accordé et la conséquence fiscale défavorable (14).

En l'espèce, l'administration fiscale allemande tentait de justifier sa position en invoquant la notion de cohérence du système fiscal, laquelle aurait été de nature à expliquer le traitement défavorable subi par les crédits-preneurs allemands s'étant adressés à des crédits-bailleurs étrangers. Selon l'administration fiscale allemande, l'existence d'un traitement fiscal discriminatoire était justifiée par le fait que les crédits-bailleurs irlandais bénéficiaient, quant à eux, d'un traitement fiscal favorable en Irlande.

Comme il était prévisible, cet argument a été rejeté par la Cour dans la mesure où l'inconvénient subi par le crédit-preneur allemand ne vient pas directement compenser un avantage fiscal à son niveau.

Enfin, la CJCE confirme sa jurisprudence (15) selon laquelle il suffit qu'il résulte des dispositions nationales, que dans la plupart des cas, les opérations transfrontalières sont imposées plus lourdement que les opérations nationales, pour caractériser une situation de discrimination.

Or, selon les autorités fiscales allemandes, la circonstance que les dispositions législatives allemandes incriminées visent tous les cas dans lesquels l'entreprise locataire a recours à un crédit-bailleur non soumis à la taxe professionnelle allemande, constituait sans conteste un argument très fort à l'encontre des prétentions du contribuable. De fait, plaidait l'administration fiscale allemande, étaient concernées par les dispositions incriminées aussi bien les contrats de location conclus avec des entreprises étrangères que ceux signés avec les entreprises allemandes exonérées ou non assujetties à cette taxe : dans ces deux cas, c'est bien l'entreprise locataire résidente qui devait supporter la charge de la taxe à raison du bien loué.

Toutefois, comme les entreprises allemandes de crédit-bail sont, dans leur immense majorité, soumises à cette taxe, ces dispositions visent en définitive essentiellement les locations réalisées auprès de crédits-bailleurs étrangers. Ainsi dans la plupart des cas les opérations transfrontalières étaient plus lourdement imposées que les opérations internes, situation caractéristique, selon la Cour, d'une entrave à la libre prestation de services.

3. Application à la législation fiscale française en matière de location simple

En ce qui concerne la France, cette décision de la CJCE pourrait avoir des incidences favorables sur l'assiette de la taxe professionnelle des sociétés de location simple résidentes de France.

Pour mémoire, il résulte de l'article 1469-3° du CGI que les matériels, outillages et autres mobiliers donnés en location longue durée (16) sont imposés au nom du locataire sous réserve de certaines exceptions. Ainsi, l'article précise que lorsque le preneur n'est pas redevable de la taxe professionnelle, c'est le bailleur qui supporte la taxe à raison des biens donnés en location. Par conséquent, contrairement à la situation prévalant en matière de crédit-bail (17) lorsqu'une société française donne en location des biens meubles à une société non-résidente, elle est redevable de la taxe professionnelle à raison des biens

loués, alors qu'elle serait exemptée de cette même taxe si le locataire était un assujetti résident de France.

D'où la question de savoir si cette disposition de la législation française constitue ou non une entrave à la libre prestation de services, dans la mesure où une société résidente bailleuse se voit appliquer un traitement fiscal différencié selon qu'elle traite avec une entreprise locataire résidente ou avec une entreprise située dans un autre Etat membre.

Le fait que les dispositions en cause ne soient pas spécifiques aux opérations de location de longue durée conclues avec des locataires non-résidents, mais s'appliquent également aux locations effectuées au profit d'entités françaises exonérées de la taxe professionnelle ou non assujetties à cette taxe, ne devrait pas avoir d'impact sur l'analyse ci-dessus. En effet, les dispositions de l'article 1469-3 du CGI visent de facto l'ensemble des situations dans lesquelles un bailleur français donne un bien en location à une entreprise étrangère, qui par définition n'entre généralement pas dans le champ d'application de la taxe professionnelle française. Parallèlement ces dispositions visent les quelques cas où ce même bailleur français loue un bien à un locataire français exonéré ou non-assujetti de taxe professionnelle. Dès lors que dans la plupart des cas, les opérations de locations conclues avec des entreprises étrangères sont traitées de manière plus défavorable que celles réalisées avec des clients français, ne faudrait-il pas en conclure que cette disposition est constitutive d'une discrimination injustifiée ?

(10) La valeur d'un bien est déterminée par référence à sa valeur «de marché» : la somme qu'un acquéreur de la totalité de l'entreprise affecterait, dans le cadre du prix global d'achat, au bien considéré isolément, en supposant que cet acquéreur continue l'exploitation (*going concern value*).

(11) Il convient de noter que depuis le 1^{er} janvier 1998, l'assiette de la taxe se limite au bénéfice d'exploitation (loyers) réalisé par l'établissement industriel ou commercial et n'inclut plus le capital d'exploitation (valeur des biens).

(12) CJCE 31 janvier 1984; aff. 286/82, 26/83 ; Luisi et Carbone.

(13) CJCE 28 janvier 1992, aff. 204/90, Plén., Bachmann.

(14) Notamment CJCE 11 août 1995, aff. 80/94, Wielockx.

(15) CJCE 28 avril 1998, aff. 118/96, Plén., Jessica Safir.

(16) Location d'une durée supérieure à 6 mois.

(17) Réponse de Préaumont, AN 16 novembre 1987, p. 6338, n° 30039.