Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^ME LAILA MEDINA
présentées le 9 février 2023 [1]

Affaire C-15/22

RF
contre
Finanzamt G

[demande de décision préjudicielle formée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)]

« Renvoi préjudiciel – Fonds européen de développement (FED) – Impôt sur le revenu – Exonération accordée aux salaires au titre de projets relatifs à une aide au développement financés par des ressources budgétaires nationales – Différence de traitement des salaires perçus dans le cadre d'un projet financé par le FED – Article 63 TFUE – Libre circulation des capitaux – Article 4, paragraphe 4, TFUE – Exercice de compétences parallèles – Articles 208 et 210 TFUE – Coopération au développement – Obligation de promouvoir les politiques en matière de coopération au développement – Principe de coopération loyale – Facilitation de la mission de l'Union – Réalisation des objectifs de l'Union – Effet direct »

1. Aux fins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, les États membres peuvent-ils traiter le salaire des personnes travaillant sur des projets de coopération au développement réalisés dans des pays tiers [2] et financés par le Fonds européen de développement (ci-après le « FED ») différemment d'un salaire perçu dans le cadre de projets similaires qui sont, en revanche, financés par des ressources budgétaires nationales ?

2. La présente affaire concerne une pratique administrative nationale allemande (ci-après la « règle fiscale nationale en cause »). Celle-ci accorde une exonération d'impôt sur le revenu en ce qui concerne les salaires versés dans le cadre de projets d'aide au développement à l'étranger financés à hauteur d'au moins 75 % par le ministère fédéral chargé de la Coopération économique et du Développement ou par une société privée d'aide au développement appartenant à l'État [3] (ci-après, conjointement, les « ressources budgétaires nationales »). Or le salaire d'un employé travaillant sur un projet d'aide financé par le FED ne bénéficie pas d'une telle exonération.

1 Langue originale : l'anglais.

2 La coopération peut prendre de nombreuses formes, mais la « coopération au développement » est généralement considérée comme synonyme d'aide publique au développement.

3 Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

3. Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) demande, en substance, à la Cour si le principe de coopération loyale énoncé à l'article 4, paragraphe 3, TUE, lu en combinaison avec les articles 208 et 210 TFUE concernant le domaine de la coopération au développement, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les États membres imposent les salaires perçus au titre des projets d'aide financés par le FED lorsqu'une telle exonération est accordée pour un salaire perçu dans le cadre d'un projet financé par des ressources budgétaires nationales. En outre, la différence de traitement résultant de cette règle fiscale soulève également la question de savoir si les dispositions du traité FUE relatives aux libertés fondamentales trouvent à s'appliquer au cas d'espèce.

4. Il s'ensuit que la Cour est confrontée à la délicate mission de déterminer si les libertés fondamentales et/ou le principe de coopération loyale énoncé à l'article 4, paragraphe 3, TUE s'appliquent dans le domaine de la coopération au développement et, le cas échéant, selon quelles modalités. Cette question est loin d'être simple puisque l'Union et les États membres peuvent exercer des compétences parallèles dans ce domaine [4]. La présente affaire s'inscrit aussi dans le cadre d'un débat mondial plus large relatif au traitement fiscal de l'aide au développement et à son efficacité [5].

I. Le cadre juridique

A. Le droit international

1. La convention de Lomé IV

5. La quatrième convention ACP-CEE signée à Lomé le 15 décembre 1989 (ci-après la « convention de Lomé IV ») [6] a été conclue entre le groupe des États d'Afrique, des Caraïbes et du Pacifique (ci-après les « États ACP ») et la Communauté économique européenne (CEE). Cette convention a été approuvée par décision du Conseil et de la Commission du 25 février 1991 [7].

6. L'article 2 de la convention de Lomé IV précise que la coopération ACP-CEE, « fondée sur un régime de droit et l'existence d'institutions conjointes », s'exerce notamment sur la base des principes d'égalité entre les partenaires, de respect de leur souveraineté, de leur intérêt mutuel et de leur interdépendance, ainsi que du droit de chaque État à déterminer ses choix politiques, sociaux, culturels et économiques.

4 En vertu de l'article 4, paragraphe 4, TFUE, dans les domaines de la coopération au développement et de l'aide humanitaire, l'Union dispose d'une compétence pour mener des actions et une politique commune, sans que l'exercice de cette compétence puisse avoir pour effet d'empêcher les États membres d'exercer la leur.

5 Voir, par exemple, plus récemment, la plateforme sur le traitement fiscal de l'aide publique au développement lancée en janvier 2022 par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) (disponible à l'adresse suivante : https://www.oecd.org/fr/fiscalite/traitement-fiscal-aide-publique-au-developpement/). Voir aussi la Déclaration de Paris sur l'efficacité de l'aide au développement adoptée en 2005 et réaffirmée par le Programme d'action d'Accra en 2008 dans le cadre de forums ministériels convoqués par l'OCDE (disponible à l'adresse suivante : https://www.oecd.org/fr/cad/efficacite/34579826.pdf).

6 JO 1991, L 229, p. 3.

7 Décision 91/400/CECA, CEE concernant la conclusion de la quatrième convention ACP-CEE (JO 1991, L 229, p. 1).

7. L'article 9 de cette convention énonce :

« En vue d'améliorer l'efficacité des instruments de la convention, les parties contractantes adoptent, dans le cadre de leurs compétences respectives, des orientations, des priorités et des mesures qui favorisent la réalisation des objectifs fixés dans la présente convention [...] »

2. L'accord de Cotonou

8. L'accord de partenariat entre les [États ACP], d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, signé à Cotonou le 23 juin 2000 (ci-après l'« accord de Cotonou »)[8], a été approuvé par décision 2003/159/CE du Conseil, du 19 décembre 2002[9]. Il est entré en vigueur le 1er avril 2003 et a remplacé les conventions de Lomé existantes.

9. L'article 2 de l'accord de Cotonou pose les principes fondamentaux de la coopération ACP-CE, qui est « fondée sur un régime de droit et l'existence d'institutions conjointes ».

10. L'article 3 de l'accord de Cotonou indique que « [l]es parties prennent [...] toutes les mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution des obligations découlant du présent accord et à faciliter la réalisation de ses objectifs [...] »

11. L'article 70, sous a), de l'accord de Cotonou précise que la coopération vise à soutenir « le financement de microréalisations au niveau local qui ont un impact économique et social sur la vie des populations, répondent à un besoin prioritaire exprimé et constaté et sont mises en œuvre à l'initiative et avec la participation active de la collectivité locale bénéficiaire [...] ».

12. L'article 71 de l'accord de Cotonou dispose :

« 1. Les microréalisations et les actions de coopération décentralisée peuvent être financées sur les ressources financières du présent accord. [...]

2. Une participation au financement de microréalisations et de la coopération décentralisée est assurée par le Fonds, dont la contribution ne peut, en principe, dépasser les trois quarts du coût total de chaque projet et ne peut être supérieure aux limites fixées dans le programme indicatif. Le solde est financé :

a) par la collectivité locale concernée dans le cas des microréalisations (sous forme de contributions en nature, de prestations de services, ou en espèces, en fonction de ses possibilités) ;

[...]

c) à titre exceptionnel, par l'État ACP concerné, soit sous forme d'une contribution financière, soit grâce à l'utilisation d'équipements publics ou à la fourniture de services.

[...] »

8 JO 2000, L 317, p. 3.

9 Décision concernant la conclusion de l'accord de partenariat entre les États d'Afrique, des Caraïbes et du Pacifique, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, signé à Cotonou le 23 juin 2000 (JO 2003, L 65, p. 27).

B. Le droit de l'Union

13. Les FED ont été institués pour financer la coopération avec les États ACP et les pays et territoires d'outre-mer, d'abord par une annexe au traité CEE, puis par des accords internes entre les États membres réunis au sein du Conseil. Un FED finance tout projet ou programme contribuant au développement économique, social ou culturel des pays en question. Chaque FED est constitué pour une période de plusieurs années, souvent cinq ans, correspondant à la durée de validité des différents accords et conventions par lesquels l'Union et ses États membres ont établi le partenariat spécial avec les États ACP. Historiquement, les FED ne relevaient pas du budget général de l'Union. C'est pourquoi des règlements financiers spécifiques ont été adoptés pour mettre en œuvre les obligations découlant des accords internationaux et établir, en particulier, le financement du FED [10].

1. Le septième FED [11]

14. Les représentants des gouvernements des États membres de la Communauté économique européenne, réunis au sein du Conseil, ont adopté, le 16 juillet 1990, l'accord interne 91/401/CEE relatif au financement et à la gestion des aides de la communauté dans le cadre de la [convention de Lomé IV] [12]. Par cet accord, les États membres ont institué le septième FED. Les dispositions mettant en œuvre cet accord interne font l'objet du règlement financier 91/491/CEE, du 29 juillet 1991, applicable à la coopération pour le financement du développement en vertu de la [convention de Lomé IV] [13].

15. L'ordonnateur a décidé de clôturer le septième FED le 31 août 2008. En l'absence de base légale pour la clôture des FED, le reliquat et les décisions et contrats associés ont été transférés vers le neuvième FED, conformément aux dispositions de la troisième partie du règlement financier applicable au neuvième FED [14].

2. Le neuvième FED

16. Après l'accord de Cotonou, l'accord interne 2000/770/CE entre les représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, relatif au financement et à la gestion des aides de la Communauté dans le cadre du protocole financier de [l'accord de Cotonou] et à l'affectation des aides financières destinées aux pays et territoires d'outre-mer auxquels s'appliquent les dispositions de la quatrième partie du traité CE a été adopté [15]. Les dispositions mettant en œuvre cet accord interne font l'objet du règlement financier du 27 mars 2003 applicable au 9e Fonds européen de développement (JO 2003, L 83, p. 1).

10 À partir de 2021, les programmes du FED ont été inclus dans le cadre financier pluriannuel de l'Union et ont donc été soumis aux règlements financiers de l'Union au même titre que les autres programmes de financement de l'Union. Voir https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

11 La décision de renvoi fait référence aux septième et neuvième FED. Il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier si les deux sont applicables en l'espèce.

12 JO 1991, L 229, p. 288.

13 JO 1991, L 266, p. 1.

14 Voir Comptes définitifs des septième, huitième, neuvième et dixième Fonds européens de développement pour l'exercice 2008 (JO 2009, C 274, p. 1).

15 JO 2000, L 317, p. 355.

C. Le droit allemand

17. L'article 1er, paragraphe 1, première phrase, de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu, ci-après l'« EStG », BGBl. 2002 I), dans sa version applicable aux faits au principal, prévoit que les personnes physiques qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire national y sont assujetties à l'impôt sur l'intégralité de leur revenu.

18. En vertu de l'article 2, paragraphe 1, de l'EStG, les revenus d'une activité salariée que le contribuable perçoit pendant la durée de son assujettissement intégral sont soumis à l'impôt sur le revenu.

19. L'article 34 c de l'EStG dispose :

« (1) Lorsque les personnes assujetties à l'impôt de manière illimitée acquittent sur des revenus d'origine étrangère, dans l'État d'origine desdits revenus, un impôt équivalent à l'impôt allemand sur le revenu, l'impôt étranger qui a été liquidé, acquitté et diminué du montant d'un droit à réduction, est imputé sur le montant de l'impôt allemand sur le revenu dont elles sont redevables au titre des revenus perçus dans l'État en question ; [...]

[...]

(5) Les hautes autorités fiscales des *Länder* ou les autorités fiscales qu'elles désignent peuvent, avec l'accord du ministère fédéral des Finances, accorder une remise, partielle ou totale, sur l'impôt sur le revenu frappant les revenus étrangers, ou fixer un montant forfaitaire, lorsque cela apparaît opportun pour des raisons économiques ou que l'application du paragraphe 1 du présent article s'avère particulièrement difficile. »

20. Le 31 octobre 1983, le Bundesministerium der Finanzen (ministère fédéral des Finances, Allemagne) a publié une instruction relative au traitement fiscal des revenus perçus par les salariés au titre d'activités à l'étranger [16] (ci-après l'« instruction du ministère des Finances »), qui est adressée aux hautes autorités fiscales des *Länder*. Cette instruction prévoit, à la section I, point 4, que les activités exercées à l'étranger pour le compte d'un contractant national dans le cadre de l'aide publique allemande au développement au titre de la coopération technique ou financière sont exonérées de l'impôt sur le revenu.

21. D'après la décision de renvoi, l'administration fiscale allemande a interprété l'expression « aide publique allemande au développement » comme visant uniquement les mesures d'aide au développement qui sont financées directement par le budget allemand, soit par le ministère fédéral chargé de la Coopération au développement, soit par la GIZ.

II. Les faits à l'origine du litige, la procédure au principal et la question préjudicielle

22. Au cours de la période allant du 12 avril 2009 au 31 octobre 2012, RF a travaillé en tant que cheffe de projet pour une société d'aide au développement établie en Allemagne. Elle a travaillé dans le cadre du programme de microréalisations (PMR) (ci-après le « programme en cause ») en

16 BStBl. 1983 I, p. 470.

Afrique sur la base d'un contrat de travail à durée déterminée [17]. Ce programme était financé, en tout ou en partie, par les ressources de l'Union et de ses États membres, dans le cadre des septième et neuvième FED [18].

23. Durant cette période, le lieu de résidence et le centre des intérêts de RF se trouvaient en Allemagne, où elle était donc intégralement assujettie, tandis que son lieu d'affectation se trouvait en Afrique.

24. Étant donné que la société d'aide au développement a considéré que le salaire de RF était exonéré en vertu de l'instruction du ministère des Finances, elle n'a pas retenu d'impôt à la source sur ce salaire pour les exercices 2011 et 2012 et n'a pas reversé cet impôt aux autorités fiscales compétentes. Il ressort du dossier soumis à la Cour que cette société s'était vu délivrer, dans un premier temps, une attestation d'exonération, laquelle était subordonnée au respect de l'instruction du ministère des Finances. Le salaire de RF n'était pas non plus imposé en Afrique, au lieu d'affectation.

25. La société d'aide au développement a fait l'objet d'un contrôle concernant l'impôt sur les salaires par les autorités fiscales compétentes. Ces autorités ont indiqué que le programme en cause n'avait pas été financé par le ministère fédéral chargé de la Coopération au développement ou par la GIZ, mais par le FED. Dès lors, par avis d'imposition du 13 février 2014, lesdites autorités ont décidé que le salaire de RF devait être soumis à l'impôt sur le revenu au titre des années 2011 et 2012.

26. RF a formé une réclamation contre cette décision devant les autorités fiscales compétentes, qui l'ont rejetée. Elle a ensuite introduit un recours devant le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne, Allemagne) qui n'a pas abouti. C'est contre ce jugement que RF dirige son pourvoi devant le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), la juridiction de renvoi.

27. Dans la décision de renvoi, la juridiction de renvoi indique que, en vertu du droit national, le pourvoi est dénué de fondement dès lors que le salaire de RF n'a pas été financé directement par des ressources budgétaires nationales et que son activité à l'étranger n'était donc pas liée à l'aide publique allemande au développement. Elle estime que la distinction opérée par l'administration n'est pas non plus contraire au principe d'égalité de traitement puisque l'octroi de l'avantage fiscal en cause est motivé par le soutien à certains secteurs de l'économie allemande, et qu'elle est donc justifiée constitutionnellement.

28. Néanmoins, la juridiction de renvoi nourrit des doutes quant à la compatibilité de la réglementation en cause avec le droit de l'Union. Elle souligne que, contrairement au cas de figure ayant donné lieu à l'arrêt Petersen [19], la règle fiscale nationale en cause ne constitue pas une restriction à la libre circulation et, en particulier, à la libre circulation des travailleurs, puisque aucun travailleur ou employeur ne fait l'objet d'une discrimination au motif qu'il provient d'un autre État membre.

17 La décision de renvoi ne contient aucune précision quant au pays concerné, mais RF mentionne qu'il s'agissait du Nigeria (voir point 6 des observations écrites).

18 Comme cela a déjà été indiqué, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si les travaux exécutés par RF concernaient à la fois les septième et neuvième FED.

19 Arrêt du 28 février 2013 (C-544/11, EU:C:2013:124).

29. Selon la juridiction de renvoi, la règle fiscale nationale en cause pourrait être contraire au principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE. RF fait valoir, à cet égard, qu'il résulte de ce principe et de l'obligation faite aux États membres de coordonner leurs politiques de développement un devoir d'inclure, dans le champ d'application de l'exonération fiscale en cause, les projets financés au moyen de ressources de l'Union. Toutefois, la juridiction de renvoi estime que, compte tenu de la compétence propre des États membres dans le domaine de l'aide au développement, il n'est pas certain qu'on puisse leur interdire d'adopter des mesures de politique d'aide au développement visant à promouvoir leur commerce extérieur. Un tel devoir ne découle pas non plus de l'accord de Cotonou.

30. Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Les dispositions combinées de l'article 4, paragraphe 3, [TUE] et des articles 208 et 210 [TFUE] doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une pratique administrative nationale en vertu de laquelle il n'y a pas de renonciation à l'impôt si un projet de coopération au développement est financé par le [FED] tandis que, sous certaines conditions, il est renoncé à imposer le salaire que touche le travailleur sur la base d'un contrat de travail pour une activité en lien avec l'aide publique au développement fournie par l'Allemagne dans le cadre de la coopération technique ou financière, financée au moins à 75 % par un ministère fédéral responsable de la coopération au développement ou par une société privée d'aide au développement appartenant à l'État ? »

31. Des observations écrites ont été présentées par RF, le gouvernement allemand ainsi que par la Commission européenne. Ces parties ont également été entendues lors de l'audience de plaidoiries qui s'est tenue le 23 novembre 2022.

III. Analyse

A. Observations liminaires

32. En premier lieu, le gouvernement allemand, sans soulever formellement d'objections à l'encontre de la question posée, exprime néanmoins des doutes quant à sa recevabilité. Dans ses observations écrites et lors de l'audience, il a fait valoir, en substance, que l'exonération prévue par la règle fiscale nationale en cause requiert nécessairement que le projet soit financé au moins à 75 % par des ressources budgétaires nationales. En d'autres termes, pour que cette règle fiscale soit applicable, le salaire perçu par un employé doit résulter d'une activité financée au moins à 75 % par ces ressources. Toutefois, cela ne veut pas dire qu'une telle activité est totalement exonérée, puisque la part de l'activité non financée par lesdites ressources reste soumise à imposition (c'est-à-dire à concurrence de 25 %).

33. À cet égard, je rappelle que, selon une jurisprudence constante, les questions relatives à l'interprétation du droit de l'Union posées par le juge national dans le cadre réglementaire et factuel qu'il définit sous sa responsabilité, et dont il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude, bénéficient d'une présomption de pertinence [20].

[20] Voir, entre autres, arrêt du 8 septembre 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, point 36 et jurisprudence citée).

34. À mon avis, s'il peut exister des lacunes dans le cadre juridique exposé dans la décision de renvoi, les modalités de fonctionnement de la règle fiscale nationale en cause sont claires. En substance, la juridiction de renvoi a expliqué que cette règle prévoit qu'un salaire perçu au titre d'une activité dans le domaine de l'aide au développement est exonéré d'impôt sur le revenu, à condition que l'activité soit financée au moyen de fonds provenant de ressources budgétaires nationales, alors qu'un salaire perçu au titre d'une telle activité financée par des ressources provenant d'un FED est imposable. Par conséquent, je suis d'avis que la Cour peut fournir à la juridiction de renvoi des éléments d'interprétation du droit de l'Union dans le cadre de l'appréciation de la règle fiscale en cause.

35. En second lieu, par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 3, TUE, lu en combinaison avec les articles 208 et 210 TFUE, s'oppose à la règle fiscale nationale en cause. Cependant, dans ses observations écrites, la Commission a suggéré d'inclure, dans le libellé de la question, une référence explicite aux libertés fondamentales prévues par ces traités. C'est pourquoi, par ses questions écrites, la Cour a invité les parties à fournir, lors de l'audience, une réponse portant sur les libertés fondamentales. À l'audience, RF et la Commission ont toutes deux fait valoir que la règle fiscale nationale en cause relevait du champ d'application des libertés fondamentales, alors que le gouvernement allemand a soutenu que ces libertés ne s'appliquaient pas en l'espèce.

36. Je rappelle que la Cour peut être amenée à reformuler les questions qui lui sont soumises. La Cour peut aussi juger nécessaire de prendre en considération des dispositions du droit de l'Union auxquelles le juge national n'a pas fait référence dans ses questions [21].

37. À cet égard, il convient tout d'abord de relever que, dans sa décision de renvoi, tout en mentionnant la liberté de circulation consacrée à l'article 45 TFUE et les dispositions de l'accord de Cotonou, la juridiction de renvoi parvient à la conclusion que ces dispositions ne font pas obstacle à la règle fiscale nationale en cause puisque RF n'est pas un travailleur ressortissant d'un autre État membre [22].

38. Il importe de souligner que la demande de décision préjudicielle dans l'affaire Petersen [23] concernait la même règle fiscale nationale contenue dans l'instruction du ministère des Finances que celle en cause dans la présente espèce. Toutefois, la Cour avait examiné un aspect différent de cette règle, à savoir le lieu d'établissement de l'employeur. Dans l'affaire Petersen, le travailleur en cause avait été embauché par un employeur établi au Danemark qui réalisait un projet d'aide au développement financé par l'Agence danoise pour le développement international. La Cour a relevé que l'exonération de l'impôt sur le revenu impliquait que l'employeur ait son siège en Allemagne, et a jugé qu'une telle exigence constituait une restriction à la libre circulation des travailleurs prohibée par l'article 45 TFUE [24]. En l'espèce, les faits au principal ne concernent pas cette même exigence (qui est effectivement remplie), étant donné que RF et la société d'aide au développement sont toutes deux établies en Allemagne. En tout état de cause, il s'agit d'une situation purement interne au regard de la libre circulation des travailleurs.

21 Arrêts du 13 octobre 2016, M. et S. (C-303/15, EU:C:2016:771, point 16 et jurisprudence citée), ainsi que du 31 mai 2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, point 27).

22 Renvoi préjudiciel, points 29 et 30. Toutefois, je tiens à souligner que si RF est une résidente allemande, elle a exercé ses fonctions dans le pays tiers en question dans le cadre du programme d'aide en cause.

23 Arrêt du 28 février 2013 (C-544/11, EU:C:2013:124).

24 Arrêt du 28 février 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, points 39 à 43).

39. Néanmoins, je tiens à souligner que la règle fiscale nationale en cause traite également différemment les salariés en fonction de l'*origine des fonds* affectés au projet d'aide. L'exonération fiscale est accordée ou refusée au salarié travaillant sur ce projet selon qu'un projet de coopération au développement est financé directement par des ressources budgétaires nationales ou par les ressources d'un FED. Ainsi, il convient de commencer par déterminer si et, le cas échéant, laquelle des autres libertés fondamentales est susceptible de s'appliquer à la présente affaire.

B. La pertinence des autres libertés fondamentales

40. Il ressort d'une jurisprudence désormais bien établie que, pour déterminer si une mesure nationale relève d'une liberté fondamentale, il y a lieu de prendre en considération l'*objet* de la législation en cause [25].

41. Pour les raisons précédemment évoquées [26], je suis d'avis que l'affaire au principal ne saurait être examinée au regard de l'article 45 TFUE. Toutefois, le fait que la présente affaire porte sur l'incidence de la règle fiscale nationale en cause sur les travailleurs frontaliers, et non sur la manière dont elle affecte le financement des projets d'aide, n'exclut pas l'application des autres libertés fondamentales, à moins que ces autres libertés fondamentales ne soient considérées comme accessoires en ce qui concerne la libre circulation des travailleurs [27]. Dans certaines situations spécifiques où deux libertés fondamentales revêtent une importance égale au regard de la législation en cause, la Cour a jugé que ces situations relevaient simultanément des deux libertés fondamentales [28]. Selon la jurisprudence pertinente, une situation aussi spécifique peut se présenter lorsque l'une des libertés fondamentales ne trouve pas à s'appliquer au cas d'espèce, dès lors que *tous les éléments* de cette situation se cantonnent, au regard de cette liberté, à l'intérieur d'un seul État membre [29]. Toutefois, cela pourrait ne pas être le cas pour les autres libertés fondamentales. Il s'ensuit que la situation en cause peut se cantonner, au regard de la libre circulation des travailleurs, à l'intérieur d'un seul État membre, mais présenter un élément transfrontalier en ce qui concerne d'autres libertés.

42. En l'espèce, je relève qu'une règle fiscale telle que celle en cause au principal a pour effet de créer une différence de traitement en fonction de l'*origine des fonds*. Ainsi que cela ressort de la décision de renvoi, l'exonération fiscale en cause est accordée dans le cadre d'une activité d'aide au développement à l'étranger financée par des ressources budgétaires nationales, mais elle est refusée lorsque le financement est octroyé par le FED. À cet égard, dans son récent arrêt de grande chambre rendu dans l'affaire Commission/Hongrie [30], la Cour a jugé qu'une législation nationale traitant différemment les associations et les fondations établies en Hongrie selon l'origine nationale ou « étrangère » des aides financières qu'elles reçoivent relève de

25 Voir, en particulier, arrêts du 1er juillet 2010, Dijkman et Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, point 26) ; du 13 novembre 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, point 90), et du 21 mai 2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, point 31).

26 Voir point 38 des présentes conclusions.

27 La Cour a jugé que, lorsqu'une mesure nationale concerne deux libertés fondamentales, il convient, en principe, d'examiner la mesure litigieuse au regard de l'une seulement de ces deux libertés s'il s'avère que, dans les circonstances de l'espèce, l'une de celles-ci est tout à fait secondaire par rapport à l'autre et peut lui être rattachée [voir, en ce sens, arrêts du 14 octobre 2004, Omega (C-36/02, EU:C:2004:614, point 26 et jurisprudence citée), ainsi que du 17 septembre 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, point 37)].

28 Voir, par exemple, arrêt du 11 juin 2009, X et Passenheim-van Schoot (C-155/08 et C-157/08, EU:C:2009:368, point 40). Il pourrait y avoir un recoupement entre la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux, en particulier dans le cas de participations et de dividendes [voir, en ce sens, arrêt du 24 mai 2007, Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, points 23 et 24)].

29 Voir, en ce sens, arrêts du 8 mai 2013, Libert e.a. (C-197/11 et C-203/11, EU:C:2013:288, point 33 et jurisprudence citée), ainsi que du 15 novembre 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, point 47 et jurisprudence citée).

30 Arrêt du 18 juin 2020, Commission/Hongrie (Transparence associative) (C-78/18, EU:C:2020:476).

l'article 63 TFUE [31]. Partant, dans la présente affaire, dès lors que la différence de traitement en cause réside dans l'origine des fonds, il convient d'examiner si et, le cas échéant, dans quelle mesure une règle fiscale nationale telle que celle en cause au principal est susceptible d'affecter l'exercice de la libre circulation des capitaux consacrée à l'article 63 TFUE. À cet égard, je tiens à souligner que, s'agissant de l'article 63 TFUE, il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que cet article a un *effet direct*, de sorte qu'il peut être invoqué devant le juge national et entraîner l'inapplicabilité des règles nationales qui lui sont contraires [32].

43. Compte tenu d'un tel effet direct et au vu des arguments oraux exposés par RF et la Commission, je commencerai par examiner si l'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'une règle fiscale d'un État membre qui prévoit une exonération d'impôt sur le revenu pour le salaire perçu par un salarié affecté à des activités d'aide au développement uniquement lorsqu'une telle activité est financée au moins à 75 % par des ressources budgétaires nationales, mais qui a pour effet de priver un salarié du bénéfice d'une telle exonération lorsque celui-ci est affecté à une activité de cette nature financée dans la même proportion par l'un des FED.

C. La libre circulation des capitaux consacrée à l'article 63 TFUE

1. La portée de l'article 63 TFUE

a) Portée territoriale

44. Tout d'abord, l'article 63 TFUE prévoit que toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites. La juridiction de renvoi indique que le traitement fiscal différencié en cause n'est pas discriminatoire au sens des traités puisque l'activité d'aide au développement à l'étranger financée directement par les ressources de l'Union ne constitue pas un financement provenant d'un autre État membre [33].

45. À cet égard, j'observe que, en l'espèce, le financement octroyé à la société d'aide au développement en vue de la réalisation d'activités d'aide au développement à l'étranger est fourni par les FED. Comme cela est expliqué aux points 13 et 16 des présentes conclusions, le financement des FED a été adopté par accord interne entre les représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, et est soumis à des règlements financiers. Dès lors, si le financement de l'entreprise en cause n'est pas assuré directement par un autre État membre, les dépenses nécessaires au concours financier (à l'époque) communautaire ont été engagées directement par les États membres [34], lesquels ont apporté des contributions financières aux FED. Par exemple, les comptes définitifs du neuvième FED pour l'exercice 2009 montrent que les ressources du FED sont des contributions « ad hoc » provenant des États membres de

31 Arrêt du 18 juin 2020, Commission/Hongrie (Transparence associative) (C-78/18, EU:C:2020:476, points 61, 62 et 65).

32 Voir, en ce sens, arrêt du 14 septembre 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, point 49).

33 Point 30 de la décision de renvoi.

34 Voir arrêt du 2 mars 1994, Parlement/Conseil (C-316/91, EU:C:1994:76, point 4). Dans cette affaire, la Cour a jugé que les dépenses nécessaires au concours financier communautaire ne constituent pas des dépenses de la Communauté, mais sont engagées directement par les États membres, de sorte qu'elles ne font pas partie du budget communautaire.

l'Union [35]. J'ajoute que, selon les règlements financiers, la Commission « assure la gestion du FED sous sa propre responsabilité » et nomme, en particulier, l'ordonnateur principal et le contrôleur financier du FED [36]. En somme, pendant la période en cause au principal, le FED a été de nature intergouvernementale et est resté en dehors du budget de l'Union, bien que la plupart de ses ressources aient été gérées par la Commission [37].

46. Il me semble que les conclusions suivantes peuvent être tirées de ce constat. Premièrement, si le financement octroyé à la société en cause devait être assuré par des ressources budgétaires allemandes, la situation pourrait être considérée comme une situation purement interne. Or, en l'espèce, le financement est assuré par des entités externes, à savoir le FED, qui présente les caractéristiques susmentionnées [38]. Deuxièmement, le financement fourni par le FED est constitué des contributions directes des États membres. Il peut donc être assimilé à un mouvement de capitaux provenant *d'autres États membres*. L'élément transfrontalier, qui rend les dispositions du traité FUE relatives à la libre circulation des capitaux applicables, est établi par le mouvement de capitaux entre le FED et l'entreprise en cause.

47. Au vu des considérations qui précèdent, j'estime que le champ d'application territorial de la libre circulation des capitaux prévue à l'article 63 TFUE devrait inclure les mouvements de capitaux entre un fonds conjoint étranger institué par les États membres, tel que le FED, et une entreprise située dans l'un des États membres. Dans la présente affaire, cela signifie qu'il existe un élément transfrontalier.

b) Champ d'application matériel

48. S'agissant du champ d'application matériel de l'article 63 TFUE, si le traité FUE ne définit pas la notion de « mouvements de capitaux », il n'en demeure pas moins que la jurisprudence a fourni un certain nombre d'indications quant à son champ d'application. En l'absence d'une telle définition, la Cour s'est souvent fondée sur la liste fournie par le droit dérivé, à savoir la nomenclature des mouvements de capitaux [39]. En l'espèce, cette nomenclature ne couvre pas explicitement le financement fourni par le FED [40]. Toutefois, ladite nomenclature n'a qu'une valeur indicative pour définir la notion de « mouvements de capitaux » [41], ce qui permet à la Cour

35 Voir Comptes définitifs des huitième, neuvième et dixième Fonds européens de développement. Exercice 2009 (JO 2010, C 310, p. 1). Ce document ajoute que, à intervalles d'environ cinq ans, des représentants des États membres doivent se réunir au niveau intergouvernemental pour statuer sur un montant global attribué au FED et superviser son exécution. En 2009 et en 2008, les 15 États membres participants ont été tenus de contribuer au neuvième FED.
Devant la Cour, la Commission a relevé que le septième FED (1990-1995) s'est élevé à 10 940 millions d'écus de contributions des États membres (dont l'Allemagne, à hauteur de 2 840 millions d'écus). Cela signifie que 8 100 millions d'écus (74 %) du financement ont été fournis par d'autres États que l'Allemagne. La Commission ajoute que le neuvième FED (2000-2007) a représenté jusqu'à 13 800 millions d'euros de contributions des États membres et 1 700 millions d'euros de la Banque européenne d'investissement. La participation de l'Allemagne au neuvième FED n'est pas détaillée dans les observations de la Commission.

36 Voir article 9, paragraphe 1, et articles 11 et 13 du règlement financier 91/491, ainsi que article 1er, paragraphe 2, et articles 18 et 27 du règlement financier du 27 mars 2003 applicable au neuvième FED.

37 Par ailleurs, je tiens à souligner que, concernant le PMR qui semble être en cause dans la présente affaire, les contributions peuvent également provenir de la collectivité locale concernée et, à titre exceptionnel, de l'État ACP concerné [voir article 71, paragraphe 2, sous a) et c), de l'accord de Cotonou].

38 Voir points 13 à 16 et 45 des présentes conclusions.

39 Nomenclature établie 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 [CE] (article abrogé par le traité d'Amsterdam) (JO 1988, L 178, p. 5).

40 La Cour pourrait considérer qu'il s'agit d'une transaction financière au sens de cette nomenclature. Par exemple, dans l'arrêt du 31 janvier 1984, Luisi et Carbone (286/82 et 26/83, EU:C:1984:35), la Cour a jugé que les mouvements de capitaux sont des opérations financières qui visent essentiellement le placement ou l'investissement du montant en cause. Il s'agit donc, en principe, d'opérations financières, et elles se distinguent des paiements courants en ce qu'elles tendent à la constitution d'avoirs.

41 Arrêt du 6 mars 2018, SEGRO et Horváth (C-52/16 et C-113/16, EU:C:2018:157, point 56 et jurisprudence citée).

d'élargir la notion de « capitaux » au-delà du sens économique « classique »[42]. Par exemple, la Cour a déjà jugé que les successions et les dons sont inclus dans la notion de « mouvements de capitaux »[43]. Ainsi, elle a déjà appliqué la libre circulation des capitaux à des droits de succession concernant un legs dont avait bénéficié une association religieuse qui était une organisation sans but lucratif[44]. Par ailleurs, cette notion englobe aussi les investissements immobiliers portant sur l'acquisition d'un usufruit sur des terres agricoles[45].

49. Si les significations économique et juridique du terme « capitaux » ne sont pas toujours identiques[46], en l'occurrence, on doit pouvoir affirmer, sans que cela prête à controverse, que des financements tels que celui octroyé par un fonds à une société d'aide au développement établie en Allemagne relèvent de la notion de « capitaux » puisque, sous réserve des vérifications à effectuer par la juridiction de renvoi, il implique le transfert d'une somme d'argent à une entreprise pour un projet de développement réalisé par cette société.

50. Si la Cour décidait que la notion de « mouvements de capitaux » englobe un tel financement, la question se poserait ensuite de savoir si elle couvre le salaire versé par cette entreprise à une personne travaillant sur un projet d'aide au développement à l'étranger. À cet égard, la Cour doit déterminer si le « mouvement » en cause implique un mouvement entre le FED et l'entreprise de l'État membre ou entre le FED et le projet bénéficiaire développé dans l'État ACP en cause. À mon avis, la notion de « mouvements » devrait s'appliquer à l'ensemble de l'« aide », c'est-à-dire aux flux financiers entre le donateur (le FED) et le bénéficiaire, à savoir le programme en cause développé dans l'État ACP en question[47]. L'entreprise de l'État membre n'est qu'une étape dans le financement de ce programme, qui doit répondre aux besoins des communautés locales des États ACP. C'est pourquoi le terme « mouvements » devrait couvrir tous les maillons de la chaîne, du donateur au bénéficiaire[48]. Étant donné qu'il existe des incitations internationales visant à réduire l'impôt concernant les pays en développement, il va de soi que la notion d'« aide » englobe *l'ensemble des flux financiers* entre le FED et le bénéficiaire dans les États ACP.

51. Par conséquent, je suis d'avis que la règle fiscale nationale en cause au principal, dans la mesure où elle se rapporte à des revenus provenant du FED et qui sont perçus par une entreprise d'un État membre, devrait relever de la notion de « mouvements de capitaux » au sens de l'article 63 TFUE.

42 Hindelang, S., « Foreign Direct Investment and the Material Scope of Application of Article 56(1) EC », *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment. The Scope of Protection in EU Law*, Oxford University Press, 2009 ; édition en ligne, Oxford Academic, 9 juillet 2009, p. 45 à 47.

43 Voir, en ce sens arrêts du 26 avril 2012, van Putten (C-578/10 à C-580/10, EU:C:2012:246, point 29), et du 16 juillet 2015, Commission/France (C-485/14, non publié, EU:C:2015:506, point 22).

44 Voir arrêt du 10 février 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, point 23).

45 Arrêt du 6 mars 2018, SEGRO et Horváth (C-52/16 et C-113/16, EU:C:2018:157, point 57).

46 Voir note en bas de page 42 des présentes conclusions.

47 À cet égard, je tiens à souligner également que les PMR, dont il est question ici, sont des instruments de la coopération au développement de l'Union et des États ACP. Par exemple, il y a eu plusieurs PMR au Nigeria pour les 9 États de la région entre 1999 et 2012, comme le PMR3 (2000-2004), le PMR6 (2004-2008) et le PMR9 (2008-2012), et 210 millions d'euros ont été consacrés à ces programmes. Voir Nwaodu, N.O., Odey, S. A., Emma-Egbumokei, N. S., « The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria : A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region », *Africa's Public Service Delivery & Performance Review*, vol. 4, nº 3, éd. AOSIS, 2016, p. 459 à 481.

48 Voir, en ce sens, lignes directrices des Nations unies sur le régime fiscal applicable aux projets d'aide de gouvernement à gouvernement. Disponible à l'adresse suivante : https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf, points 10 et 37.

c) Champ d'application personnel

52. Le champ d'application personnel de l'article 63 TFUE implique de résoudre deux questions. La Cour doit déterminer, d'une part, si cette disposition s'applique ratione personae à des revenus provenant du FED, qui est un fonds public institué par les États membres en vertu d'un règlement financier adopté par ces États, et perçus par une société d'aide au développement établie dans un État membre, et, d'autre part, si un salarié d'une telle société peut se prévaloir de cette liberté fondamentale.

53. L'avocat général Mengozzi a souligné la « nature même de la libre circulation des capitaux qui est une liberté axée sur l'objet des transactions plutôt que sur la qualité des personnes qui l'exercent »[49]. Dans le même ordre d'idées, la Cour a déjà jugé, par exemple, que la libre circulation des capitaux s'appliquait aux opérations réalisées par une fondation reconnue d'intérêt général sans but lucratif[50], ainsi qu'à des droits de succession concernant un legs dont avait bénéficié une association religieuse, qui était une organisation sans but lucratif[51]. Par ailleurs, dans l'hypothèse où la Cour qualifierait le FED de « fonds communautaire » ou de « fonds de l'Union », d'autres libertés fondamentales s'appliqueraient aux fonctionnaires de l'Union[52], ce qui rendrait ces libertés applicables à différents types de circulation – personnelle ou matérielle – entre l'Union et l'État membre.

54. Il ne fait aucun doute qu'une société dont les projets d'aide au développement sont financés par le FED peut, en tant que bénéficiaire de ces capitaux, contester la compatibilité de la règle fiscale en cause avec la libre circulation des capitaux. En général, un travailleur qui contribue au processus de production ou aux services d'une société est considéré comme un intrant ou un facteur de production[53]. En d'autres termes, la manière dont le travailleur est traité affecte la société et sa valeur d'entrée-sortie. Par exemple, le coût de la main-d'œuvre influence le nombre et la qualité des travailleurs que la société peut embaucher. Par conséquent, étant donné que le terme « mouvements » devrait couvrir tous les éléments de la chaîne allant du FED au projet dans l'État ACP[54], il doit également englober le salaire d'un travailleur qui participe à ce projet et qui constitue un intrant de la société.

55. Par ailleurs, il convient de relever que le litige au principal a été, dans une certaine mesure, déclenché par la société en cause, qui s'était vu délivrer, dans un premier temps, une attestation d'exonération concernant le salaire de RF et qui n'a pas retenu d'impôt à la source sur ce salaire. En raison de cette omission, l'administration fiscale allemande a décidé de réclamer à RF l'impôt sur le revenu qui était dû pour les années 2011 et 2012. Il me semble que RF devrait pouvoir se prévaloir de cette liberté fondamentale pour protéger son salaire des impôts éventuellement incompatibles avec le droit de l'Union. Tant aux fins du présent litige que des objectifs poursuivis

49 Conclusions de l'avocat général Mengozzi dans l'affaire Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, point 35), et voir également conclusions de l'avocate générale Stix-Hackl dans l'affaire Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, points 58 à 60).

50 Arrêt du 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

51 Voir arrêt du 10 février 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65).

52 Étant donné que la Cour a jugé que le traitement des revenus d'un fonctionnaire ou d'un agent contractuel de l'Union relevait du champ d'application de l'une des libertés fondamentales, telles que l'article 45 TFUE [arrêts du 16 février 2006, Öberg (C-185/04, EU:C:2006:107, point 12 et jurisprudence citée), ainsi que du 6 octobre 2016, Adrien e.a. (C-466/15, EU:C:2016:749, point 24 et jurisprudence citée)], des revenus financés par le FED devraient également relever du champ d'application de l'article 63 TFUE. Si les revenus financés directement par le budget de l'Union sont susceptibles de constituer une restriction à l'article 45 TFUE, le financement effectué par le FED, qui est un fonds créé par les États membres de l'Union, devrait entrer dans le champ d'application des libertés fondamentales.

53 https://www.financereference.com/factors-of-production/.

54 Voir points 49 et 50 des présentes conclusions.

par la règle fiscale en cause, il y a lieu de considérer que le salaire perçu par RF fait partie des capitaux que la société a reçus du FED. À ce titre, RF peut se prévaloir de cette liberté fondamentale.

56. Au vu de ce qui précède, et contrairement à la position exprimée par le gouvernement allemand lors de l'audience, je suis d'avis que la règle fiscale en cause relève du champ d'application de la libre circulation des capitaux consacrée à l'article 63 TFUE.

2. L'existence d'une restriction à la libre circulation des capitaux

57. Il convient de rappeler que l'article 63 TFUE interdit toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres, sous réserve des justifications prévues à l'article 65 TFUE. Si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il est de jurisprudence constante que ces derniers doivent néanmoins exercer celle-ci dans le respect du droit de l'Union et, notamment, des libertés fondamentales garanties par ce traité [55]. Cela signifie que les États membres doivent s'abstenir d'adopter des mesures discriminatoires au détriment des personnes ayant exercé leurs droits à la libre circulation.

58. Conformément à la jurisprudence de la Cour, les mesures interdites par l'article 63, paragraphe 1, TFUE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États [56].

59. Dans l'affaire Commission/Hongrie [57], dans le cadre d'un recours en manquement, la Cour a été saisie d'un examen de la compatibilité avec la libre circulation des capitaux de dispositions nationales imposant des obligations d'enregistrement, de déclaration et de publicité à certaines catégories d'organisations de la société civile bénéficiant *directement ou indirectement* d'une aide étrangère dépassant un certain seuil, et qui prévoyaient la possibilité d'appliquer des sanctions aux organisations ne respectant pas ces obligations. Elle a jugé que ces dispositions ciblaient les personnes provenant d'autres États membres ou de pays tiers accordant des aides financières aux associations ou fondations établies en Hongrie en prévoyant la divulgation publique d'informations relatives à ces personnes et à ces aides financières, ce qui était également de nature à dissuader ces personnes de fournir de telles aides. La Cour a ajouté que, ce faisant, les dispositions en cause, dans leur ensemble, réservaient un traitement différent non seulement aux associations et aux fondations établies en Hongrie qui recevaient des aides financières en provenance d'autres États membres ou de pays tiers, par rapport à celles qui recevaient des aides financières de source hongroise, mais également aux personnes qui apportaient à ces associations et fondations des aides financières depuis un autre État membre ou d'un pays tiers, par rapport à celles qui le faisaient depuis un lieu de résidence ou d'un siège situé en Hongrie [58].

60. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que les différences de traitement en fonction de la *provenance* nationale ou *étrangère* des aides financières en cause constituent une discrimination indirecte sur le fondement de la nationalité [59].

55 Arrêt du 11 juin 2015, Berlington Hungary e.a. (C-98/14, EU:C:2015:386, point 34).

56 Voir, en ce sens, arrêt du 30 avril 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, point 22 et jurisprudence citée).

57 Arrêt du 18 juin 2020, Commission/Hongrie (Transparence associative) (C-78/18, EU:C:2020:476, points 60 et 62).

58 Arrêt du 18 juin 2020, Commission/Hongrie (Transparence associative) (C-78/18, EU:C:2020:476, points 60 et 61).

59 Arrêt du 18 juin 2020, Commission/Hongrie (Transparence associative) (C-78/18, EU:C:2020:476, point 62).

61. En l'espèce, il ressort de la décision de renvoi que l'exonération fiscale en cause n'est ouverte que lorsque le projet d'aide au développement est financé par des ressources budgétaires nationales. C'est le cas lorsque le projet est financé au moins à 75 % par un ministère fédéral chargé de la Coopération au développement ou par une société privée d'aide au développement appartenant à l'État. En revanche, un projet d'aide au développement financé par des fonds étrangers [60], tels que le FED, relève de l'instruction du ministère des Finances, de sorte que les salaires versés au titre de ce projet par l'entreprise en cause doivent être imposés.

62. En effet, en appliquant la règle fiscale en cause, le traitement fiscal des salaires versés par des entreprises financées grâce à des ressources budgétaires nationales et de ceux qui sont versés par des entreprises financées par des fonds étrangers ne sont pas les mêmes. Les entreprises financées par des capitaux étrangers sont soumises à une charge fiscale supérieure à celle qui est appliquée aux entreprises financées par des ressources budgétaires nationales. Partant, les premières se trouvent dans une situation moins favorable que les secondes [61].

63. Une telle différence de traitement fiscal a une incidence sur l'utilisation des financements reçus par les sociétés d'aide au développement [62], en ce qu'elle augmente le coût de la main-d'œuvre dans les projets d'aide en question, réduisant ainsi les ressources disponibles pour ces projets ainsi que les capitaux mis à la disposition des sociétés. D'un côté, la société en cause doit en substance décider, premièrement, si elle sollicite un financement provenant de ressources budgétaires nationales ou du FED et, deuxièmement, si elle embauche moins d'employés ou des employés qui sont moins compétitifs dans le secteur concerné et/ou, troisièmement, si elle réduit d'autres coûts. D'un autre côté, le travailleur peut être confronté à un choix de projets d'aide à l'étranger qui sont moins avantageux financièrement que les projets financés au moyen de ressources budgétaires nationales. Si le travailleur choisit les projets financés par le FED, l'impôt est retenu à la source (ou, comme en l'espèce, peut être réclamé ultérieurement) par l'administration fiscale compétente, ce qui signifie que la charge fiscale de cette personne est beaucoup plus élevée [63].

64. Par conséquent, j'estime qu'une telle règle fiscale constitue une restriction à la libre circulation des capitaux interdite par l'article 63 TFUE.

3. L'existence d'une justification à la restriction à la libre circulation des capitaux au titre de l'article 65 TFUE

65. Il ressort de la jurisprudence relative à l'article 65, paragraphe 1, TFUE, lu en combinaison avec l'article 65, paragraphe 3, TFUE, que, pour qu'une réglementation fiscale nationale puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il est nécessaire que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou qu'elle soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général [64].

60 Voir point 47 des présentes conclusions.

61 Voir, par analogie, arrêt du 11 octobre 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, point 37).

62 Voir, par analogie, arrêt du 17 octobre 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, points 25 et 26 ainsi que jurisprudence citée).

63 Dans la présente espèce, il a été indiqué, lors de l'audience, que le montant d'impôt payé représentait l'épargne pour la retraite de RF.

64 Voir, en ce sens, arrêt du 30 juin 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, point 26 et jurisprudence citée).

66. En premier lieu, s'agissant de la comparabilité des situations [65], le gouvernement allemand a indiqué, lors de l'audience, que la situation d'un projet d'aide financé par des ressources budgétaires nationales et celle d'un projet financé par le FED sont objectivement différentes. En particulier, il a fait valoir que les projets du FED peuvent être mieux financés que les projets financés au niveau national et que les salaires liés aux projets du FED sont plus élevés que ceux liés aux projets financés au niveau national.

67. À cet égard, il est de jurisprudence constante que la comparabilité des situations doit être examinée en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause [66]. Seuls les critères de distinction pertinents établis par la législation en cause doivent être pris en compte aux fins d'apprécier si la différence de traitement résultant d'une telle législation reflète des situations objectivement différentes [67].

68. En l'espèce, je rappelle que l'exonération fiscale en cause est liée à un critère de distinction fondé, en substance, sur l'origine des fonds. En ce qui concerne les projets financés par des ressources budgétaires nationales, la requérante fait valoir que l'exonération prévue à l'article 34 c, paragraphe 5, de l'EStG a pour objectif de soutenir les organismes d'aide au développement en les aidant à attirer les travailleurs les plus performants. Ainsi, il apparaît que l'objectif général est de soutenir les projets de développement à l'étranger. Le FED est le principal instrument de l'Union dans le domaine de la coopération au développement qui vise à financer des projets, notamment dans les États ACP. Au regard de ces objectifs, les projets financés par le FED et ceux qui sont financés au moyen de ressources budgétaires nationales devraient être considérés comme étant dans une situation comparable. À supposer même que la Cour examine la justification du gouvernement allemand selon laquelle les salaires versés dans le cadre de projets d'un FED sont plus élevés que ceux qui sont versés dans le cadre de projets financés au niveau national, il convient de souligner que ce gouvernement n'a pas étayé cet argument, qui, en tout état de cause, ne se rapporte pas à l'objectif de la règle fiscale nationale en cause. Il ressort de ce qui précède que la différence de traitement en cause au principal concerne des situations objectivement comparables.

69. En second lieu, selon une jurisprudence constante de la Cour, une restriction à la libre circulation des capitaux ne peut être admise qu'à condition d'être justifiée, en cas de discrimination directe, par une des raisons expressément mentionnées dans les traités de l'Union et, si tel est le cas, d'être propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause et de ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre [68].

70. En l'espèce, force est de constater que le dossier dont dispose la Cour ne précise pas quel était l'objectif poursuivi par l'administration fiscale nationale en établissant le critère selon lequel la mesure d'aide au développement devait être financée au moins à 75 % par des ressources budgétaires nationales.

65 Dans les présentes conclusions, je n'examinerai pas la pertinence du critère de comparabilité, qui n'est pas en cause en l'espèce (voir, à cet égard, conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, point 22).

66 Voir, à cet effet, arrêts du 18 juillet 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, point 38) ; du 1er avril 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e.a. (C-80/12, EU:C:2014:200, point 25), et du 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock (C–650/16, EU:C:2018:424, point 32).

67 Arrêts du 2 juin 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, point 49), et du 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a. (C-338/11 à C-347/11, EU:C:2012:286, point 28).

68 Voir, en ce sens, arrêts du 25 avril 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, point 60) ; du 6 mars 2018, SEGRO et Horváth (C-52/16 et C-113/16, EU:C:2018:157, points 76 et suiv.), ainsi que du 18 juin 2020, Commission/Hongrie (Transparence associative) (C-78/18, EU:C:2020:476, point 76 et jurisprudence citée).

71. Selon les déclarations faites par le gouvernement allemand à l'audience, la règle fiscale nationale en cause relève du pouvoir souverain de l'Allemagne. À cet égard, il convient de relever que, s'il appartient à chaque État membre d'organiser son système de taxation des recettes, il est de jurisprudence constante que les États membres doivent néanmoins exercer leur autonomie fiscale dans le respect des exigences découlant du droit de l'Union, notamment celles imposées par les dispositions du traité FUE relatives à la libre circulation des capitaux, qui requièrent que le régime fiscal soit conçu de manière non discriminatoire [69]. Dès lors, il y a lieu de rejeter la justification en cause, sans qu'il soit nécessaire d'examiner sa proportionnalité.

4. Conclusion intermédiaire

72. Eu égard à ce qui précède, je propose à la Cour de répondre à la question préjudicielle que l'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'une règle fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui prévoit une exonération d'impôt sur le revenu pour le salaire perçu par un salarié affecté à des activités d'aide au développement uniquement lorsqu'une telle activité est financée au moins à 75 % par des ressources budgétaires nationales, mais qui a pour effet de priver un salarié du bénéfice d'une telle exonération lorsque celui-ci est affecté à une activité de cette nature, financée dans la même proportion par l'un des FED.

73. Toutefois, dans sa décision de renvoi, la juridiction de renvoi demande à la Cour d'examiner la compatibilité de la règle fiscale en cause avec le principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE, lu en combinaison avec les articles 208 et 210 TFUE. Ce n'est que dans l'hypothèse où la Cour ne partagerait pas la conclusion qui précède et déciderait néanmoins d'examiner l'application de ces dispositions que j'aborderai ci-après cette question.

74. Avant de me pencher sur l'analyse de la question préjudicielle telle que formulée par la juridiction de renvoi, je tiens à souligner que, comme cela a déjà été expliqué [70], il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que l'article 63 TFUE a un *effet direct*, de sorte qu'il peut être invoqué devant le juge national et entraîner l'inapplicabilité des règles nationales qui lui sont contraires. Cependant, le principe de coopération loyale n'a pas un tel effet [71]. En outre, la Cour a appliqué cette disposition au droit fiscal national à plusieurs reprises, ce qui n'est pas le cas du principe de coopération loyale [72]. Partant, le fait d'invoquer les libertés fondamentales du marché intérieur, et en particulier la libre circulation des capitaux, est moins attentatoire aux compétences des États membres que les dispositions combinées de l'article 4, paragraphe 3, TUE, et des articles 208 et 210 TFUE dans le domaine des compétences parallèles, que j'évoquerai aux points suivants des présentes conclusions.

69 Voir, en ce sens, arrêt du 30 janvier 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, points 42 et 45 ainsi que jurisprudence citée).

70 Voir point 42 des présentes conclusions.

71 Voir arrêts du 24 octobre 1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), et du 15 janvier 1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

72 La Cour a déjà jugé que le principe de coopération loyale établi par l'article 4, paragraphe 3, TUE ne saurait être interprété en ce sens qu'il ferait naître une obligation indépendante à la charge des États membres allant au-delà des obligations qui peuvent leur incomber en vertu des articles 63 et 65 TFUE [voir, en ce sens, arrêt du 30 juin 2016, Riskin et Timmermans (C-176/15, EU:C:2016:488, point 36), et ordonnance du 19 septembre 2012, Levy et Sebbag (C-540/11, non publiée, EU:C:2012:581, points 27 à 29)].

D. Le principe de coopération loyale appliqué en combinaison avec les règles de compétence prévues par les traités

75. La juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE, lu en combinaison avec les articles 208 et 210 TFUE, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation fiscale nationale telle que celle en cause au principal.

76. Afin de répondre à cette question, j'examinerai tout d'abord l'exercice des compétences par l'Union et les États membres dans le domaine de la coopération au développement. Ensuite, j'examinerai si une règle fiscale nationale telle que celle en cause au principal constitue une violation de l'article 4, paragraphe 3, TUE, lu en combinaison avec l'article 4, paragraphe 4, et les articles 208 et 210 TFUE. Enfin, j'aborderai la question de l'effet direct de ces dispositions.

1. L'exercice des compétences par l'Union et les États membres

a) Les règles de compétence en matière de coopération au développement et l'obligation d'efficacité

77. D'emblée, je tiens à rappeler que, selon le domaine, l'Union peut avoir une compétence exclusive, partagée ou « d'appui »[73]. Les domaines de ces compétences spécifiques sont énumérés aux articles 3 à 6 TFUE.

78. Dans le domaine de la coopération au développement, l'article 4, paragraphe 4, TFUE dispose que l'Union « dispose d'une compétence pour mener des actions et une politique commune, sans que l'exercice de cette compétence puisse avoir pour effet d'empêcher les États membres d'exercer la leur ». Cette dernière compétence ne figure donc pas parmi les compétences partagées « standards » visées à l'article 4, paragraphe 2, TFUE, qui énumère des domaines, tels que le marché intérieur, l'agriculture et la pêche, la protection des consommateurs ou les transports[74]. En ce qui concerne la compétence partagée, l'article 2, paragraphe 2, TFUE suit le principe de préemption, selon lequel « [l]es États membres exercent leur compétence dans la mesure où l'Union n'a pas exercé la sienne ». En revanche, la règle de compétence visée à l'article 4, paragraphe 4, TFUE[75] précise que l'exercice de la compétence de l'Union n'empêche pas les États membres d'exercer la leur. Elle « est définie comme ce que l'on pourrait appeler un "domaine non principal de compétence partagée" »[76], une « compétence non susceptible de faire l'objet d'une

73 Voir article 2, paragraphes 1, 2, et 5, TFUE. Le terme « appui » englobe les compétences dont l'Union dispose en vertu de l'article 2, paragraphe 5, TFUE pour mener des actions pour appuyer, coordonner ou compléter l'action des États membres.

74 L'article 4, paragraphe 2, TFUE doit être lu en combinaison avec l'article 2, paragraphe 2, TFUE. En revanche, l'article 2, paragraphe 1, TFUE prévoit que la compétence exclusive empêche les États membres d'intervenir, de même que l'article 2, paragraphe 2, TFUE dispose que la compétence partagée empêche les États membres d'intervenir dans la mesure où l'Union a exercé sa compétence.

75 L'article 4, paragraphe 3, TFUE est rédigé de manière globalement similaire en ce qui concerne les compétences dans les domaines de la recherche, du développement technologique et de l'espace.

76 Cardwell, P. J., Jančić, D., « The European Parliament and development cooperation : democratic participation in the "low politics" of EU external relations », *Journal of European Integration*, 2019, 41:3, p. 365 à 381, DOI : 10.1080/07036337.2019.1599369.

préemption »[77] ou une « compétence partagée parallèle »[78]. En bref, l'article 4, paragraphe 4, TFUE présente la particularité de permettre tant à l'Union qu'aux États membres d'exercer leurs compétences parallèlement[79].

79. Par ailleurs, l'article 4, paragraphe 4, TFUE doit être lu en combinaison avec les articles 208 et 210 TFUE, qui sont des dispositions spécifiques du traité dans le domaine de la coopération au développement. En particulier, l'article 208, paragraphe 1, TFUE précise que les compétences de l'Union et des États membres « se complètent et se renforcent mutuellement ». L'article 210, paragraphe 1, TFUE prévoit, en outre, que, pour favoriser la complémentarité et l'*efficacité* de leur action, l'Union et les États membres peuvent coordonner leurs actions, et que les États membres doivent contribuer, si nécessaire, à la mise en œuvre des programmes d'aide de l'Union.

80. Il s'ensuit, selon moi, que l'article 4, paragraphe 4, l'article 208, paragraphe 1, et l'article 210, paragraphe 1, TFUE, en tant que dispositions autonomes, imposent à l'Union et aux États membres une obligation de renforcer mutuellement leurs actions dans le domaine de la coopération au développement afin de rendre ces actions *efficaces*. En outre, l'article 4, paragraphe 4, TFUE précise que l'exercice de la compétence de l'Union dans le domaine de la coopération au développement « ne p[eut] avoir pour effet d'empêcher les États membres d'exercer la leur ». Toutefois, ces dispositions du traité sont muettes quant à l'existence d'une obligation négative similaire à l'égard des États membres, en vertu de laquelle ils devraient s'abstenir d'empêcher ou d'entraver l'exercice de la compétence de l'Union dans le domaine de la coopération au développement. Dès lors, une interprétation de l'article 4, paragraphe 4, de l'article 208, paragraphe 1, et de l'article 210, paragraphe 1, TFUE, qui inclurait la réciprocité entre l'Union et les États membres exige, à mon sens, de recourir au principe de coopération loyale.

b) Le principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE

81. Aux fins de la présente affaire, le libellé de l'article 4, paragraphe 3, troisième alinéa, TUE semble tout à fait pertinent. En effet, en vertu de l'obligation que cet alinéa impose aux États membres, ces derniers « facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union »[80]. Partant, il impose une obligation positive de faciliter l'accomplissement de la mission de l'Union et une interdiction générale pour les États membres d'adopter une telle mesure. J'ajouterais que ce paragraphe vise les missions et objectifs de l'Union, plutôt que le droit de l'Union[81].

77 Voir Cremona, M., « Defining Competence in EU External Relations : Lessons from the Treaty Reform Process », dans Dashwood, A., et Maresceau, M. (éd.), *Law and Practice of EU External Relations : Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, p. 44.

78 Voir conclusions de l'avocate générale Ćapeta dans l'affaire ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, note 59).

79 La règle de préemption peut être définie comme signifiant que, « dès lors que l'Union a réglementé une question, les États membres ne peuvent plus la réglementer eux-mêmes tant que la réglementation de l'Union reste en vigueur » [conclusions de l'avocate générale Ćapeta dans l'affaire ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, point 73)]. L'article 4, paragraphe 4, TFUE semble être une exception à l'article 2, paragraphe 2, et à l'article 4, paragraphe 2, TFUE, qui prévoient les compétences partagées et la règle de préemption, mais ne semble pas relever de l'article 2, paragraphe 5, TFUE, qui établit les compétences de l'Union pour mener des actions pour appuyer, coordonner ou compléter l'action des États membres.

80 Voir, par exemple, arrêt du 27 novembre 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, point 148).

81 Voir, en ce sens, arrêt du 5 décembre 2017, Allemagne/Conseil (C-600/14, EU:C:2017:935, point 105). Voir, plus généralement, Klamert, M., « Article 4 », dans Kellerbauer, M., Klamert, M., et Tomkin, J. (éd), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights : A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, points 26 et suiv. ; Guastaferro, B., « Sincere Cooperation and Respect for National Identities », dans Schütze, R., et Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law : The European Union Legal Order*, volume 1, Oxford University Press, 2018, p. 354 à 383, et Roes, T., « Limits to Loyalty : the Relevance of Article 4(3) TEU », *Cahiers de droit européen*, nº 1, 2016, p. 253 à 284.

82. S'agissant du contexte, je tiens à souligner que, dans le domaine de la coopération au développement, l'article 4, paragraphe 3, TUE doit être lu en combinaison avec les objectifs visés à l'article 21 TUE [82]. C'est précisément dans ce contexte que les États membres sont tenus, en vertu du principe de coopération loyale énoncé à l'article 4, paragraphe 3, troisième alinéa, TUE, de s'abstenir de toute mesure susceptible de rendre plus difficile l'accomplissement par l'Union de sa mission ou de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union.

83. S'agissant de la portée du principe de coopération loyale, ce principe s'applique indépendamment du caractère exclusif ou partagé de la compétence concernée [83]. Ainsi, dans l'arrêt Commission/Suède [84], la Cour a jugé que le Royaume de Suède avait violé l'article 4, paragraphe 3, TUE en proposant unilatéralement l'inscription d'une substance déterminée à l'annexe d'une convention internationale dans un domaine de compétence partagée. Ce faisant, cet État membre « s'est dissocié d'une stratégie commune concertée au sein du Conseil », ce qui a eu des conséquences pour l'Union [85]. À mon avis, cette jurisprudence devrait aussi être transposable au domaine des compétences « partagées parallèles ». En effet, le fait que l'Union ait exercé sa compétence, quelle que soit sa nature, implique que les États membres doivent respecter les objectifs que l'Union essaie de réaliser dans le domaine concerné.

84. Dès lors, il résulte de l'article 4, paragraphe 4, de l'article 208, paragraphe 1, et de l'article 210, paragraphe 1, TFUE, lus en combinaison avec le principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE, que les États membres sont tenus de faciliter l'accomplissement par l'Union de sa mission et de ne pas mettre en péril la réalisation des objectifs poursuivis par l'Union dans le domaine de la coopération au développement, c'est-à-dire de garantir l'efficacité de l'action de l'Union dans ce domaine [86].

c) Application à la présente affaire

85. En l'espèce, il convient de relever que deux catégories de compétences différentes ont été exercées. Premièrement, l'Union a exercé sa « compétence partagée parallèle » dans le domaine de la coopération au développement au titre de l'article 4, paragraphe 4, et des articles 208 et 210 TFUE.

86. En particulier, sur le plan externe, elle a conclu avec les États membres la convention de Lomé IV et l'accord de Cotonou, qui ont été approuvés par des décisions du Conseil [87]. La Cour a déjà jugé que les États membres et l'Union sont « conjointement responsables » des obligations résultant de la convention de Lomé IV [88]. Sur le plan interne, les obligations découlant de ces conventions ont été mises en œuvre par l'Union par le règlement financier 91/491, applicable au

82 Arrêt du 2 septembre 2021, Commission/Conseil (accord avec l'Arménie) (C-180/20, EU:C:2021:658, point 49 et jurisprudence citée).

83 Voir, en ce sens, arrêts du 2 juin 2005, Commission/Luxembourg (C-266/03, EU:C:2005:341, point 58), et du 14 juillet 2005, Commission/Allemagne (C-433/03, EU:C:2005:462, point 64).

84 Voir arrêt du 20 avril 2010, Commission/Suède (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 Voir arrêt du 20 avril 2010, Commission/Suède (C-246/07, EU:C:2010:203, point 91). Il convient également de relever que, dans cet arrêt, la Cour a appliqué l'article 4, paragraphe 3, TUE *de manière indépendante,* comme une disposition autonome, étant donné que l'obligation de coopération découle de l'exigence d'une unité de représentation internationale de l'Union.

86 Voir points 79 et 80 des présentes conclusions.

87 En ce qui concerne l'accord de Cotonou, il semble, à la lumière des articles 2, 3 et 12 de cet accord que, pour le mettre en œuvre, les parties à cet accord doivent coordonner leurs politiques, c'est-à-dire les mesures positives adoptées en faveur des États concernés, et non les moyens au service de ces politiques. Des obligations similaires découlent des articles 2 et 9 de la convention de Lomé IV.

88 En particulier, la Cour a jugé que la Communauté et ses États membres, en tant que partenaires des États ACP, sont conjointement responsables à l'égard de ces derniers États de l'exécution de toute obligation résultant des engagements souscrits, y compris ceux relatifs aux concours financiers [arrêt du 2 mars 1994, Parlement/Conseil (C-316/91, EU:C:1994:76, point 29)]. Cette jurisprudence devrait être applicable, mutatis mutandis, à l'accord de Cotonou.

septième FED, et par le règlement financier du 27 mars 2003, applicable au neuvième FED. Comme cela a déjà été expliqué, la Commission est chargée, en vertu des accords et conventions instituant les différents FED et par les règlements financiers correspondants, de la gestion des septième et neuvième FED [89]. Conformément à ce cadre juridique, l'Union a exercé, en l'espèce, sa compétence « partagée », sur le plan externe, en concluant les accords mixtes susmentionnés et, sur le plan interne, en adoptant les règlements financiers en cause.

87. Deuxièmement, en instaurant la règle fiscale nationale en cause, l'Allemagne a adopté une mesure en matière de fiscalité directe, qui, en l'état actuel du droit, ne relève pas de la compétence réservée à l'Union [90], mais des compétences retenues des États membres. De même, en adoptant cette règle fiscale, l'Allemagne exerçait également sa compétence dans le domaine de la coopération au développement, puisque l'objet de ladite règle est l'aide au développement.

88. S'il est vrai que la jurisprudence susmentionnée [91] ne donne aucune indication sur le point de savoir si et, le cas échéant, comment le principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE s'applique aux compétences « partagées parallèles » figurant à l'article 4, paragraphe 4, à l'article 208, paragraphe 1, et à l'article 210, paragraphe 1, TFUE, je suis d'avis que ces indications peuvent être trouvées en recourant à la doctrine dite de l'« encadrement des compétences » [92]. Selon cette doctrine, les États membres ont l'obligation générale d'exercer leurs compétences retenues tout en respectant le droit de l'Union. À cet égard, même si la fiscalité directe relève, en l'état actuel du développement du droit de l'Union, de la compétence des États membres, ces derniers doivent néanmoins exercer cette compétence dans le respect du droit de l'Union [93] et, également, selon moi, conformément aux missions et aux objectifs de l'Union. Il en va de même lorsqu'un État membre exerce ses compétences dans le domaine de la coopération au développement. Dès lors, les actions menées par les États membres dans des domaines qui n'ont pas fait (ou ne peuvent pas faire) l'objet d'une harmonisation au sein de l'Union, tels que la fiscalité directe et la coopération au développement, ne sont pas exclues du champ d'application du principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE.

89. Eu égard à ce qui précède, il résulte de l'article 4, paragraphe 4, de l'article 208, paragraphe 1, et de l'article 210, paragraphe 1, TFUE, lus en combinaison avec le principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE, que, même lorsque les États membres exercent leurs compétences retenues dans les domaines de la fiscalité directe et de la coopération au développement, ils sont tenus de faciliter l'accomplissement par l'Union de sa mission et de ne pas mettre en péril la réalisation des objectifs que l'Union poursuit dans le domaine de la coopération au développement.

89 Voir point 45 des présentes conclusions.

90 Voir, en ce sens, arrêts du 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, point 43), et du 23 février 2016, Commission/Hongrie (C-179/14, EU:C:2016:108, point 171 et jurisprudence citée).

91 Voir point 83 des présentes conclusions.

92 Cette doctrine a été appliquée par la Cour dans des affaires concernant, par exemple, la sécurité sociale, l'organisation des systèmes éducatifs, l'organisation de la justice et la fiscalité directe. Voir, plus généralement, Azoulai, L., « The "Retained Powers" Formula in the Case Law of the European Court of Justice : EU Law as Total Law ? », *European Journal of Legal Studies*, 2011, 4, p. 192.

93 Voir arrêt du 12 juillet 2012, Commission/Espagne (C-269/09, EU:C:2012:439, point 47 et jurisprudence citée).

2. L'existence d'une violation de l'article 4, paragraphe 4, de l'article 208, paragraphe 1, et de l'article 210, paragraphe 1, TFUE, lus en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, TUE

90. Je tiens à souligner d'emblée que, lorsque les États membres conviennent de créer un fonds commun, tel que le FED, ils devraient instaurer des règles en matière d'imposition des revenus provenant du financement dans le cadre de ce fonds. Toutefois, en l'absence de telles règles, la Cour doit examiner la présente affaire à la lumière des dispositions du droit primaire existantes. La question qui se pose est celle de savoir ce qui constitue une violation de ces dispositions du traité FUE, lues en combinaison avec le principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE.

91. Étant donné que les États membres sont tenus de faciliter l'accomplissement par l'Union de sa mission et de ne pas mettre en péril la réalisation des objectifs que l'Union poursuit dans le domaine de la coopération au développement, il s'ensuit, à mon avis, qu'ils ne devraient imposer aucune mesure réduisant l'efficacité des actions de l'Union dans ce domaine. En outre, il incombe aux États membres de créer les conditions appropriées pour réaliser cette mission ou cet objectif. Ainsi, toute mesure fiscale susceptible de réduire un financement ayant pour objet un projet d'aide au développement dans l'État ACP bénéficiaire ne facilite pas l'accomplissement de la mission de l'Union et rend plus difficile la réalisation des objectifs poursuivis par l'Union dans le domaine de la coopération au développement. En effet, l'imposition par les États membres du financement octroyé par le FED réduit le montant du soutien financier reçu par les bénéficiaires des projets d'aide en question dans les États ACP et constitue un *obstacle financier* à ces projets [94]. Dès lors, cette mesure fiscale constitue une violation de ces dispositions.

92. En particulier, ainsi que RF l'a indiqué [95], il convient de tenir compte des objectifs énoncés à l'article 21, paragraphe 2, sous d), TUE et dans l'accord de Cotonou, à savoir les objectifs « d'éradication de la pauvreté, de développement durable et d'intégration progressive des pays ACP dans l'économie mondiale ». En instituant le FED et les PMR afin de promouvoir un large éventail de projets dans les États ACP [96], l'Union et les États membres ont mis en œuvre des moyens très spécifiques pour atteindre ces objectifs généraux [97]. En d'autres termes, le financement accordé par le FED pour financer les activités menées dans le cadre des PMR est l'expression concrète desdits objectifs. À cet égard, les PMR constituent une « intervention de l'Union européenne définie par les Nations unies », dont l'objectif est de répondre aux besoins essentiels de l'ensemble de la population [98].

94 Voir, en ce sens, arrêt du 15 septembre 1981, Bruce of Donington (208/80, EU:C:1981:194, points 14 à 20).

95 Voir point 44 de ses observations.

96 En effet, le PMR peut recouvrir un large éventail de projets, « depuis les bâtiments scolaires, les centres de santé, les projets d'eau et d'assainissement, les usines de transformation d'huile et d'huile de palmiste, les étals de marché, les égouts entre autres, les processus ont été conçus en vue de contribuer de manière positive à une société égalitaire ; avec un impact équivalent sur les pauvres et sur les groupes minoritaires de la société » (voir note en bas de page 47 des présentes conclusions).

97 Par exemple, en ce qui concerne les communautés rurales des États producteurs de pétrole du Nigeria (le delta du Niger), il a été déclaré que les interventions de l'Union « montrent clairement » son engagement dans « l'effort mondial pour l'éradication de la pauvreté ». Entre 1999 et 2012, les dépenses consacrées aux trois PMR en faveur des neuf États de la région ont dépassé 210 millions d'euros. Il a été rapporté que les PMR ont effectivement réduit le niveau de pauvreté dans la région grâce à la fourniture de plus de 20 000 microréalisations à plus de 4 000 communautés rurales dans les neuf États qu'elle couvre (voir note de bas de page 47 des présentes conclusions).

98 Voir note en bas de page 97 des présentes conclusions.

93. Il s'ensuit que, lorsque le FED octroie des fonds à un PMR, son but est de financer le programme en cause et de soutenir la population locale bénéficiant de ce projet. En revanche, son but n'est pas de financer le budget de l'un des États membres [99]. Dès lors, nonobstant les cotisations versées au titre de la sécurité sociale des travailleurs ou d'autres services similaires fournis par les États membres, ces États ne devraient pas, en principe, imposer les projets ni les revenus personnels en lien avec des projets financés par le FED. L'imposition de tels projets destinés à des États ACP a pour effet de réduire le montant des soutiens financiers reçus par les bénéficiaires des projets d'aide en question dans ces États et constitue, *en soi*, une violation de l'article 4, paragraphe 4, de l'article 208, paragraphe 1, et de l'article 210, paragraphe 1, TFUE, lus en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, TUE.

94. Par ailleurs, pour déterminer s'il y a eu violation de l'article 4, paragraphe 4, de l'article 208, paragraphe 1, et de l'article 210, paragraphe 1, TFUE, lus en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, TUE, il n'est pas nécessaire d'établir l'existence d'une différence de traitement fiscal entre les projets financés par des ressources nationales et ceux qui sont financés par le FED. Dès lors, contrairement aux restrictions à la libre circulation des capitaux, une violation de ces dispositions du traité peut être caractérisée même en l'absence d'une différence de traitement fiscal entre ces deux types de projets. Étant donné que toute mesure fiscale nationale qui ne facilite pas l'accomplissement de la mission de l'Union et qui rend plus difficile la réalisation des objectifs de l'Union dans le domaine de la coopération au développement viole le principe de coopération loyale, la question de savoir si la règle fiscale nationale en cause désavantage les projets financés par le FED et les salariés travaillant pour ce projet est dénuée de pertinence pour établir l'existence d'une violation desdites dispositions du traité. Au contraire, aux fins de l'application de ces dispositions, il suffit d'établir l'existence de difficultés à réaliser la mission ou l'objectif de l'Union d'une manière efficace.

3. Effet direct

95. L'effet direct est l'aptitude d'une règle du droit de l'Union à être justiciable au niveau national, directement devant le juge national, sans nécessité, en outre, d'un quelconque « intermédiaire » du droit national [100]. S'agissant du droit primaire, la Cour a consacré le principe de l'effet direct dans l'arrêt Van Gend & Loos [101], à la condition toutefois que les obligations soient suffisamment claires, précises et inconditionnelles pour conférer aux particuliers un droit susceptible d'être invoqué en tant que tel devant une juridiction nationale [102]. À mon avis, les dispositions succinctes de l'article 4, paragraphe 4, de l'article 208, paragraphe 1, et de l'article 210, paragraphe 1, TFUE, lues en combinaison avec le principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE, ne sauraient être interprétées comme édictant de telles obligations. Il en va de même des dispositions de la convention de Lomé IV et de l'accord de Cotonou, qui ont été discutées à l'audience par les parties [103].

96. Toutefois, en l'espèce, l'acte qui contient un effet direct est la décision de la Commission ou la décision de l'ordonnateur par laquelle la Commission décide d'attribuer un marché ou une subvention permettant d'apporter le financement à la société en cause. En principe, il devrait y

99 Il convient de noter à cet égard que les projets d'aide à l'étranger financés au moins à 75 % par des ressources budgétaires nationales sont exonérés de l'impôt sur le revenu. Cela montre que, techniquement, il n'existe aucun obstacle à l'exonération de ces revenus.

100 Conclusions de l'avocat général Bobek dans l'affaire Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (effet direct) (C-205/20, EU:C:2021:759, point 32).

101 Arrêt du 5 février 1963 (26/62, EU:C:1963:1).

102 Voir arrêt du 24 juin 2019, Poplawski (C-573/17, EU:C:2019:530, points 58 et 61).

103 Celles-ci ont notamment fait référence aux articles 2, 3 et 9 de l'accord de Cotonou.

avoir une décision de passation de marché ou de subvention ou un contrat entre la Commission, agissant au nom du FED, et la société en cause qui précise les obligations de chaque partie. Malheureusement, cet acte ne figure pas dans le dossier de la Cour. Toutefois, il résulte des dispositions des règlements financiers en cause que la Commission agit en tant qu'autorité habilitée à adopter des décisions juridiquement contraignantes à l'égard de tiers [104]. En l'espèce, cette décision peut être invoquée par la société en cause et, partant, par RF. Cependant, il appartient à la juridiction de renvoi d'établir l'existence et le contenu de cette décision individuelle.

4. Conclusion intermédiaire

97. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre à la question préjudicielle que l'article 4, paragraphe 4, l'article 208, paragraphe 1, et l'article 210, paragraphe 1, TFUE, lus en combinaison avec le principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'application d'une règle fiscale d'un État membre qui prive un salarié du bénéfice d'une exonération fiscale au motif que ce salarié est affecté à des activités d'aide au développement financées par les FED, étant donné qu'une telle imposition, par les États membres, du financement octroyé par le FED a pour effet de réduire le montant du soutien financier en question dans les pays tiers et constitue un obstacle financier à ces projets.

IV. Conclusion

98. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle posée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) :

(1) L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'une règle fiscale d'un État membre qui prévoit une exonération d'impôt sur le revenu pour le salaire perçu par un salarié affecté à des activités d'aide au développement uniquement lorsqu'une telle activité est financée au moins à 75 % par des ressources budgétaires allemandes [que ce soit par le ministère fédéral chargé de la Coopération économique et du Développement ou par la Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH], mais qui a pour effet de priver un salarié du bénéfice d'une telle exonération lorsque celui-ci est affecté à une activité de cette nature, financée dans la même proportion par l'un des Fonds européens de développement (FED).

(2) À titre subsidiaire :

L'article 4, paragraphe 4, l'article 208, paragraphe 1, et l'article 210, paragraphe 1, TFUE, lus en combinaison avec le principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'application d'une règle fiscale d'un État membre qui prive un salarié du bénéfice d'une exonération fiscale au motif que ce salarié est affecté à des activités d'aide au développement financées par les FED, étant donné qu'une telle

[104] Voir les pouvoirs et les décisions de la Commission et de l'ordonnateur visés aux articles 17 à 24 du règlement financier 91/491, applicable au septième FED, ainsi que articles 50 à 53 du règlement financier du 27 mars 2003 applicable au neuvième FED. Par ailleurs, je tiens à rappeler que les marchés conclus entre des entreprises et la Commission, qui sont financés par le FED, étaient régis par le cahier général des charges relatif aux marchés de services financés par le FED, figurant à l'annexe IV de la décision nº 3/90 du Conseil des ministres ACP-CEE, du 29 mars 1990, portant adoption de la réglementation générale, des cahiers généraux des charges et du règlement de procédure de conciliation et d'arbitrage, relatifs aux marchés de travaux, de fournitures et de services financés par le Fonds européen de développement (FED), et concernant leur application (JO 1990, L 382, p. 1).

imposition, par les États membres, du financement octroyé par le FED a pour effet de réduire le montant du soutien financier en question dans les pays tiers et constitue un obstacle financier à ces projets.