

Droit fiscal européen¹

S I LA COUR DE JUSTICE n'a pas surpris par sa jurisprudence, la Commission européenne a adopté une attitude plus ambitieuse, visant résolument la suppression des obstacles fiscaux aux activités transfrontières : ouverture de nombreuses procédures d'infraction, lancement de consultations (notamment le Livre vert sur l'avenir de la T.V.A.), proposition de base commune consolidée à l'impôt des sociétés (A.C.C.I.S.). Enfin, le Conseil a adopté une nouvelle directive sur la coopération administrative en vue de renforcer la lutte contre la fraude fiscale.

1

Fiscalité des entreprises
et des investisseursA. — Restrictions fiscales
à l'exercice d'une activité
dans un autre État membre1. — L'établissement
d'une succursale étrangère

Dans *CIBA*², la Cour de justice fut appelée à apprécier la conformité au principe de la liberté d'établissement de la réglementation hongroise imposant aux entreprises exerçant des activités commerciales en Hongrie, le paiement d'une contribution à la formation professionnelle (C.F.P.) dont la base de calcul tient compte de l'ensemble des coûts salariaux supportés en Hongrie et à l'étranger. Selon la Cour, si le seul fait qu'il peut en résulter une double charge pour les employés de succursales établies dans d'autres États membres n'est pas, en soi, une restriction interdite par le Traité³, la difficulté de se prévaloir, à l'égard d'un établissement situé dans un autre État membre, des moyens prévus par la réglementation hongroise de réduire le montant brut de la C.F.P., constitue en revanche une restriction à la liberté d'établissement.

2. — Fiscalité des investissements
immobiliers et impact
de la localisation de l'investissement

Dans *Tankreederei I*⁴, la Cour a considéré contraire à la libre prestation des services une condition à l'octroi d'une bonification d'impôt pour investissement visant à ce que l'investissement en cause soit effectué dans un établissement situé sur le territoire national et destiné à y rester de manière permanente, et qu'il soit mis en œuvre physiquement sur ce territoire.

Dans l'affaire *Établissements Rimbaud*⁵, la Cour de justice a précisé les limites à la liberté

de circulation des capitaux, lorsqu'elle s'applique à des investisseurs établis dans un État tiers⁶. Rimbaud est une société établie au Liechtenstein qui dispose d'un immeuble situé en France. À ce titre, elle est, en principe, soumise à une taxe annuelle de 3% sur la valeur vénale dudit immeuble. Conformément à la décision rendue dans l'affaire *ELISA*⁷, la Cour a estimé que la réglementation française constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, en principe contraire à l'article 40 EEE, puisqu'en effet, pour pouvoir bénéficier de l'exonération de la taxe litigieuse, les personnes morales établies hors de France sont, à la différence des autres assujettis, soumises à une condition supplémentaire, à savoir celle liée à l'existence d'une convention conclue entre la République française et l'État membre concerné.

La Cour estimant légitime pour un État membre de refuser l'octroi de cet avantage si, notamment en raison de l'absence d'une obligation conventionnelle de cet État tiers de fournir des informations, il s'avère impossible d'obtenir ces renseignements de ce dernier, elle considère donc la législation française comme justifiée par les raisons impérieuses d'intérêt général tenant à la lutte contre la fraude fiscale et à la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux⁸.

3. — Imposition des services offerts
par les banques étrangères

Dans l'affaire *Commission c. Portugal*⁹, il était reproché à la législation portugaise d'imposer plus lourdement les intérêts hypothécaires perçus par des institutions financières non-résidentes que ceux perçus par des institutions financières résidentes, en contrariété avec les articles 49 CE et 56 CE ainsi que 36 et 40 EEE. D'une part, une retenue à la source comprise entre 10 et 20% est applicable aux intérêts

bruts payés par des emprunteurs portugais à des prêteurs non-résidents tandis qu'aucune déduction n'est accordée aux banques non-résidentes au titre des dépenses encourues pour la mobilisation des capitaux prêtés. Par contre, les intérêts versés à des institutions financières résidentes ne sont soumis qu'à l'impôt des sociétés portugais sur leurs revenus net, au taux général de 25%. Si la Cour a reconnu que la législation attaquée traite différemment les entités résidentes et non résidentes au regard de l'impôt sur le revenu des personnes morales, elle a cependant débouté la Commission au motif que celle-ci n'a pas établi les éléments probants suffisants permettant d'établir le manquement reproché à la république du Portugal.

B. — Les distributions de bénéfices
et les paiements
d'intérêts transfrontières

Au cours de la période considérée, la Commission européenne a mis en place de nouvelles initiatives visant à supprimer les obstacles aux investissements transfrontières dans des valeurs mobilières. Plusieurs procédures d'infraction ont ainsi été ouvertes ou poursuivies devant la Cour¹⁰, et des consultations publiques ont été lancées. Pour sa part, la Cour de justice a encore été amenée cette année à se prononcer sur la problématique des distributions de dividendes.

1. — Mesures nationales préventives
de la double imposition économique
sur dividendes entrants

Les affaires *Haribo* et *Salinen*¹¹, concernent l'imposition de dividendes de portefeuille provenant de participations (inférieures à 10% du capital) dans des sociétés distributrices établies dans d'autres États membres ainsi que dans des États tiers, en particulier l'obligation pour un État d'éliminer la double imposition économique des dividendes étrangers entrants, dans la mesure où cet État prévoit cette élimination pour les dividendes domestiques. Selon la législation autrichienne, les dividendes perçus d'une société établie dans l'U.E. bénéficient d'un régime d'exemption, sous réserve d'un

(1) La présente chronique couvre la période entre le 1^{er} mars 2010 et le 28 février 2011.

(2) C.J., 15 avril 2010, aff. C-96/08, *CIBA*.

(3) En ce sens, voy. aussi C.J., 14 novembre 2006, aff. C-513/04, *Kerckhaert et Morres*, Rec., p. I-10967; C.J., 16 juillet 2009, aff. C-128/08, *Damseaux*; C.J., 12 février 2009, aff. C-67/08, *Block*.

(4) C.J., 22 décembre 2010, aff. C-287/10, *Tankreederei I*.

(5) C.J., 28 octobre 2010, aff. C-72/09, *Établissements Rimbaud* s.a.

(6) Voy. aussi C.J., 10 février 2011, *Haribo* et *Salinen*, précité, n° 65.

(7) C.J., 11 octobre 2007, aff. C-451/05, *ELISA*, Rec., p. I-8251.

(8) Voy. aussi l'aff. C-384/09, *Prunus*, pendante devant la Cour.

(9) C.J., 17 juin 2010, aff. C-105/08, *Commission c. Portugal*. Sur cette décision, voy. M. Dassesse, « Cross-Border Retail Lending in the Eurozone? Forget it! The Judgment of the Court of Justice of the EU of 17 June 2010 in Case C-105/08, *Commission v. Portugal*: Outbound Interests Further Weakens the Credibility of the Eurozone », *EC Tax Review*, 2011/2, pp. 103 et s.

(10) Voy. par exemple aff. C-342/10, *Commission c. Finlande*, aff. C-493/09, *Commission c. république du Portugal*, et aff. C-284/09, *Commission c. République fédérale d'Allemagne*, pendantes devant la Cour.

(11) C.J., 10 février 2011, aff. jointes C-436/08 et C-437/08, *Haribo* et *Salinen*.

seuil de taxation minimal dans l'État de la source. En revanche, l'exemption des dividendes en provenance d'États tiers parties à l'accord EEE est subordonnée à l'existence d'un accord d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement, ainsi qu'à la fourniture de certaines informations techniques par le contribuable. À défaut, les dividendes subissent l'impôt autrichien, éventuellement crédité de l'impôt étranger, moyennant la communication de certaines informations par le contribuable. Enfin les dividendes de portefeuille provenant d'États tiers non parties à l'accord EEE sont systématiquement taxables en Autriche. Confrontée à plusieurs questions préjudicielles, la Cour a d'abord déclaré que la législation autrichienne qui subordonne l'exonération de dividendes perçus de sociétés établies dans un État tiers partie à l'accord EEE, à l'existence d'un accord d'assistance mutuelle avec l'État tiers concerné, constitue une restriction à la libre circulation des capitaux. Celle-ci est susceptible d'être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général liées à l'efficacité des contrôles fiscaux et à la lutte contre la fraude fiscale. À défaut de respecter le principe de proportionnalité, tel n'est cependant pas le cas en l'espèce, dans la mesure où seule l'existence d'un accord d'assistance mutuelle en matière administrative (et non de recouvrement) s'avère nécessaire aux fins d'atteindre les objectifs de la législation en cause. Quant à l'équivalence des méthodes de correction de la double imposition et à la charge administrative requise pour en bénéficier, la Cour précise sa jurisprudence antérieure¹² en considérant que des informations réclamées par l'administration fiscale nationale à la société bénéficiaire de dividendes, relatives à l'impôt sur les bénéfices de la société distributrice dans son État de résidence, sont inhérentes à la méthode d'imputation et ne constituent pas une charge administrative excessive. Dès lors, cette exigence de l'administration fiscale autrichienne n'affecte pas, en tant que telle, l'équivalence entre méthode d'exemption et méthode d'imputation. Quant à l'étendue de la libre circulation des capitaux, la Cour a précisé que l'article 63 TFUE s'oppose à une réglementation nationale qui ne prévoit, pour les dividendes distribués par une société établie dans un État tiers, autre qu'un État partie à l'accord EEE, ni l'exonération des dividendes, ni un système d'imputation de l'impôt acquitté par la société distributrice dans son État de résidence, alors même qu'elle exonère les dividendes perçus par une société résidente et distribués par une autre société résidente. Enfin, dans la foulée de l'affaire *Cobelfret*, la Cour s'est prononcée sur l'équivalence des méthodes d'exemption et d'imputation, dans un contexte où la société bénéficiaire de dividendes provenant d'un autre État membre a enregistré une perte d'exploitation, et que la réglementation en cause ne prévoit aucun report de l'imputation aux exercices suivants. En l'espèce, dans le cadre du système d'imputation autrichien, les dividendes distribués par les sociétés non-résidentes sont intégrés dans l'assiette imposable de la société bénéficiaire, réduisant ainsi, lorsqu'une perte est enregistrée pour l'exercice fiscal concerné, le montant de celle-ci à hauteur des dividendes perçus. Le montant de la perte reportable sur

les exercices fiscaux ultérieurs est ainsi, dans une même mesure, réduit. En revanche, les dividendes provenant de sociétés résidentes, qui sont exonérés, n'ont aucune incidence sur l'assiette imposable de la société bénéficiaire ni, partant, sur les pertes éventuellement reportables de cette dernière. Dans ce contexte, la Cour a établi qu'en refusant de reporter l'imputation de l'impôt acquitté dans l'État de la société distributrice, la législation autrichienne aboutit à imposer plus lourdement les dividendes d'origine étrangère, ce à quoi l'article 63 TFUE s'oppose.

2. — Taxation des investisseurs non-résidents

Parallèlement à la problématique des dividendes entrants, la question des dividendes sortants a trait à l'imposition des actionnaires non-résidents par l'État de la société distributrice des dividendes. À cet égard, une jurisprudence constante de la Cour¹³ a établi qu'une différence de traitement injustifiée entre les sociétés bénéficiaires résidentes et non-résidentes est potentiellement constitutive d'une restriction à la libre circulation des capitaux, dans la mesure où elle est susceptible de dissuader certaines sociétés européennes d'investir dans un État membre dont la législation impose plus lourdement les actionnaires non-résidents que les investisseurs locaux. Comme ce fut le cas l'an dernier¹⁴, la Cour a de nouveau été saisie d'une affaire en manquement concernant, cette fois, la législation espagnole¹⁵. Dans cette affaire, l'Espagne fut traduite devant la Cour à raison de sa réglementation qui subordonnait l'exonération des dividendes distribués par des sociétés résidentes en Espagne à un niveau de participation des sociétés bénéficiaires au capital des sociétés distributrices plus élevé pour les sociétés bénéficiaires non-résidentes, à savoir 20%, que pour les sociétés bénéficiaires résidentes, à savoir 5%. La Cour a conclu à une restriction à la libre circulation des capitaux, prohibée par l'article 56 CE¹⁶.

Les enseignements rappelés ci-dessus furent également appliqués par la Cour dans *Secilpar*¹⁷, concernant une retenue à la source sur dividendes sortants (prévue par une convention préventive de la double imposition).

Dès lors que l'application de la convention fiscale ne contenait pas de mécanisme, tel un crédit, permettant de compenser les effets de la différence de traitement issue de la législation nationale, la Cour a déclaré le régime fiscal en cause contraire aux articles 56 et 58 CE.

3. — Additionnels communaux sur revenus mobiliers étrangers

Dans l'arrêt *Dijkman*¹⁸, la Cour de justice s'est penchée sur l'application des additionnels communaux à l'impôt des personnes physiques belge, aux intérêts et dividendes de placements réalisés et perçus à l'étranger. Ces additionnels sont, en effet, applicables à de tels revenus étrangers, tandis que les revenus de même nature provenant de placements ou d'investissements effectués par l'entremise d'une banque belge, sont soumis à une retenue prélevée à la source (précompte mobilier « libératoire »), et ne doivent pas être déclarés. Ils échappent ainsi à la taxe communale additionnelle. La Cour a reconnu que la législation belge introduit une différence de traitement, incompatible avec la libre circulation des capitaux, tant en fonction de l'origine des revenus mobiliers des contribuables résidents, qu'en fonction du prestataire qui leur verse lesdits revenus.

C. — Interprétation des directives d'harmonisation fiscale

1. — Notion de retenue à la source dans la directive mère - filiale

L'imposition internationale des actionnaires fait l'objet d'une attention particulière en droit de l'U.E. Les législateurs fiscaux des États membres doivent non seulement respecter les libertés de circulation garanties par le T.F.U.E. mais aussi, lorsqu'il s'agit de dividendes distribués entre sociétés associées, le régime prévu par la directive « mère - fille » (90/435/CEE)¹⁹. En vertu de cet instrument, les dividendes distribués par une société d'un État membre à sa société mère d'un autre État membre ne peuvent faire l'objet d'une retenue à la source dans l'État membre de la filiale, ni être imposés dans l'État membre de la société mère. Dans les affaires jointes *Ferrero et General Beverage Europe*²⁰, la Cour a considéré compatibles avec l'article 5, § 1^{er}, de la directive 90/435/CEE des retenues fiscales, perçues à l'occasion de transferts financiers considérés comme des distributions de dividendes, car il s'agissait en réalité d'une retenue sur des remboursements de majorations d'imposi-

(18) C.J., 1^{er} juillet 2010, aff. C-233/09, *Dijkman*, non encore publié au Recueil. Sur cet arrêt et ses conséquences en droit belge, voy. notamment L. De Broe et N. Bammens, « Gemeentebelasting op buitenlands roerend inkomen schendt EG-recht », *Fisc. Int.*, 2010, n° 320, 1; M.-P. Donéa, C. Marcus et A. Guigui, « La taxation des revenus mobiliers des personnes physiques : actualités », in *La taxation du patrimoine privé*, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2011, pp. 157 et s.

(19) Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O. L* 225 du 20 août 1990 p. 6. Voy. également la proposition de la Commission COM(2010) 784 final du 4 janvier 2011, organisant la refonte de l'actuelle directive.

(20) C.J., 24 juin 2010, aff. C-338/08, *P. Ferrero e c. SpA* et aff. C-339/08, *General Beverage Europe BV*, non encore publié au Recueil.

(12) C.J., 12 décembre 2006, aff. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, *Rec.*, p. I-11753, point 53.

(13) C.J., 8 novembre 2007, aff. C-379/05, *Amurta*, *Rec.*, p. I-9569; C.J., 14 décembre 2006, aff. C-170/05, *Denkavit Internationaal BV*, *Rec.*, p. I-11949. Pour des décisions plus anciennes, voy. C.J., 8 mars 2001, aff. C-397/98 et C-410/98, *Metallgesellschaft e.a.*, *Rec.*, p. I-1727; Cour A.E.L.E., 23 novembre 2004, aff. E-1/04, *Fokus Bank*; C.J., 19 janvier 2006, aff. C-265/04, *Bouanich*, *Rec.*, p. I-923. Voy. également le communiqué de la Commission n° IP/07/66 du 22 janvier 2007, « Fiscalité directe : la Commission décide de traduire la Belgique, l'Espagne, l'Italie, les Pays-Bas et le Portugal devant la Cour de justice pour taxation discriminatoire des dividendes sortants et demande à la Lettonie de mettre un terme à cette pratique ».

(14) C.J., 11 juin 2009, aff. C-521/07, *Commission c. Pays-Bas*, non encore publié au Recueil; C.J., 19 novembre 2009, aff. C-540/07, *Commission c. Italie*, non encore publié au Recueil.

(15) C.J., 3 juin 2010, aff. C-487/08, *Commission c. Espagne*, non encore publié au Recueil.

(16) C.J., 19 novembre 2009, *Commission c. Italie*, aff. C-540/07, point 31; C.J., 8 novembre 2007, *Amurta*, C-379/05, *Rec.*, p. I-9569, point 24; C.J., 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, *Rec.*, p. I-11673, point 54.

(17) C.J., 22 novembre 2010, aff. C-199/10, *Secilpar*, non encore publié au Recueil.



tion et non sur des rendements de titres (seuls visés par la directive)²¹.

2. — Notion de fraude ou d'évasion fiscale dans la directive fusions

La directive 90/434/CEE, dite directive « fusions » a pour objectif d'éviter que les opérations de réorganisation transfrontière de sociétés ne soient entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant de dispositions fiscales nationales. Conformément à l'article 11, § 1^{er}, de la directive, un État membre peut cependant refuser d'appliquer le régime de neutralité fiscale s'il est établi que « l'opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ». Dans l'affaire *Zwijnenburg*²², la Cour de justice a considéré que le caractère exceptionnel de l'application de la disposition antiabus contenue à l'article 11, § 1^{er}, de la directive²³, s'opposait à ce qu'un État suspende le bénéfice de la directive si l'impôt éludé n'est pas l'impôt sur le revenu — seul visé par la directive — mais un autre impôt (en l'occurrence, ici, les droits de mutation dus en cas de cession immobilière).

2

Fiscalité des personnes physiques

À l'instar des sociétés, les personnes physiques bénéficient également de l'égalité de traitement fiscal en vertu du T.F.U.E. Il en découle qu'en principe, le résident et le non-résident qui se trouvent dans des situations comparables doivent être traités de manière identique.

A. — Taxation des non-résidents : avantages en faveur des indépendants et mutations immobilières

Dans *Gielen*²⁴, la Cour a considéré que les critères de la déduction fiscale en faveur des travailleurs indépendants prévue en droit fiscal néerlandais créaient une différence de traitement défavorable aux non-résidents²⁵, même

dans l'hypothèse où la loi néerlandaise laisse aux contribuables non-résidents la possibilité d'opter, à l'égard de cet avantage, pour une assimilation au statut des entrepreneurs résidents.

Ensuite, dans l'affaire *Commission c. République hellénique*²⁶, la Cour a déclaré incompatible la taxe grecque sur les mutations immobilières, en ce qu'elle prévoyait des exonérations pour les seuls résidents grecs ou pour les seuls ressortissants grecs ou des personnes d'origine grecque, selon le cas²⁷.

B. — Libre circulation des personnes, libre prestation de services et citoyenneté de l'U.E.

Dans *Hengartner-Gasser*²⁸, la Cour a, une nouvelle fois, précisé le champ d'application personnel et matériel de la liberté de circulation des personnes dans le cadre de l'accord conclu entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part²⁹. Après avoir constaté que le fait générateur de la taxe attaquée est constitué par la location d'un droit de chasse, la Cour s'est, ensuite, focalisée sur les règles de l'accord relatives aux prestations de services. Elle a ainsi rappelé que celles-ci ne comportent aucune règle spécifique visant à faire bénéficier les destinataires de services du principe de non-discrimination dans le cadre de l'application de réglementations fiscales. La Suisse n'ayant, en outre, pas adhéré au marché intérieur, l'accord conclu avec cette dernière ne s'oppose donc pas à ce qu'un de ses ressortissants soit soumis, sur le territoire de l'U.E., en tant que destinataire de services, à un traitement différent de celui réservé aux citoyens de l'Union.

Dans *Zanotti*³⁰, était en cause le traitement fiscal des frais d'enseignement encourus par M. Zanotti, résident italien, dans un établissement universitaire privé, situé aux Pays-Bas. Tant sous l'angle de la libre prestation de services (article 49 CE) que de la citoyenneté de l'U.E. (article 18 CE), la Cour a condamné la réglementation nationale qui excluait, de manière générale, le droit de déduire de l'impôt brut des frais pour la fréquentation de cours d'enseignement universitaire dans un autre État membre, alors que cette possibilité existe pour la fréquentation de cours d'enseignement universitaire offerts dans cet État membre. Par contre, le droit de l'U.E. ne s'oppose pas à une législation nationale admettant la déduction des frais d'enseignement encourus à l'étranger, dans les limites quantitatives prévues pour des études similaires dans l'État de résidence du contribuable.

C.J., 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93, *Rec.*, p. I-225; C.J., 16 octobre 2008, *Renneberg*, C-527/06, *Rec.*, p. I-7735.

(26) C.J., 20 janvier 2011, aff. C-155/09, *Commission c. République hellénique*.

(27) Sur cette thématique, voy. aussi les affaires C-250/08, *Commission c. Belgique* et C-253/09, *Commission c. Hongrie*, pendantes devant la Cour.

(28) C.J., 15 juillet 2010, aff. C-70/09, *Hengartner-Gasser*. Sur cet arrêt, voy. notamment la chronique de J.-Y. Carlier, « La libre circulation des personnes dans et vers l'Union européenne », cette revue, 2011, pp. 81-82 et la jurisprudence citée.

(29) Accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, signé à Luxembourg le 21 juin 1999, *J.O.*, 2002, L 114, p. 6.

(30) C.J., 20 mai 2010, aff. C-56/09, *Zanotti*.

C. — Fiscalité des donations et des successions³¹

Dans *Mattner*³², la Cour dut apprécier la compatibilité à la libre circulation des capitaux de la législation allemande prévoyant, pour le calcul des droits de mutation dus lors de la donation d'un immeuble situé en Allemagne, un abattement sur la base imposable inférieure, lorsque le donateur et le donataire résidaient, à la date de la donation, dans un autre État membre, que celui dont ils auraient pu se prévaloir si, à la même date, l'un d'entre eux avait résidé en Allemagne. Conformément à une jurisprudence désormais classique, la Cour a démontré qu'en accordant un abattement moins favorable lorsque les parties à la donation sont non-résidentes, la législation allemande est de nature à restreindre les mouvements de capitaux en diminuant la valeur de la donation comprenant un tel bien. Si, comme dans l'arrêt *Persche*, le gouvernement allemand invoqua la non-comparabilité de la situation des contribuables résidents et non-résidents, la Cour écarta cet argument, au même titre que les différentes justifications invoquées, en particulier le risque de voir le contribuable se prévaloir d'un double abattement et la nécessité de sauvegarder la cohérence du régime fiscal allemand.

Dans *Missionswerk Heukelbach*³³, la conformité au droit de l'U.E. des articles 59, 2^o, et 60, § 2 du Code wallon des droits de succession était en cause, en tant qu'ils réservent le bénéfice du taux réduit des droits de succession aux organismes sans but lucratif ayant leur siège d'opération en Belgique ou dans l'État membre dans lequel le *de cujus* résidait effectivement ou avait son lieu de travail, au moment de son décès, ou dans lequel il a antérieurement effectivement résidé ou eu son lieu de travail. Conformément à une jurisprudence désormais traditionnelle, la Cour a examiné la législation belge à la lumière de la liberté de circulation des capitaux. Elle a constaté que les dispositions nationales aboutissent à imposer plus lourdement les successions ayant pour bénéficiaire un organisme sans but lucratif ayant son siège d'opération dans un État membre où le *de cujus* n'a pas effectivement résidé ni travaillé. En s'appuyant notamment sur les enseignements dégagés dans ses arrêts *Persche* et *Centro di Musicologia Stauffer*, elle a logiquement retenu la restriction à la libre circulation des capitaux, puisque la réglementation wallonne aboutit à traiter non seulement de façon différente les organismes qui ont leur siège sur le territoire belge et ceux qui ne remplissent pas ce critère, tout en ayant un lien étroit avec cette collectivité, mais aussi de manière similaire les organismes ayant leur siège d'opération en Belgique, qu'ils aient ou non établi un lien étroit avec ladite collectivité. Après avoir relevé la comparabilité des situations entre les contribuables résidents et non-résidents, la Cour a

(31) Sur cette matière, voy. notamment E.-J. Navez (sous la dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales en droit comparé*, Bruxelles, Bruylant, 2011, à paraître.

(32) C.J., 22 avril 2010, *Mattner*, aff. C-510/08, non encore publié au *Recueil*. Sur cet arrêt, voy. T. O'Shea, « No Excuses for German Gift Tax Rule », *Tax Notes International*, 2010, pp. 1021-1025.

(33) Affaire C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach E.v.*, introduite le 15 janvier 2010. Voy. aussi les affaires C-132/10, *Halley*, C-10/10, *Commission c. Autriche*, et C-31/11, *Scheunemann*, pendantes devant la Cour.



ensuite repoussé la justification invoquée par le gouvernement belge, tirée de la nécessité de prévenir la réduction des recettes fiscales.

D. — Actions de la Commission visant à lever les obstacles fiscaux pour les citoyens de l'U.E.

Au cours de l'année écoulée, l'action de la Commission a été marquée par de nombreuses initiatives qui témoignent de son volontarisme à lutter contre les obstacles fiscaux transfrontières rencontrés par les citoyens de l'Union. Celui-ci s'est notamment illustré par la publication, le 20 décembre 2010, d'une communication qui expose les problèmes fiscaux les plus graves que les citoyens de l'U.E. rencontrent dans des situations transfrontières, à savoir la discrimination, la double imposition, les difficultés à réclamer des remboursements d'impôts et les difficultés à obtenir des renseignements sur les dispositions fiscales étrangères⁽³⁴⁾. En matière de fiscalité directe, diverses consultations publiques ont également été lancées au sujet des problèmes de double imposition dans l'U.E., des droits de succession transfrontières, de l'imposition des dividendes, des paiements d'intérêts et de redevances, ou encore des relations entre les conventions fiscales bilatérales et le marché intérieur. Une nouvelle Task Force (*Tax Policy Group*) a, en outre, été mise sur pied dans le but de renforcer l'intégration des réflexions relatives aux principales questions de politique fiscale. Composée des représentants personnels des ministres des finances de l'U.E., ce groupe devrait notamment se pencher sur la manière dont la fiscalité peut contribuer au renforcement du marché intérieur, à la croissance et à la compétitivité de l'économie européenne. Enfin, dans une proposition du 16 mars 2011, la Commission a également relancé le projet de mise en place d'une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (A.C.C.I.S.). Selon les auteurs du texte, cette initiative devrait grandement favoriser la lutte contre les entraves fiscales auxquelles sont confrontées les entreprises exerçant leurs activités dans différents États membres de l'U.E. Pour autant, l'initiative connaît également de nombreux détracteurs.

3

Fiscalité indirecte (taxe sur la valeur ajoutée)

Toutefois, l'essentiel de la jurisprudence fiscale européenne a concerné, comme chaque année, la taxe sur la valeur ajoutée. À l'exception

(34) Communication du 20 décembre 2010, « Lever les obstacles fiscaux transfrontaliers pour les citoyens de l'U.E. », COM(2010)/769. Voy. aussi les communications du 27 octobre 2010, « Rapport 2010 sur la citoyenneté de l'Union - Lever les obstacles à l'exercice des droits des citoyens dans l'Union », COM(2010) 603 final et « Vers un acte pour le Marché unique - Pour une économie sociale de Marché hautement compétitive - 50 propositions pour mieux travailler, entreprendre, et échanger ensemble », COM(2010) 608 final.

de quelques décisions en matière d'impositions discriminatoires (article 110 TFUE)⁽³⁵⁾, d'accises et d'impositions indirectes sur les rassemblements de capitaux⁽³⁶⁾, la Cour a rendu près de quarante arrêts dans ce domaine fortement harmonisé de la fiscalité indirecte. Les thèmes principaux abordés cette année sont le traitement T.V.A. des bons d'achat et bons d'échanges, la portée de l'exonération T.V.A. des prestations médicales, les conditions d'exercice du droit à déduction, l'application des taux réduits et de certains régimes particuliers, et enfin, la définition de la notion de pratique abusive. L'on notera enfin que la Commission a publié un Livre vert sur l'avenir de la T.V.A., intitulé « Vers un système de T.V.A. plus simple, plus robuste et plus efficace », qui après avoir été soumis à consultation, devrait déboucher sur des propositions de réformes dans les prochaines années⁽³⁷⁾.

A. — Assujettissement et opérations imposables

Le champ d'application de la T.V.A. comprend en principe l'ensemble des opérations imposables réalisées dans le cadre d'activités économiques indépendantes, y compris les activités économiques des autorités publiques, sauf si ces dernières les exercent en tant qu'autorités publiques⁽³⁸⁾.

La caractéristique essentielle d'une opération réalisée dans le cadre d'une activité économique est son caractère onéreux, ce qui implique généralement une contrepartie directe, effective et exprimable en argent. En matière de T.V.A., l'identification de la contrepartie à l'opération, ainsi que la détermination de sa valeur, bien que préalables indispensables à l'établissement de la taxe, ne sont pas toujours aisées⁽³⁹⁾.

(35) Notamment vu l'harmonisation de la T.V.A. et des accises, les arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes portant sur l'application de l'article 110 TFUE (ancien 90 CE) concernent principalement les taxes spéciales sur les véhicules automobiles : pour un exemple, voy. C.J., 3 juin 2010, *Kalinchev*, aff. C-2/09 (imposition des véhicules d'occasion importés). Concernent les liens entre ces taxes sur les véhicules et la T.V.A., voy. C.J., 20 mai 2010, aff. C-228/09, *Commission c. Pologne*; 22 décembre 2010, aff. C-433/09, *Commission c. Autriche* (inclusion de la taxe d'immatriculation dans la base imposable de la T.V.A.).

(36) En matière d'accises, voy. C.J., 9 décembre 2010, aff. C-163/09, répertoire culinaire (exonération de l'alcool de cuisine), 17 juin 2010, *British American Tobacco (Germany)*, aff. C-550/08, (transformation du tabac brut en tabac coupé); 24 juin 2010, aff. C-571/08, *Commission c. Italie*; 4 mars 2010, aff. C-197/08, *Commission c. France*; aff. C-198/08, *Commission c. Autriche*; aff. C-221/08, *Commission c. Irlande* (prix minimal de ventes au détail des cigarettes). Sur les taxes indirectes sur les rassemblements de capitaux, voy. C.J., 1^{er} juillet 2010, aff. C-35/09, *Paolo Speranza* (fait générateur du droit d'apport et responsabilité solidaire du notaire en cas d'absence d'apport effectif); ordonnance du 6 octobre 2010, aff. C-487/09, *ImmoGolf* (taxe sur les transmissions de sociétés dont l'actif est majoritairement composé d'immeubles).

(37) Livre vert de la Commission du 1^{er} décembre 2010, COM(2010) 695.

(38) Pour un exemple de non-assujettissement, voy. C.J., 25 mars 2010, aff. C-79/09, *Commission c. Pays-Bas* (mise à disposition de personnel par un État membre aux « eurorégions »).

(39) Sur cette problématique, voy. E. Ceci et E. Traversa, « L'octroi et l'utilisation de bons d'achat face à la T.V.A. : (ré)volutions récentes et perspectives », *R.G.F.*, 2011 (en cours de parution).

La Cour s'est prononcée sur plusieurs affaires relatives à cette question, dans le cadre de l'attribution de bons d'achat et de points liés à un programme de fidélisation. Dans l'affaire *AstraZeneca*⁽⁴⁰⁾, la Cour a considéré comme rentrant dans le champ d'application de la T.V.A., la remise par un employeur à ses travailleurs, en échange de leur renonciation volontaire à une partie de leur rémunération, de bons d'achat (T.V.A. incluse) que ceux-ci pouvait utiliser pour acheter des biens et des services à des tiers. Une telle position — qui peut s'expliquer par les circonstances particulières du cas d'espèces et de la législation britannique — risque de soulever d'importants problèmes d'application dans différents États membres.

Les affaires *Loyalty* et *Baxi*⁽⁴¹⁾ portent sur le traitement T.V.A. de l'opération par laquelle un assujetti A rémunère un autre assujetti B en raison d'un bien ou d'un service que ce dernier a fourni à un consommateur final en échange d'un bon d'achat ou de points qui lui ont été octroyés par le premier assujetti A dans le cadre d'un programme de fidélisation. La Cour a considéré que ces opérations étaient soumises à T.V.A., même si *in fine* la contrepartie de l'opération était versée à l'assujetti effectuant la livraison de biens ou la prestation de services non pas par le bénéficiaire (consommateur final), mais par un tiers (l'assujetti souhaitant fidéliser ses clients). Par ailleurs, ces opérations étaient distinctes de celles effectuées par l'assujetti A, qui avaient donné lieu à la remise des points ou des bons d'achats et n'ouvraient pas un droit à déduction dans le chef de A, sauf dans la mesure où la contrepartie versée comprenant également la rémunération d'une prestation qui lui serait personnellement fournie (sur le droit à déduction, voy. *infra*).

Ensuite, quant au moment où il convient de se placer pour déterminer la nature de l'opération imposable, la Cour a considéré dans l'arrêt *MacDonald Resorts Ltd*⁽⁴²⁾, concernant un système de points permettant d'utiliser des résidences de vacances, qu'il s'agissait du moment où les points ou les bons étaient convertis, et non du moment où ils étaient attribués, ni de celui où le service était effectivement reçu.

Par ailleurs, certaines opérations sont expressément incluses dans le champ d'application de la T.V.A., même si elles ne sont pas réalisées en échange d'une contrepartie identifiable. Il s'agit notamment de biens utilisés pour des besoins privés ou transmis à titre gratuit par un assujetti, à l'exception d'échantillons et de cadeaux de faible valeur. La Cour a eu l'occasion de préciser ces dernières notions dans l'arrêt *EMI*, au sujet de la distribution de copies gratuites d'enregistrements musicaux à des personnes susceptibles de contribuer à leur promotion⁽⁴³⁾.

Le Conseil a adopté un règlement d'application de la directive 2006/112/CE qui contient notamment d'importantes précisions concernant la localisation des différentes opérations imposables, en particulier les livraisons de

(40) C.J., 29 juillet 2010, aff. C-40/09, *AstraZeneca UK Ltd c. Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs*.

(41) C.J., 7 octobre 2010, affaires jointes *Loyalty Management UK Ltd* (C-53/09) et *Baxi Group Ltd* (C-55/09).

(42) C.J., 16 décembre 2010, affaire C-270/09, *MacDonald Resorts Ltd*.

(43) C.J., 30 septembre 2010, affaire C-581/08, *EMI Group Ltd*.

biens, prestations de services, acquisitions intracommunautaires⁴⁴. Le règlement définit certains concepts, liés à l'entrée en vigueur de la directive 2008/8/CE concernant le nouveau régime de localisation des prestations de service⁴⁵, tels que le « lieu où l'assujetti a établi le siège de son activité économique », l'« établissement stable », le « domicile » et la « résidence ».

Concernant les livraisons de biens et les acquisitions intracommunautaires, la question du traitement T.V.A. des opérations transfrontières impliquant un transport reste un sujet sensible, comme en témoignent les arrêts *X*⁴⁶, sur la vente d'un voilier neuf, et *Euro Tyre Holding et X et Facet*⁴⁷, concernant le régime applicable à des livraisons intracommunautaires successives de biens.

Enfin, au sujet de la dernière catégorie des opérations impossibles, à savoir les importations, l'on retiendra qu'il existe de fortes similitudes entre cette notion et la définition de l'importation dans le cadre des droits de douane, comme le montre l'arrêt *Dansk Transport og Logistik*⁴⁸, concernant des cigarettes de contrebande illégalement introduites sur le territoire de l'U.E., et par la suite détruites par les autorités douanières. Dans un tel cas, la Cour a considéré qu'il ne pouvait y avoir importation au sens de la T.V.A., sauf si la saisie par les autorités intervenait postérieurement à leur introduction irrégulière sur le territoire communautaire.

B. — Exonérations, taux (réduits) et régimes particuliers

Bien que la T.V.A. s'inspire du principe de neutralité, en vertu duquel toutes les opérations impossibles devraient se voir appliquer le même régime, de nombreuses exceptions demeurent.

Ces exceptions prennent plusieurs formes.

Certaines opérations peuvent être exonérées de T.V.A., conformément à la directive 2006/112/CE, ce qui implique généralement l'absence de droit à déduction⁴⁹. Au sujet des exonérations, l'on retiendra principalement les arrêts rendus

par la Cour précisant la portée de l'exonération des prestations médicales (question déjà abordée dans de nombreux arrêts antérieurs). Selon la jurisprudence constante de la Cour, le but thérapeutique constitue l'élément essentiel de la définition de prestations médicales (ou de soins à la personne). Il en ressort que peuvent bénéficier de l'exonération l'extraction et la culture de cellules de cartilage en vue de leur réimplantation (arrêt *Verigen*)⁵⁰, mais qu'en sont en principe exclues les prestations des banques de cellules souches liée à la collecte de sang de cordon « en vue d'un possible futur usage thérapeutique auquel ces activités ne sont qu'éventuellement liées et qui n'est ni effectif ni en cours ou encore planifié » (arrêts *Copygene* et *Future Health Technologies*)⁵¹.

Les exonérations doivent être interprétées strictement⁵². Selon la Cour, on ne peut toutefois en déduire que le caractère illégal d'une activité ferait obstacle à l'application d'une exonération T.V.A. (ordonnance *Gennaro Curia*)⁵³. Comme la Cour l'a cependant reconnu dans l'arrêt *Leo-Libera*, au sujet des jeux de hasard⁵⁴, les États membres gardent une certaine marge d'appréciation — encadrée par la directive — dans la délimitation du champ d'application des exonérations.

En matière de taux, la directive prévoit un taux normal de minimum 15%, et laisse la possibilité aux États membres de prévoir un ou deux taux réduits pour des catégories déterminées de biens et de services⁵⁵. L'application des taux réduits par les États membres est soumise au contrôle de la Commission et de la Cour de justice, comme le montrent différents arrêts rendus l'année passée, concernant respectivement le visionnage de films dans des cabines individuelles en Belgique, l'aide juridictionnelle et les frais funéraires en France, de même que les vêtements pour enfants en Pologne⁵⁶.

Une dernière exception classique au principe de neutralité est constituée par les régimes particuliers prévus par la directive, notamment

pour les petites entreprises, les agences de voyages⁵⁷ ou les biens d'occasion... Les petites entreprises peuvent ainsi être considérées pratiquement comme non assujettie à la T.V.A., si leur chiffre d'affaire ne dépasse pas un certain seuil. Dans l'arrêt *Schmelz*, la Cour a admis qu'un État membre n'était pas tenu d'accorder le bénéfice de ce régime à un assujetti établi dans un autre État membre (comme le prévoit la directive 2006/112/CE), dès lors qu'une telle situation constituait une entrave à la libre prestation de service (article 53 TFUE) justifiée par l'efficacité des contrôles fiscaux⁵⁸. Par ailleurs, d'autres régimes particuliers n'existent que dans certains États membres, comme par exemple pour les tabacs manufacturés en Belgique⁵⁹. Il faut toutefois qu'ils fassent l'objet d'une dérogation octroyée par le Conseil, sur proposition de la Commission et sous le contrôle de la Cour de justice⁶⁰.

C. — Droit à déduction et à restitution : conditions et limites

Le droit à déduction (et à restitution) constitue la caractéristique essentielle de la T.V.A., ainsi que l'avantage principal dont bénéficient les assujettis ordinaires. Son exercice est donc soumis à des conditions strictes de fond (qualité d'assujetti — lien avec l'accomplissement d'opérations ouvrant droit à déduction) et de forme (principalement la délivrance d'une facture conforme), fixées par la directive. Si le droit à déduction et à restitution ne doit pas être étendu au-delà de ce prescrit de droit européen⁶¹, il ne peut toutefois être indûment restreint par les États membres. En examinant la jurisprudence européenne, l'on constate qu'un nombre non négligeable d'arrêts concernent les nouveaux États membres, ce qui montre un certain dynamisme de la part de l'ordre judiciaire, lequel mérite d'être souligné.

La Cour a ainsi considéré qu'un État membre ne pouvait refuser le droit à déduction en l'absence d'identification formelle à la T.V.A. de l'assujetti (arrêt *Nidera*)⁶² ou de son client (arrêt *Dankowski*)⁶³, ou bien au motif que certaines mentions de la facture initiale étaient erronées (arrêt *Pannon*)⁶⁴, ou encore suite à la modification rétroactive de la législation T.V.A. relative à la facturation (arrêt *Uszodaépítő kft*)⁶⁵, pour peu que l'assujetti ait apporté, à chaque fois, des élé-

(44) Règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, J.O. L 77, p. 1. Ce règlement constitue une refonte du précédent règlement 1777/2005, nécessitée en premier lieu par l'adoption de la directive 2006/112/CE, qui constituait elle-même une refonte de l'ancienne sixième directive T.V.A. 77/388/CEE (voy. nos précédentes chroniques).

(45) Sur l'ancien régime de localisation des prestations de services, voy. notamment C.J., 7 octobre 2010, aff. C-222/09, *Kronospan Mielec sp. z.o.o.* (prestations des ingénieurs).

(46) C.J., 18 novembre 2010, aff. C-84/09, *X c. Skattevevret*.

(47) C.J., 16 décembre 2010, aff. C-430/09, *Euro Tyre Holding BV c. Staatssecretaris van Financiën*; 22 avril 2010, aff. jointes C-536/08 et C-539/08, *Staatssecretaris van Financiën c. X et fiscale eenheid Facet BV c. Facet trading BV* (concernant en outre l'exercice du droit à déduction).

(48) C.J., 29 avril 2010, aff. C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*. Vu la nature des produits en cause, cet arrêt traite aussi de la perception des droits d'accises.

(49) Certaines opérations exonérées ouvrent toutefois le droit à déduction. Outre les opérations relatives au commerce transfrontières (exportations et livraisons intracommunautaires), il s'agit notamment des opérations portant sur la location de bateaux de mer (voy. à ce sujet C.J., 22 décembre 2010, aff. C-116/10, *Pierre Feltgen c. Bacino Charter Company s.a.*).

(50) C.J., 18 novembre 2010, aff. C-156/09, *Verigen Transplantation Service International AG*.

(51) C.J., 10 juin 2010, aff. C-262/08, *CopyGene A/S* et aff. C-86/09, *Future Health Technologies Ltd*. Voy. aussi C.J., 3 juin 2010, aff. C-237/09, *Nathalie De Fruyter*, concernant le transport d'organes et de prélèvements d'origine humaine, où la Cour a considéré qu'une telle activité ne pouvait être exonérée au titre de « livraisons d'organes, de sang et de lait humains », dès lors qu'il s'agissait d'une prestation de services. La Cour ne s'est toutefois pas prononcée sur l'application de l'exonération des prestations médicales en tant que telles (voy. à ce sujet C.J., 11 janvier 2001, *Commission c. République française*, C-76/99).

(52) Au sujet de l'exonération des opérations bancaires, voy. à ce sujet C.J., 28 octobre 2010, aff. C-175/09, *AXA UK plc* (recouvrement de créances et opérations bancaires); 2 décembre 2010, aff. C-276/09, *Everything Everywhere Ltd, anciennement T-Mobile (UK) Ltd* (frais supplémentaires facturés pour l'utilisation de certains modes de paiement pour des services de téléphonie mobile).

(53) C.J., ordonnance du 7 juillet 2010, aff. C-381/09, *Gennaro Curia*.

(54) C.J., 10 juin 2010, aff. C-58/09, *Leo-Libera GmbH*.

(55) Le Conseil de l'U.E. a adopté une directive qui maintient en vigueur le taux minimum de T.V.A. de 15% jusqu'en 2015 (directive 2010/88/UE du Conseil du 7 décembre 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne la durée de l'obligation de respecter un taux normal minimal, J.O. L 326, p. 1).

(56) C.J., 18 mars 2010, aff. C-3/09, *Erotic Center b.v.b.a.*; 6 mai 2010, aff. C-94/09, *Commission c. France*; 17 juin 2010, aff. C-492/08, *Commission c. France*; 28 octobre 2010, aff. C-49/09, *Commission c. Pologne*.

(57) C.J., 9 décembre 2010, aff. C-31/10, *Minerva Kulturreisen GmbH* (champ d'application du régime des agences de voyages).

(58) C.J., 26 octobre 2010, aff. C-97/09, *Ingrid Schmelz*.

(59) C.J., 27 janvier 2011, aff. C-489/09, *Vandoorne n.v.* (régime prévoyant la perception unique de la T.V.A. sur les tabacs en même temps que les droits d'accise et qui exclut, par la suite, le droit à restitution pour les intermédiaires en cas de non-paiement du prix par l'acheteur).

(60) C.J., 6 mai 2010, aff. C-311/09, *Commission c. Pologne* (imposition forfaitaire des transporteurs étrangers).

(61) Voy. à ce sujet, C.J., 15 juillet 2010, affaire C-582/08, *Commission c. Royaume-Uni* (remboursement de la T.V.A. aux assujettis non établis dans l'U.E. dans le cadre d'opérations d'assurance).

(62) C.J., 21 octobre 2010, aff. C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BB*.

(63) C.J., 22 décembre 2010, aff. C-438/09, *Boguslaw Juliusz Dankowski*.

(64) C.J., 15 juillet 2010, aff. C-368/09, *Pannon Gép Centrum kft*.

(65) C.J., 30 septembre 2010, aff. C-392/09 *Uszodaépítő kft*.

4

**Coopération administrative :
assistance mutuelle
et recouvrement
de créances fiscales**

ments justifiant la réalisation des conditions de fond. De même, la Cour a considéré incompatible avec la directive T.V.A., une clause anti-abus supprimant le droit à déduction relativement à toutes les prestations de services réalisées avec des assujettis établis dans des paradis fiscaux (au sens de la législation nationale polonaise)⁶⁶. Toutefois, un État membre peut imposer aux assujettis une limitation temporaire de leur droit à déduction à titre de sanction en cas d'inexécution d'obligations prévues par le régime T.V.A., comme la tenue d'une comptabilité, à condition toutefois que cette sanction ne soit pas disproportionnée par rapport à son objectif (arrêt *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orlowski*)⁶⁷.

Les États membres peuvent aussi exclure certaines dépenses réalisées par les assujettis du droit à déduction (par exemple, certains frais de véhicules, certaines dépenses en faveur du personnel, des cadeaux d'affaires, ...). Ce domaine n'étant toutefois pas (encore) harmonisé, chaque État membre bénéficie de dérogations particulières. Comme le montre l'arrêt *X Holding*, ces dérogations peuvent être contrôlées « à la marge » par la Cour de justice, qui en vérifie l'application concrète et la proportionnalité⁶⁸.

Enfin, les États peuvent (et parfois doivent) limiter le droit à déduction en cas de fraude ou de pratiques abusives. Concernant la fraude, la Cour a eu l'occasion de préciser que celle-ci ne doit pas nécessairement porter atteinte aux intérêts financiers de l'État membre appliquant le refus du droit à déduction, mais que la fraude peut concerner un autre État⁶⁹. Au sujet des pratiques abusives, la Cour a considéré, dans la lignée de sa jurisprudence *Halifax* (C-255/02), que le recours à des opérations de leasing (à la place de l'achat direct) et à des sociétés intermédiaires ne pouvait être en soit, constitutif d'une pratique abusive, sauf s'il était établi que les conditions du leasing n'étaient pas des conditions normales de marché ou que l'interposition d'une société visait à contourner la législation existante (arrêt *Weald Leasing*)⁷⁰. En revanche, la Cour n'a pas admis, toujours dans le cadre d'opérations de leasing, qu'un assujetti se voit refuser le droit à déduction, parce qu'il a choisi de profiter d'une divergence de régime entre États membres ayant pour conséquence la non-imposition d'une opération de leasing transfrontière résultant d'une différence de qualification entre la législation allemande et la législation britannique⁷¹.

(66) C.J., 30 septembre 2010, aff. C-395/09, *Oasis East* sp. z.o.o.

(67) C.J., 29 juillet 2010, aff. C-188/09, *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku c. Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orlowski* sp. j.

(68) C.J., 15 avril 2010, aff. jointes C-538/08 et C-33/09, *X Holding BV c. Staatssecretaris van Financiën et Oracle Nederland BV*.

(69) C.J., 7 décembre 2010, aff. C-285/09, *R., en présence de Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Finanzamt Karlsruhe-Durlach* (refus par le fisc allemand d'accorder le droit à déduction à un assujetti ayant expédié des véhicules vers le Portugal et ayant sciemment dissimulé l'identité véritable des destinataires pour frauder le fisc portugais).

(70) C.J., 22 décembre 2010, aff. C-103/09, *Weald Leasing Ltd.*

(71) C.J., 22 décembre 2010, aff. C-277/09, *RBS Deutscheschland Holdings GmbH*.

À l'origine, l'assistance au recouvrement des créances fiscales au sein de l'U.E. était régie par la directive 76/308/CEE dont le champ d'application était initialement très limité. Celui-ci fut progressivement étendu afin d'englober non seulement les droits de douane, mais également les impôts sur le revenu et la fortune, la T.V.A., les droits d'accise et les taxes sur les primes d'assurance⁷². La directive originale a ensuite été codifiée et remplacée par la directive 2008/55/CE du 26 mai 2008⁷³. Sur la base

(72) Voy. la directive 76/308/CEE du 15 mars 1976, telle que modifiée par la directive 79/1071/CEE (élargissement à la T.V.A.), la directive 92/108/CEE (élargissement

d'une proposition de la Commission du 2 février 2009⁷⁴, la directive 2010/24/UE du 16 mars 2010 a d'ores et déjà abrogé et remplacé la directive 2008/55/CE du 26 mai 2008⁷⁵. Ce nouvel instrument dispose d'un champ d'application étendu à « l'ensemble des taxes, impôts et droits quels qu'ils soient, perçus par un État membre ou pour le compte de celui-ci ou par ses subdivisions territoriales ou administratives ou pour le compte de celles-ci, y compris les autorités locales, ou pour le compte de l'Union » (article 2, § 1^{er}).

Sous l'angle de l'assistance mutuelle, l'instrument traditionnel de l'U.E. était la directive 77/799/CEE du 19 décembre 1977⁷⁶, laquelle complétait les dispositions d'assistance conclues bilatéralement par les États membres, dans le cadre des conventions préventives de la double imposition. Afin de répondre aux défis posés par la mondialisation des investissements, la Commission européenne a donc présenté, le 2 février 2009, une proposition de directive destinée à remplacer la directive du 19 décembre 1977. C'est aujourd'hui chose faite depuis l'adoption de la directive 2011/16/UE du 15 février 2011⁷⁷ qui régit désormais la coopération fiscale européenne. Par rapport à l'ancien instrument, la nouvelle directive contient des règles plus précises, calquées sur les standards internationaux de l'O.C.D.E. Elle dispose d'un champ d'application étendu à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, soit directement, soit par le biais de ses entités territoriales ou administratives, et qui ne sont pas encore couverts par d'autres dispositions du droit de l'U.E. (par exemple, la T.V.A., les droits de douane ou d'accises). La directive réduit à néant la portée du secret et prévoit, à partir de 2015, l'échange automatique d'informations relatives à d'importantes catégories de revenus et de capital. Celles-ci comprennent notamment les propriétés et revenus de biens immobiliers, de même que les revenus professionnels (article 8, § 1^{er}).

Edoardo TRAVERSA^(*)
et Edouard-Jean NAVEZ^(**)

aux droits d'accises) et la directive 2001/44/CE (élargissement aux impôts sur le revenu et la fortune, ainsi qu'aux taxes sur les primes d'assurance).

(73) J.O. L 150 du 10 juin 2008, p. 28.

(74) Voy. le rapport de la Commission du 4 septembre 2009 sur l'utilisation des dispositions d'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, à certains droits, à certaines taxes et autres mesures durant la période 2005-2008, COM (2009) 451.

(75) Directive 2010/24/UE du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts droits et autres mesures, J.O.U.E. L 84. Notons que le délai de transposition arrivera à échéance le 31 décembre 2011.

(76) Directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, J.O.C.E. L 336, du 19 décembre 1977, pp. 15-20. Cette directive, qui a été modifiée à diverses reprises, fut initialement introduite en droit belge par la loi du 8 août 1980 (cfr article 244bis du C.I.R. 1964 et article 338 du C.I.R. 92).

(77) J.O., 11 mars 2011. La directive devra être transposée et opérante à partir du 1^{er} janvier 2013.

(*) Professeur à l'Université catholique de Louvain, avocat au barreau de Bruxelles.

(**) Doctorant à l'Université catholique de Louvain, chercheur rattaché à la chaire PwC. Les commentaires relatifs à la présente chronique peuvent être adressés à edoardo.traversa@uclouvain.be et à edouard-jean.navez@uclouvain.be.

**REVUE EUROPÉENNE
DE DROIT BANCAIRE
ET FINANCIER**

Directeur : Blanche Soussi

Euredia est une revue en langue française et anglaise publiant des articles de fond, de la jurisprudence commentée et des chroniques portant sur le droit bancaire et financier européen.

Bruylant • 4 numéros/an • Abo. 2011 : 215,00 €

**REVUE DES AFFAIRES
EUROPÉENNES**

Directeurs : Charles-Etienne Gudin et Fabrice Picod

Revue consacrée au droit de l'Union européenne et qui fournit un choix d'études consacrées à un thème différent sous la direction d'un spécialiste reconnu mais également des rubriques régulières sur la jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de l'Union, les actes des institutions ainsi que des notes de lectures.

Bruylant • 4 numéros/an • Abo. 2011 : 320,00 €

**REVUE EUROPÉENNE
DE DROIT DE LA
CONSOMMATION**

Rédacteur en chef :
Paul Nihoul

La Revue européenne de droit de la consommation, revue franco-anglaise dans le domaine du droit européen de la consommation, constitue un outil doctrinal indispensable et une source d'informations sur l'évolution du droit de la consommation dans les États membres.

Larcier • 4 numéros/an • Abo. 2011 : 245,00 €



BRUYLANT
www.bruylant.be

Informations et commandes : c/o De Boeck Services srl
Fond Jean-Pâques 4 • 1348 Louvain-la-Neuve
☎ 0800/99 613 (Belgique) • +32 (0)2/548 07 13
☎ 0800/99 614 (Belgique) • +32 (0)2/548 07 14
e-mail : commande@deboekservices.com



LARCIER
www.larcier.com