

Chroniques

b. Droit des travailleurs frontaliers à l'allocation de chômage

Un juge néerlandais a saisi la C.J.U.E.⁴⁴ de trois affaires relatives à des citoyens de l'Union qui ont travaillé aux Pays-Bas en tant que frontaliers, alors qu'ils résidaient en Belgique ou en Allemagne. S'étant trouvés en situation de chômage complet, ils ont sollicité une allocation de chômage auprès de l'institution néerlandaise conformément à la jurisprudence rendue sous l'empire du règlement de coordination 1408/71 qui avait créé au profit des frontaliers en chômage complet une règle dérogatoire⁴⁵. Ceux-ci pouvaient obtenir le versement d'allocations de chômage par l'institution de l'État du dernier emploi, et non par celle de l'État de résidence comme le prévoyait le règlement. Mais l'institution néerlandaise rejeta leur demande, se fondant sur la nouvelle formula-

tion du règlement 883/2004, dont l'article 65, § 2, permet à ces travailleurs sans emploi, « à titre complémentaire, (de) se mettre de manière complémentaire à la disposition des services de l'emploi de l'État membre où (il...) a exercé sa dernière activité salariée ou non salariée ». Selon la Cour, qui indique que ces dispositions ne doivent pas être interprétées à la lumière de son ancienne jurisprudence, cette possibilité peut être exercée « non pas en vue d'obtenir dans (... cet État) des allocations de chômage, mais uniquement aux fins d'y bénéficier des services de reclassement ». La « lacune » intervenue dans le processus de révision du règlement pourrait être résorbée lors du réexamen de la coordination des systèmes nationaux d'assurance chômage, annoncé par la Commission dans sa communication sur le renforcement de la dimension sociale de l'U.E.M.⁴⁶

(44) C.J., 11 avril 2013, *Jeltes e.a.*, C-443/11. (45) C.J., 12 juin 1986, *Miethe*, aff. 1/85, *Rec.*, p. 1837. (46) *Voy. supra*.

Droit fiscal européen¹ Edoardo Traversa et Alexandre Maitrot de la Motte²

- **Le Conseil continue à être un frein à l'intégration fiscale européenne malgré de nouvelles propositions et diverses initiatives de la Commission visant à renforcer la coopération administrative entre États membres et à lutter contre la fraude et les abus**
- **La Cour consolide sa jurisprudence, avec des innovations intéressantes, spécialement en matière de T.V.A. (assujettissement, groupement T.V.A., T.V.A. bancaire, abus de droit et fraude).**

D'un point de vue législatif, la période sous chronique n'a pas été des plus prolifiques. Ainsi, le projet d'assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés (A.C.C.I.S.) n'a guère évolué³. De même, le projet de taxe sur les transactions financières (T.T.F.) n'a pas progressé de manière significative depuis la proposition de

directive du 14 février 2013⁴. Enfin, si la Commission a, dans la lignée des communications et recommandations de 2012⁵, élaboré plusieurs propositions de directives relatives à la lutte contre la fraude et les abus fiscaux, visant notamment à généraliser l'échange automatique d'informations⁶, seules deux d'entre elles,

(1) Mars 2013-février 2014. (2) Edoardo Traversa est professeur à l'Université catholique de Louvain et à la Wirtschaftsuniversität de Vienne et avocat au barreau de Bruxelles (Liedekerke). Alexandre Maitrot de la Motte est professeur à la Faculté de droit de l'Université Paris-Est Créteil, où il dirige le master « Fiscalité appliquée ». Les commentaires relatifs à la présente chronique peuvent être communiqués à edoardo.traversa@uclouvain.be ou à maitrotde la motte@u-pec.fr. (3) Commission européenne, « Proposition de directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (A.C.C.I.S.) », 16 mars 2011, COM (2011) 121/4. (4) Après le retrait de sa proposition relative à la création d'une taxe sur les transactions financières au sein de tous les États membres (Commission européenne, proposition de directive « établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE », 28 septembre 2011, COM (2011) 594 final), la Commission européenne a donné son accord, le 23 octobre 2012, pour qu'un processus de coopération renforcée soit engagé entre onze États membres. Le 12 décembre 2012, le Parlement européen a ensuite voté une résolution favorable à cette taxe. Le 22 janvier 2013, le Conseil de l'Union européenne a adopté une décision autorisant les onze États membres demandeurs à établir, par le biais de la coopération renforcée, un système commun de taxe sur les transactions financières. Enfin, le 14 février 2013, la Commission européenne a soumis au Conseil une proposition de directive mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières qui, à l'heure actuelle, est toujours pendante. En outre, le Royaume-Uni a introduit un recours contre la décision du Conseil du 22 janvier 2013 autorisant la coopération renforcée : ce recours a été rejeté par la Cour de justice au motif qu'il était prématuré : C.J., 30 avril 2014, aff. C-209/13. (5) Commission européenne, « Communication sur des moyens concrets de renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, y compris en rapport avec les pays tiers », 27 juin 2012, COM (2012) 351. Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil « Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales », COM (2012) 722 du 6 décembre 2012. Recommandation de la Commission relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal, 6 décembre 2012, C (2012) 8805 final. Et recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive, 6 décembre 2012, C (2012) 8806 final. (6) Commission européenne, « Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal », 12 juin 2013, COM (2013) 348 final. Commission européenne, « Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne une déclaration de T.V.A. normalisée », 23 octobre 2013, COM (2013) 721. Et Commission européenne, « Proposition de directive du Conseil concernant la taxation des sociétés mères et filiales d'États membres différents », 25 novembre 2013, COM (2013) 814. Dans le domaine de la lutte contre la fraude fiscale internationale, les conclusions du Conseil ECOFIN du 14 mai 2013

concernant la taxe sur la valeur ajoutée, ont été adoptées (voy. *infra*).

Ceci étant, quelques initiatives intéressantes de la Commission méritent d'être mentionnées : tel est le cas de la création d'une plate-forme pour la bonne gouvernance fiscale dans le domaine fiscal, la planification fiscale agressive et la double imposition, de la mise en place d'un groupe d'experts de haut niveau dans le domaine de la fiscalité de l'économie numérique et d'un groupe d'experts de la Commission sur l'élimination des problèmes fiscaux rencontrés par les particuliers qui mènent des activités transfrontières au sein de l'Union européenne, ou de l'institution d'un groupe de haut niveau sur les ressources propres (avec le Conseil et le Parlement)⁷. Bien qu'il soit encore trop tôt pour en évaluer l'impact, ces initiatives pourraient déboucher sur des propositions de modifications substantielles de la fiscalité européenne.

Les faits les plus marquants émanent ainsi – comme d'habitude – de la Cour de justice. Si, en matière de fiscalité directe, celle-ci a rendu moins d'arrêts fiscaux que durant les périodes précédentes, sur le chiffre d'affaires, les impositions à la sortie, la fiscalité des intérêts et la fiscalité immobilière et familiale peuvent être remarquées. En matière de T.V.A., la jurisprudence a été particulièrement abondante avec près de soixante décisions, dont les plus remarquables concernent l'assujettissement des particuliers exploitant une installation photovoltaïque, le groupement T.V.A., le droit à déduction des assujettis mixtes (banques) dans un contexte international et l'obligation pour les États de refuser le droit à déduction en cas de fraude et d'abus.

1 Fiscalité des entreprises et des investisseurs

Dans le domaine de la fiscalité des entreprises et des investisseurs⁸, la quasi-totalité des décisions confirme la jurisprudence antérieure relative aux *exit tax* et à la fiscalité des intérêts. Une seule décision ne concerne pas l'un de ces deux domaines, mais il s'agit de la plus remarquable, dès lors qu'elle a conduit la Cour à juger qu'une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires indistinctement applicable doit être considérée comme incompatible avec la liberté d'établissement s'il est avéré que cette taxe comporte des effets indirectement discriminatoires⁹.

A. Les *exit tax*

Depuis l'affaire *Imperial Chemical Industries* du 16 juillet 1998¹⁰, il est acquis que le droit de l'Union européenne prohibe les restric-

tions fiscales « à la sortie », c'est-à-dire l'attitude d'un État membre qui consiste à dissuader les personnes physiques ou les entreprises situées sur son territoire de s'établir dans un autre État membre, d'y migrer, de s'y déplacer, d'y offrir des services ou encore d'y placer des capitaux. Il en découle une prohibition des *exit taxes*, c'est-à-dire des impositions dont le fait générateur correspond au transfert international du domicile fiscal d'un contribuable. En matière de fiscalité des personnes physiques, le principe de cette prohibition a été énoncé dans l'arrêt *Lasteyrie du Saillant* du 11 mars 2004¹¹ avant d'être étendu à la fiscalité des entreprises par une importante décision *National Grid Indus BV* du 29 novembre 2011¹² relative aux transferts de siège. Dans cette décision, la Cour a toutefois ajouté qu'une *exit tax* peut être justifiée par la « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition », sous réserve de respecter l'exigence de proportionnalité. Depuis lors, la Commission européenne a introduit plusieurs recours en manquement contre des États membres dont elle considère qu'ils ne respectent pas les principes alors dégagés. Elle a remporté un premier succès dans l'arrêt *Commission c. Portugal* du 6 septembre 2012, suivi par un second dans l'arrêt *Commission c. Pays-Bas* du 31 janvier 2013¹³.

Ces succès se sont perpétués durant la période sous chronique. Ainsi, dans une décision *Commission c. Espagne* du 25 avril 2013¹⁴, la Cour a dû statuer sur la compatibilité d'une *exit tax* espagnole qui prévoyait qu'en cas de transfert de la résidence d'une société établie en Espagne vers un autre État membre, qu'en cas de cessation des activités d'un établissement stable en Espagne ou qu'en cas de transfert vers un autre État membre des actifs de cet établissement situés en Espagne, les plus-values non réalisées devaient être intégrées dans l'assiette imposable de l'exercice fiscal, alors que la constatation de ces plus-values latentes n'avait aucune conséquence fiscale immédiate si ces opérations avaient lieu sur le territoire espagnol. Après s'être explicitement référée aux décisions *National Grid Indus BV* et *Commission c. Portugal*, la Cour de justice a très logiquement estimé qu'une telle différence de traitement était constitutive d'une restriction à la sortie. Et si elle a ensuite considéré que cette restriction pouvait être justifiée par la « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition », elle a néanmoins jugé que l'exigence de proportionnalité n'était pas respectée, « puisqu'il est possible d'exiger le paiement de la dette fiscale postérieurement au transfert, au moment où cette plus-value aurait été imposée si la société n'avait pas procédé à ce transfert en dehors du territoire espagnol »¹⁵.

La jurisprudence *National Grid Indus BV* a également été confirmée par l'arrêt *Commission c. Danemark* du 18 juillet 2013¹⁶. Dans cette affaire, la Commission européenne demandait à la Cour de constater qu'en organisant l'imposition immédiate des revenus des sociétés par actions en cas de transfert d'actifs d'une société vers un autre État membre (alors que les transferts d'actifs similaires à l'intérieur des frontières de cet État membre n'étaient pas imposés), le Danemark méconnaissait la liberté d'établisse-

doivent également être mentionnées. (7) Voy. respectivement les décisions de la Commission du 23 avril 2013, C(2013) 2236 (bonne gouvernance fiscale), du 22 octobre 2013, C(2013) 7082 (économie numérique) et les communiqués de presse de la Commission du 10 avril 2014 IP/14/416 (fiscalité des particuliers) et du 25 février 2014 MEMO/14/130 (ressources propres). (8) Outre les arrêts étudiés ci-après, la Cour a rendu plusieurs décisions relatives aux aides d'État sous forme fiscale. Celles-ci ont vocation à être traitées dans la chronique du professeur M. Dony, dans cette revue. Aussi sera-t-il ici seulement précisé que la Cour a dit pour droit que si un système fiscal se caractérise en principe par l'interdiction de la déduction des pertes en cas de changement de propriétaire, le fait que l'administration fiscale puisse exceptionnellement autoriser cette déduction aboutit à conférer au bénéficiaire de l'autorisation un avantage fiscal sélectif, c'est-à-dire une aide d'État, sauf si ce régime peut se justifier par la nature ou l'économie générale du système dans lequel il s'inscrit. Elle a ensuite ajouté que cette justification ne peut pas être invoquée lorsque l'administration bénéficie d'un pouvoir discrétionnaire qui l'habilite à fonder ses décisions d'autorisation sur des critères étrangers au régime fiscal en question (C.J., 5^e ch., 18 juillet 2013, *P Oy*, aff. C-6/12). (9) C.J., gr. ch., 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Igazgatósága*, aff. C-385/12. (10) C.J., 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries plc c. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, aff. C-264/96, *Rec.*, p. I-4695. (11) C.J., 11 mars 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant c. ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, aff. C-9/02, *Rec.*, p. I-2409. (12) C.J., 29 novembre 2011, *National Grid Indus BV c. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, aff. C-371/10. (13) C.J., 4^e ch., 6 septembre 2012, *Commission c. Portugal*, aff. C-38/10. (14) C.J., 31 janvier 2013, *Commission c. Pays-Bas*, aff. C-301/11. (15) C.J., 2^e ch., 25 avril 2013, *Commission européenne c. Royaume d'Espagne*, aff. C-64/11. (16) Point 34 de l'arrêt. (17) C.J., 3^e ch., 18 juillet 2013, *Commission européenne c. Royaume de Danemark*, aff. C-261/11.

Chroniques

ment. Après avoir rappelé qu'en vertu des décisions *National Grid Indus BV* et *Commission c. Portugal*, une telle différence de traitement est constitutive d'une restriction fiscale à la sortie et affirmé que la portée de ces décisions « n'est pas limitée aux plus-values latentes constituées sur le territoire d'un État membre et réalisées après le transfert de l'actif dans un autre État membre »¹⁷, la Cour a estimé que cette restriction pouvait être justifiée par la « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition », mais qu'elle ne respectait pas l'exigence de proportionnalité dès lors qu'une mesure moins contraignante pouvait être mise en œuvre : « En effet, les États membres étant en droit d'imposer les plus-values qui ont été générées alors que les actifs en cause se trouvaient sur leur territoire ont le pouvoir de prévoir, pour cette imposition, un fait générateur autre que la cession effective, afin de garantir l'imposition des actifs qui ne sont pas destinés à être cédés, et moins attentatoire à la liberté d'établissement que le prélèvement au moment du transfert »¹⁸.

Dans l'affaire *DMC* du 23 janvier 2014¹⁹, la Cour s'est en revanche montrée plus favorable à l'État membre dont la législation était contestée. En l'espèce, la législation allemande litigieuse prévoyait l'imposition immédiate des plus-values constatées par des sociétés étrangères dès lors qu'elles ne disposaient plus d'établissement sur le territoire allemand (par exemple à la suite d'une dissolution). La Cour a alors jugé que cette législation était constitutive d'une entrave à la sortie avant de préciser, à nouveau, que cette réglementation pouvait être justifiée par la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, et que si la juridiction de renvoi devait constater qu'aucun moyen moins contraignant que cette réglementation ne pouvait être employé par l'Allemagne, celle-ci serait proportionnée. S'agissant de la possibilité, pour le redevable de cette imposition, de bénéficier d'un sursis de paiement sous réserve de constituer une garantie bancaire, la Cour a ensuite ajouté que pour atteindre l'objectif de préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres, cette exigence ne respecte le droit de l'Union que « pour autant que, lorsque le contribuable choisit un sursis de paiement, l'obligation de constituer une garantie bancaire est imposée en fonction du risque réel de non-recouvrement de l'impôt »²⁰.

B. Les intérêts (réels et notionnels)

En matière de fiscalité des intérêts, la Cour a également eu l'occasion de faire application des principes qu'elle avait précédemment dégagés. Dans la décision *Commission c. Belgique* du 6 juin 2013²¹, elle a ainsi sanctionné une discrimination affectant les intérêts payés à des résidents belges par les banques non-résidentes, et qui découlait de ce qu'une exonération fiscale était exclusivement accordée aux intérêts payés par les banques belges. Dès lors que l'existence d'une entrave n'était pas contestée par la Belgique, le débat a porté sur la possibilité de justifier la réglementation en litige par la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux²². Après avoir rappelé que « les mécanismes d'assistance mutuelle existant entre les autorités des États membres sont suffisants pour permettre à un État membre d'effectuer un contrôle de la véracité des déclarations des contribuables relatives à leurs revenus réalisés dans un autre État membre »²³, la Cour a admis qu'il « n'est toutefois pas exclu que l'instrument de coopération susmentionné ne fonctionne pas toujours de façon satisfaisante et sans heurts dans la pratique »²⁴. Ceci étant, elle a conclu que

cette circonstance n'était pas de nature à justifier la discrimination litigieuse dès lors, d'une part, que « rien n'empêcherait les autorités fiscales concernées d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement correct des impôts concernés et, le cas échéant, de refuser l'exonération demandée si ces preuves ne sont pas fournies »²⁵, d'autre part, que les revenus litigieux font l'objet d'un échange d'informations dans le cadre de la directive n° 2003/48 relative à la fiscalité de l'épargne. Enfin, la Cour a précisé que s'il existait un risque de double exonération des sommes en cause, celui-ci concernait également les contribuables disposant de plusieurs comptes d'épargne auprès d'une banque établie en Belgique, c'est-à-dire dans un cadre purement interne²⁶.

“La Cour a considéré que le régime des « intérêts notionnels » méconnaissait la liberté d'établissement”

Un autre régime fiscal belge concernant des intérêts d'un type particulier a fait l'objet d'une seconde condamnation quelques semaines plus tard. Dans l'arrêt *Argenta Spaarbank n.v. c. Belgische Staat* du 4 juillet 2013²⁷, la Cour a ainsi considéré que le régime des « intérêts notionnels » méconnaissait la liberté d'établissement. En vue notamment de lutter contre la sous-capitalisation, la Belgique avait en effet instauré une déduction pour capital à risque consistant pour les sociétés concernées à déduire de la base imposable de leur impôt des sociétés un pourcentage de leurs capitaux propres. Dès lors qu'en application de cette législation, les établissements stables situés dans d'autres États conventionnés avec la Belgique (et donc imposables dans ces autres États) n'étaient pas pris en compte (contrairement aux établissements secondaires belges), la question se posait de savoir si la liberté d'établissement n'était pas méconnue. La Cour a répondu positivement à cette question, au motif que cette discrimination était exclusivement imputable à la loi belge sur les intérêts notionnels. Puis elle a refusé que cette discrimination fût justifiée par la cohérence du système fiscal belge et la répartition équilibrée des pouvoirs d'imposition entre les États membres « prises ensemble »²⁸. S'agissant de la cohérence du système fiscal, elle a considéré que cette discrimination n'était compensée par aucun avantage. Et s'agissant de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, elle a repris à son compte l'analyse proposée par l'avocat général Mengozzi, dont il ressort que le fait d'accorder l'avantage fiscal litigieux « ne compromettrait aucunement, en l'occurrence, ni le droit dudit État membre d'imposer les bénéfices globaux desdites sociétés, établies sur son territoire, ni celui du Royaume des Pays-Bas d'imposer les bénéfices imputables aux établissements stables situés sur leur territoire et dépendant de sociétés belges, en application de la convention belgo-néerlandaise »²⁹.

Enfin, dans l'arrêt *Itelcar* du 3 octobre 2013³⁰, la Cour de justice a reconnu l'incompatibilité d'une législation portugaise également destinée à lutter contre la sous-capitalisation. Dans cette affaire, l'administration fiscale portugaise avait refusé à la société requérante la déduction d'une partie des intérêts versés à une société américaine en rémunération de prêts qu'elle lui avait accordés,

(17) Point 35 de l'arrêt. (18) Point 37 de l'arrêt. (19) C.J., 1^{re} ch., 23 janvier 2014, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH c. Finanzamt Hamburg-Mitte*, aff. C-164/12. (20) Point 69 de l'arrêt. (21) C.J., 5^e ch., 6 juin 2013, *Commission européenne c. Royaume de Belgique*, aff. C-383/10. (22) Cette raison impérieuse d'intérêt général est reconnue depuis C.J., 15 mai 1997, *Futura participations s.a. et Singer c. Administration des contributions*, aff. C-250/95, *Rec.*, p. I-2471. (23) Point 52 de l'arrêt. (24) Point 53 de l'arrêt. (25) Point 54 de l'arrêt. (26) Sur l'arrêt C-383/10, voy. Hermand et Traversa, « Arrêt *Commission c. Belgique* : la fin de l'exonération des intérêts d'épargne? », *J.D.E.*, 2013, pp. 268-270. (27) C.J., 1^{re} ch., 4 juillet 2013, *Argenta Spaarbank n.v. c. Belgische Staat*, aff. C-350/11. (28) Point 36 de l'arrêt. (29) Point 55 de l'arrêt, reprenant le point 63 des conclusions. (30) C.J., 4^e ch., 3 octobre 2013, *Itelcar – Autómeis de Aluguer Lda c. Fazenda Pública*, aff. C-282/12.

alors que ces intérêts auraient été intégralement déductibles si le créancier avait été établi au Portugal. Conformément à sa jurisprudence antérieure relative à la lutte contre la sous-capitalisation⁽³¹⁾, la Cour a jugé que cette législation était restrictive, mais qu'elle pouvait être justifiée par la lutte contre « les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont la seule fin est d'éluider l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par les activités réalisées sur le territoire national »⁽³²⁾. Ceci étant, elle a ensuite jugé, à l'instar de l'arrêt *SIAT* rendu en 2012⁽³³⁾, que cette législation n'était pas proportionnée dès lors qu'il n'était possible « de déterminer au préalable et avec une précision suffisante le champ d'application de celle-ci. Par conséquent, elle ne satisfait pas aux exigences de la sécurité juridique conformément auxquelles les règles de droit doivent être claires, précises et prévisibles dans leurs effets »⁽³⁴⁾.

C. Les taxes spéciales sur le chiffre d'affaires

Dans ces conditions, la principale nouveauté marquant la période sous chronique reste l'arrêt de grande chambre *Hervis Sport* du 5 février 2014⁽³⁵⁾ relatif à une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires indistinctement applicable, mais dont les effets peuvent être indirectement discriminatoires. Cette affaire concernait un « impôt spécial » hongrois qui frappait les entreprises intervenant dans certains secteurs (le commerce de détail en magasin, les télécommunications et l'énergie) selon un barème très fortement progressif, et qui prévoyait une règle particulière pour les « entreprises liées » : le taux d'imposition était d'abord appliqué au chiffre d'affaires cumulé de tous les assujettis liés; puis l'impôt dû par chaque assujetti correspondait au prorata de sa part dans le chiffre d'affaires total réalisé par l'ensemble des assujettis liés.

Si, en apparence, cette réglementation « n'établissait aucune discrimination directe, dès lors que l'impôt spécial sur le commerce de détail en magasin est levé dans des conditions identiques pour toutes les sociétés exerçant cette activité en Hongrie »⁽³⁶⁾, la Cour a relevé qu'elle a « pour effet de défavoriser les personnes morales qui sont liées à d'autres sociétés au sein d'un groupe par rapport aux personnes morales qui ne font pas partie d'un tel groupe de sociétés »⁽³⁷⁾. Cet effet résulte de la forte progressivité et d'une divergence d'assiette entre les entreprises liées à des groupes et les franchisés indépendants.

La Cour en a déduit que dans l'hypothèse dans laquelle les « entreprises liées » seraient principalement membres de groupes internationaux de sociétés, cette réglementation serait discriminatoire et donc contraire à la liberté d'établissement. Selon la Cour, « Si tel est le cas, une législation telle que celle en cause au principal, bien qu'elle n'établisse pas de distinction formelle selon le siège des sociétés, introduit une discrimination indirecte fondée sur le siège des sociétés au sens des articles 49 et 54 TFUE »⁽³⁸⁾.

2 Fiscalité des personnes physiques

Dans le domaine de la fiscalité des personnes physiques, les arrêts rendus par la Cour durant la période sous chronique

concernent les opérations immobilières, les avantages fiscaux liés à la situation personnelle des contribuables, et la fiscalité automobile.

A. Les opérations immobilières

L'arrêt *Yvon Welte* du 17 octobre 2013⁽³⁹⁾ a ainsi permis à la Cour de justice d'apporter quelques précisions sur les règles applicables aux biens immobiliers composant des successions internationales. Dans cette affaire, le requérant était un contribuable suisse, veuf d'une ressortissante suisse née en Allemagne et décédée en Suisse, et qui contestait les droits de succession portant sur un terrain construit situé en Allemagne dont la défunte était propriétaire. Il n'avait en effet droit qu'à 2.000 EUR d'abattement à raison de ce terrain, alors que l'abattement aurait été de 500.000 EUR dans l'hypothèse où le défunt ou le bénéficiaire aurait été un résident allemand à la date du décès.

La Cour a alors dû se demander si cette discrimination ne pouvait pas être couverte par la « clause de gel » prévue par l'article 57, § 1^{er}, CE (désormais article 64 TFUE), et dont il ressort que les restrictions qui existaient avant le 31 décembre 1993 et qui concernent les mouvements de capitaux à destination ou en provenance d'États tiers peuvent être maintenues lorsque ces mouvements « impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers ». Cette question était rendue difficile dès lors que les « investissements immobiliers » effectués sur le territoire national par des non-résidents (rubrique II, A de la nomenclature des mouvements de capitaux) ne figurent pas dans la même rubrique que les « investissements directs » (rubrique I de la nomenclature). Conformément aux conclusions de l'avocat général M. Mengozzi, la Cour de justice a alors réglé la question comme suit : aux points 34 et 35 de l'arrêt, elle a indiqué que les « investissements directs, y compris les investissements immobiliers » ne concernent que les investissements qui correspondent à une activité économique, et que ces investissements s'opposent aux « investissements immobiliers de type patrimonial », « effectués à des fins privées sans lien avec l'exercice d'une activité économique », « qui ne relèvent pas du champ d'application de l'article 57, § 1^{er}, CE ». Puis la Cour a écarté la possibilité de justifier la restriction identifiée par la cohérence du système fiscal allemand (absence de contrepartie au traitement désavantageux : point 60) ou par l'efficacité des contrôles fiscaux (existence de certificats de décès et de pièces délivrées par les officiers d'état civil de l'État où la succession est ouverte : points 64 à 66).

Dans le domaine des plus-values, l'arrêt *K* du 7 novembre 2013⁽⁴⁰⁾ a pour sa part permis d'étendre aux particuliers la jurisprudence relative aux pertes réalisées par des entreprises. Dans cette affaire, le contribuable se plaignait de ce que la Finlande avait refusé qu'il pût imputer une moins-value immobilière française sur une plus-value de cession de valeurs mobilières réalisée en Finlande. En vertu du droit finlandais, une telle imputation aurait en effet été possible si la perte avait été réalisée en Finlande. Aussi la Cour a-t-elle considéré que cette situation « ne découle pas de l'exercice parallèle par les deux États membres concernés de leur compétence fiscale »⁽⁴¹⁾ et que la différence de traitement fiscal opérée par la Finlande est restrictive.

Mais elle a ensuite accepté que cette restriction soit justifiée par la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition et par la cohérence du système fiscal finlandais⁽⁴²⁾. Pour ce faire, elle s'est fondée sur

(31) C.J., 12 décembre 2002, *Lankhorst-Hohorst GmbH c. Finanzamt Steinfurt*, aff. C-324/00, *Rec.*, p. I-11779. (32) Point 34 de l'arrêt. (33) C.J., 1^{re} ch., 5 juillet 2012, *Sté d'investissement pour l'agriculture tropicale s.a. (SIAT) c. Belgique*, aff. C-318/10. (34) Point 44 de l'arrêt. (35) C.J., gr. ch., 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Igazgatósága*, aff. C-385/12. (36) Point 32 de l'arrêt. (37) Point 33 de l'arrêt. (38) Point 41 de l'arrêt. (39) C.J., 3^e ch., 17 octobre 2013, *Yvon Welte c. Finanzamt Velbert*, aff. C-181/12. (40) C.J., 1^{re} ch., 7 novembre 2013, *K*, aff. C-322/11. (41) Point 29 de l'arrêt. (42) La Cour a en revanche considéré qu'il n'existait en l'espèce ni risque de double déduction des pertes (point 57), ni risque d'évasion fiscale ou de montage purement artificiels (points 59 à 62).

Chroniques

le fait qu'en vertu de la convention fiscale internationale liant la Finlande et la France, la Finlande n'aurait pas pu imposer une éventuelle plus-value immobilière réalisée en France. Dès lors, elle a considéré que « le refus d'accorder la déduction des pertes résultant de la cession d'un bien immobilier sis en France permet la sauvegarde de la symétrie entre le droit d'imposition des bénéfices et la faculté de déduction des pertes » (nous soulignons), et donc d'assurer la répartition équilibrée du pouvoir d'imposer⁴³. Pour la même raison, elle a considéré que la cohérence du système fiscal finlandais pouvait être invoquée (compensation selon une logique à nouveau symétrique d'un avantage et d'un désavantage : points 64 à 69).

Dans la mesure où les pertes en cause étaient des « pertes finales », la question du respect du principe de proportionnalité se posait néanmoins. En toute logique, la Cour a considéré que l'absence de possibilité d'imputer les pertes en cause ne rendait pas la réglementation finlandaise disproportionnée dès lors qu'un tel droit n'avait jamais existé en France et que « la libre circulation des capitaux ne saurait être comprise en ce sens qu'un État membre est obligé d'aménager ses règles fiscales en fonction de celles d'un autre État membre »⁴⁴.

B. Les avantages fiscaux liés à la situation personnelle des contribuables

Deux arrêts portent pour leur part sur les avantages fiscaux liés à la situation personnelle des contribuables. Dans l'arrêt *Guido Imfeld et Nathalie Garcet* du 12 décembre 2013⁴⁵, la Cour a ainsi dû se prononcer sur la prise en compte, dans le cadre du calcul de l'imposition commune de ces contribuables en Belgique, des revenus perçus dans un autre État membre par M. Imfeld : dès lors que ces revenus étaient exonérés d'impôts en Belgique, mais qu'ils étaient pris en compte pour l'octroi d'avantages fiscaux liés à leur situation personnelle et familiale, les requérants avaient perdu une partie des avantages auxquels ils auraient sinon eu droit.

Pour décider que cette situation était prohibée par le droit de l'Union, la Cour a jugé que si les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par voie conventionnelle, les doubles impositions, cette répartition de la compétence fiscale ne leur permet pas d'appliquer des mesures contraires aux libertés de circulation et ne dispense pas l'État membre de résidence d'accorder au contribuable la totalité des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale. Dans la mesure où la Belgique n'avait accordé qu'un avantage partiel aux requérants, la Cour en a déduit qu'une entrave était constituée et que celle-ci n'était pas « la conséquence nécessaire de la disparité des réglementations nationales », mais pouvait être imputée à la réglementation belge faisant l'objet de la question préjudicielle⁴⁶.

La question s'est alors posée de savoir si cette restriction pouvait être justifiée par la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres. Mais cette

justification n'a pas été admise dès lors que cette restriction ne visait pas « à prévenir des comportements de nature à compromettre le droit d'un État membre d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire »⁴⁷. Et à tige (en Belgique et en Allemagne), « cette circonstance ne se réglerait, en tout état de cause, que le fruit de l'application parallèle des réglementations fiscales belge et allemande, telle que convenue entre ces deux États membres dans les termes fixés par la convention de 1967 »⁴⁸. Il est intéressant de relever que ce faisant, la Cour ne traite pas les particuliers et les entreprises de la même manière⁴⁹.

Dans l'arrêt *Commission c. Belgique* du 23 janvier 2014⁵⁰, la Cour a — encore davantage — refermé la parenthèse qui avait été ouverte par les décisions *Bachmann* et *Commission c. Belgique* du 28 janvier 1992⁵¹. À l'instar des affaires ayant donné lieu aux décisions du 28 janvier 1992, cette affaire concernait le refus, par la Belgique, d'accorder des réductions d'impôt aux contribuables s'acquittant de cotisations dans le cadre de l'épargne-pension lorsque les versements étaient effectués à des institutions ou à des fonds établis hors de Belgique, alors que ces réductions étaient accordées lorsque ces institutions ou fonds étaient établis en Belgique. À l'instar des affaires ayant donné lieu aux décisions du 28 janvier 1992, la Belgique a tenté de justifier cette entrave par la cohérence du système fiscal. Mais contrairement aux affaires ayant donné lieu aux décisions du 28 janvier 1992, cet argument n'a pas convaincu la Cour⁵².

Cet argument était fondé sur la prémisse selon laquelle la réglementation belge se caractérise par une symétrie, et qu'elle exclut l'imposition des prestations versées si les dépôts et les paiements de primes y afférents n'ont pas donné lieu à une réduction d'impôt. La Cour a alors considéré que si cette symétrie était systématiquement avérée, la cohérence du système fiscal pouvait être invoquée. Mais dès lors que cette symétrie suppose un transfert de résidence du contribuable entre la date du versement de cotisations dans le cadre de l'épargne-pension et la perception de revenus de celle-ci, et non pas que l'institution financière gérant l'épargne-pension soit située dans un autre État membre, la Cour a jugé que l'argument manquait en fait.

C. La fiscalité automobile

Enfin, la Cour s'est penchée dans un arrêt *X*⁵³, sur une question récurrente en matière d'imposition des véhicules, à savoir la conformité d'éventuelles différences de régimes d'imposition entre véhicules importés et véhicules se trouvant sur le territoire national au moment de l'achat avec l'article 110 TFUE. Elle a alors jugé que « l'article 110 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une taxe [d'immatriculation de véhicules automobiles] si et dans la mesure où le montant de cette taxe imposé aux véhicules d'occasion importés lors de leur immatriculation aux Pays-Bas dépasse le montant résiduel le plus faible de celle-ci, incorporé dans la valeur des véhicules d'occasion similaires déjà immatriculés dans ce même État membre ». Une harmonisation des règles dans ce domaine serait particulièrement bienvenue. Toute-

(43) Point 55 de l'arrêt. La Cour s'est alors référée aux arrêts *National Grid Indus BV* (préc.) et *Philips Electronics* (C.J., 4^e ch., 6 septembre 2012, aff. C-18/11, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs c. Philips Electronics UK Ltd*). (44) Point 80. (45) C.J., 5^e ch., 12 décembre 2013, *Guido Imfeld et Nathalie Garcet c. État belge*, aff. C-303/12. (46) Points 50 à 61. (47) Point 75 de l'arrêt. (48) Point 78 de l'arrêt. (49) Sur cette question, voy. les motifs de la Cour concernant le risque de double exonération dans l'affaire C.J., 5^e ch., 6 juin 2013, *Commission européenne c. Royaume de Belgique*, aff. C-383/10. (50) C.J., 10^e ch., 23 janvier 2014, *Commission européenne c. Royaume de Belgique*, aff. C-296/12. (51) C.J., 28 janvier 1992, *Hanns-Martin Bachmann*, aff. C-204/90, *Rec.*, p. I-249, et *Commission c. Belgique*, aff. C-300/90, *Rec.*, p. I-305. Voy. également C.J., 5 juillet 2007, *Commission c. Belgique*, aff. C-522/04. (52) Après d'être référée à la directive n° 77/799, la Cour a par ailleurs jugé que cette restriction ne pouvait pas être justifiée par l'efficacité des contrôles fiscaux (point 45). Et si elle n'a pas écarté par principe la justification relative à la « protection des intérêts des épargnants à ce que leur soit assuré le versement de la pension qui leur sera due », elle a considéré qu'il n'était pas établi que la législation en cause poursuivait cet objectif (points 46 et 47). (53) C.J., 19 décembre 2013, *X*, aff. C-437/12. Voy. aussi, entre autres, C.J., 7 avril 2011, *Tatu*, aff. C-402/09; 5 octobre 2006, *Nádasdi et Németh*, aff. C-290/05 et C-333/05 ou 29 avril 2004, *Weigel*, aff. C-387/01.

fois, malgré la communication de la Commission en la matière en 2012⁵⁴, les États membres ne semblent toujours pas disposés à prendre les mesures nécessaires.

3 Fiscalité indirecte (taxe sur la valeur ajoutée)

La taxe sur la valeur ajoutée étant l'impôt le plus harmonisé au niveau européen, il n'est pas étonnant que l'essentiel de l'actualité législative et jurisprudentielle le concerne. On mentionnera toutefois que l'harmonisation européenne en matière de fiscalité indirecte s'étend également aux droits d'accises et aux impôts indirects sur les rassemblements de capitaux, au sujet desquels la Cour a rendu respectivement deux et une décisions durant l'année écoulée⁵⁵.

A. Assujettissement, opérations imposables et localisation

La T.V.A. est un impôt qui s'applique en principe à l'ensemble des opérations imposables réalisées par des assujettis dans le cadre d'une activité économique, quels qu'en soient les objectifs, la régularité⁵⁶ ou l'importance. Dans un arrêt remarquable et controversé, porteur d'importantes incidences pratiques (*Thomas Fuchs*)⁵⁷, la Cour a considéré que constituait une activité économique l'exploitation par un particulier d'une installation photovoltaïque située sur le toit d'une maison à usage d'habitation et raccordée au réseau de distribution, dès lors que l'électricité produite en excédent des besoins de ce particulier était livrée au réseau contre rémunération. Le titre onéreux est en effet un élément essentiel, voire déterminant, de la notion d'activité économique; comme la Cour l'a rappelé dans le cadre d'opérations immobilières entre une société et son gérant agissant à titre privé, la contrepartie peut être constituée de prestations en nature⁵⁸.

Lorsque l'assujetti remplit les conditions d'activité économique fixées par la directive, il peut demander son immatriculation (et obtenir un numéro de T.V.A. qui lui permettra d'exercer son droit à déduction, voy. *infra*), sans qu'un État membre ne puisse la lui refuser au seul motif qu'il ne dispose pas des moyens matériels, techniques et financiers suffisants pour exercer l'activité économique déclarée (*Ablessio*)⁵⁹.

La directive 2006/112/CE (ci-après la directive T.V.A.) laisse les États membres libres de prévoir dans leur législation nationale, à certaines conditions, la possibilité pour plusieurs personnes liées

de se grouper et d'être considérées comme un seul assujetti. Cette option a été mise en œuvre par de nombreux États membres et présente l'avantage de ne pas devoir tenir compte aux fins de la T.V.A. des opérations réalisées entre les personnes appartenant au groupement⁶⁰. À la suite de procédures d'infraction lancées par la Commission contre plusieurs États membres, la Cour a précisé que rien dans la directive T.V.A. ne s'opposait à ce que soient incluses dans le groupement T.V.A. des personnes n'ayant pas la qualité d'assujetti (telles que des sociétés *holdings* et des autorités publiques)⁶¹. En outre, les États membres sont en droit de restreindre le bénéfice de ce régime aux seules entreprises financières et d'assurances soumises à un régime de contrôle public spécifique, sans que cela ne constitue une violation du principe d'égalité de traitement, pour des raisons liées à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales⁶².

“Les opérations T.V.A. ont un caractère objectif”

La directive T.V.A. définit quatre types d'opérations imposables, ayant chacun leur régime propre en ce qui concerne la localisation, le fait générateur et l'exigibilité : les livraisons de biens, les prestations de services, les acquisitions intracommunautaires de biens et les importations de biens (ces dernières suivant généralement un régime similaire aux droits de douane⁶³). Ces notions sont des notions objectives, qui ne dépendent pas de l'intention des parties. Ainsi, la Cour a jugé que le fait que des biens aient été achetés au moyen d'une carte bancaire utilisée frauduleusement n'avait pas d'incidence sur l'existence d'une livraison de biens aux fins de la T.V.A. (*Dixons Retail*)⁶⁴. Le caractère objectif des opérations T.V.A. se manifeste également dans l'obligation qu'ont les États membres de requalifier les pratiques abusives, en application du principe européen d'interdiction de l'abus de droit⁶⁵. Dans l'arrêt *Newey (Ocean Finance)*, concernant des opérations de courtage en assurances et de publicité réalisées entre personnes établies au Royaume-Uni et à Jersey (et donc en apparence localisées hors du territoire T.V.A. de l'Union), la Cour a précisé que la directive permettait aux États membres de ne pas tenir compte des stipulations contractuelles « lorsqu'il s'avère qu'elles ne reflètent pas la réalité économique et commerciale, mais constituent un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, effectué à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal (...) »⁶⁶. En revanche, en dehors de l'hypothèse d'abus de droit, les États membres ne peuvent postuler l'existence d'une opération imposable alors que les critères ne sont pas remplis, comme a tenté de le faire la Belgique en assimilant à une location immobilière exonérée l'usage privé par les gérants d'une société d'un immeuble

(54) Communication de la Commission du 14 décembre 2012, Renforcer le marché unique en supprimant les obstacles fiscaux transfrontières pour les voitures particulières, COM(2012) 756. (55) C.J., 18 juillet 2013, *Metro Cash & Carry Danmark ApS c. Skatteministeriet*, aff. C-315/12 (documents d'accompagnement des produits soumis à accises, alcools); C.J., 30 mai 2013, *Scandic Distillerier s.a. c. Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili*, aff. C-663/11 (remboursement des droits d'accise à la suite du transport dans un autre État membre); C.J., 20 juin 2013, *Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (CCIAA) di Cosenza c. Clesse srl*, aff. C-468/12 (droit annuel versé aux chambres de commerce, d'industrie, d'artisanat et d'agriculture locales). (56) C.J., 13 juin 2013, *Galin Kostov*, aff. C-62/12 (activités occasionnelle d'intermédiation en matière immobilière par un huissier de justice). (57) C.J., 20 juin 2013, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Thomas Fuchs)*, aff. C-219/12. (58) C.J., 26 septembre 2013, *Serebryannay vek EOOD*, aff. C-283/12. Concernant l'exigibilité de la T.V.A., voy. aussi C.J., 7 mars 2013, *Efir OOD*, aff. C-19/12. (59) C.J., 14 mars 2013, *Valsts ienemumu dienests c. Ablessio SIA*, aff. C-527/11. (60) Au sujet du groupement T.V.A., voy. notamment la Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen concernant la possibilité de groupement T.V.A. prévue à l'article 11 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, COM(2009)325. (61) C.J., gr. ch., 9 avril 2013, *Commission c. Irlande*, aff. C-85/11; C.J., 25 avril 2013, *Commission c. Pays-Bas*, aff. C-65/11 (qui traite également de l'obligation de consultation du Comité T.V.A.); C.J., 25 avril 2013, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-86/11; C.J., 25 avril 2013, *Commission c. Danemark*, aff. 95/11; C.J., 25 avril 2013, *Commission c. République Tchèque*, aff. 109/11; et C.J., 25 avril 2013, *Commission c. Finlande*, aff. C-74/11. (62) C.J., 25 avril 2013, *Commission c. Suède*, aff. C-480/10 et C.J., 25 avril 2013, *Commission c. Finlande*, aff. C-74/11. (63) C.J., 11 juillet 2013, *Harry Winston s.à.r.l.*, aff. C-273/12 (exigibilité de la T.V.A. en cas de vol de marchandises placées sous le régime de l'entrepôt douanier). (64) C.J., 21 novembre 2013, *Dixons Retail plc*, aff. C-494/12. (65) Voy. à ce sujet notamment l'arrêt *Halifax* (21 février 2006, *Halifax e.a.*, aff. C-255/02) et notre étude E. Traversa and E. Ceci, « L'abus de droit dans le Code de la T.V.A. : le législateur belge a-t-il véritablement suivi le juge européen? », *R.G.F.*, 2012, n° 2, pp. 15-20. (66) C.J., 20 juin 2013, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c. Paul Newey*, aff. C-653/11.

Chroniques

appartenant à cette dernière (dans le but d'empêcher le droit à déduction, voy. *infra*)⁶⁷.

Par ailleurs, la directive T.V.A. établit des distinctions à l'intérieur de ces catégories d'opérations, en particulier en ce qui concerne la localisation des prestations de services. Ces dernières sont généralement localisées au lieu (dans l'État) où est établi le prestataire de service lorsque le preneur (client) n'est pas assujéti à la T.V.A. ou le preneur, si ce dernier est un assujéti (directive T.V.A., articles 44 et 45). Des exceptions sont toutefois prévues par la directive T.V.A., notamment pour les « prestations de services se rattachant à un bien immeuble » (article 47), localisées au lieu de l'immeuble ou pour les services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision ou des services fournis par voie électronique, qui à partir du 1^{er} janvier 2015, seront localisés au lieu où est établi le preneur même dans l'hypothèse où ce dernier est un non-assujéti établi ou résident dans l'Union européenne (nouvel article 58 de la directive T.V.A.). Afin de renforcer la sécurité juridique quant à la définition des critères de localisation contenus dans la directive T.V.A., et d'éviter de devoir attendre l'intervention de la Cour de justice⁶⁸, le Conseil a adopté un règlement apportant des précisions à la définition des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et des services de télévision ou des services fournis par voie électronique (applicables à partir du 1^{er} janvier 2015), ainsi qu'à celles de prestations immobilières (applicable pour la plupart à partir du 1^{er} janvier 2017).

B. Exonérations et exclusions

La directive T.V.A. prévoit également des exonérations (ou exemptions), à savoir des opérations qui tout en rentrant dans le cadre de la notion d'activité économique ne sont pas soumises au paiement de la taxe. Certaines de ces exonérations poursuivent des objectifs d'intérêt général, tels que les prestations de soins à personne, d'enseignement ou en lien avec la pratique du sport. D'autre part, la Cour a confirmé que les États membres ne peuvent indûment limiter le bénéfice de l'exemption en dehors des hypothèses prévues par la directive, comme le rappelle l'arrêt *Bridport and West Dorset Golf Club* concernant l'exclusion de l'exonération de droits d'accès aux infrastructures sportives des visiteurs non membres d'un club de golf. À contrario, ces exonérations ne pourraient être étendues par les États membres au-delà des termes visés par la directive. Ainsi, l'exemption des soins de santé ne peut couvrir des opérations de chirurgie esthétique purement cosmétiques (*PCF Clinic*)⁶⁹. De même, l'exemption des prestations d'enseignement doit être limitée aux « organismes de droit public de même objet ou [aux] autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables (...) » et ne peut donc être appliquée de manière générale à l'ensemble des prestataires de tels services, indépendamment des fins poursuivies (*MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu*)⁷⁰. En application du principe de l'effet direct des directives, la Cour a ajouté que l'assujéti qui s'est vu appliquer l'exemption en violation de la directive

T.V.A. est en droit de soumettre ses prestations à la T.V.A. et donc de bénéficier d'un droit à déduction (voy. *infra*).

D'autres exonérations, dont les justifications sont plus pratiques (ou politiques), sont également prévues. Sont ainsi exonérés la plupart des services financiers et d'assurance, parmi lesquels la gestion de fonds communs de placement. La Cour a apporté d'importantes précisions à la définition de ce concept durant la période sous rubrique. D'une part, elle a estimé que cette notion s'appliquait aux prestations de conseil en placement fournies par des tiers à des sociétés de gestion de fonds communs, et cela indépendamment de la qualification de cette opération au regard des directives non fiscales (directive O.P.V.C.M.)⁷¹. D'autre part, elle a exclu du champ d'application de cette notion les fonds de pension financés par des cotisations obligatoires versées par les employeurs (*Wheels Common Investment Fund Trustees*)⁷².

Si la plupart des exonérations entraînent la suppression du droit à déduction dans le chef de celui qui les accomplit, certaines d'entre elles le maintiennent. Toutefois, la Cour y applique les mêmes règles d'interprétation que pour les autres exonérations, comme le montre la condamnation de la France pour avoir appliqué de manière trop large l'exonération des livraisons de biens à l'avitaillement des bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou à l'exercice d'une activité commerciale⁷³ ou l'arrêt *BDV Hungary Trading Kft.*, considérant incompatible avec la directive T.V.A. les restrictions temporelles aux exonérations à l'exportation⁷⁴.

Outre les exonérations, la directive prévoit des cas d'exclusion du champ d'application de la T.V.A. de certaines opérations. C'est en particulier le cas des transferts d'universalité et de branches d'activité. Dans ce cas, la Cour a eu l'occasion de préciser que cette dernière notion ne recouvrait pas la cession en faveur d'une même personne de la totalité des actions d'une société par tous les actionnaires de celle-ci⁷⁵.

C. Calcul et redevabilité de la T.V.A.

Une fois établi si et où une opération est soumise à la taxe, il convient de liquider le montant de T.V.A. et d'en définir le redevable et les conditions d'exigibilité. La base d'imposition est composée en principe de « tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire (...) » (Directive T.V.A., article 73)⁷⁶, en tenant compte des rabais offerts par ce dernier⁷⁷. Elle comprend également les taxes, à la condition toutefois qu'elles présentent un lien direct avec l'opération imposable : sur ce point, la Cour a estimé qu'une taxe portugaise sur la diffusion de publicité commerciale remplissait cette exigence, dès lors que son fait générateur coïncidait avec celui de la T.V.A. (*TVI - Televisão Independente s.a.*)⁷⁸. Dans un arrêt intéressant, la Cour s'est penchée sur la question de savoir si dans le cas où des parties ont omis toute mention de la T.V.A. lors de la conclusion du contrat, alors que celle-ci s'avère par la suite devoir être appli-

(67) C.J., 18 juillet 2013, *État belge c. Medicom s.p.r.l.* (C-210/11) et *Maison Patrice Alard s.p.r.l.* (C-211/11). Voy. également C.J., 29 mars 2012, *BLM, C-436/10*, dans notre précédente chronique. (68) Voy. par exemple C.J., 27 juin 2013, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, aff. C-155/12, sur la qualification de service complexe d'entreposage de biens comme « service se rattachant à un bien immeuble ». (69) C.J., 21 mars 2013, *PCF Clinic AB*, aff. C-91/12. (70) C.J., 28 novembre 2013, *MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. Komandytowa*, aff. C-319/12. (71) C.J., 7 mars 2013, *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH c. Finanzamt Bayreuth*, aff. C-275/11. Voy. en particulier la directive 85/611/CEE du Conseil, du 20 décembre 1985, portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (O.P.V.C.M.), telle que modifiée par la directive 2001/107/CE du Parlement européen et du Conseil, du 21 janvier 2002. (72) C.J., 7 mars 2013, *Wheels Common Investment Fund Trustees Ltd e.a. c. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, aff. C-424/11. Voy. aussi C.J., 18 juillet 2013, *Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand*, aff. C-26/12. (73) C.J., 21 mars 2013, *Commission c. France*, aff. C-197/12. (74) C.J., 19 décembre 2013, *BDV Hungary Trading Kft., en liquidation c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal*, aff. C-563/12. (75) C.J., 30 mai 2013, *Staatssecretaris van Financiën c. X BV*, aff. C-651/11. (76) Ce n'est que dans certains cas bien précis que les États membres sont autorisés à substituer à la contrepartie effectivement reçue (ou valeur résiduelle) la valeur normale des biens et des services prestés. Voy. C.J., 8 mai 2013, *Hristomir Marinov*, aff. C-142/12. (77) Sont toutefois exclus les rabais offerts par des intermédiaires (voy. à ce sujet C.J., 16 janvier 2014, *Ibero Tours GmbH*, aff. C-300/12). (78) C.J., 5 décembre 2013, *TVI - Televisão Independente s.a. c. Fazenda Pública*, aff. jointes C-618/11, C-637/11 et C-659/11.

quée, le prix stipulé était censé inclure la taxe ou au contraire devait être entendu comme hors T.V.A. La Cour a fait dépendre la réponse de la possibilité offerte par le droit interne de l'État membre considéré au vendeur de récupérer la T.V.A. postérieurement à l'opération auprès de l'acheteur, étant entendu qu'en l'absence d'une telle possibilité, le principe selon lequel la T.V.A. est une taxe sur la consommation impliquait que la taxe devait être considérée comme étant incluse dans le prix initial (*Tulica et Plavosin*)⁷⁹.

“Les États membres doivent respecter le principe de neutralité fiscale”

Si en principe la plupart des opérations imposables sont soumises au taux normal en vigueur dans l'État membre, la directive T.V.A. offre la possibilité de soumettre certains biens et services à des taux réduits. Si comme en matière d'exonération, les États membres ne peuvent pas appliquer de manière excessive des taux réduits (par exemple, soumettre au taux prévu la livraison de denrées alimentaires les ventes d'animaux non destinés à la consommation⁸⁰), ils doivent également respecter le principe de neutralité fiscale. Ce principe interdit qu'une distinction soit faite en matière de taux entre opérations semblables qui se trouvent en concurrence les unes avec les autres. Comme la Cour l'a rappelé en comparant deux types de services de transport urbain (taxi et voiture de location avec chauffeur), cette similarité doit être principalement établie dans le chef du consommateur moyen et peut être notamment infirmée par des différences d'exigences légales et réglementaires entre les deux types de services (arrêt *Pro Med Logistik GmbH et Eckard Pongratz*)⁸¹.

La directive harmonise également les règles liées à l'exigibilité et la redevabilité de la T.V.A. En principe, la taxe est en effet due par le fournisseur ou le prestataire au moment où l'opération est accomplie; mais de nombreuses exceptions existent. Durant la période considérée, la Cour a eu l'occasion de clarifier l'interprétation de la directive au sujet des conditions d'exigibilité dans le cadre d'échanges d'opérations en matière immobilière (*Efir OOD et Sani Treyd EOOD*)⁸², ainsi qu'en ce qui concerne l'étendue des options laissées aux États membres en matière d'exigibilité (*TNT Express Worldwide Poland*)⁸³, de redevabilité en cas d'insolvabilité volontaire (*Promociones y Construcciones BJ 200 SL*)⁸⁴ et de redevabilité et de solidarité en cas de régularisation dans le cadre de la taxation de livraisons de biens immeubles (*Pactor Vastgoed BV*)⁸⁵.

Enfin, on notera que la directive prévoit des régimes particuliers pour certaines activités⁸⁶. Tel est notamment le cas des agences de voyages, dont les opérations sont soumises au régime de la marge (la base d'imposition est calculée sur la différence entre le prix payé par le voyageur et le « coût effectif supporté par l'agence de voyages pour les livraisons de biens et les prestations de ser-

vices d'autres assujettis, dans la mesure où ces opérations profitent directement au voyageur »). La Cour a mis fin à diverses procédures d'infraction de la Commission à l'égard de huit États membres, dont le France, en les considérant pour la plupart comme non fondées, sauf en ce qui concerne l'Espagne⁸⁷. Outre les régimes particuliers, des dérogations sont également permises en vue de lutter contre la fraude. Les deux directives adoptées lors de la période recensée modifient la directive 2006/112/CE et visent essentiellement à autoriser les États membres (de manière temporaire et pour certains types d'opérations) à percevoir la T.V.A. auprès des clients plutôt que des fournisseurs afin d'éviter des déductions excessives de T.V.A. dans le chef des premiers si elles ne sont pas compensées par le paiement d'une T.V.A. correspondante par les seconds (mécanisme de l'autoliquidation)⁸⁸.

D. Droit à déduction et à restitution

Le droit à déduction constitue un mécanisme essentiel du système commun de la T.V.A. Cette possibilité de déduire la T.V.A. acquittée en amont est reconnue aux assujettis pour la T.V.A. afférente à des opérations qui possèdent un lien direct et immédiat avec les opérations imposables ouvrant droit à déduction en aval ou, à défaut, avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (frais généraux). Concernant les frais opérés en faveur du personnel (autres que les rémunérations qui sortent du champ d'application de la T.V.A.), la Cour a reconnu qu'un droit à déduction pouvait exister pour des frais exposés en faveur de personnes externes à l'entreprise, tant dans le cadre de prêt de personnel auprès de l'employeur juridique (*AES-3C Maritza East 1 EOOD*)⁸⁹ qu'au regard de frais de gestion d'une entité juridique externe à l'entreprise chargée en vertu d'une obligation légale de la gestion d'un fonds de retraite des employés et anciens employés (*Fiscale eenheid PPG Holdings*)⁹⁰.

Le droit européen prévoit des limitations au droit à déduction de différente nature. Certaines sont inhérentes à la logique sous-tendant le système commun de T.V.A. Par exemple, lorsqu'un assujetti utilise des biens et des services à la fois pour des opérations taxées et des opérations exonérées, la déduction ne s'opère en principe qu'en proportion du chiffre d'affaires que représente le volume des opérations taxées par rapport au chiffre d'affaire total (prorata). Dans un arrêt remarqué, la Cour a précisé que lorsqu'un assujetti possède des succursales dans d'autres États que l'État membre du siège, il n'est pas en droit d'inclure dans le calcul du prorata le chiffre d'affaires de ses succursales, peu importe que celles-ci soient situées dans d'autres États membres ou dans des États tiers (*Crédit Lyonnais*)⁹¹.

D'autres limitations du droit à déduction procèdent de l'intention de sanctionner les irrégularités, la fraude et les abus commis par les assujettis. Différents arrêts rendus par la Cour durant la période sous rubrique confirment non seulement le droit, mais aussi l'obligation⁹² pesant sur des États membres d'utiliser le refus de déduction comme une sanction en cas de fraude, mais aussi

(79) C.J., 7 novembre 2013, *Corina-Hrisi Tulica*, aff. C-249/12 et *Calin Ion Plavosin*, aff. C-250/12. (80) C.J., 14 mars 2013, *Commission c. Irlande*, aff. C-108/11. Voy. aussi notre précédente chronique (2012-2013). (81) C.J., 27 février 2014, *Pro Med Logistik GmbH*, aff. C-454/12 et *Eckard Pongratz*, aff. C-455/12. (82) C.J., 7 mars 2013, *Efir OOD*, aff. C-19/12 et C.J., ord. du 21 mars 2013, *Sani Treyd EOOD*, aff. C-153/12. (83) C.J., 16 mai 2013, *TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.*, aff. C-169/12. (84) C.J., 13 juin 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200 SL*, aff. C-125/12. (85) C.J., 10 octobre 2013, *Staatssecretaris van Financiën c. Pactor Vastgoed BV*, aff. C-622/11. (86) Dans certains cas, des régimes particuliers sont appliqués par les États membres sans que la Cour ne les considère incompatibles avec la directive : voy. en ce qui concerne les jeux de hasard, C.J., 24 octobre 2013, *Metropol Spielstätten Unternehmersgesellschaft*, aff. C-440/12. (87) C.J., 26 septembre 2013, *Commission c. Espagne*, aff. C-189/11; C.J., 26 septembre 2013, *Commission c. Pologne*, aff. C-193/11; C.J., 26 septembre 2013, *Commission c. Italie*, aff. C-236/11; C.J., 26 septembre 2013, *Commission c. Grèce*, aff. C-293/11; C.J., 26 septembre 2013, *Commission c. France*, aff. C-296/11; C.J., 26 septembre 2013, *Commission c. Finlande*, aff. C-309/11; et C.J., 26 septembre 2013, *Commission c. Portugal*, aff. C-450/11. (88) Directive du Conseil du 22 juillet 2013 n° 2013/42/EU concernant le mécanisme de réaction rapide contre la fraude T.V.A. et 2013/43/EU concernant l'application optionnelle et temporaire du mécanisme de l'autoliquidation à des livraisons de certains biens et des prestations de certains services susceptibles de faire l'objet de fraudes, J.O. L 201 du 26 juillet 2013. (89) C.J., 18 juillet 2013, *AES-3C Maritza East 1 EOOD*, aff. C-124/12. (90) C.J., 18 juillet 2013, *Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand*, aff. C-26/12. (91) C.J., 12 septembre 2013, *Le Crédit Lyonnais c. ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État*, aff. C-388/11. (92) C.J., 13 février 2014, *Maks Pen EOOD*, aff. C-18/13. Selon la Cour, constituée « une règle contraignante du droit de l'Union

Chroniques

d'abus. Cette obligation s'étend non seulement à l'hypothèse de la fraude fiscale commise par l'assujéti lui-même, mais également lorsqu'un assujéti « savait ou aurait dû savoir qu'(...) il participait à une opération impliquée dans une fraude à la T.V.A. »⁹³. Le refus du droit à déduction doit toutefois s'opérer (comme dans le cas des sanctions telles que les amendes administratives⁹⁴) dans le respect des principes de neutralité fiscale, de proportionnalité, de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique⁹⁵. Ainsi, l'assujéti doit être mis en mesure — sans qu'il s'agisse d'un droit absolu⁹⁶ — de corriger des irrégularités formelles ou d'apporter la preuve de l'existence d'opérations imposables ouvrant droit à déduction. Par ailleurs, les États membres ne peuvent lier le droit à déduction au respect d'obligations qui ne sont pas expressément prévues par les dispositions de la directive 2006/112, quand bien même elles seraient requises par d'autres règles non fiscales d'origine européenne⁹⁷.

Enfin, les assujétis disposent d'un droit à restitution de la T.V.A. versée à leurs fournisseurs⁹⁸ ou indument facturée à leurs clients⁹⁹. L'exercice de ce droit doit être garanti par les États membres dans le respect des mêmes principes¹⁰⁰. Ceci implique notamment le versement d'intérêts de retard en cas de restitution tardive¹⁰¹.

4 Protection du contribuable et coopération administrative

Si le droit de la T.V.A. est un domaine où la Cour a consacré une certain nombre de garanties du contribuable, la haute juridiction les a également partiellement appliquées dans le secteur des impôts non harmonisés. Ainsi, dans une nouvelle décision *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* du 12 décembre 2013¹⁰², elle a tout d'abord dit pour droit que dans une situation où les contribuables ont le choix entre deux voies de recours nationales en vue d'obtenir la restitution d'un impôt perçu en violation du droit de l'Union et où l'une d'elles se caractérise par un délai de prescription plus long que l'autre, les principes d'effectivité, de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'opposent à ce que ce délai de prescription soit réduit sans préavis et de manière rétroactive.

Toutefois, si cet arrêt renforce les droits des contribuables nationaux, la décision *Sabou* du 22 octobre 2013¹⁰³ refuse pour sa part de reconnaître — faute de base légale — un droit de consultation de ces derniers dans le cadre des procédés d'assistance administrative prévus par la directive n° 77/799/CEE du 19 décembre 1977¹⁰⁴ (et désormais par celle du 15 février 2011¹⁰⁵). Saisie de trois questions préjudicielles, la Cour a en effet jugé que la directive n° 77/799 avait pour seul objet de régir la collaboration entre les autorités fiscales des États membres, et qu'elle « ne confère en revanche pas de droits spécifiques au contribuable (voy. arrêt *Twoh International*, précité, point 31) et ne prévoit, en particulier, aucune obligation pour les autorités compétentes des États membres de consulter ce dernier »¹⁰⁶. La Cour a ensuite ajouté « que le respect des droits de la défense du contribuable n'exige pas que ce dernier participe à la demande d'informations adressée par l'État membre requérant à l'État membre requis, (et) n'exige pas non plus que le contribuable soit entendu au moment où des recherches pouvant comprendre l'audition de témoins sont effectuées dans l'État membre requis ni avant que cet État membre transmette des informations à l'État membre requérant »¹⁰⁷. Enfin, elle a conclu que « la directive 77/799 ne régit pas la question de savoir dans quelles conditions le contribuable peut contester l'exactitude de l'information transmise par l'État membre requis et n'impose aucune exigence particulière quant au contenu de l'information transmise »¹⁰⁸.

Ceci étant, les droits du contribuable européen pourraient être prochainement renforcés. Ce renforcement pourrait être la conséquence des initiatives récentes de la Commission, à l'instar de la consultation relative à un Code européen du contribuable (dont les résultats ont été publiés en octobre 2013)¹⁰⁹ ou, de manière plus ciblée, mais plus effective, de la prolongation du projet pilote des opinions administratives anticipées/rescrits dans une situation transfrontalière en matière de T.V.A.

Parallèlement, la Commission intensifie ses efforts pour améliorer la coopération entre les administrations fiscales nationales, notamment en ce qui concerne la perception de l'impôt. La T.V.A. est particulièrement concernée¹¹⁰, et l'ouverture de négociation avec la Norvège et la Russie dans ce domaine a même été annoncée¹¹¹.

(...) celle qui exige des autorités et des juridictions nationales qu'elles refusent le bénéfice du droit à déduction de la T.V.A., s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement ». (93) C.J., ord. du 6 février 2014, *Marcin Jagiello*, aff. C-33/13; C.J., 16 mai 2013, *Hardimpex Kft*, aff. C-444/12. (94) C.J., 20 juin 2013, *Rodopi-M 91 OOD*, aff. C-259/12. (95) C.J., ord. du 4 juillet 2013, *Menidzherski biznes reshenia OOD*, aff. C-572/11. (96) Voy. C.J., 6 février 2014, s.c. *Fatorie SRL*, aff. C-424/12; et C.J., 8 mai 2013, *Petroma Transports s.a. e.a. c. État belge*, aff. C-271/12. (97) C.J., 18 juillet 2013, « *Evita-K* » *EOOD*, aff. C-78/12; C.J., 13 février 2014, *Maks Pen EOOD*, aff. C-18/13. (98) Une directive spécifique règle le remboursement de la T.V.A. aux assujétis établis dans un autre État membre : voy. à ce sujet C.J., 6 février 2014, *E.ON Global Commodities SE*, aff. C-323/12. (99) C.J., 11 avril 2013, *Rusedespred OOD*, aff. C-138/12. (100) La Cour a toutefois estimé que ce droit pouvait être limité dans une hypothèse très particulière d'enrichissement sans cause : voy. C.J., 16 mai 2013, *Alakor Gabonatermelo és Forgalmazó Kft*, aff. C-191/12. (101) C.J., 24 octobre 2013, s.c. *Rafinaria Steaua Româna s.a.*, aff. C-431/12. (102) C.J., 3^e ch., 12 décembre 2013, aff. C-362/12, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation c. Commissioners of Inland Revenue, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*. (103) C.J., gr. ch., 22 octobre 2013, aff. C-276/12, *Jiri Sabou c. Finanční reditelství pro hlavní mesto Prahu*. (104) Directive n° 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 et indirects », J.O. L 336 du 27 décembre 1977, pp. 15-20. (105) Directive n° 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 « relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE », J.O. L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12. (106) Point 36 de l'arrêt. (107) Point 44 de l'arrêt. (108) Point 50 de l'arrêt. (109) Voy. le site de la Commission européenne, DG TAXUD (http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2013_tpcode_fr.htm). (110) Voy. rapport du 12 février 2014 de la Commission au Conseil et au Parlement européen sur l'application du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la T.V.A. COM (2014) 71; rapport du 12 février 2014 de la Commission au Conseil et au Parlement européen. Septième rapport sur la perception et le contrôle de la T.V.A., établi en application de l'article 12 du règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89, COM (2014) 69. (111) Commission européenne, communiqué du 6 février 2014, IP/14/121.