

Droit fiscal européen

Edoardo TRAVERSA

Alexandre MAITROT DE LA MOTTE [1]

» Sous l'impulsion bienvenue de la Commission européenne, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales s'est renforcée dans l'Union européenne, en particulier grâce à l'adoption de la directive 2016/1164 contenant différentes dispositions anti-abus en matière d'impôt des sociétés. D'autres initiatives importantes, notamment en matière de règlement des doubles impositions internationales et d'harmonisation de l'assiette de l'impôt des sociétés, sont en cours de discussion

» Dans le domaine des impôts directs, la Cour a consolidé sa jurisprudence antérieure. Deux arrêts intéressants concernant les aspects fiscaux de la libre circulation entre l'Union européenne et des pays tiers, avec lesquels des accords d'association ont été conclus, peuvent être remarqués

» En matière d'impôts indirects, la Commission a proposé un paquet de mesures concernant la T.V.A. sur le commerce électronique. Pour sa part, la Cour de justice a rendu d'intéressantes décisions au sujet de l'application de la Charte des droits fondamentaux en matière fiscale

La période sous chronique se caractérise par les premières mutations du droit fiscal européen qui avaient été annoncées dans la précédente chronique [2]. Paradoxalement, ces mutations tiennent tout d'abord à ce que la jurisprudence de la Cour de justice, quantitativement moins importante que durant les années précédentes, évolue désormais peu. Dans le domaine de la fiscalité des entreprises et des investisseurs et dans le domaine de la fiscalité des personnes physiques, elle a ainsi été consolidée.

En matière de T.V.A., la Commission a déposé plusieurs propositions dans le cadre du marché unique numérique, en particulier en ce qui concerne le commerce transfrontière. La Cour a rendu comme chaque année plusieurs dizaines d'arrêts, dont on retiendra surtout ceux concernant la notion d'activité économique, le statut des intermédiaires financiers et d'assurances ainsi qu'un arrêt de principe sur l'impact de la T.V.A. sur les services d'avocats au regard de l'accès à la justice tel que garanti par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux.

Et ces mutations tiennent, enfin, au fait que de nouvelles mesures destinées à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales ont été adoptées à l'échelle européenne.

Fiscalité des entreprises et des investisseurs

Dans le domaine de la fiscalité des entreprises et des investisseurs, la quasi-totalité des décisions par lesquelles la Cour de justice a confirmé la portée fiscale des libertés de circulation [3] s'inscrit dans des champs déjà bien balisés : les dividendes, les intérêts, les fonds d'investissement, et les *exit taxes*.

A. -Traitement fiscal des dividendes

La Cour a été saisie de deux séries de questions en matière de fiscalité des dividendes. Classique mais difficile, la première a porté sur les conditions dans lesquelles une retenue à la source assise sur des dividendes sortants peut être compatible avec les libertés fondamentales de circulation. Dans l'affaire *Pensioenfonds Metaal en Techniek* [4], la Cour a ainsi été saisie au sujet d'une législation suédoise prévoyant des traitements fiscaux différents selon que ces dividendes étaient versés à des fonds de pension étrangers ou domestiques. En toute logique, elle a jugé que la retenue à la source suédoise restreignait la liberté de circulation des capitaux. Ceci étant, elle a ensuite relevé qu'au regard de l'objectif poursuivi par la loi litigieuse (imposer annuellement les fonds sur une base forfaitaire calculée sur un rendement fictif) et du régime fiscal spécifique applicable en Suède, qui ne permettait pas à la Suède d'exercer son pouvoir d'imposition dans les mêmes conditions à l'encontre des fonds domestiques et des fonds étrangers (qui n'étaient imposés que sur les dividendes effectivement reçus), ceux-ci ne se trouvaient pas dans des situations identiques et pouvaient donc être traités différemment sur le fondement de l'article 65 TFUE : ce faisant, la Cour s'est éloignée de la jurisprudence *Miljoen* [5].

La seconde série de questions était moins classique, mais tout aussi difficile. Elle concernait les rapports qu'entretiennent, en matière de traitement fiscal des dividendes entrants, le droit de l'Union, les accords d'association et les législations fiscales nationales, et avait conduit le tribunal fiscal de Lisbonne, dans l'affaire *Secil* [6], à poser quatorze questions préjudicielles à la Cour de justice. Cette affaire concernait une législation portugaise qui refusait une déduction fiscale aux sociétés ayant leur siège au Portugal et percevant des dividendes versés par des sociétés établies au Liban ou en Tunisie. Pour répondre à la question de savoir si le Portugal pouvait appliquer une telle législation, la Cour de justice a alors prioritairement appliqué l'article 63 TFUE qui prohibe les atteintes à la liberté de circulation des capitaux dans les relations entre États membres et « pays tiers », et dont la portée fiscale est bien établie. Puis elle a reconnu qu'au titre des raisons impérieuses d'intérêt général, le Portugal pouvait, aux fins de justifier cette restriction, invoquer l'efficacité des contrôles fiscaux dans des conditions qui sont différentes selon les États de situation des filiales. Pour le Portugal, ce moyen était sans doute plus efficace que celui qui était tiré de la « clause de gel » prévue par l'article 64, § 1, TFUE : sur ce point, la Cour a en effet précisé qu'un État membre renonce à la faculté de se prévaloir de la « clause de gel » « lorsque, sans abroger ou modifier formellement la réglementation existante, il procède à la conclusion d'un accord international, tel un accord d'association, qui prévoit, dans une disposition ayant un effet direct, une libéralisation d'une catégorie de capitaux visée audit article 64, § 1 ». Au regard de l'effet direct des accords CE-Tunisie et CE-Liban, la Cour a, enfin, considéré que ces accords peuvent également être invoqués aux fins de contester la législation portugaise qui instaure des entraves à la libre réalisation d'investissements directs dans ces deux États tiers. Ceci étant, ces entraves peuvent être justifiées dans les mêmes conditions que celles qui sont en vigueur lorsque l'article 63 TFUE s'applique.

B. -Traitement fiscal des intérêts

Les deux affaires relatives au traitement fiscal des intérêts furent sans doute moins complexes. Dans l'affaire *Masco Denmark ApS, Damixa ApS* [7], la Cour n'a ainsi guère eu de difficulté à juger que lorsqu'un État exonère une société résidente à raison des intérêts versés par une filiale résidente qui n'a pas pu les déduire, il doit étendre cet avantage fiscal aux sociétés résidentes qui perçoivent des intérêts payés par des filiales non-résidentes dès lors qu'elles ont également été dans l'impossibilité de les déduire. À défaut, cet État porte en effet atteinte à la liberté d'établissement des sociétés dont il s'agit, ce qui tient à ce que les sociétés-mères seront dissuadées de créer des filiales dans d'autres États.

Auparavant, la Cour avait jugé, dans l'affaire *Brisal* [8], que la libre prestation des services ne s'oppose pas à ce qu'une retenue à la source de l'impôt frappe les intérêts perçus par des institutions financières non-résidentes, alors que la rémunération versée aux institutions financières résidentes n'est pas soumise à une telle retenue. Certes, une telle différence de traitement est restrictive ; mais elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général dont l'existence est reconnue depuis 2006, à savoir la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt [9]. Ceci étant, il est nécessaire que l'assiette imposable soit identique dans les deux cas, ce qui implique d'autoriser les entités non-résidentes à déduire leurs frais professionnels dès lors que les entités résidentes disposent d'une telle possibilité [10].

C. -Traitement fiscal des opérations réalisées via des fonds d'investissements

Dans de nombreux États membres, les investissements peuvent être réalisés via des fonds ou des sociétés d'investissements. La Cour est régulièrement saisie de questions qui les concernent, comme en témoigne l'affaire *NN (L) International* [11] dont il ressort, entre autres, que l'article 56 CE autorise un État membre à soumettre à une taxe annuelle sur les organismes de placement collectif également les organismes de droit étranger plaçant des parts dans cet État membre.

Sur ce point, cette décision tient à ce que selon une jurisprudence constante [12], les États membres ne sont pas obligés, au regard des libertés européennes de circulation, d'éliminer les doubles impositions qui se produisent nécessairement dans les situations internationales : d'une part, parce que ces doubles impositions découlent de l'exercice parallèle de leurs compétences fiscales par les États ; et d'autre part parce que le droit primaire ne saurait obliger un État membre à adapter son système fiscal à celui des autres. Consécutivement, la Cour a jugé, dans l'affaire *NN (L) International*, que la Belgique peut taxer des organismes de placement collectifs à raison de revenus qui seront ultérieurement taxés au Luxembourg (double imposition économique). En revanche, le droit de l'Union ne permet pas l'application d'une sanction spécifique aux organismes étrangers ne s'acquittant pas de leurs obligations fiscales, telle que l'interdiction judiciaire de placer des parts en Belgique.

D. -Traitement fiscal des exit taxes

À l'instar des périodes précédentes, la Cour de justice a encore rendu, en 2016, une décision relative à une *exit tax*, c'est-à-dire à une imposition dont le fait générateur est constitué d'un transfert de résidence fiscale à l'étranger. Dans l'arrêt *Commission européenne c. République portugaise* du 21 décembre 2016 [13], elle a ainsi appliqué, une fois de plus, le principe reconnu dans l'arrêt *Lasteyrie du Saillant* [14], et dont il ressort que le droit primaire de l'Union européenne prohibe les impositions dont le fait générateur est constitué du transfert de résidence d'un contribuable vers un autre État.

Au cas d'espèce, le Portugal avait d'une part prévu que les contribuables transférant leur domicile fiscal dans un autre État devenaient imposables, de ce fait, à raison d'échanges de parts sociales réalisées antérieurement ; et il avait d'autre part réservé un régime de report d'imposition aux transferts de patrimoine domestiques, à l'exclusion des transferts internationaux. Comme le demandait la Commission européenne, la Cour de justice a alors jugé que le Portugal avait ainsi violé des dispositions du TFUE et de l'Accord EEE. Plus précisément, elle a considéré que des restrictions « à la sortie » étaient caractérisées, et qu'elles ne pouvaient pas être justifiées par une raison impérieuse d'intérêt général souvent invoquée en matière d'*exit tax*, à savoir la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition : en effet, le principe de proportionnalité n'était respecté dans aucun des deux cas dès lors que les contribuables concernés ne pouvaient pas bénéficier d'un paiement différé, mais devaient s'acquitter d'impositions immédiates [15]. L'on remarquera que les États membres seront bientôt tenus d'instaurer une *exit tax* en matière d'impôt des sociétés par la directive 2016/1164 (voy. partie IV.).

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 revenus des travailleurs, les transmissions de capital et la fiscalité des véhicules.

A. -Traitement fiscal des revenus des travailleurs

Depuis l'arrêt *Schumacker* du 14 février 1995 [16], la Cour de justice considère que les libertés européennes de circulation s'opposent à ce qu'un État membre traite différemment les travailleurs résidents et les travailleurs non-résidents s'ils se trouvent dans des situations identiques. Pour l'application de cette jurisprudence, quatre décisions ont été rendues entre le 1^{er} mars 2016 et le 28 février 2017.

La première décision qu'il convient de mentionner est relative à la comparabilité des situations. Rendue le 9 février 2017, elle a conduit la Cour de justice à décider que l'article 49 du TFUE s'oppose à ce qu'un État membre dont la législation fiscale permet la déduction de « revenus négatifs » afférents à un logement refuse le bénéfice de cette déduction à un travailleur indépendant non-résident lorsque celui-ci perçoit, sur le territoire de cet État membre, 60 % du total de ses revenus et ne perçoit pas, sur le territoire de l'État membre où se situe son logement, de revenu lui permettant d'y faire valoir un droit à déduction équivalent [17].

Dans l'arrêt *Charles Kohll et Sylvie Kohll-Schlesser* du 26 mai 2016 [18], la Cour avait précédemment jugé qu'un État (en l'espèce le Luxembourg) ne peut pas réserver un crédit d'impôt pour pensionnés aux contribuables en possession d'une fiche de retenue d'impôt, c'est-à-dire aux seuls contribuables percevant des pensions versées par des organismes établis sur son territoire. Par une telle législation, cet État instaure en effet une discrimination qui restreint la liberté de circulation des travailleurs et porte atteinte à la liberté de circulation inhérente à la citoyenneté européenne. Selon la Cour, cette restriction ne peut par ailleurs pas être justifiée par la volonté de poursuivre une politique fiscale sélective en faveur des personnes appartenant aux couches sociales les plus vulnérables dès lors qu'un contribuable résident qui perçoit une pension de retraite ayant sa source dans autre État membre ne se trouve pas nécessairement dans une situation différente de celle d'un contribuable résident percevant une telle pension d'un débiteur établi dans son État de résidence. En effet, ces contribuables sont tous les deux susceptibles d'appartenir aux couches sociales les plus vulnérables.

Dans l'arrêt *Guy Riskin et Geneviève Timmermans* du 30 juin 2016 [19], la Cour de justice a ensuite persisté à refuser de reconnaître l'existence d'une clause fiscale de la nation la plus favorisée. Confirmant une jurisprudence constante depuis l'arrêt *D.* du 5 juillet 2005 [20], elle a en effet jugé que les articles 63 et 65 TFUE, lus en combinaison avec l'article 4 TUE, doivent être interprétés en ce sens « qu'ils ne s'opposent pas à ce qu'un État membre n'étende pas le bénéfice d'un traitement avantageux octroyé à un actionnaire résident, découlant d'une convention fiscale bilatérale préventive de la double imposition conclue entre cet État membre et un État tiers, par lequel l'impôt prélevé à la source par l'État tiers est imputé d'une manière inconditionnelle sur l'impôt dû dans ledit État membre de résidence de l'actionnaire, à un actionnaire résident qui perçoit des dividendes provenant d'un État membre avec lequel ce même État membre de résidence a conclu une convention fiscale bilatérale préventive de la double imposition qui subordonne l'octroi d'une telle imputation au respect de conditions supplémentaires prévues par le droit national ». Pour statuer ainsi, la Cour de justice s'est fondée sur deux arguments habituels : d'une part, l'effet relatif des conventions fiscales internationales qui répartissent la compétence fiscale entre deux États membres ; et, d'autre part, la circonstance qu'aucune mesure favorable à un contribuable ne saurait être analysée comme un avantage détachable du reste de la convention dès lors que cette dernière comporte par ailleurs des obligations pour ce contribuable [21].

Enfin, dans l'arrêt *Peter Radgen et Lilian Radgen* du 21 septembre 2016 [22], la Cour a confirmé que des restrictions fiscales peuvent être contraires à l'Accord CE-Suisse du 21 juin 1999. Au cas d'espèce, elle a jugé que cet Accord s'opposait à une législation allemande dont il ressortait que les contribuables résidents exerçant à titre accessoire une activité d'enseignement au service d'une personne morale de droit public établie en Suisse ne pouvaient pas bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu, alors que cette exonération aurait été octroyée si cette activité avait été exercée au service d'une personne morale de droit public établie sur le territoire national, dans un autre État membre de l'Union ou dans un autre État auquel s'applique l'Accord EEE. Pour statuer ainsi, la Cour a jugé que cette différence de traitement fiscal entre les contribuables résidents allemands en fonction de l'origine de leurs revenus n'est pas conforme à l'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. Il s'agit en effet d'une « restriction à la sortie » [23] qui est prohibée lorsqu'elle dissuade des contribuables d'exercer leur liberté de circulation vers un autre État membre ou, comme en l'espèce, vers la Confédération Suisse [24].

Une cinquième affaire relative au traitement fiscal des revenus des travailleurs n'a pour sa part pas porté sur le droit primaire, mais sur le droit dérivé de l'Union européenne. De manière inédite, elle a conduit la Cour à juger qu'une disposition fiscale relative à la déduction des frais professionnels peut devoir respecter les dispositions de la directive 2000/78/CE du Conseil, du 27 novembre 2000, portant création d'un cadre général en faveur de l'égalité de traitement en matière d'emploi et de travail [25].

B. -Fiscalité bancaire et patrimoniale

Durant la période sous chronique, la Cour de justice a également rendu trois décisions concernant l'imposition des transmissions de capital.

Deux décisions lui ont permis de confirmer que sauf si elles sont justifiées et proportionnées, le droit primaire de l'Union européenne interdit les restrictions qui, dans le cadre du traitement fiscal des successions ou des donations, résultent de l'application de règles moins favorables dans les situations transfrontalières que dans les situations internes. Dans l'arrêt *Commission c. Grèce* [26], elle a ainsi jugé qu'il est contraire au droit de l'Union qu'une succession reçue par un non-résident soit taxée plus lourdement qu'une succession domestique. Dans l'arrêt *Sabine Hünnebeck* [27], elle a ensuite jugé qu'il est contraire à la liberté de circulation des capitaux de taxer plus lourdement (en raison de l'application d'un abattement minoré) les donations entre non-résidents que les donations auxquelles est partie au moins un résident.

Ceci étant, les restrictions fiscales qui frappent les transmissions de capital peuvent être justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général, comme le montre l'arrêt *Max-Heinz Feilen c. Finanzamt Fulda* du 30 juin 2016 [28] à l'occasion duquel la Cour a jugé que la limitation des effets d'une cascade d'impositions successorales peut être réservée aux impositions nationales. Pour ce faire, la Cour a relevé que si la liberté de circulation des capitaux interdit en principe de taxer plus lourdement une succession comportant un élément d'extranéité qu'une succession n'en comportant pas, une telle restriction peut être justifiée par la cohérence du système fiscal national [29], ce qui est le cas lorsqu'un État membre réserve une réduction de droits aux contribuables recevant des biens déjà taxés par lui dans le cadre d'une succession antérieure et refuse de l'accorder dans le cas des biens déjà taxés par un autre État.

C. -Fiscalité des véhicules

La fiscalité automobile est un des rares domaines de la fiscalité indirecte où, en raison d'une absence d'harmonisation pourtant voulue par la Commission européenne, la Cour de justice continue à appliquer régulièrement les principes de libre circulation et de non-discrimination contenus dans le Traité, en particulier l'article 110 TFUE prohibant les impositions intérieures discriminatoires ou protectrices [30]. Dans la lignée de sa jurisprudence antérieure, tels que les arrêts *Commission c. Danemark* (C-47/88), *Weigel* (C-387/01), ou encore *Tatu* (C-402/09), la Cour a rendu deux arrêts concernant le traitement fiscal des véhicules d'occasion en provenance d'autres États membres. L'arrêt *Commission c. Portugal* rappelle [31] que les règles de dépréciation permettant d'estimer la valeur résiduelle du véhicule doivent être identiques pour les véhicules nationaux et importés. L'arrêt *Budisan* [32] complète une longue série de décisions concernant la Roumanie. Il confirme la jurisprudence *Manea* [33] et refuse que soit prévue une exemption de taxe des véhicules pour lesquels une taxe similaire, mais contraire au droit de l'Union, aurait été prélevée.

On remarquera également que la Cour a remis en cause dans les arrêts *Campean* et *Ciup* les modalités fixées par la Roumanie pour le remboursement aux contribuables de cette taxe d'immatriculation contraire à l'article 110 TFUE, dans la mesure où le remboursement était échelonné sur cinq ans et - surtout - était conditionné à la disponibilité de fonds perçus au titre d'une autre taxe [34]. Elle n'a en revanche pas considéré contraire à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union le fait que les autorités publiques soient dispensées de certains frais de justice dans le cadre de telle procédure de remboursement (arrêt *Vasile Toma*) [35].

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. Pour mémoire, il est rappelé pour que d'autres impôts indirects harmonisés ont fait l'objet de décisions de jurisprudence, en particulier les accises [36]. C'est surtout en matière de propositions législatives que la période sous chronique apparaît innovante, les développements jurisprudentiels s'inscrivant davantage dans la continuité. L'on remarquera néanmoins des décisions de principe concernant la notion d'activité économique, la compatibilité de la directive T.V.A. avec la Charte des droits fondamentaux (T.V.A. sur les prestations d'avocats en Belgique et sur les livres électroniques), et le traitement T.V.A. des intermédiaires en matière de paiement et d'assurance.

A. -Propositions de la Commission en matière de commerce en ligne et de lutte contre la fraude carrousel

Le développement le plus remarquable de la période considérée est la présentation du paquet Marché unique numérique T.V.A. du 1^{er} décembre 2016. Dans la lignée de son plan d'action présenté en avril 2016 (voy. notre précédente chronique), la Commission propose d'étendre à la vente de tous biens et services en ligne le mécanisme du guichet unique (actuellement applicable aux seuls services électroniques), de prévoir des règles simplifiées pour les *start-up* et les petites entreprises actives dans le commerce transfrontière, de supprimer l'exemption des petits envois en provenance d'États tiers et d'aligner la taxation des livres et journaux électroniques sur les imprimés, en permettant aux États membres d'étendre le bénéfice du taux réduit [37], bien que la Cour de justice n'ait pas considéré cette différence de traitement comme contraire au principe d'égalité contenu dans la Charte des droits fondamentaux (arrêt *RPO*) [38].

La Commission a également adopté une proposition visant à autoriser les États membres à recourir de manière temporaire et généralisée (y compris donc pour les transactions internes) au mécanisme d'autoliquidation pour les transactions d'une certaine importance dans l'objectif de lutter contre la fraude de type carrousel [39]. Cette faculté serait assortie de conditions assez strictes (l'État membre devant justifier d'un écart de T.V.A. dépassant de cinq points de pourcentage la moyenne de l'Union et d'un niveau de fraude de type carrousel représentant plus de 25 % dans l'écart de T.V.A. total d'un État membre), et pourrait être révoquée par la Commission en cas d'incidence grave sur le marché intérieur. Cette proposition - qui rencontre le souhait de certains États membres - surprend dans la mesure où elle remet fondamentalement en question l'une des caractéristiques essentielles de la T.V.A., à savoir le paiement fractionné, et pourrait avoir des conséquences imprévisibles (et négatives) sur le projet de la Commission annoncé dans son plan d'action d'avril 2016 d'aboutir à un régime définitif en matière d'opérations intracommunautaires.

B. -Assujettissement et opérations imposables

L'assujettissement à la T.V.A. présuppose l'accomplissement d'une activité économique de manière indépendante. Dans l'arrêt *Nigl*, la Cour a jugé que le fait pour des sociétés civiles dans le domaine viticole de coopérer avec une société de capitaux, notamment en ce qui concerne la commercialisation de leurs produits sous une marque commune, n'implique pas qu'elles cessent d'être indépendantes au sens de la T.V.A. [40]

Une activité économique est constituée d'opérations à caractère onéreux, ce qui implique nécessairement le paiement d'une contrepartie en lien direct avec la livraison de bien ou la prestation de service en cause, sans quoi il n'y a pas application de la T.V.A. Quatre arrêts et une ordonnance sont venus rappeler ce principe établi de longue date, notamment par les arrêts *Tolsma* (C-16/93) et *Cibo Participations* (C-16/00). Dans l'arrêt *Pavčina Batová*, la Cour a refusé que la mise à disposition d'un cheval par son propriétaire à l'organisateur d'une course hippique fût considérée comme une opération imposable à la T.V.A. en l'absence de versement d'un cachet de participation ou d'une autre rémunération directe [41]. Dans l'arrêt *SAWP*, la Cour a exclu l'application de la T.V.A. à des redevances payées par des producteurs et des importateurs de supports vierges et d'appareils d'enregistrement et de reproduction à une société de gestion de droits d'auteur et droits voisins [42]. Par ailleurs, dans l'arrêt *Gemeente Borsele*, n'a pas été considérée assujettie à la T.V.A. une collectivité territoriale fournissant un service de transport scolaire essentiellement financé par des fonds publics et opéré dans des conditions différentes de celles dans lesquelles les activités de transport de personnes sont habituellement accomplies [43]. Dans l'arrêt *eský rozhlas*,

la Cour n'inclut pas dans le champ d'application de la directive T.V.A. une activité de radiodiffusion publique financée par une redevance légale obligatoire acquittée par les détenteurs d'un récepteur de radio [44]. Enfin, l'ordonnance *MVM Magyar Villamos Művek* rappelle qu'une société holding dont l'activité se limite à fournir des services à ses filiales à titre gratuit n'accomplit pas une activité économique [45].

En revanche, dans l'arrêt *Lajvér*, la Cour a admis que l'exploitation d'ouvrages de génie rural d'évacuation des eaux contre redevances pouvait être soumise à T.V.A., nonobstant le fait que, ces ouvrages ayant été principalement financés par des aides européennes et nationales, ces redevances étaient d'un faible montant et que les prestations résultaient de l'accomplissement d'obligations prévues par des règles de droit [46].

Par ailleurs, échappent à l'assujettissement les organismes de droit public qui accomplissent une activité économique selon un régime juridique distinct des opérateurs privés, tels que la fourniture d'accès à une route moyennant péage, même si d'autres opérateurs privés se sont vus concéder d'autres routes à péage par ces mêmes organismes (arrêt *National Roads Authority*) [47].

Enfin, en matière de localisation, la Cour a considéré que l'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre est à localiser au lieu du preneur de service par application de l'article 56 de la directive [48].

C. -Exonérations

La directive prévoit que les États membres sont tenus ou ont la faculté d'exonérer certaines opérations, ce qui permet aux opérateurs de ne pas devoir majorer leur prix de la T.V.A., mais entraîne en contrepartie la perte du droit à déduction de la T.V.A. acquittée en amont.

L'arrêt *Ordre des barreaux francophones et germanophone* e.a concernait le choix opéré par la Belgique de renoncer à la faculté d'exonérer les prestations des avocats (et donc de les soumettre à la T.V.A.) et sa compatibilité avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux, consacrant le droit à un recours effectif et le principe de l'égalité des armes dans la mesure où il entraînait une augmentation des coûts pour les (seuls) justiciables non assujettis à la T.V.A. et ne bénéficiant pas de l'aide juridictionnelle. La Cour n'a pas remis en cause la validité de la directive T.V.A. sur ce point, et en a profité pour préciser que selon celle-ci, les prestations d'aide juridictionnelle ne pouvaient pas bénéficier d'une exonération [49].

Si certaines dispositions de la directive T.V.A. sur les exonérations ne sont pas toutes dotées d'effet direct, comme l'a reconnu la Cour dans l'arrêt *British Film Institute* au sujet des prestations de services culturels [50], la plupart des notions visées par ces dernières sont considérées par la Cour comme des notions autonomes qui échappent à l'appréciation des États membres. Ainsi, la Cour a jugé dans l'arrêt *TMD* que, sur la base d'une lecture combinée des différentes exonérations prévues dans le domaine de la santé, les livraisons de plasma obtenu à partir du sang humain ne sont exonérées que lorsque ce plasma est destiné à un usage thérapeutique direct, à l'exclusion d'une utilisation dans le cadre de la fabrication de médicaments [51]. Toujours dans le domaine médical, la Cour a en revanche considéré que des prestations d'ostéopathie pouvaient bénéficier de l'exonération, sous réserve du pouvoir d'appréciation laissé aux États membres dans la détermination des professions médicales et paramédicales [52].

La Cour a développé une jurisprudence significative en matière de services financiers, bancaires et d'assurance, où malgré de nombreuses tentatives, la Commission n'est pas parvenue à obtenir l'unanimité au Conseil pour moderniser un cadre législatif devenu désuet. Trois arrêts rendus confirment l'approche restrictive de la Cour concernant l'application de l'exonération à des intermédiaires ou sous-traitants. Dans les arrêts *National Exhibition Centre* et *Bookit* [53], la Cour considère que ne relèvent pas de l'exonération prévue pour les opérations concernant les paiements et les virements des services consistant à traiter des paiements par carte de débit ou de crédit en tant qu'intermédiaire à la vente de billet de cinéma, spectacles ou autre événements au nom et pour le compte de tiers. Dans l'arrêt *Aspiro s.a.*, concernant l'assurance de sinistres, la Cour refuse d'étendre l'exonération aux opérations « consistant simplement à confier le traitement des sinistres à un tiers, sans que cette externalisation soit liée à la recherche de prospects et à la mise en relation de ces derniers avec l'entreprise d'assurance en vue de la conclusion de contrats d'assurance » [54]. L'on rappellera en effet qu'une opération financière peut aussi être l'accessoire d'une prestation principale et se voir appliquer le traitement T.V.A. de cette dernière (arrêt *Stock 94*) [55].

La directive prévoit également, en particulier dans le cadre du commerce transfrontière entre États membres ou à destination de pays tiers [56], des exonérations qui laissent subsister le droit à déduction. Vu le risque non négligeable de fraude que de telles opérations présentent, les États membres tendent à en subordonner l'application à l'accomplissement de formalités administratives, dont la Cour de justice examine régulièrement la proportionnalité. Dans l'arrêt *Euro Tyre* [57], la Cour a considéré que l'administration fiscale d'un État membre ne pouvait pas refuser d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée une livraison vers un autre État membre au seul motif que, au moment de cette livraison, l'acquéreur, domicilié sur le territoire de l'État membre de destination et titulaire d'un numéro d'identification T.V.A. valable pour les opérations dans cet État, n'était ni inscrit dans le système d'échange d'informations en matière de taxe sur la valeur ajoutée ni couvert par un régime de taxation des acquisitions intracommunautaires. Similairement, dans l'arrêt *Plöckl* [58], la Cour a estimé que l'exonération ne pouvait pas être refusée au motif que l'assujetti n'a pas communiqué de numéro d'identification à cette taxe attribué par l'État membre de destination, alors que le bien avait été réellement transféré vers l'autre État membre et qu'il n'existait aucun indice sérieux suggérant l'existence d'une fraude.

D. -Calcul de l'impôt, redevabilité et droit à déduction

La directive 2006/112/CE détermine également les modalités de calcul de la T.V.A. et l'identification du redevable [59]. Les taux restent toutefois de la compétence des États membres, la directive ne fixant que des taux minimaux et la liste des biens et services pouvant faire l'objet de taux réduits [60]. La détermination de la base imposable peut s'avérer un exercice difficile, en particulier pour les opérations assimilées où il n'existe pas de contrepartie sous la forme d'un prix. Dans l'arrêt *Oudeland Beheer*, la Cour précise que la valeur d'un droit d'emphytéose pour lequel tous les canons n'avaient pas encore été payés [61]. Dans l'arrêt *Maya Marinova*, la Cour admet que l'administration fiscale peut déterminer la base d'imposition de marchandises qui ne se retrouvent plus dans l'entrepôt d'un assujetti et dont elle présume la vente sur la base d'éléments de fait [62].

Lorsqu'un assujetti accomplit des opérations imposables ou assimilées [63], il se voit conférer un droit à déduction - ou le cas échéant, à restitution [64] - intégral et immédiat de la T.V.A. acquittée en amont et afférent à des frais en lien direct et immédiat avec son activité économique prise de manière globale, ce qui permet de déduire la T.V.A. sur les frais généraux (arrêt *Pavčina Batová*, précité). Ce droit à déduction ne peut être limité, sauf dérogation autorisée par la directive [65], notamment - temporairement - en cas de crédit de taxe (arrêt *Bimotor*) [66], en cas de fraude [67] ou d'abus, ou par application de règles procédurales respectant les principes d'équivalence et d'effectivité, telles que la prescription [68]. En revanche, la Cour a considéré, dans l'arrêt *Gemeente Woerden*, que le fait qu'un immeuble ait été vendu à un prix inférieur au prix de revient, ou que l'acheteur l'ait ensuite mis gratuitement à disposition d'un tiers, n'avait aucune incidence sur le droit à déduction du vendeur [69]. Dans l'ordonnance *ESET*, la Cour a précisé que l'étendue du droit à déduction ne saurait être restreinte en proportion de la localisation des opérations taxées dans l'État membre dans lequel l'assujetti demande la déduction de cette T.V.A. [70] Dans les arrêts *Barlis 06* et *Senatex* [71], la Cour a rappelé que le droit à déduction devait être intégralement octroyé même en cas de facture irrégulière, pour peu que les conditions de fond étaient réunies.

Si l'assujetti accomplit des opérations de différente nature (taxées et exonérées), un prorata de déduction est appliqué, en principe basé sur le chiffre d'affaire. Dans les arrêts *Mercedes Benz Italia* et *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft* [72], la Cour a confirmé que les États membres disposaient d'une marge d'appréciation dans la détermination des modalités de ce prorata, y compris dans la fixation de modalités dérogatoires.

Lutte contre la fraude et l'évasion et protection du contribuable

Dans le domaine de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales, les importantes annonces effectuées en 2015 et au début de l'année 2016 ont connu un début de mise en œuvre durant la période sous chronique.

Il faut se souvenir, à cet égard, que dans une communication en date du 18 mars 2015 [73] et une communication du 17 juin 2015 [74], la Commission européenne avait indiqué que la lutte contre l'évasion fiscale devait constituer une priorité pour les États membres. Peu après, un premier plan d'actions concrètes, dénommé « paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale », avait été rendu public. Daté du 28 janvier 2016, cet ensemble de mesures relatives à

la fiscalité directe était composé d'une « communication-chapeau » [75] destinée, d'une part, à afficher les objectifs politiques de la Commission en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et, d'autre part, à présenter les autres documents du « paquet », à savoir : une proposition de directive sur la lutte contre l'évasion fiscale [76], une proposition de directive destinée à modifier, une nouvelle fois, la directive du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en instaurant des obligations de déclarations pays par pays et en prévoyant l'échange des informations ainsi collectées entre les États membres [77], une recommandation sur les conventions fiscales internationales [78] incitant les États membres à y insérer des clauses anti-abus, une communication sur la stratégie extérieure de l'Union [79] destinée, notamment, à ce que les États membres mènent des politiques communes à l'égard des pays tiers dans le but d'y favoriser la bonne gouvernance fiscale, un document de travail sur la stratégie de la Commission européenne [80] dans le domaine de la transparence fiscale notamment, et un document de travail sur la planification agressive [81].

Durant la période sous chronique, une partie de ce plan d'action a été mise en œuvre. En premier lieu, la directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 « modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal » [82] a été adoptée aux fins de mettre en place à l'échelle européenne un mécanisme communément appelé « country by country report » : ce mécanisme devrait d'une part permettre de vérifier si la répartition des impôts des entreprises correspond territorialement à la répartition de leurs bénéfices et d'autre part favoriser l'obtention d'intéressantes informations relatives à l'ampleur de l'évasion fiscale liée aux pratiques abusives ou frauduleuses en matière de prix de transfert, même s'il ne permettra pas de les réprimer [83].

En deuxième lieu, la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 « établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur » [84] va conduire les États à adopter de nombreuses mesures nationales destinées à lutter contre certaines pratiques d'évasion fiscale. Ceci étant, dans la mesure où elle oblige les États membres à mettre en œuvre des types de mesures qui ont parfois été jugés contraires aux libertés de circulation par la Cour de justice (limitation des intérêts, *exit taxes*, dispositifs anti-abus, législations CFC, etc.), la question de savoir si elle ne viole pas le droit primaire de l'Union européenne se pose [85]. Par ailleurs, il convient de signaler les propositions de directive de la Commission du 25 octobre 2016, en matière de mesures anti-abus concernant les États tiers et de règlement de la double imposition internationale (toutes deux en voie d'adoption) et en matière d'harmonisation, de consolidation et de répartition de l'assiette de l'impôt des sociétés [86].

Malgré la publication en novembre 2016 de lignes directrices pour un modèle de code européen du contribuable par la Commission européenne [87], la période sous chronique a par ailleurs donné lieu à peu d'évolutions favorables de la jurisprudence de la Cour de justice relative aux droits des contribuables. Ainsi, la Cour de justice a consacré une interprétation favorable de la « clause de gel » de l'article 64 TFUE pour admettre des délais de redressement prolongés dans des situations concernant les États tiers, et ce même dans des situations sans lien avec des investissements directs, avec l'établissement, avec la prestation de services financiers ou avec l'admission de titres sur les marchés [88].

Par ailleurs, dans l'arrêt *Sparkasse Allgäu c. Finanzamt Kempten* du 14 avril 2016 [89], la Cour a décidé que la liberté d'établissement ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre qui impose aux établissements de crédit ayant leur siège social dans cet État membre de déclarer aux autorités nationales les actifs déposés ou gérés auprès de leurs succursales non indépendantes établies dans un autre État membre, en cas de décès du propriétaire de ces actifs résidant dans le premier État membre, lorsque le second État membre ne prévoit pas d'obligation de déclaration comparable et que les établissements de crédit y sont soumis à un secret bancaire protégé par des sanctions pénales. Au regard de ses motifs mais point de son dispositif, cette solution peut surprendre dès lors qu'il fallait sans doute s'attendre à ce que la Cour juge que cette obligation est restrictive, mais qu'elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, à savoir l'efficacité des contrôles fiscaux [90]. Il faut d'ailleurs relever que cette notion est mentionnée dans l'arrêt *Sparkasse Allgäu*, mais qu'elle n'y constitue pas l'élément justificatif d'une restriction que la Cour n'a pas voulu reconnaître.



-
- [1] Edoardo **Traversa** est professeur à l'Université catholique de Louvain et à la KU Leuven 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, dont il est vice-doyen, et où il dirige le Master « Droit fiscal, spécialité Fiscalité appliquée » et l'Équipe d'Accueil « Marchés, Institutions, Libertés » (EA 7382). Il est également assesseur au conseil d'administration de l'Université Paris-Est Créteil, en charge des affaires juridiques et de la communication. Les commentaires relatifs à la présente chronique peuvent être communiqués à edoardo.traversa@uclouvain.be ou à maitrotde lamotte@u-pec.fr. Les auteurs remercient Charline Marcelle pour sa contribution à la rédaction de cette chronique. Période couverte par la présente chronique : mars 2016-février 2017.
- [2] Voy. E. **Traversa** et A. Maitrot de la Motte, « Droit fiscal européen », *Journal de droit européen*, 2016, n° 230, pp. 228-234.
- [3] Outre les arrêts étudiés ci-après, la Commission, le Tribunal et la Cour ont 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.
- [4] C.J.U.E., 1^{re} ch., 2 juin 2016, *Pensioenfond Metaal en Techniek c. Skatteverket*, aff. C-252/14.
- [5] C.J.U.E., 3^e ch., 17 septembre 2015, *J. B. G. T. Miljoen* (C-10/14), *X* (C-14/14) et *Société Générale s.a.* (C-17/14) c. *Staatssecretaris van Financiën*, aff. C-10/14, aff. C-14/14 et aff. C-17/14.
- [6] C.J.U.E., 5^e ch., 24 novembre 2016, *Secil - Companhia Geral de Cal e Cimento s.a. c. Fazenda Pública*, aff. C-464/14.
- [7] C.J.U.E., 4^e ch., 21 décembre 2016, *Masco Denmark ApS, Damixa ApS c. Skatteministeriet*, aff. C-593/14.
- [8] C.J.U.E., 5^e ch., 13 juillet 2016, *Brisal - Auto Estradas do Litoral s.a. et KBC Finance Ireland c. Fazenda Pública*, aff. C-18/15.
- [9] C.J.U.E., 3 octobre 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, aff. C-290/04. Voy. aussi C.J.U.E., 17 juin 2010, *Commission c. Portugal*, aff. C-105/08.
- [10] En ce sens, voy. aussi C.J.U.E., 1^{re} ch., 2 juin 2016, *Pensioenfond Metaal en Techniek c. Skatteverket*, aff. C-252/14.
- [11] C.J.U.E., 2^e ch., 26 mai 2016, *État belge, S.P.F. Finances c. NN (L) International s.a.*, aff. C-48/15.
- [12] Voy. notamment C.J.C.E., 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres*, aff. C-513/04 ; C.J.C.E., 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund n.v.*, aff. C-194/06 ; C.J.C.E., 12 février 2009, *Margarete Block c. Finanzamt Kaufbeuren*, aff. C-67/08 ; C.J.C.E., 16 juillet 2009, *Jacques Damseaux*, aff. C-128/08 ; C.J.U.E. 15 avril 2010, *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft c. Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály*, aff. C-96/08 ; C.J.U.E., ord., 19 septembre 2012, *Daniel Levy et Carine Sebbag c. État belge*, aff. C-540/11 ; ou C.J.U.E., ord., 4 février 2016, *Véronique Baudinet, Pauline Boyer, Adrien Boyer et Édouard Boyer c. Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale I di Torino*, aff. C-194/15.

- [13] C.J.U.E., 4^e ch., 21 décembre 2016, *Commission européenne c. République portugaise*, aff. C-503/14.
- [14] C.J.C.E. 11 mars 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant c. ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, aff. C-9/02. Dans le cas des entreprises, voy. C.J.U.E., 29 novembre 2011, *National Grid Indus BV c. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, aff. C-371/10.
- [15] Voy. l'arrêt *National Grid Indus BV*, précité.
- [16] C.J.C.E., 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, aff. C-279/93.
- [17] C.J.U.E., 1^{re} ch., 9 février 2017, X., aff. C-283/15.
- [18] C.J.U.E., 10^e ch., 26 mai 2016, *Charles Kohll et Sylvie Kohll-Schlessler c. Directeur de l'administration des contributions directes*, aff. C-300/15.
- [19] C.J.U.E., 6^e ch., 30 juin 2016, *Guy Riskin et Geneviève Timmermans c. État belge*, aff. C-176/15.
- [20] C.J.C.E., 5 juillet 2005, D. c. *Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, aff. C-376/03, *Rec.*, p. I-5821. Voy. ensuite C.J.C.E., 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, *Rec.*, p. I-11673, points 75-94. Et C.J.C.E., 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund n.v.*, aff. C-194/06, *Rec.*, p. I-3747.
- [21] Pour une critique de cet arrêt, voy. A. Maitrot de la Motte, in F. Picod (dir.), *Grands Arrêts - Jurisprudence de la C.J.U.E. 2016*, Bruylant, pp. 381 et s.
- [22] C.J.U.E., 6^e ch., 21 septembre 2016, *Peter Radgen et Lilian Radgen c. Finanzamt Ettlingen*, aff. C-478/15.
- [23] Précédemment, voy. C.J.C.E. 18 décembre 2007, *Jundt*, aff. C-281/06.
- [24] S'agissant de la prohibition des restrictions fiscales concernant la Suisse, voy. précédemment C.J.U.E., 28 février 2013, *Katja Ettwein c. Finanzamt Konstanz*, aff. C-425/11. Ou C.J.U.E., 19 novembre 2015, *Roman Bukovansky c. Finanzamt Lörrach*, aff. C-241/14.
- [25] C.J.U.E., 6^e ch., 10 novembre 2016, J. J. de Lange c. *Staatssecretaris van Financiën*, aff. C-548/15. La Cour a plus précisément jugé que l'article 3, § 1, sous b), de la directive 2000/78/CE du Conseil, du 27 novembre 2000, portant création d'un cadre général en faveur de l'égalité de traitement en matière d'emploi et de travail, doit être interprété en ce sens qu'un régime d'imposition qui prévoit que le traitement fiscal des frais de formation professionnelle exposés par une personne diffère en fonction de son âge, relève du champ d'application matériel de cette directive dans la mesure où il vise à favoriser l'accès à la formation des jeunes. En revanche, l'article 6, § 1, de la directive 2000/78 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à un régime d'imposition qui permet aux personnes n'ayant pas atteint l'âge de 30 ans de déduire intégralement, sous certaines conditions, les frais de formation professionnelle de leurs revenus imposables, alors que ce droit à déduction est limité pour les personnes ayant atteint cet âge, dans la mesure où, d'une part, ce régime est objectivement et raisonnablement justifié par un objectif légitime relatif à la politique de l'emploi et du marché du travail et, d'autre part, les moyens de réaliser cet objectif sont appropriés et nécessaires.
- [26] C.J.U.E., 7^e ch., 26 mai 2016, *Commission européenne c. République hellénique*, aff. C-244/15.
- [27] C.J.U.E., 1^{re} ch., 8 juin 2016, *Sabine Hünnebeck c. Finanzamt Krefeld*, aff. C-479/14.
- [28] C.J.U.E., 2^e ch., 30 juin 2016, *Max-Heinz Feilen c. Finanzamt Fulda*, aff. C-123/15.
- [29] C.J.C.E., 28 janvier 1992, *Hanns-Martin Bachmann c. État belge*, aff. C-204/90. Puis C.J.C.E. 23 octobre 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, aff. C-157/07.
- [30] Une liste des affaires concernant la fiscalité des véhicules est disponible sur le site de la Commission européenne (http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/infringements/case_law/ecj_cases_car_for_web_en.pdf).
- [31] Voy. notamment C.J.U.E., 20 septembre 2007, *Commission c. Grèce*, aff. C-74/06, points 27 et 28.
- [32] C.J.U.E., 9 juin 2016, *Vasile Budian*, aff. C-586/14.
- [33] C.J.U.E., 14 avril 2015, *Manea*, aff. C-76/14.
- [34] C.J.U.E., 30 juin 2016, *Campean*, aff. C-200/14 et *Ciup*, aff. C-288/14.
- [35] C.J.U.E., 30 juin 2016, *Vasile Toma*, aff. C-205/15.
- [36] Le 2 juin 2016, la Cour a ainsi rendu trois arrêts relatifs aux moments auxquels le régime de suspension des droits d'accises peut prendre fin (C.J.U.E., 9^e ch., 2 juin 2016, *Roz-wit Zakład Produkcyjno-Handlowo-Uslugowy Henryk Ciurko, Adam Pawlowski spółka jawna c. Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu*, aff. C-418/14. - C.J.U.E., 6^e ch., 2 juin 2016, *Kapnoviomichania Karelia AE c. Ypourgos Oikonomikon*, aff. C-81/15. - C.J.U.E., 9^e ch., 2 juin 2016, « *Polihim-SS* » *EOOD c. Nachalnik na Mitnitsa Svishtov*, aff. C-355/14). Le 18 janvier 2017, la Cour a ensuite jugé que la directive n° 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoit des réductions fiscales sur la consommation d'électricité, en faveur des entreprises grandes consommatrices d'énergie du seul secteur manufacturier (C.J.U.E., 9^e ch., 18 janvier 2017, *Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) - Fondazione Santa Lucia*, aff. C-189/15).
- [37] Voy. les propositions du 1^{er} décembre 2016 de directive modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens (COM(2016) 757), de règlement d'exécution (COM(2016) 756) et de modification du règlement 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude (COM(2016) 755), ainsi que la proposition de directive modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée appliqués aux livres, journaux et périodiques (COM(2016) 758).
- [38] C.J.U.E., 7 mars 2017, *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*, aff. C-390/15.
- [39] Proposition de directive du 1^{er} décembre 2016 concernant l'application temporaire d'un mécanisme d'autoliquidation généralisé pour les livraisons de biens et prestations de services dépassant un certain seuil (COM(2016) 811).
- [40] C.J.U.E., 12 octobre 2016, *Christine Nigl e.a. c. Finanzamt Waldviertel*, aff. C-340/15. En revanche, cette circonstance est de nature à les empêcher de bénéficier du régime spécial prévu pour les producteurs agricoles.

- [41] C.J.U.E., 10 novembre 2016, *Odvolačí finanční editelství c. Pavlína Batová*, aff. C-432/15.
- [42] C.J.U.E., 18 janvier 2017, *Minister Finansów c. Stowarzyszenie Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP)*, aff. C-37/16.
- [43] C.J.U.E., 12 mai 2016, *Gemeente Borsele c. Staatssecretaris van Financiën*, aff. C-520/14.
- [44] C.J.U.E., 22 juin 2016, *Odvolačí finanční editelství c. eský rozhlas*, aff. C-11/15. Comp. Avec C.J.U.E., 27 mars 2014, *Le Rayon d'Or*, aff. C-151/13.
- [45] C.J.U.E., ordonnance de la Cour du 12 janvier 2017, *MVM Magyar Villamos Művek Zrt. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság*, aff. C-28/16.
- [46] C.J.U.E., 2 juin 2016, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft., et Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Igazgatósága (NAV)*, aff. C-263/15.
- [47] C.J.U.E., 19 janvier 2017, *National Roads Authority c. The Revenue Commissioners*, aff. C-344/15.
- [48] C.J.U.E., 8 décembre 2016, *A et B*, aff. C-453/15.
- [49] C.J.U.E., 28 juillet 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a., et Jimmy Tessens e.a., et Orde van Vlaamse Balies, et Ordre des avocats du barreau d'Arlon e.a. c. Conseil des ministres*, aff. C-543/14.
- [50] C.J.U.E., 15 février 2017, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs c. British Film Institute*, aff. C-592/15.
- [51] C.J.U.E., 5 octobre 2016, *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH c. Finanzamt Kassel II - Hofgeismar*, aff. C-412/15.
- [52] C.J.U.E., ordonnance de la Cour du 14 avril 2016, *Bernard Jean Marie Gabarel c. Fazenda Pública*, aff. C-555/15.
- [53] C.J.U.E., 26 mai 2016, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs c. National Exhibition Centre Limited*, aff. C-130/15 ; C.J.U.E., 26 mai 2016, *Bookit Ltd c. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, aff. C-607/14.
- [54] C.J.U.E., 17 mars 2016, *Minister Finansów c. Aspiro s.a.*, aff. C-40/15. Cette jurisprudence précise et confirme l'arrêt *Taksatorringen* (aff. C-8/01).
- [55] C.J.U.E., 8 décembre 2016, *Stock '94 Szolgáltató Zrt. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Igazgatósága*, aff. C-208/15.
- [56] Sur le traitement T.V.A. de biens réexportés avant d'avoir fait l'objet de formalités de sortie d'un régime suspensif (ce qui par conséquent avait fait naître une dette douanière), voy. C.J.U.E., 2 juin 2016, *Eurogate Distribution GmbH c. Hauptzollamt Hamburg-Stadt et DHL Hub Leipzig GmbH c. Hauptzollamt Braunschweig*, aff. jointes C-226/14 et C-228/14.
- [57] C.J.U.E., 9 février 2017, *Euro Tyre BV - Sucursal em Portugal c. Autoridade Tributária e Aduaneira*, aff. C-21/16.
- [58] C.J.U.E., 20 octobre 2016, *Josef Plöckl c. Finanzamt Schrobenhausen*, aff. C-24/15.
- [59] Voy. en matière de livraisons de lingots d'or, C.J.U.E., 26 mai 2016, *Envirotec Denmark ApS c. Skatteministeriet*, aff. C-550/14.
- [60] Voy. à ce sujet les arrêts C.J.U.E., 9 mars 2017, *État belge c. Oxygène Belgium s.a.*, aff. C-573/15 (livraisons de concentrateurs d'oxygène) et C.J.U.E., 10 novembre 2016, *Odvolačí finanční editelství c. Pavlína Batová*, aff. C-432/15 (droit d'utiliser des installations sportives).
- [61] C.J.U.E., 28 avril 2016, *Staatssecretaris van Financiën c. Het Oudeland Beheer BV*, aff. C-128/14.
- [62] C.J.U.E., 5 octobre 2016, *Maya Marinova ET c. Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, aff. C-576/15.
- [63] La cessation d'activité est notamment considérée une opération assimilée : voy. C.J.U.E., 16 juin 2016, *Minister Finansów c. Jan Mateusiak*, aff. C-229/15.
- [64] Sur le droit à restitution, C.J.U.E., Ordonnance du 30 juin 2016, *Evo Bus GmbH contre Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești*, aff. C-55/16.
- [65] Voy. notamment au sujet d'une dérogation octroyée à l'Allemagne, C.J.U.E., 15 septembre 2016, *Landkreis Potsdam-Mittelmark c. Finanzamt Brandenburg*, aff. C-400/15.
- [66] C.J.U.E., 16 mars 2017, *Bimotor c. Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale II di Torino*, aff. C-211/16
- [67] Ordonnance de la Cour (neuvième chambre) du 10 novembre 2016, *Signum Alfa Sped Kft. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Igazgatósága*, aff. C-446/15.
- [68] Pour un exemple, C.J.U.E., 28 juillet 2016, *Giuseppe Astone*, aff. C-332/15.
- [69] C.J.U.E., 22 juin 2016, *Gemeente Woerden c. Staatssecretaris van Financiën*, aff. C-267/15.
- [70] C.J.U.E., ordonnance du 21 juin 2016, *Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie contre ESET spol. s r.o. sp. z o.o. Oddział w Polsce*, aff. C-393/15.
- [71] C.J.U.E., 15 septembre 2016, *Senatex GmbH c. Finanzamt Hannover-Nord*, aff. C-518/14 ; C.J.U.E., 15 septembre 2016, *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos s.a. c. Autoridade Tributária e Aduaneira*, aff. C-516/14.
- [72] C.J.U.E., 14 décembre 2016, *Mercedes Benz Italia SpA c. Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3*, aff. C-378/15 ; C.J.U.E., 9 juin 2016, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR c. Finanzamt Krefeld*, aff. C-332/14. Voy. également en ce qui concerne les règles d'arrondissement, C.J.U.E., 16 juin 2016, *Kreissparkasse Wiedenbrück c. Finanzamt Wiedenbrück*, aff. C-186/15.
- [73] Comm. UE, « Communication sur la transparence fiscale afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », COM (2015) 136, 18 mars 2015. Voy. aussi Comm. UE, communiqué IP/15/4610, 18 mars 2015. Et Comm. UE, MEMO/15/4609, 18 mars 2015.
- [74] Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, « Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires », 17 juin 2015, COM (2015) 302 final, p. 16.

- [75] Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, Paquet de mesures contre l'évasion fiscale : prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne, COM/2016/023 final, 28 janvier 2016.
- [76] Proposition de directive du Conseil établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, COM/2016/026 final - 2016/011 (CNS), 28 janvier 2016.
- [77] 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, COM/2016/025 final - 2016/010 (CNS), 28 janvier 2016.
- [78] Recommandation de la Commission du 28 janvier 2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales, C/2016/271 final, 28 janvier 2016.
- [79] Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur une stratégie extérieure pour une imposition effective, COM (2016) 24 final, 28 janvier 2016.
- [80] Commission Staff Working Document Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council - Anti Tax Avoidance Package : Next Steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU, SWD/2016/06 final, 28 janvier 2016, disponible en langue anglaise uniquement.
- [81] Taxation paper No 61 : Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators - Final report, disponible en langue anglaise uniquement.
- [82] Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, J.O. L 146 du 3 juin 2016.
- [83] Sur cette question, voy. A. Maitrot de la Motte, « La réaction de l'Union européenne : le "paquet de mesures contre l'évasion fiscale" », *Revue de droit fiscal*, 2016, n° 49, comm. 631, pp. 48-55.
- [84] Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, J.O. L 193 du 19 juillet 2016.
- [85] Sur les risques d'incompatibilité de la directive du 12 juillet 2016, voy. A. Maitrot de la Motte, « La réaction de l'Union européenne : le "paquet de mesures contre l'évasion fiscale" », *Revue de droit fiscal*, 2016, n° 49, comm. 631, pp. 48-55 ; E. Traversa et C. Herbain, « General Assessment of BEPS and EU law : Hybrids Mismatches, Interest Deductions, Abuse of Tax Treaties and CFC Rules », in R. Danon (ed.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) - Impact for European and international tax policy*, Schulthess, 2016, pp. 287-318. ; A. Navarro, L. Parada et P. Schwarz, « The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive : Some Preliminary Thoughts », *EC Tax Review*, 2016, Issue 3, pp. 117-131. Et S. Douma, et A. Kardachaki, « The Impact of European Union Law on the Possibilities of European Union Member States to Adapt International Tax Rules to the Business Models of Multinational Enterprises », *Intertax*, 2016, Issue 10, pp. 746-754. Sur les risques spécifiques à la limitation des charges financières déductibles, voy. P. van Os, « Interest Limitation under the Adopted Anti-Tax Avoidance Directive and Proportionality », *EC Tax Review*, 2016, Issue 4, pp. 184-198. Pour des analyses relatives aux clauses anti-abus, voy. A. Maitrot de la Motte, « Les clauses anti-abus et le droit de l'Union européenne », *Revue de droit fiscal*, 2016, n° 13, comm.257. Enfin, sur la compatibilité de la clause de *switch-over* qui n'a finalement pas été intégrée au sein de la directive du 12 juillet 2016, voy. I. de Groot, « The Switch-Over Provision in the Proposal for an Anti-tax Avoidance Directive and Its Compatibility with the EU Treaty Freedoms », *EC Tax Review*, 2016, Issue 3, pp. 162-169.
- [86] Propositions de la Commission du 25 octobre 2016, COM (2016) 687 (mesures anti-abus États tiers), COM (2016) 686 (règlement des différends et double imposition), COM (2016) 685 (Règles communes de détermination de la base de l'impôt des sociétés), COM(2016) 683 (Consolidation et répartition).
- [87] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_fr.pdf.
- [88] C.J.U.E., 9^e ch., 15 février 2017, *X c. Staatssecretaris van Financiën*, aff. C-317/15.
- [89] C.J.U.E., 3^e ch., 14 avril 2016, *Sparkasse Allgäu c. Finanzamt Kempten*, aff. C-522/14.
- [90] C.J.C.E., 15 mai 1997, *Futura Participations s.a. et Singer c. Administration des contributions*, aff. C-250/95.