

Droit fiscal européen

Edoardo Traversa et Alexandre Maitrot de la Motte^(*)

- Dans l'attente de nouveaux développements annoncés en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale, la période sous chronique a vu le renforcement de la coopération administrative entre États membres et de la lutte contre la fraude et les abus
- En matière de T.V.A., la Commission a préparé un ambitieux plan d'action proposant des modifications structurelles en matière d'échanges transfrontières de biens et de taux réduit
- Parmi les nombreux arrêts de la Cour de justice, l'on retiendra en particulier certains arrêts en matière procédurale (droits du contribuable)

1 Fiscalité des entreprises et des investisseurs

Dans le domaine de la fiscalité des entreprises et des investisseurs, la Cour de justice a, pour l'essentiel, appliqué les principes qu'elle avait identifiés durant les périodes précédentes. La quasi-totalité des décisions par lesquelles la Cour de justice a confirmé la portée fiscale des libertés de circulation¹ s'inscrit ainsi dans des champs bien connus : les dividendes, les transferts de pertes au sein des groupes de sociétés, les fonds d'investissement et les *exit taxes*. De manière moins classique, la Cour a rendu un arrêt très intéressant sur les conditions dans lesquelles il est possible d'augmenter la pression fiscale qui pèse sur les salles de jeux.

A. Traitement fiscal des dividendes

Durant la période sous chronique, la Cour a été saisie de trois questions en matière de fiscalité des dividendes. Deux d'entre elles l'ont conduite à rendre des décisions classiques au sujet, respectivement, des groupes de sociétés et des doubles impositions ; la troisième lui a permis d'apporter quelques précisions sur les retenues à la source.

Par une décision attendue en France, la Cour a tout d'abord jugé, dans l'affaire *Groupe Steria*², que la liberté d'établissement s'oppose à ce que la législation française relative à l'intégration fiscale³ accorde à une société mère intégrante la neutralisation de la réintégration de la quote-part de frais et charges forfaitairement fixée à 5 % du montant net des dividendes qui lui ont été versés

par les seules sociétés résidentes parties à l'intégration, alors qu'un tel droit lui est refusé pour les dividendes qui lui sont distribués par ses filiales étrangères qui, si elles avaient résidé en France, y auraient été objectivement éligibles. Bien que ces filiales ne soient pas fiscalement intégrées (contrairement aux sociétés françaises) et que leurs bénéfices ne soient consécutivement pas taxables en France, la Cour a ainsi appliqué le principe selon lequel un État membre ne peut pas taxer différemment les opérations réalisées au sein des groupes de sociétés selon que les sociétés de ce groupe sont établies sur son territoire ou en dehors de celui-ci⁴, sauf à ce que la restriction ainsi opérée soit justifiée et proportionnée⁵.

Dans une ordonnance confirmant en tous points l'état du droit antérieur, la Cour a ensuite décidé que dans l'hypothèse dans laquelle des résidents italiens perçoivent des dividendes payés par des sociétés françaises et soumis en France à une retenue à la source, l'Italie n'est pas obligée d'adapter son système fiscal en accordant à ces contribuables un crédit d'impôt égal à la retenue à la source. Dès lors que, de manière contestable⁶, la Cour estime qu'une double imposition n'est pas constitutive d'une restriction fiscale à la libre circulation, elle a décidé que l'administration fiscale italienne était en droit de limiter le crédit d'impôt dont peuvent bénéficier des résidents italiens⁷.

Cette dernière affaire était sans doute moins complexe que les trois affaires qui ont donné lieu à l'arrêt *J. B. G. T. Miljoen et autres* du 17 septembre 2015⁸, et qui montre qu'en matière d'élimination des doubles impositions relatives à des revenus passifs, les contribuables obtiennent plus facilement gain de cause dans l'État de la

(*) Edoardo Traversa est professeur à l'Université catholique de Louvain et avocat au barreau de Bruxelles (Liedekerke). Alexandre Maitrot de la Motte est professeur et assesseur du doyen à la Faculté de droit de l'Université Paris-Est Créteil, où il dirige le master « Droit fiscal, spécialité Fiscalité appliquée » et l'équipe d'accueil « Marchés, Institutions, Libertés » (EA 7382). Les commentaires relatifs à la présente chronique peuvent être communiqués à edoardo.traversa@uclouvain.be ou à maitrotde la motte@u-pec.fr. Période couverte par la présente chronique : mars 2015 - février 2016. (1) 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. (2) Arrêt *Groupe Steria SCA*, aff. C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524. (3) Il s'agit d'un régime organisé par les articles 223 A et suivants du Code général des impôts qui permet à une société de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû par elle-même et, si elle choisit de les intégrer, les filiales qu'elle contrôle directement ou indirectement à hauteur de 95 %. Seules les sociétés françaises peuvent faire partie du périmètre d'intégration. (4) En ce sens, la Cour a également jugé, durant la période sous chronique, que porte atteinte à la liberté d'établissement une législation qui prévoit que dans le cadre de l'imposition d'un groupe de sociétés, il convient de procéder à un amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise après l'acquisition d'une participation dans une société résidente, alors que, après l'acquisition d'une participation dans une société non-résidente, il n'est pas possible de procéder à un tel amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise (arrêt *Finanzamt Linz*, aff. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661). (5) En matière d'intégration fiscale, voy. arrêt *sté Papillon*, aff. C-418/07, ECLI:EU:C:2008:659 ; arrêt *X Holding BV c. Staatssecretaris van Financiën*, aff. C-337/08, ECLI:EU:C:2010:89 ; arrêt *SCA Group Holding e.a.* (C-39/13), *X e.a.* (C-40/13) et *MSA International Holdings et MSA Nederland* (C-41/13), aff. jointes C-39/13, C-40/13 et C-41/13, ECLI:EU:C:2014:1758. En matière de pertes, voy. notamment. arrêt *Felixstowe Dock and Railway Company e.a.*, aff. C-80/12, ECLI:EU:C:2014:200. Voy. aussi Alexandre Maitrot de la Motte, « Tax sovereignty, national transfers of tax losses within international groups of companies and freedom of establishment », *Common Market Law Review*, 2015, n° 4, pp. 1079-1094. (6) Sur cette jurisprudence et les critiques qu'elle peut recevoir, voy. Alexandre Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, pp. 169-178. (7) Arrêt *Baudinet e.a.*, aff. C-194/15, ECLI:EU:C:2016:81. (8) Arrêt *Miljoen* (C-10/14), *X* (C-14/14) et *Société Générale S.A.* (C-17/14), aff. jointes C-10/14, C-14/14 et C-17/14, ECLI:EU:C:2015:608.



source que dans leur État de résidence. Dans ces affaires, la Cour de justice devait se prononcer sur une retenue à la source au taux de 15 % instaurée par les Pays-Bas sur les dividendes payés à des actionnaires. Parce que cette retenue était prélevée à titre définitif pour les non-résidents alors qu'elle ne constituait qu'un acompte pour les résidents, la Cour a considéré qu'elle était constitutive d'une entrave fiscale. En effet, si le taux de l'impôt final dû par les résidents était toujours supérieur à 15 %, l'assiette de ce dernier pouvait être réduite de certains frais, ce qui pouvait les conduire à obtenir un remboursement de l'excédent du précompte sur l'impôt final. Cet avantage ne pouvant jamais bénéficier aux non-résidents pour lesquels le précompte était définitif, la Cour n'a pu que juger que des derniers subissaient une différence de traitement restrictive.

B. Traitement fiscal des transferts de pertes

S'il faut toujours espérer qu'un investissement soit rentable, il arrive parfois qu'il se traduise par des pertes provisoires ou définitives. La question que les investisseurs se posent alors est celle du transfert de ces pertes, aux fins de les imputer sur d'autres bénéfices parfois réalisés dans d'autres États membres. Cette question a conduit la Cour à rendre deux décisions durant la période sous chronique : la première confirme « l'exception *Marks & Spencer* » ; la seconde apporte des précisions sur la portée de la jurisprudence antérieure en matière de pertes de change.

Dans l'arrêt *Timac Agro Deutschland* du 17 décembre 2015⁹, la Cour a ainsi jugé, sans surprise, qu'est restrictive une loi qui prévoit, en cas cession d'un établissement étranger à une autre société appartenant au même groupe que la cédante, la réintégration des pertes de cet établissement qui avaient antérieurement été prises en compte pour diminuer la base imposable de la société cédante¹⁰. Puis elle a confirmé que la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition est une raison impérieuse d'intérêt général qui, sous réserve de respecter l'exigence de proportionnalité, peut être utilement invoquée aux fins de justifier une telle restriction¹¹. Aussi a-t-il fallu que la Cour se prononçât sur la proportionnalité de la restriction. Refusant une fois encore de remettre en cause « l'exception *Marks & Spencer* »¹², elle a confirmé que le principe de proportionnalité n'est pas respecté si les pertes dont il s'agit ne peuvent pas être prises en compte dans l'État de leur réalisation et sont définitives. Ceci étant, ces conditions n'étaient pas remplies en l'espèce.

Peu auparavant, la Cour avait jugé que la liberté d'établissement n'interdit pas à un État de prévoir qu'une entreprise résidente n'est pas en droit de déduire de son bénéfice imposable une perte de

change inhérente à une perte en capital réalisée sur un titre de participation qu'elle détient dans une société ayant sa résidence dans un autre État membre lorsque, *symétriquement*, les gains et les pertes en capital réalisés sur de tels titres ne sont pas inclus dans l'assiette de l'impôt¹³.

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 témoignent deux affaires jugées durant la période sous chronique. Dans l'affaire *Commission c. Belgique* ayant donné lieu à un arrêt du 29 octobre 2015¹⁴, la Cour a ainsi confirmé que la liberté de circulation des capitaux interdit de soumettre à un précompte les intérêts perçus par des sociétés d'investissement étrangères et d'en exonérer les sociétés d'investissement établies en Belgique.

Par ailleurs, pour éviter que les différences qu'ils instaurent soient jugées restrictives, les États membres peuvent parfois se prévaloir de la « clause de gel » qui est régie par l'article 64 TFUE et qui a permis de maintenir, au-delà du 31 décembre 1993, des restrictions relatives aux « pays tiers » si elles ont été appliquées de manière ininterrompues depuis cette date (critère temporel) et si elles concernent certains investissements, dont les investissements financiers (critère matériel)¹⁵. Cette clause a été invoquée utilement dans l'affaire *Ingeborg Wagner-Raith*¹⁶ qui portait sur la question de savoir s'il était possible de surtaxer des revenus de capitaux provenant, *via* une banque établie au Liechtenstein, de fonds d'investissement qui avaient leur siège dans les Îles Caïmans (« fonds noirs » qui ne respectaient pas certaines obligations en matière de déclaration, d'autorisation et de preuve, et qui n'avaient pas désigné de représentant). Dans cette affaire, la Cour a jugé que dans la mesure où la législation allemande était antérieure au 31 décembre 1993, elle était couverte par l'article 64 TFUE.

D. Traitement fiscal des *exit taxes*

À l'instar des périodes précédentes, la Cour de justice a encore rendu, en 2015, des décisions relatives aux *exit taxes*, c'est-à-dire aux impositions dont le fait générateur est constitué d'un transfert de résidence fiscale à l'étranger.

Confirmant que de telles impositions portent par nature atteinte aux libertés de circulation, la Cour a ainsi jugé, dans un arrêt

(9) Arrêt *Timac Agro Deutschland*, aff. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829. (10) Dans la même affaire, la Cour a en revanche refusé de reconnaître le caractère restrictif de la convention germano-autrichienne en ce qu'elle exclut de la base imposable de l'impôt allemand les revenus provenant d'Autriche et y imposables dans le cas où des pertes subies dans un établissement autrichien d'une société de capitaux allemande ne peuvent plus être prises en compte en Autriche au motif que l'établissement a été cédé à une société de capitaux autrichienne appartenant au même groupe que la société de capitaux allemande : ceci tient à ce que « dès lors que la République fédérale d'Allemagne n'exerce aucune compétence fiscale sur les résultats d'un tel établissement stable, la déduction de ses pertes n'étant plus autorisée en Allemagne, la situation d'un établissement stable situé en Autriche n'est pas comparable à celle d'un établissement stable situé en Allemagne à l'égard des mesures prévues par la République fédérale d'Allemagne afin de prévenir ou d'atténuer la double imposition des bénéfices d'une société résidente » (point 65 de l'arrêt). (11) Arrêt *Timac Agro Deutschland*, aff. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, point 37. (12) « L'exception *Marks & Spencer* » désigne la faculté d'utiliser les pertes de filiales étrangères dans l'État de résidence de la société mère lorsque ces pertes sont devenues définitives et qu'il n'existe aucune possibilité de les utiliser dans l'État de la filiale (arrêt *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, point 55). Cette jurisprudence a été confirmée dans l'arrêt *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-172/13, ECLI:EU:C:2015:50. Dans cette dernière affaire, Mme Kokott avait demandé à la Cour de mettre fin à « l'exception *Marks & Spencer* », sans succès toutefois. (13) Arrêt X, aff. C-686/13, ECLI:EU:C:2015:375. Comp. arrêt *Deutsche Shell*, aff. C-293/06, ECLI:EU:C:2008:129. (14) Arrêt *Commission européenne c. Royaume de Belgique*, aff. C-589/14, ECLI:EU:C:2015:736. (15) Sur cette question, voy. Alexandre Maitrot de la Motte, « Les exceptions à la liberté européenne de circulation des capitaux : réflexions sur le champ d'application de l'article 64 TFUE », *Revue de droit fiscal*, 2011, n° 24, comm. 393 et Alexandre Maitrot de la Motte, « La difficile invocation des exceptions et dérogations à la libre circulation des capitaux protégeant les investissements immobiliers des résidents des pays tiers contre les différences de traitement fiscal », *Revue de droit fiscal*, 2014, n° 48, comm. 659. (16) Arrêt *Wagner-Raith*, aff. C 560/13, ECLI:EU:C:2015:347.



Chroniques

Commission c. Allemagne du 16 avril 2015¹⁷, que restreint la liberté d'établissement une législation qui permet de reporter l'imposition des plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de certains biens d'investissement, au moyen du « transfert » de ces plus-values vers des biens d'investissement nouvellement acquis ou nouvellement produits, jusqu'à la cession de ces derniers biens s'ils font partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujéti situé sur le territoire national, alors qu'un tel report est impossible lorsque ces biens font partie du patrimoine d'un établissement stable situé hors d'Allemagne. Dans la mesure où, dans la seconde hypothèse (établissement situé hors d'Allemagne), cette législation ne laissait pas au contribuable le choix entre le paiement immédiat de l'impôt et son paiement différé assorti le cas échéant d'intérêts, la Cour a ensuite jugé que la restriction litigieuse ne pouvait pas être justifiée par la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition car elle était disproportionnée¹⁸.

Pour les mêmes motifs, la Cour a ensuite décidé, dans l'arrêt *Verder LabTec* du 21 mai 2015¹⁹, que la liberté d'établissement est violée lorsqu'un État instaure un prélèvement hors exploitation (c'est-à-dire une imposition sur les plus-values latentes) dans le cas où un établissement situé sur le territoire national transfère un actif à un établissement de la même entreprise situé à l'étranger. Ceci étant, dans la mesure où il était possible de répartir l'assiette taxable en fractions égales sur cinq ou dix exercices, la Cour a ensuite considéré que cette restriction était justifiée par la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition et respectueuse du principe de proportionnalité.

E. Traitement fiscal des salles de jeux

Au regard des développements précédents, la principale originalité de la jurisprudence rendue en 2015 en matière de fiscalité directe des entreprises réside finalement dans l'arrêt *Berlington Hungary* du 11 juin 2015²⁰ par lequel la Cour a décidé que s'il aboutissait à rendre déficitaire l'activité de sociétés opérant souvent depuis l'étranger, le quintuplement d'une taxe hongroise sur les machines à sous se trouvant dans des salles de jeux, en ce qu'il confinerait l'activité d'exploitation des machines à sous aux casinos auxquels cette augmentation ne s'appliquait pas, aurait « un effet comparable à celui d'une interdiction d'exploitation des machines à sous hors des casinos, qu'une jurisprudence constante considère comme une entrave à la libre prestation des services (voy., notamment, arrêts *Anomar* e.a., aff. C-6/01, EU:C:2003:446, point 75, et *Commission c. Grèce*, aff. C-65/05, EU:C:2006:673, point 53) »²¹.

Si la Cour de justice aurait pu se référer à des considérations d'ordre public pour savoir si la restriction en litige était justifiée, elle a préféré examiner ses composantes sous l'angle des raisons impérieuses d'intérêt général. Après avoir rappelé que « la circonstance qu'une restriction aux activités de jeux de hasard bénéficie accessoirement au budget de l'État membre concerné n'empêche pas cette restriction d'être justifiée dans la mesure où elle poursuit d'abord effectivement des objectifs relatifs à des raisons impérieuses d'intérêt général (voy., en ce sens, arrêts *Zenatti*, aff. C-

67/98, EU:C:1999:514, point 36, ainsi que *Gambelli* e.a., aff. C-243/01, EU:C:2003:597, point 62), ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier »²², la Cour a alors décidé que ces raisons impérieuses d'intérêt général ne pouvaient justifier les restrictions en cause qu'à condition « qu'elles poursuivent d'abord effectivement des objectifs relatifs à la protection des consommateurs contre la dépendance au jeu et à la lutte contre les activités criminelles et frauduleuses liées au jeu, la seule circonstance qu'une restriction aux activités de jeux de hasard bénéficie accessoirement, au moyen d'une augmentation des recettes fiscales, au budget de l'État membre concerné ne faisant pas obstacle à ce que cette restriction puisse être regardée comme poursuivant d'abord effectivement de tels objectifs ; qu'elles poursuivent ces mêmes objectifs de manière cohérente et systématique, et qu'elles satisfont aux exigences découlant des principes généraux de droit de l'Union, en particulier des principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime ainsi que du droit de propriété »²³.

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 revenus des travailleurs et les transmissions de capital. Par ailleurs, la directive relative à la fiscalité de l'épargne a été abrogée²⁴.

A. Traitement fiscal des revenus des travailleurs

Depuis l'arrêt *Schumacker* du 14 février 1995²⁵, 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. En amont du raisonnement juridique, il est alors très souvent nécessaire d'examiner la question de la comparabilité des situations, comme l'illustre l'arrêt *Kieback* du 18 juin 2015²⁶. Dans cette affaire, la Cour de justice devait se prononcer sur la possibilité, pour l'administration fiscale néerlandaise, de refuser d'imputer, sur les revenus perçus par un résident allemand au cours de la période pendant laquelle il occupait un emploi salarié aux Pays-Bas, les charges supportées pendant la même période à raison du remboursement d'un emprunt contracté pour l'acquisition d'un logement en Allemagne. Pour décider qu'un tel refus n'était pas constitutif d'une entrave fiscale à la libre circulation des travailleurs, la Cour a rappelé qu'en principe, les résidents et les non-résidents se trouvent dans des situations différentes, si bien qu'il est possible de les traiter différemment. Ce n'est en effet que par exception, « lorsqu'un contribuable non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans son État membre de résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État membre d'emploi, de sorte que l'État membre de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale (voy., notamment, arrêts *Schumacker*, aff. C-279/93,

(17) Arrêt *Commission c. Allemagne*, aff. C-591/13, ECLI:EU:C:2015:230. (18) La Cour a par ailleurs considéré que les conditions d'invocabilité de la cohérence des systèmes fiscaux n'étaient pas remplies. (19) Arrêt *Verder LabTec*, aff. C-657/13 ECLI:EU:C:2015:331. (20) Arrêt *Berlington Hungary* e.a., aff. C-98/14, ECLI:EU:C:2015:386. (21) Point 41 de l'arrêt. Il sera relevé que dans cette affaire, l'article 34 TFUE était invoqué. Mais il a été évincé par l'article 56 relatif à la libre prestation des services. (22) Point 61 de l'arrêt. (23) Point 92 de l'arrêt. (24) Voy. *infra*. (25) Arrêt *Finanzamt Köln-Altstadt c. Schumacker*, aff. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31. (26) Arrêt *Kieback*, aff. C-9/14, ECLI:EU:C:2015:406.



EU:C:1995:31, point 36 ; *Lakebrink et Peters-Lakebrink*, aff. C-182/06, EU:C:2007:452, point 30, ainsi que *Renneberg*, aff. C-527/06, EU:C:2008:566, point 61) », que l'État d'emploi à l'obligation de prendre en compte la situation personnelle et familiale d'un non-résident²⁷. Au cas d'espèce, la Cour a jugé que dans la mesure où M. Kieback n'avait pas perçu aux Pays-Bas « la totalité ou la quasi-totalité des revenus familiaux dont il a bénéficié au cours de l'ensemble de l'année considérée », il ne se trouvait « pas dans une situation comparable à celle des résidents de cet État pour qu'il soit tenu compte de ses capacités contributives aux fins de l'imposition, dans ce même État, de ses revenus ».

Lorsqu'ils doivent éliminer les désavantages subis par les non-résidents qui se trouvent dans des situations identiques à des résidents, les États membres peuvent soit aligner strictement le traitement des premiers sur celui des seconds, soit créer un régime de faveur spécifique au profit des premiers. Dans l'arrêt *Hirvonen* du 19 novembre 2015²⁸, la Cour de justice a décidé qu'un contribuable n'est pas fondé à demander à cumuler les avantages de ces deux régimes alors que leur caractère alternatif suffit à faire en sorte que les non-résidents soient au moins aussi bien traités que les résidents.

Le même jour, la Cour a enfin dû statuer sur le cas peu courant d'un résident allemand, M. Bukovansky, qui avait transféré son domicile fiscal depuis l'Allemagne vers la Suisse peu après avoir accepté une mutation professionnelle depuis la Suisse vers l'Allemagne²⁹. Au regard des dispositions contenues dans l'accord du 21 juin 1999 entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes³⁰ et de la convention fiscale germano-suisse, la question se posait de savoir si l'Allemagne était en droit de taxer les revenus de ce contribuable. Pour répondre à cette question, la Cour a tout d'abord indiqué qu'il convenait d'étendre aux situations impliquant la Suisse, sur le fondement de l'accord du 21 juin 1999, la jurisprudence fiscale relative à l'application du droit primaire entre les États membres³¹. Elle en a déduit qu'il convenait d'appliquer au cas d'espèce la règle dont il ressort que « lorsque, dans une convention préventive de la double imposition conclue entre des États membres, le critère de la nationalité apparaît dans une disposition qui a pour objet de répartir la compétence fiscale, cette différenciation fondée sur la nationalité ne saurait être considérée comme constitutive d'une discrimination interdite (arrêt *Gilly*, aff. C-336/96, EU:C:1998:221, point 30). S'agissant, en revanche, de l'exercice de la compétence fiscale octroyée par une telle disposition, l'État membre titulaire de cette compétence doit respecter le principe d'égalité de traitement ». Appliquant cette règle, la Cour a ensuite constaté que l'éventuelle différence de traitement découlait de la répartition du pouvoir d'imposition entre la Suisse et l'Allemagne, et non de l'exercice de sa compétence fiscale par l'un de ces

États. Et dans la mesure où, dans le cadre de son imposition par l'Allemagne, M. Bukovansky ne subissait aucun désavantage fiscal par rapport aux contribuables résidant en Allemagne, la Cour a jugé qu'il n'était victime d'aucune restriction.

B. Traitement fiscal des transmissions de capital

À l'inverse du traitement fiscal des revenus des travailleurs, les deux arrêts rendus durant la période sous chronique dans le domaine du traitement fiscal des biens immobiliers montrent que ce dernier n'a suscité aucune difficulté majeure.

De manière attendue, la Cour a ainsi jugé, dans l'arrêt *Commission c. France* du 16 juillet 2015, que dès lors qu'ils sont applicables dans les situations impliquant des « pays tiers », l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord E.E.E. s'opposent à ce qu'un État n'exonère, dans le cadre des droits de mutation à titre gratuit, les dons et legs consentis à des organismes publics ou d'utilité publique que dans l'hypothèse où ces organismes sont établis sur son territoire ou dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, à l'exclusion de « pays tiers »³².

Dans l'arrêt *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* du 17 septembre 2015³³, la Cour a ensuite considéré qu'est restrictif le refus de prendre en compte les donations à des bénéficiaires résidant dans d'autres États membres pour le calcul d'un impôt auquel une fondation privée est soumise, alors que les donations effectuées au profit de bénéficiaires résidents le sont. Au stade de l'examen des justifications par des raisons impérieuses d'intérêt général, la Cour a décidé que ni la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, ni la cohérence des systèmes fiscaux ne pouvaient être invoquées utilement en l'espèce.

3 Fiscalité indirecte (taxe sur la valeur ajoutée)

L'harmonisation européenne en matière de fiscalité indirecte concerne essentiellement la taxe sur la valeur ajoutée, les droits d'accises³⁴ et les impôts indirects sur les rassemblements de capitaux³⁵. Dans le cas des autres impôts indirects, les États membres restent exclusivement compétents, sous réserve de respecter le droit primaire qui interdit les droits de douanes et les taxes d'effet équivalent (article 30 TFUE) et qui prohibe les impositions intérieures discriminatoires ou protectrices (article 110 TFUE). Durant la période sous rubrique, ces dispositions du Traité ont été appliquées aux taxes automobiles (à nouveau) et aux taxes d'emballage³⁶.

(27) Points 25 et 26 de l'arrêt. (28) Arrêt *Hirvonen*, aff. C-632/13, ECLI:EU:C:2015:765. (29) Arrêt *Bukovansky*, aff. C-241/14, ECLI:EU:C:2015:766. (30) Accord signé à Luxembourg le 21 juin 1999 ; J.O., 2002, L 114, p. 6. (31) Voy., précédemment, arrêt *Ettwein*, aff. C-425/11, ECLI:EU:C:2013:121. (32) Arrêt *Commission c. France*, aff. C-485/14, ECLI:EU:C:2015:506. (33) Arrêt *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, aff. C-589/13, ECLI:EU:C:2015:612. (34) À titre d'information, nous citons les arrêts intervenus durant la période sous chronique en matière de droits d'accises : Arrêts *Biovet AD*, aff. C-306/14, ECLI:EU:C:2015:689 (exonération de l'alcool de nettoyage) ; *Brasserie Bouquet*, aff. C-285/14, ECLI:EU:C:2015:353 (taux d'accise réduit sur la bière) ; *OKG AB*, aff. C-606/13, ECLI:EU:C:2015:636 (taxe nucléaire) ; *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, aff. C-5/14, ECLI:EU:C:2015:354 (taxe nucléaire) ; Ord. *YARA Brunstüttel GmbH*, aff. C-529/14, ECLI:EU:C:2015:836 (« double usage » de produits énergétiques) ; arrêt *Ralph Prankl*, aff. C-175/14, ECLI:EU:C:2015:142 (marchandises clandestines et transit) ; arrêt *Statoil Fuel & Retail Eesti AS*, aff. C-553/13, ECLI:EU:C:2015:149 (taxe locale sur les combustibles finançant les transports en commun) ; arrêt *BP Europa SE*, aff. C-64/15, ECLI:EU:C:2016:62 (disparition de produits en suspension de droits). (35) Arrêt *Drukarnia Multipress*, aff. C-357/13, ECLI:EU:C:2015:596. (36) Voy. arrêts *Mihai Manea*, aff. C-76/14, ECLI:EU:C:2015:216 et *Viamar*, aff. C-402/14, ECLI:EU:C:2015:830 et ordonnance *Petru Chis* (C-585/14) et *Aurel Moldovan* (C-587/14) et *Sergiu Octav Constantinescu* (C-588/14), ECLI:EU:C:2015:592 (taxes automobiles), ainsi que arrêt *Valev Visnapuu*, C-198/14, ECLI:EU:C:2015:751 (taxes d'emballage).



Chroniques

A. Préparation du plan d'action de la Commission du 7 avril 2016

En matière de taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.), la Commission a, durant la période sous chronique, préparé un nouveau plan d'action présenté en avril 2016, justement intitulé « l'heure des choix »³⁷. Dans ce plan, la Commission émet différentes propositions. Certaines s'inscrivent dans la continuité d'initiatives précédentes et visent à rendre plus simple et efficace le système actuel : tel est le cas des mesures visant la simplification pour le e-commerce et pour les P.M.E., ainsi que le renforcement de la coopération administrative. D'autres sont plus innovantes, voire marqueront une véritable rupture avec le passé. Ainsi, la Commission devrait proposer en 2017 de mettre en place un nouveau système définitif d'imposition des échanges transfrontières de biens entre assujettis. Ce système impliquerait l'application de la T.V.A. du pays de destination, mais la taxe serait payée au fournisseur, afin de réduire les risques de fraude (aujourd'hui c'est l'assujetti client qui déclare et paie la T.V.A. au titre d'acquisition intracommunautaire). Par ailleurs, des changements importants sont également proposés en matière de taux réduits, où la Commission — contrairement à sa ligne traditionnelle, très restrictive — souhaiterait donner une plus grande marge de manœuvre aux États membres. Comme l'illustrent des arrêts rendus durant la période sous rubrique en matière de logements sociaux, d'équipements médicaux et — encore une fois — de livres électroniques³⁸, il s'agit d'un domaine de tensions fréquentes entre Commission et États membres.

B. Assujettissement, opérations imposables et calcul de l'impôt

La T.V.A. européenne se caractérise par un système commun, avec l'obligation corrélatrice de percevoir la taxe³⁹. Il est basé sur certains grands principes que les États membres doivent mettre en œuvre, avec parfois une marge de manœuvre assez large, notamment en matière de taux et dans une moindre mesure d'exonérations. Un de ces principes est la généralité de l'assujettissement à la T.V.A. de toutes les personnes effectuant une activité économique. Comme l'a rappelé la Cour, peuvent être soumises à T.V.A. des activités dans un cadre privé (arrêt *Kezic*⁴⁰) ou pour lesquelles la personne qui les réalise n'a pas effectué les démarches administratives requises, telle que l'identification à la T.V.A. (arrêt *Salomie et Oltean*⁴¹), bien que les États puissent sanctionner ce défaut autrement⁴². Une exception importante existe pour les autorités publiques, dont les activités économiques ne sont pas assujetties à T.V.A. à la condition qu'elles n'entraînent pas de distorsion de concurrence avec des opérateurs privés. Dans l'arrêt *Gmi-*

na Wroclaw, la Cour a précisé qu'un organisme communal ne pouvait pas être considéré comme un assujetti distinct de la commune elle-même, dans la mesure où il n'en était pas indépendant (au sens de la directive T.V.A.). La Cour s'est notamment basée sur la circonstance que les organismes en question exerçaient leurs activités pour le compte et au nom de la commune, ne supportaient pas le risque économique lié à leurs activités, et n'étaient pas responsables des éventuels dommages causés envers des tiers⁴³.

La directive 2006/112/CE détermine également les opérations soumises à la T.V.A., y compris leur localisation⁴⁴ et le moment où elles sont réputées avoir lieu⁴⁵. Des décisions intéressantes sont intervenues en matière d'opérations immobilières complexes, telles le crédit-bail⁴⁶, la location avec fourniture de services connexes⁴⁷, la construction d'immeubles avec emprunt⁴⁸ ou la vente forcée sous contrôle judiciaire⁴⁹. Par ailleurs, dans un arrêt controversé⁵⁰, la Cour a considéré que la délivrance de billets aériens — dans le cadre de vols intérieurs à un État membre — non utilisés et non remboursés est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, considérant qu'il existait bien une prestation de service alors même que le client n'en avait pas effectivement bénéficié. Enfin, en ce qui concerne le calcul de l'impôt, on retiendra outre les arrêts cités *supra* en matière de taux réduits, la décision dans l'affaire *Lisboagas*, concernant l'inclusion de certaines taxes communales dans la base d'imposition de la T.V.A. sur la fourniture de gaz⁵¹.

C. Exonérations : aide aux personnes et bitcoins

Certaines opérations sont exonérées de T.V.A. par ou en vertu de la directive, soit pour des raisons d'intérêt général, tels que la promotion de la santé, de l'enseignement ou du sport⁵², soit pour d'autres motifs d'ordre technique, telles que certaines opérations financières et immobilières. Elles présentent généralement l'inconvénient de ne pas ouvrir le droit à déduction, et ne constituent donc pas nécessairement un avantage dans le chef des opérateurs⁵³.

En matière de santé et d'aide aux personnes, la Cour a considéré que les prestations de résidences-services privées hébergeant des personnes âgées pouvaient dans certains cas constituer des « prestations de services et de livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale » effectuées par des organismes reconnus comme ayant un caractère social⁵⁴. En revanche, elle a exclu que cela puisse être le cas de sociétés de travail intérimaire mettant à disposition du personnel soignant⁵⁵. De même, elle a jugé que des sociétés exerçant une activité de

(37) COM(2016) 148. (38) Arrêt *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-161/14, ECLI:EU:C:2015:355 ; arrêt *Commission c. Pologne*, aff. C-678/13, ECLI:EU:C:2015:358 ; arrêt *Commission c. Luxembourg*, aff. C-502/13, ECLI:EU:C:2015:143. (39) Ordonnance *Nuova Invincibile srl*, aff. C-82/14, ECLI:EU:C:2015:510. (40) Arrêt *Petar Kezic s.p. Trgovina*, aff. C-331/14, ECLI:EU:C:2015:456. (41) Arrêt *Radu Florin Salomie et Nicolae Vasile Oltean*, aff. C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454, contenant aussi une référence intéressante aux principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime. Voy. aussi l'arrêt *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiaga Andrei*, aff. C-144/14, ECLI:EU:C:2015:452. (42) Ordonnance *Balogh*, aff. C-424/14, ECLI:EU:C:2015:708 (dans le cas d'une petite entreprise). (43) Arrêt *Gmina Wroclaw*, aff. C-276/14, ECLI:EU:C:2015:635. Voy. aussi l'arrêt *Saudacor*, aff. C-174/14, ECLI:EU:C:2015:733, où la Cour n'a pas exclu qu'une société anonyme détenue par une région puisse être considérée comme une autorité publique au sens de la T.V.A. (44) Voy. arrêt *SMK kft*, aff. C-97/14, ECLI:EU:C:2015:290. (45) Voy. arrêt *Asparuhovo Lake Investment Company OOD*, aff. C-463/14, ECLI:EU:C:2015:542 (contrat d'abonnement pour services de conseil). (46) Arrêt *NLB Leasing*, aff. C-209/14, ECLI:EU:C:2015:440. (47) Arrêt *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, aff. C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229. (48) Arrêt *Property Development Company n.v. c. Belgische Staat*, aff. C-16/14, ECLI:EU:C:2015:265 (concernant l'éventuelle inclusion des intérêts d'emprunts dans la base imposable de l'immeuble à la T.V.A.). (49) Arrêt *Marian Macikowski*, aff. C-499/13, ECLI:EU:C:2015:201 (concernant également une question de redevabilité dans le chef de l'huissier chargé de la vente). (50) Arrêt *Air France-KLM* (C-250/14) et *Hop !-Brit Air SAS* (C-289/14), aff. jointes C-250/14 et C-289/14, ECLI:EU:C:2015:841. (51) Arrêt *Lisboagas*, aff. 256/14, ECLI:EU:C:2015:387. (52) Concernant la pratique du sport, voy. arrêt *Commission c. Pays-Bas*, aff. C-22/15, ECLI:EU:C:2016:118. (53) Dans certains cas, le droit à déduction est maintenu : voy. arrêt « *Fast Bunkering Klaipeda* » *UAB*, aff. C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (avitaillement de navires en haute mer). (54) Arrêt *Les Jardins de Jouvence s.r.l.*, aff. C-335/14, ECLI:EU:C:2016:36. (55) Arrêt « *go fair* » *Zeitarbeit OHG*, aff. C-594/13, ECLI:EU:C:2015:164.



transport d'organes et de prélèvements à des fins médicales ne pouvaient pas être assimilées à des prestations médicales exonérées⁵⁶.

Mais la décision la plus remarquable de la période sous rubrique en matière d'exonérations concerne les opérations financières. Dans l'arrêt *Hedqvist*⁵⁷, la Cour a considéré que des opérations de change de la devise virtuelle « bitcoin » contre des devises traditionnelles étaient des opérations imposables à la T.V.A., couvertes toutefois par l'exonération applicable aux opérations financières, et ce même si certaines versions linguistiques de la directive restreignent explicitement l'exonération aux opérations de change portant sur des devises constituant des moyens de paiement légaux. Par ailleurs, on retiendra certaines clarifications apportées par la Cour à l'application de l'exonération T.V.A. aux fonds communs de placement immobilier (arrêt *Fiscale Eenheid X n.v.*⁵⁸) et aux opérations d'assurance en matière de véhicules d'occasion (arrêt *Mapfre*⁵⁹).

D. Droit à déduction – Droit à remboursement

Le droit à déduction de la taxe payée en amont est la caractéristique essentielle de la T.V.A., et constitue le principal avantage d'être un assujetti (ordinaire). Il peut prendre la forme d'un droit à remboursement, avec intérêts de retard éventuels⁶⁰, lorsque la T.V.A. perçue par l'assujetti est inférieure à la T.V.A. payée aux fournisseurs. Il implique que ce dernier effectue des opérations soumises à la T.V.A. (ou assimilées) et qu'il existe un lien direct et immédiat avec celles-ci ; toutefois, cela n'exclut pas le maintien du droit au sujet d'opérations de promotion effectuées sans contrepartie apparente, comme la Cour l'a encore une fois rappelé au sujet de dépenses visant à soutenir la création d'un parcours créatif destinée à être utilisée gratuitement par le public⁶¹.

Le droit à déduction doit être refusé en cas de fraude ou d'abus. Ceci étant, la Cour a confirmé que la fraude ne pouvait être présumée en raison du simple non-accomplissement de formalité dans le chef du cocontractant (arrêt *Stefanek*)⁶² ou en raison de l'absence de coopération de ce dernier ou de preuve de possession effective des biens dans le chef ou de son fournisseur (ordonnances *Koela-N* et *Itales*)⁶³.

4 Coopération administrative et protection du contribuable

Durant la période sous chronique, d'importants progrès ont été réalisés en matière de coopération administrative. Mais ceci ne signifie pas que les droits des contribuables ont été réduits.

A. Initiatives d'échange d'informations et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale

Dans le domaine de la coopération administrative, des modifications législatives sont intervenues durant les derniers mois. Elles se sont inscrites dans un contexte international qui, sous l'influence du G20 et de l'O.C.D.E., est favorable à l'accroissement des échanges d'informations fiscales entre les États, notamment sous forme automatique.

Ainsi, alors qu'elle avait été modifiée en mars 2014⁶⁴, la directive relative à la fiscalité de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts qui avait été adoptée le 3 juin 2003⁶⁵ a été abrogée avec effet au 1^{er} janvier 2016 (sauf exceptions)⁶⁶. Le mécanisme de l'échange automatique d'informations qui faisant son originalité ayant été étendu à de nombreuses autres catégories de revenus⁶⁷, elle devenait en effet sans objet. Malheureusement, si l'échange d'informations a grandement progressé, il n'en est pas de même de la prévention de la double imposition internationale, qui risque de s'accroître à l'avenir⁶⁸. Aussi faut-il espérer que les préconisations du « groupe d'experts sur l'élimination des problèmes fiscaux rencontrés par les particuliers », qui avait été installé en 2014 et dont les deux rapports ont été rendus publics en février 2016, seront suivies d'effets⁶⁹.

Parallèlement, la directive n° 2011/16/UE « relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE »⁷⁰ a été modifiée par la directive du 8 décembre 2015⁷¹, afin que les « décisions fiscales anticipées en matière transfrontière » et les « accords préalables en matière de prix de transfert » (« rulings »), fassent l'objet d'un échange automatique entre les États membres⁷².

En sus de la coopération administrative, d'autres mesures visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales ont été annoncées. Dans une première communication en date du 18 mars 2015⁷³, la Commission européenne a indiqué qu'outre la

(56) Arrêt *De Fruytier II*, aff. C-334/14, ECLI:EU:C:2015:437. Comp. arrêt *Commission c. France*, aff. C-76/99, EU:C:2001:12. (57) Affaire C-264/14, ECLI:EU:C:2015:718 (58) Affaire C-595/13, ECLI:EU:C:2015:801. (59) Affaire C-584/13, ECLI:EU:C:2015:488 (garantie contre la panne de véhicule d'occasion). (60) Ordonnance *Kovozber*, aff. C-120/15, ECLI:EU:C:2015:730 (point de départ du calcul des intérêts de retard). (61) Arrêt « *Sveda* » *UAB*, aff. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712. (62) Affaire C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719 (dans ce cas, le contractant ne disposait plus d'une « carte d'entrepreneur individuel »). (63) Affaire C-159/14 et C-123/14, ECLI:EU:C:2015:511. (64) Directive 2014/48/UE du Conseil du 24 mars 2014 modifiant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, J.O. L 111 du 15 avril 2014, pp. 50-78. (65) Directive n° 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 « en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts », J.O. L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48. (66) Directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, J.O. L 301 du 18 novembre 2015, pp. 1-4. (67) Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, J.O. L 359 du 16 décembre 2014, pp. 1-29. (68) Voy. *supra*. (69) Les deux rapports finaux, ainsi que les comptes rendus des réunions du groupe d'experts et d'autres documents, sont disponibles sur le site internet de la Commission européenne (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/individuals/expert_group/index_en.htm). Seule la version en langue anglaise de cette page internet donne accès aux rapports, qui ne sont disponibles qu'en langue anglaise. L'un des auteurs des présentes lignes ayant appartenu au groupe d'experts, ces deux rapports ne seront pas commentés plus avant. (70) 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. (71) Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, J.O. L 332 du 18 décembre 2015, pp. 1-10. (72) 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. (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.



Chroniques

simplification et la rationalisation des directives relatives à l'échange de renseignements fiscaux, elle proposerait de créer un numéro d'identification fiscale (NIF) européen, d'étendre le réseau Eurofisc au domaine de la fiscalité directe, de relancer la lutte contre la concurrence fiscale, d'actualiser le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises et de redynamiser le groupe chargé de son suivi. Dans cette communication, la Commission a également indiqué qu'elle espérait « parvenir à une meilleure quantification du manque à gagner fiscal » et qu'elle n'excluait pas d'examiner d'autres initiatives en faveur de la transparence fiscale et de proposer des actions contre les paradis fiscaux. Certains de ces éléments ont été repris dans une seconde communication en date du 17 juin 2015. Cette dernière réaffirme notamment la volonté de réviser du Code de conduite, mais n'apporte toutefois pas les précisions attendues et reporte sa réforme à plus tard⁷⁴.

Après la publication d'une liste des paradis fiscaux en juin 2015⁷⁵, un premier plan d'actions concrètes, dénommé « paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale », a été rendu public le 28 janvier 2016. Cet ensemble de mesures relatives à la fiscalité directe est composé d'une « communication-chapeau »⁷⁶ qui est 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 fiscale⁷⁷, 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 membres⁷⁸, une recommandation sur les conventions fiscales internationales⁷⁹ incitant les États membres à y insérer des clauses anti-abus, une communication sur la stratégie extérieure de l'Union⁸⁰ 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 européenne⁸¹ dans le domaine de la transparence fiscale notamment, et un document de travail sur la planification agressive⁸². Ce paquet fiscal devrait selon la Commission contribuer à relancer le projet d'harmonisation de la base imposable à l'impôt des sociétés (ACCIS), dont une nouvelle proposition a été annoncée pour 2016.

B. Droits du contribuable

Ce renforcement des instruments européennes en matière de lutte contre la fraude et l'évasion nécessite d'être accompagné par des garanties en termes de protection des droits des contri-

buaux. À défaut de législation expresse, c'est dans la jurisprudence que certaines de ces garanties ont été reconnues : tel est le cas, par exemple, du droit au remboursement effectif des impôts perçus en violation du droit européen (même en cas de décision de justice définitive — arrêt *Dragoș Constantin Târșia*⁸³).

Concernant l'échange d'informations, la Cour a considéré que la directive 95/46/CE du 24 octobre 1995 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données interdit à une administration publique d'un État membre (en l'espèce l'administration fiscale) de transmettre des données personnelles à une autre administration publique (en l'espèce un organisme de sécurité sociale) et leur traitement subséquent, sans que les personnes concernées n'aient été informées de cette transmission ou de ce traitement⁸⁴.

En revanche, en matière de T.V.A., la Cour a jugé⁸⁵ que le droit de l'Union ne s'oppose pas à ce que « l'administration fiscale puisse, afin d'établir l'existence d'une pratique abusive en matière de taxe sur la valeur ajoutée, utiliser des preuves obtenues dans le cadre d'une procédure pénale parallèle non encore clôturée, à l'insu de l'assujetti, au moyen, par exemple, d'interceptions de télécommunications et de saisies de courriers électroniques, à condition que l'obtention de ces preuves dans le cadre de ladite procédure pénale et l'utilisation de celles-ci dans le cadre de la procédure administrative ne violent pas les droits garantis par le droit de l'Union », notamment par la Charte des droits fondamentaux (respect des droits de la défense).

Par ailleurs, la Cour a considéré que l'administration fiscale d'un État membre qui souhaite imposer des prestations qui ont déjà été taxées dans d'autres États membres était dans le cas d'espèce tenue d'adresser une demande de renseignements aux administrations fiscales de ces autres États membres.

On relèvera toutefois dans ce contexte un arrêt inquiétant rendu en matière de T.V.A. (*Taricco*), où la Cour a considéré que la protection des intérêts financiers de l'Union était susceptible de justifier la non application de règles en matière de prescription, « dans l'hypothèse où cette réglementation nationale empêcherait l'infliction de sanctions effectives et dissuasives dans un nombre considérable des cas de fraude grave portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne, ou prévoirait des délais de prescription plus longs pour les cas de fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'État membre concerné que pour ceux portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne »⁸⁶.

(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) Cette liste correspond à la liste des États et territoires dont les États membres considèrent qu'il s'agit de paradis fiscaux, et n'est donc pas une liste européenne *stricto sensu*. Elle est régulièrement actualisée sur le site internet de la Commission européenne : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/lists_of_countries/index_fr.htm. (76) 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. (77) COM/2016/026 final. (78) COM/2016/025 final. (79) C/2016/271 final. (80) 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. (81) Commission Staff Working Document, SWD/2016/06 final, disponible en langue anglaise uniquement. (82) Taxation paper n° 61 : Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators - Final report, disponible en langue anglaise uniquement. (83) Arrêt *Dragoș Constantin Târșia*, aff. C-69/14, ECLI:EU:C:2015:662, spécialement point 40. (84) Arrêt *Bara* e.a., aff. C-201/14, ECLI:EU:C:2015:638. (85) Arrêt *WebMindLicenses*, aff. C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832. (86) Arrêt *Taricco*, aff. C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555.

