

Droit fiscal européen^(*)

MALGRÉ L'ENTRÉE EN VIGUEUR DU TRAITÉ DE LISBONNE, l'année écoulée n'a pas été marquée par un approfondissement significatif de l'intégration européenne en matière fiscale. Dans le domaine de la fiscalité directe, la Cour de justice confirme sa jurisprudence — parfois relativement clément vis-à-vis des États membres — notamment en matière de dividendes transfrontières et de mesures antiabus. Sous l'angle de la T.V.A., on retiendra surtout des arrêts intéressants relatifs à l'assujettissement des autorités publiques et des holdings, l'exonération des activités financières, ainsi que certaines initiatives législatives concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude¹.

1

Fiscalité des sociétés
et de leurs actionnaires

1. — L'influence du droit de l'Union européenne sur la fiscalité des sociétés s'est principalement illustrée par le biais d'un contrôle par la Cour de justice de la compatibilité de dispositions fiscales nationales avec les libertés de circulation du Traité — en particulier, la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux — ainsi qu'avec la directive sur les dividendes intragroupes (90/435/CEE), dite « mère - filiale »². On peut également mentionner, en matière d'impôts indirects, certains arrêts concernant la directive d'harmonisation des impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux³.

2. — Par ailleurs, on remarquera un intéressant arrêt du 17 novembre 2009 sur la fiscalité régionale des entreprises⁴. La Cour a déclaré incompatible avec la libre prestation de services une taxe de la région de la Sardaigne sur les es-

cales touristiques effectuées par les avions réalisant le transport privé de personnes et les navires de plaisance, qui était perçue auprès des seules entreprises non-résidentes de la Sardaigne⁵, qu'elles soient établies dans une autre région d'Italie ou dans autre État membre⁶. Complémentairement, la Cour a également déclaré que ladite taxe régionale constituait une aide d'État prohibée, établie en faveur des entreprises établies en Sardaigne⁷.

A. — Mesures antiabus
spécifiquement applicables
aux opérations internationales
et fiscalité des groupes

3. — Dans *Société de gestion industrielle (S.G.I.)*, la Cour de justice a examiné la compatibilité à la liberté d'établissement de l'article 26 du Code belge des impôts sur les revenus⁸. Cette disposition vise, entre autres, à réintégrer dans la base imposable d'une entreprise résidente les « avantages anormaux ou bénévoles » qu'elle a concédés à une société liée établie à l'étranger. Cependant, cette mesure antiabus aboutit à ce que de tels avantages ne sont pas imposés si le bénéficiaire était une société résidente belge. La Cour a reconnu le caractère restrictif de la mesure au regard de la liberté d'établissement, mais a néanmoins jugé qu'elle était justifiée par la nécessité de prévenir l'évasion fiscale et de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre États membres⁹.

4. — Cette même cause de justification a été retenue dans *Glaxo Wellcome* au sujet d'une disposition allemande. Celle-ci prévoyait qu'à la suite d'un achat d'actions d'une société résidente par une société acquéreuse résidente, celle-ci ne pouvait faire valoir fiscalement l'éventuelle dépréciation des parts sociales liée à la distribution ultérieure de dividendes par la société dont les parts ont été cédées que dans la seule mesure où le vendeur des parts était un

résident allemand¹⁰. La Cour a considéré qu'il s'agissait d'une restriction à la libre circulation des capitaux¹¹, mais justifiée par la nécessité de préserver une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition¹².

5. — C'est toujours cette même justification qui, dans *X Holding*¹³, fait dire à la Cour de justice qu'un État membre, en l'occurrence les Pays-Bas, peut exclure purement et simplement du périmètre de la consolidation fiscale les filiales non résidentes d'une société résidente. Selon la Cour, accepter le contraire reviendrait à permettre aux groupes de sociétés de choisir librement l'État membre où ils seraient imposés¹⁴.

6. — Ces trois décisions illustrent un certain fléchissement de la jurisprudence de la Cour de justice par rapport à plusieurs arrêts antérieurs¹⁵. Les justifications tirées de la prévention de la fraude, de l'évasion fiscale ou de la répartition du pouvoir d'imposition semblent, en effet, être plus facilement admises par la Cour. L'examen de la compatibilité semble désormais davantage se focaliser sur l'analyse de proportionnalité que sur l'admissibilité des causes de justification invoquées par les États membres.

B. — Taxation des dividendes
transfrontières

7. — La Cour de justice a été amenée à se prononcer à plusieurs reprises sur la problématique des distributions de bénéfices, tant sous l'angle des dividendes entrants que sortants. À cet égard, l'on peut déplorer qu'elle ait confirmé sa jurisprudence *Kerckhaert et Morres* par laquelle elle avait posé le principe de la confor-

(*) 1^{er} mars 2009 - 28 février 2010.

(1) En ce qui concerne les aspects fiscaux de la problématique des aides d'État et de la libre circulation des marchandises (taxes d'effet équivalent), nous renvoyons aux chroniques respectives de M. Dony et de J.-P. Kepenne dans cette même revue. Concernant les interactions entre droit fiscal et droit européen de la concurrence, nous attirons l'attention sur un arrêt en matière de concurrence où la Cour a admis le droit d'intervention de la Commission dans une procédure judiciaire nationale concernant la déductibilité des amendes infligées pour la violation de l'article 81 CE ou 82 CE (C.J., 11 juin 2009, *X BV*, C-429/07).

(2) Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (J.O.C.E. L 225, p. 6), modifiée par la directive 2003/123/CE (J.O.C.E. 2004, L 7, p. 41).

(3) C.J., 12 novembre 2009, aff. C-441/08, *Elektrownia Patnów*; C.J., 1^{er} octobre 2009, aff. *HSBC Holdings plc*; C.J., 9 juillet 2009, aff. C-397/07, *Commission c. Espagne*, non encore publiés au Recueil. L'on rappellera que la directive 2008/7/CE du 12 février 2008 (J.O. L 46 du 21 février 2008, pp. 11-22) a succédé à la directive 69/335/CEE qu'elle a abrogée, avec effet au 1^{er} janvier 2009. Ce texte réalise ainsi la refonte de la plus vieille directive fiscale encore en vigueur, qu'elle restructure et clarifie.

(4) Sur le droit fiscal communautaire et la fiscalité régionale en général, voy. E. Traversa, *L'autonomie fiscale des régions et des collectivités locales des États membres face au droit communautaire - Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Bruxelles, Larcier, 2010.

(5) C.J., 17 novembre 2009, aff. C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*, non encore publié au Recueil.

(6) C.J., *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*, précité, points 36, 37 et 39.

(7) C.J., *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*, précité, point 64.

(8) C.J., 21 janvier 2010, aff. C-311/08, *SGI*, non encore publié au Recueil.

(9) C.J., *Société de gestion industrielle*, points 55 et 69.

(10) C.J., 17 septembre 2009, aff. C-182/08, *Glaxo Wellcome*, non encore publié au Recueil, points 50 et 53.

(11) C.J., *Glaxo Wellcome*, point 74.

(12) C.J., *Glaxo Wellcome*, point 88.

(13) C.J., 25 février 2010, *X Holding BV*, C-337/08, non encore publié au Recueil.

(14) Comp. C.J., 18 juillet 2007, *Oy AA*, C-231/05, Rec., p. I-6863.

(15) Voy., par exemple, C.J., 11 mars 2004, aff. C-9/02, de *Lasteyrie du Saillant*, Rec., p. I-2409; C.J., 12 décembre 2002, aff. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, Rec., p. I-11779. Dans cet arrêt, la Cour avait déclaré incompatible au droit communautaire les mesures antiabus en matière de sous-capitalisation prises par l'Allemagne, en fixant des critères permettant aux législateurs nationaux de maintenir celles-ci, tout en les adaptant aux exigences du marché intérieur.

mité de la double imposition au droit communautaire¹⁶. Certaines affaires ont, en outre, fourni à la Cour l'occasion de préciser l'interprétation *ratione materiae* et *ratione personae* de la directive 90/435/CEE. Pour rappel, celle-ci poursuit l'objectif d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par les filiales à leur société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère.

1. — Dividendes entrants

8. — En ligne avec la jurisprudence *Verkooijen*, la Cour examine la compatibilité des différences de traitement appliquées par les États membres aux dividendes reçus par des actionnaires résidents selon leur origine, c'est-à-dire selon la localisation de l'investissement¹⁷. Cette différence de traitement constitue tantôt, une restriction à la liberté d'établissement, tantôt à la libre circulation des capitaux, selon que l'actionnaire est, ou non, une personne physique et qu'il détient, ou non, le contrôle de l'entreprise étrangère. Dans *Commission c. République hellénique* (C-406/07), la Cour de justice sanctionne ainsi le régime grec d'imposition des dividendes octroyés à des résidents par une société étrangère, en ce qu'il exonère les dividendes distribués aux investisseurs particuliers par les seules sociétés grecques mais non par les sociétés d'autres États membres¹⁸.

9. — Cette jurisprudence a toutefois des limites. Ainsi, dans *Damseaux*, la Cour admet à nouveau la compatibilité avec le droit de l'Union de la double imposition juridique¹⁹. Dans le cas de dividendes versés par une société française à un résident belge, et imposés tant en France qu'en Belgique, la Cour a admis la conformité de la Convention préventive de la double imposition franco-belge à la libre circulation des capitaux, en tant que celle-ci autorise les deux États à imposer les dividendes transfrontières sans prévoir, corrélativement, une obligation à charge de l'État de résidence de l'actionnaire de prévenir la double imposition subséquente²⁰. Tout en reconnaissant les désavantages qui peuvent résulter de l'exercice parallèle des compétences fiscales des États membres, la Cour a confirmé qu'en l'absence de critères généraux de répartition, ceux-ci ne constituent pas une restriction interdite par le Traité européen²¹.

10. — Enfin, dans l'ordonnance *KBC et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer n.v.*, la Cour a con-

firmé sa jurisprudence *Cobelfret*²² sur l'incompatibilité avec la directive « mère - filiale » de la réglementation belge prévoyant la non reportabilité des excédents de R.D.T. versés à des sociétés belges (voy. notre précédente chronique)²³. Bien que des questions aient été posées par les juridictions de renvoi en ce sens, la Cour ne s'est cependant pas prononcée directement sur la possibilité d'étendre la jurisprudence *Cobelfret* aux dividendes purement nationaux, d'une part, et en provenance d'États tiers, d'autre part.

2. — Dividendes sortants

11. — Le principe de l'égalité de traitement a également été réaffirmé par la Cour de justice dans des affaires relatives à l'imposition de dividendes sortants. À cet égard, fidèle à sa jurisprudence antérieure²⁴, la Cour n'admet pas que des États membres se refusent sans justification à étendre les mécanismes préventifs de la double imposition des dividendes de source nationale à toutes les actionnaires qui se trouvent dans une situation comparable. Dans son arrêt *Commission c. Pays-Bas*, la Cour a ainsi élargi la portée du principe d'égalité de traitement fiscal dans le cadre de l'accord sur l'Espace économique européen (E.E.E.), en sanctionnant la législation néerlandaise qui imposait moins lourdement les dividendes versés aux sociétés établies aux Pays-Bas ou dans un autre État membre que ceux versés à des sociétés établies en Norvège et en Islande²⁵. Réfutant l'argument de la non-comparabilité des situations, la Cour a reconnu qu'une telle différence de traitement constituait une restriction à l'article 40 de l'accord E.E.E.²⁶.

12. — De même, dans l'arrêt *Commission c. République italienne*, la Cour a retenu la différence de traitement entre le mode d'imposition des dividendes versés à des sociétés résidentes et celui, moins favorable, des dividendes versés à des sociétés relevant d'autres États membres²⁷. Après avoir conclu à la comparabilité des situations, la Cour poursuit en rappelant que, dans la mesure où la taxation résulte du seul exercice de son pouvoir d'imposition par l'État de résidence de la société distributrice, celui-ci doit veiller à ce que, par rapport au mécanisme prévu en droit interne pour la prévention de l'imposition en chaîne sur des bénéfices

distribués, les non-résidents soient soumis à un traitement équivalent à celui dont bénéficient les résidents²⁸. La Cour juge néanmoins que la même différence de traitement peut se justifier pour des dividendes versés à des actionnaires établis dans un État membre de l'E.E.E. (en l'occurrence, le Liechtenstein) au regard des impératifs liés à la prévention de l'évasion et de la fraude fiscale.

13. — L'affaire *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, quant à elle, permis à la Cour de préciser le champ d'application *ratione personae* de l'égalité de traitement fiscal. Elle rappelle que le principe de la liberté d'établissement s'oppose à une législation qui, à l'instar de la loi finlandaise, exonère de retenue à la source les dividendes distribués par une filiale résidente à une autre société résidente, mais soumet à ladite retenue le versement de dividendes à des sociétés résidentes d'autres États membres, même si celles-ci revêtent une forme juridique qui lui est inconnue et qui ne figure pas sur la liste des sociétés visées par la directive « mère - filiale »²⁹.

14. — Par ailleurs, il faut s'attendre à d'autres arrêts de la Cour en la matière. En particulier, la Commission a adressé officiellement à la Belgique plusieurs demandes de modification de sa réglementation fiscale, en tant que celle-ci imposerait plus lourdement les dividendes et intérêts perçus par des entreprises étrangères³⁰.

C. — Actions de la Commission en vue d'une meilleure coordination des systèmes fiscaux nationaux

15. — L'apport de la jurisprudence de l'Union européenne pour la promotion du concept de marché intérieur se fonde sur une application des libertés de circulation à des législations fiscales non harmonisées. Pour positive qu'elle soit, cette approche présente des limites inhérentes à la nature juridictionnelle de la Cour de justice. Le caractère casuistique et non systématique de la jurisprudence génère, en effet, une insécurité juridique dommageable. Pour autant, les décisions de la Cour constituent indéniablement un moyen de persuasion pour promouvoir la coordination fiscale entre États membres. Ce moyen est cependant insuffisant et doit être complété par l'action d'autres institutions de l'Union, comme la Commission.

16. — L'action de la Commission au cours de la période examinée s'est surtout focalisée sur les prix de transfert entre sociétés appartenant à un même groupe et sur l'amélioration des procédures de réduction des retenues à la source pour les revenus mobiliers³¹. Dans le domaine

(16) C.J., 14 novembre 2006, aff. C-513/04, *Kerckhaert et Morres*, Rec., p. I-10967.

(17) C.J., 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Verkooijen*, Rec., p. I-4071.

(18) C.J., 23 avril 2009, aff. C-406/07, *Commission c. République hellénique*, non encore publié au Recueil. L'on notera qu'au 28 janvier 2010, la Commission a engagé une nouvelle procédure d'infraction contre la Grèce (IP/10/93) puisqu'en dépit de la décision rendue par la Cour de justice, cet État n'a toujours pas modifié sa législation.

(19) C.J., 16 juillet 2009, aff. C-128/08, *Damseaux*, non encore publié au Recueil.

(20) C.J., *Damseaux*, précité, point 23.

(21) Prenant acte de cette décision, la Commission s'est, par ailleurs, désistée dans l'affaire C-307/08 qui était également pendante devant la Cour. Voy. également la communication COM(2003)810 final du 19 février 2003 sur « l'imposition des dividendes au niveau des personnes physiques dans le marché intérieur ».

(22) C.J., 12 février 2009, aff. C-138/07, *Cobelfret*, Rec., p. I-731.

(23) C.J., 4 juin 2009, aff. jointes C-439/07 et C-499/07, *KBC et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer n.v.*, non encore publié au Recueil.

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

(25) C.J., 11 juin 2009, aff. C-521/07, *Commission/Pays-Bas*, non encore publié au Recueil.

(26) À cet égard, la Cour a jugé que l'article 40 EEE devait se voir reconnaître la même portée juridique que l'article 63 TFUE. Voy. C.J., 23 septembre 2003, aff. C-452/01 *Ospelt*, Rec., p. I-9743, points 28, 29 et 32.

(27) C.J., 19 novembre 2009, aff. C-540/07, *Commission c. Italie*, non encore publié au Recueil.

(28) C.J., 19 novembre 2009, aff. C-540/07, *Commission c. Italie*, points 50 à 53.

(29) C.J., 18 juin 2009, aff. C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, non encore publié au Recueil. Pour un cas d'application *ratione personae* de la directive 90/434/CEE, voy. C.J., 1^{er} octobre 2009, aff. C-247/08, *Gaz de France - Berliner investissement*, non encore publié au Recueil.

(30) Voy. les communiqués IP/10/91 et IP/10/94 du 28 janvier 2010.

(31) L'on notera également que conformément à l'article 8 de la directive 2003/49/CE concernant le régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances entre entreprises associées d'États membres différents, la Commission a fait rapport au

des prix de transfert, la Commission a publié une nouvelle communication concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'U.E. sur les prix de transfert (F.C.P.T.)³². Sur la base de ces travaux, la Commission a ainsi élaboré une proposition de code de conduite révisé pour la mise en œuvre de la convention du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées³³. La mise en œuvre par les États membres des recommandations qui y figurent devrait ainsi permettre un règlement plus rapide des différends en matière de prix de transfert.

17. — En vue de renforcer l'efficacité de l'investissement transfrontalier en valeurs mobilières, la Commission a, d'autre part, adressé une recommandation aux États membres dans laquelle sont formulées des propositions visant à simplifier les procédures de réduction des retenues à la source³⁴. L'idée principale serait, à terme, de remplacer les procédures de remboursement par un système d'octroi de réductions basé sur un échange d'informations entre les différents intermédiaires et une surveillance renforcée.

2

Fiscalité des personnes physiques

À l'instar des sociétés, les personnes physiques bénéficient également de l'égalité de traitement fiscal en vertu du T.F.U.E. Il en découle qu'en principe, le résident et le non-résident qui se trouvent dans des situations comparables doivent être traités de manière identique. Au cours de l'année écoulée, la Cour a eu à connaître de situations dans lesquelles des dispositions nationales constituaient une restriction « à l'entrée » des non-résidents. D'autres arrêts concernaient des entraves « à la sortie », à savoir des dispositions fiscales qui dissuadent les résidents d'un État membre de travailler, d'investir ou de bénéficier de certains services dans un autre État membre.

A. — Déductibilité des pertes et charges transfrontières : dépenses sociales et pertes immobilières

19. — Dans *Ruffler*, la Cour constate que la réglementation polonaise constitue une restric-

tion aux libertés de circuler garanties par l'article 18, § 1^{er}, CE, dans la mesure où la déductibilité des cotisations d'assurance maladie n'est octroyée que si ces cotisations ont été versées à un organisme d'assurance maladie polonais et est donc refusée si celles-ci l'ont été à un organisme d'un autre État membre³⁵. Par analogie avec l'argumentaire qu'elle avait déjà développé dans son arrêt *Asscher*³⁶, la Cour a rappelé qu'une différence de traitement fiscal ne pouvait être justifiée sur la base de l'affiliation ou la non-affiliation à un régime national de sécurité sociale déterminé, puisque les règles y relatives dépendent d'un règlement communautaire³⁷. De manière similaire, dans *Filipiak*, la Cour a, une nouvelle fois, constaté l'incompatibilité de la législation polonaise avec le droit de l'Union (ici, la libre prestation de service et la liberté d'établissement), en tant qu'elle établit une différence de traitement entre les contribuables résidents, selon qu'ils acquittent leurs cotisations obligatoires d'assurance maladie ou d'assurance sociale en Pologne ou dans un autre État membre. Dans le premier cas, lesdites cotisations pouvaient être prises en compte pour réduire le montant de l'impôt sur le revenu dû en Pologne, pas dans le second³⁸.

20. — Un autre cas d'entrave « à la sortie » est l'objet de l'arrêt de la Cour *Grundstockgemeinschaft Busley et Cibrian Fernandez*, concernant la conformité à l'article 56 CE d'une disposition allemande subordonnant à la localisation en Allemagne, tant le droit des contribuables résidents de bénéficier de la déduction de la base imposable des pertes afférentes à un bien immobilier, dans l'année de la survenance de celles-ci, que l'application d'un amortissement dégressif³⁹.

B. — Taxation des non-résidents : plus-values et gains de loterie

21. — La Cour de justice n'admet pas que les États membres opèrent des différences de traitement injustifiées entre résidents et non-résidents, car ces dernières sont susceptibles de constituer des discriminations indirectes fondées sur la nationalité. Cette jurisprudence constante est réaffirmée dans *Commission c. Allemagne* (C-269/07) au sujet d'une réglementation allemande réservant le bénéfice de certains avantages non fiscaux — en particulier, une prime d'épargne pension — aux seuls contribuables intégralement assujettis à l'impôt en Allemagne⁴⁰. Cette exigence a pour effet d'ex-

clure du bénéfice de l'avantage les travailleurs frontaliers dont le revenu est exclusivement imposable dans leur État de résidence en vertu de conventions préventives de la double imposition. Ces frontaliers, par ailleurs essentiellement des non-nationaux, sont donc exclus du bénéfice de la mesure. La Cour a dès lors estimé qu'en subordonnant le bénéfice de la prime d'épargne pension à un critère équivalent à une condition de résidence, la mesure allemande constituait une discrimination indirecte fondée sur la nationalité, contraire aux articles 39 CE et 7, § 2, du règlement n° 1612/68⁴¹.

22. — Par ailleurs, dans *Commission c. Espagne* (C-562/07), la Cour considère contraire à la libre circulation des capitaux une réglementation espagnole (applicable jusqu'au 31 décembre 2006) qui prévoyait une différence de traitement entre les contribuables résidents et non-résidents en ce qui concerne le taux auquel étaient soumises les plus-values résultant de la cession de biens, mobiliers et immobiliers, détenus en Espagne⁴².

23. — Dans une seconde procédure en manquement⁴³, la Commission reprochait à l'Espagne de soumettre à imposition tous les gains provenant de loteries organisées à l'étranger, tandis que pour les gains de même nature distribués par certains organismes nationaux, une exonération était prévue. Comme elle l'avait énoncé dans l'arrêt *Persche*, la Cour a rappelé qu'un organisme d'intérêt général étranger, qui remplit les conditions prévues par un autre État membre pour le bénéfice d'un avantage fiscal, se trouve à cet égard dans la même situation que les organismes reconnus d'intérêt général établis dans cet État⁴⁴. La Cour a donc conclu que l'exonération en cause constituait une restriction discriminatoire à la libre prestation des services au détriment des organismes étrangers poursuivant un but social et non lucratif⁴⁵. On peut remarquer que dans cette affaire, le champ des justifications envisageables était restreint puisque, compte tenu du caractère discriminatoire de la restriction — et non simplement « restrictif » — seules étaient admissibles des justifications tirées de l'ordre public, de la sécurité ou de la santé publique⁴⁶.

3

Taxe sur la valeur ajoutée

24. — L'essentiel du droit fiscal européen concerne néanmoins les impôts indirects, et en particulier la T.V.A. (et les accises). Outre l'inter-

Conseil sur l'application de la directive et sur l'éventualité d'étendre son champ d'application à des entreprises actuellement non visées.

(32) Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen COM(2009) 472 final du 14 septembre 2009 concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'U.E. sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre mars 2007 et mars 2009 et une proposition connexe de code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage.

(33) 90/436/CEE du 23 juillet 1990.

(34) Recommandation de la Commission COM(2009) 7924 final du 19 octobre 2009 sur les procédures de réduction de la retenue à la source.

(35) C.J., *Ruffler*, précité, points 67 et 72.

(36) C.J., 27 juin 1996, aff. C-107/94, *Asscher*, *Rec.*, p. I-3089, spécialement points 61 et 64.

(37) C.J., *Ruffler*, précité, points 82 à 85.

(38) C.J., 19 novembre 2009, aff. C-314/08, *Filipiak*, non encore publié au *Recueil*, points 66, 71 et 72.

(39) C.J., 15 octobre 2009, aff. C-35/08, *Grundstockgemeinschaft Busley et Cibrian Fernandez*, non encore publié au *Recueil*.

(40) C.J., 10 septembre 2009, aff. C-269/07, *Commission c. République fédérale d'Allemagne*, non encore publié au *Recueil*. Dans l'avis motivé formulé par la Commission (IP/06/919 du 4 juillet 2006), deux autres normes de la législation allemande dite « Riester-Rente » étaient considérées contraires au droit communautaire. D'abord, cette législation interdisait que le capital constitué dans le cadre de ce régime soit utilisé pour l'acquisition d'un logement occupé par le propriétaire, sauf si celui-ci était situé en Allemagne. Deuxièmement, la prime devait être remboursée si les particuliers cessent d'être intégralement imposables en Allemagne.

(41) C.J., *Commission c. République fédérale d'Allemagne*, précité, points 55 à 59 et 68.

(42) C.J., 6 octobre 2009, aff. C-562/07, *Commission c. Royaume d'Espagne*, non encore publié au *Recueil*.

(43) C.J., 6 octobre 2009, aff. C-153/08, *Commission c. Royaume d'Espagne*, non encore publié au *Recueil*.

(44) C.J., 6 octobre 2009, aff. C-153/08, *Commission c. Royaume d'Espagne*, précité, points 30 à 32; C.J., 27 janvier 2009, aff. C-318/07, *Persche*, non encore publié au *Recueil*, points 44 et 50.

(45) C.J., 6 octobre 2009, aff. C-153/08, *Commission c. Royaume d'Espagne*, précité, point 34.

(46) C.J., 6 octobre 2009, aff. C-153/08, *Commission c. Royaume d'Espagne*, précité, points 37 et 38.

diction prévue par le Traité des impositions intérieures discriminatoires (ancien article 90 CE), les États membres doivent respecter les directives et règlements⁴⁷ d'harmonisation.

A. — Champ d'application et assujettissement

25. — La T.V.A. est un impôt ayant vocation à s'appliquer à toute personne ou tout groupement⁴⁸ qui exerce de manière indépendante des activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité, entendue de manière très large (directive T.V.A. 2006/112/CE, article 9, 1). Sont donc exclues du champ d'application de la T.V.A. les activités non économiques. Dans *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, la Cour considère que les activités d'un parti politique régional, telles que l'organisation d'événements et la communication d'idées politiques par divers moyens n'est pas assimilable à une activité économique au sens de la directive⁴⁹. De même, la Cour a exclu des activités économiques les prestations de bureaux publics d'assistance juridique en Finlande, même dans l'hypothèse où une partie de la rétribution est à charge du bénéficiaire du service, compte tenu de l'absence de lien « direct et nécessaire » entre celle-ci et la valeur du service fourni⁵⁰.

26. — La notion d'activité économique englobe même certaines activités des autorités publiques. Celles-ci sont toutefois hors du champ d'application de la T.V.A. pour leurs activités non économiques, ainsi que pour les activités économiques qu'elles accomplissent elles-mêmes en tant qu'autorités publiques, sauf si leur non-assujettissement conduisait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance (directive 2006/11/2/CE, article 13)⁵¹. Ainsi, comme la Cour a eu l'occasion de le rappeler à propos des *registradores de propiedad* en Espagne, ne sont pas considérées hors champ les activités d'intérêt général que les autorités publiques délèguent à des tiers, chargés contre rémunération de la gestion, du recouvrement et de la liquidation d'impôts régionaux par les Communautés autonomes⁵². La Cour a, en outre, précisé dans *Salix*, que les distorsions de

concurrence visées par l'article 13 pouvaient également exister au détriment des autorités publiques, et pas seulement à leur avantage⁵³.

27. — L'assujettissement des sociétés holding n'est pas toujours aisé à déterminer. Ainsi, selon une jurisprudence constante de la Cour, la simple détention et cession de parts sociales n'est pas une activité économique. Dans *SKF*, la Cour décide que la cession par une société-mère de l'entiereté de ses participations dans une filiale constitue une activité économique, à moins qu'elle ne soit assimilable à une cession d'universalité, opération que les États membres ont la faculté d'exclure de l'assujettissement à la T.V.A. en vertu de la directive⁵⁴.

B. — Définition et localisation des opérations imposables

28. — Donnent ainsi lieu à la perception de la T.V.A. les opérations imposables réalisées par un assujetti, à savoir les livraisons de biens, les prestations de services, les acquisitions intracommunautaires et les importations⁵⁵. La distinction entre livraisons de bien et prestations de services n'est pas toujours aisée à tracer. Par exemple, dans l'arrêt *Graphic Procédé*, la Cour a considéré qu'une activité de reprographie devait être considérée comme une livraison de bien, sauf si elle s'accompagnait de prestations de services accessoires, tels que le traitement du document aux fins de la reproduction ou l'assemblage des copies, dont l'importance serait telle qu'elles constitueraient, en réalité, l'élément prédominant de l'opération⁵⁶.

29. — Les opérations imposables accomplies par un assujetti donnent lieu à la perception de la T.V.A. selon les règles de l'État membre où elles sont localisées. Les critères de localisation sont fixés par la directive. À ce sujet, nous rappelons que les modifications introduites par la directive 2008/8/CE en matière de localisation des prestations de services ont été transposées par les États membres avec entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010 : le nouveau régime est donc d'application⁵⁷. Par ailleurs, durant la période considérée, la Cour de justice a précisé dans *RCI Europe* que les prestations de gestion des droits d'utilisation à temps partagé portant sur des logements de vacances (*home sharing*) de

vaient être rattachées au lieu de situation des logements⁵⁸ tandis que le Conseil a, pour sa part, précisé les critères de localisation applicables aux fournitures d'énergie⁵⁹.

C. — Exonérations

30. — La directive T.V.A. prévoit toutefois que certaines opérations imposables réalisées par des assujettis ne donnent pas lieu au paiement de la taxe. Ces opérations bénéficient d'une exonération. Les exonérations sont obligatoires pour les États membres, sauf option prévue par la directive, et font l'objet de définitions autonomes en droit européen. Sont ainsi exonérés certaines prestations d'intérêt général, comme les services publics postaux, notion que la Cour a défini dans l'arrêt *TNT*⁶⁰, et les prestations d'enseignement. À ce sujet, la Cour a précisé dans l'arrêt *Eulitz* que l'exonération prévue par la directive des « leçons données à titre personnel par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire » vise de manière générale la transmission de connaissances et de compétences, et inclut donc la formation professionnelle. En revanche, l'exonération ne s'étend pas à l'exercice de l'activité d'enseignement par une personne au sein d'un institut de formation, quand bien même elle aurait le statut d'indépendant vis-à-vis de l'institut⁶¹.

31. — Sont également exonérées de nombreuses prestations bancaires, financières et d'assurance. Dans *Swiss RE*, la Cour a eu l'occasion de préciser que la cession de contrats de réassurance ne constituait pas une opération d'assurance en tant que telle, et n'était donc pas couverte par l'exonération⁶². Dans *AB SKF*, la Cour a, en revanche, considéré que la cession d'actions dans le cadre d'une activité économique devait bénéficier de l'exonération.

32. — De même, différentes opérations immobilières bénéficient d'une exonération en vertu de la directive. Pour certaines de ces exonérations, les États membres ont le choix de soumettre à la T.V.A. Il se peut ainsi que la vente d'un terrain bâti soit exonérée de T.V.A. alors que la vente d'un terrain bâti soit assujettie à la taxe. Dans ce contexte, la Cour a estimé dans *Don Bosco Onroerend Goed* que la vente d'un terrain sur lequel se trouve un bâtiment vétuste en cours de démolition doit, en principe, être considérée comme une opération unique, soumise au régime T.V.A. prévu pour la vente d'un terrain non bâti⁶³. En revanche, il existe des cas où des opérations, bien que liées d'une certaine manière, doivent être traitées distinctement sous l'angle de la T.V.A. C'est ainsi que la Cour a considéré dans *Tellmer Property*, que la location immobilière et le nettoyage des espaces

(47) En particulier, on notera le règlement 1777/2005 portant mesures d'exécution de la directive T.V.A., dont la Commission a récemment proposé la refonte : proposition du 17 décembre 2009, COM (2009) 672.

(48) La directive T.V.A. prévoit en effet la possibilité pour les États membres, comme la Belgique l'a fait en instaurant l'unité T.V.A., de prévoir l'assujettissement unique d'un ensemble de personnes. À ce sujet, voy. la communication de la Commission du 2 juillet 2009 concernant la possibilité de groupement T.V.A. prévue à l'article 11 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, COM (2009) 325.

(49) C.J., 6 octobre 2009, aff. C-267/08, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, non encore publié au Recueil.

(50) C.J., 29 octobre 2009, C-246/08, *Commission c. Finlande* (aide juridique). Au sujet de l'aide juridique fournie par des avocats indépendants, voir les conclusions de l'avocat général Nílo Jäskinen du 11 février 2010 dans l'affaire *Commission c. France*, C-492/08, pendante devant la Cour.

(51) Sur la transposition incorrecte de l'article 13 de la directive 2006/112/CE par l'Irlande, C.J., 16 juillet 2009, aff. C-554/07, *Commission c. Irlande*, non encore publié au Recueil.

(52) C.J., 12 novembre 2009, C-154/08, *Commission c. Espagne* (*registradores de propiedad*), non encore publié au Recueil. Comp. C.J., 25 juillet 1991, C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*, Rec., p. I-4247.

(53) C.J., 4 juin 2009, C-102/08, *Salix Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG*, non encore publié au Recueil. Cet arrêt traite également de la possibilité ouverte aux États membres de considérer les activités exonérées des autorités publiques comme des activités d'autorités publiques au sens de la directive.

(54) C.J., 29 octobre 2009, aff. C-29/08, *AB SKF*, non encore publié au Recueil.

(55) Sur l'exonération de certaines importations, voy. la directive 2009/132/CE du Conseil du 19 octobre 2009 déterminant le champ d'application de l'article 143, points b et c, de la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée de certaines importations définitives de biens, J.O. L 292, 10 novembre 2009, pp. 5-30 (codification de l'ancienne directive 83/181/CEE).

(56) C.J., 11 février 2010, aff. C-88/09, *Graphic Procédé*, dé.

(57) Sur ce nouveau régime, voy. notre précédente chronique 2007-2008, J.D.E., 2008, n° 150, § 31. Ces modifications concernent aussi les assujettis exonérés : voy. à ce sujet, J. Malherbe et E. Traversa, « Le point sur... Le régime T.V.A. des avocats : modifications récentes en matière de prestations de services intracommunautaires », J.T., 2010, n° 6379, pp. 38-41.

(58) C.J., 3 septembre 2009, *RCI Europe*, C-37/08.

(59) Directive 2009/162/UE du Conseil du 22 décembre 2009 modifiant diverses dispositions de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, J.O. L 10, 15 janvier 2010, p. 14.

(60) C.J., 23 avril 2009, aff. C-357/08, *TNT*, non encore publié au Recueil.

(61) C.J., 28 janvier 2010, aff. C-473/08, *Eulitz*, non encore publié au Recueil, spécialement points 36-37.

(62) C.J., 22 octobre 2009, aff. C-242/08, *Swiss Re Germany Holding GmbH*, non encore publié au Recueil.

(63) C.J., 19 novembre 2009, aff. C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed*, non encore publié au Recueil.

communs devaient être traités distinctement aux fins de la T.V.A., quand bien même ce dernier serait pris en charge par le bailleur⁶⁴.

D. — Droit à déduction

33. — Le droit à déduction reconnu aux assujettis est un élément essentiel du système commun de T.V.A. Il est réglementé par la directive, et les États membres, comme l'illustre l'arrêt *Parat Automotive Cabrio*⁶⁵, ne peuvent le limiter en dehors de cas prévus par celle-ci. Le droit à déduction ne peut s'exercer qu'en présence d'un lien direct entre la T.V.A. payée en amont et les opérations soumises à la taxe accomplies par l'assujetti⁶⁶. Dans *Sandra Puffer*, la Cour réaffirme le droit de l'assujetti de déduire l'intégralité de la T.V.A., même en cas d'affectation de biens d'investissement à des fins privées (sous réserve de régularisation)⁶⁷. Cette interprétation large du droit à déduction a conduit le législateur européen à modifier, en décembre 2009, la directive 2006/112/CE afin de restreindre cette possibilité qui créait, dans le chef de l'assujetti, un avantage sous la forme d'une avance de trésorerie par rapport à un non-assujetti⁶⁸.

34. — La déduction peut également s'exercer de deux manières, eu égard à des opérations entre États membres. D'une part, un assujetti dispose de ce droit s'il accomplit des opérations à l'étranger qui auraient ouvert le droit à déduction si elles avaient été accomplies dans l'État où il est établi, par exemple dans le cas où une prestation est localisée au lieu du preneur du service⁶⁹. D'autre part, les assujettis ont le droit de demander la déduction ou le remboursement de la T.V.A. qu'ils ont eux-mêmes acquittée dans les États membres où ils ne sont pas établis. Une nouvelle directive (2008/9/CE), remplaçant l'ancienne huitième directive T.V.A. (et également transposée par les États membres avec effet au 1^{er} janvier 2010), réglemente les modalités de ce droit à remboursement⁷⁰. Cette procédure n'est pas applicable en cas de T.V.A. payée par erreur⁷¹. Dans un arrêt *Commission*

c. Italie, la Cour a précisé que lorsque l'assujetti disposait d'un établissement stable dans l'État de remboursement, c'était la procédure ordinaire prévue pour les assujettis établis dans cet État, et non cette procédure spécifique, qu'il convenait d'appliquer⁷².

35. — L'existence du droit à déduction multiplie les risques de fraude en matière de T.V.A., en particulier quand il prend la forme d'un remboursement de l'excédent de T.V.A. payée par l'opérateur économique. Dans l'arrêt *Alstom Power Hydro*, la Cour confirme que ce droit au remboursement peut être limité par un délai de prescription (en l'occurrence de trois ans)⁷³.

36. — Par ailleurs, afin de limiter les risques de fraude en matière de transfert de quotas d'émission de gaz à effet de serre, le Conseil a adopté une directive permettant l'application d'un mécanisme d'autoliquidation, c'est-à-dire le déplacement de l'obligation de payer la T.V.A. au Trésor du fournisseur au client (assujetti), même pour les opérations internes⁷⁴. Un tel mécanisme aboutit à une compensation de la dette T.V.A. de l'assujetti avec le droit à déduction dont il dispose vis-à-vis du fisc. Ce dernier peut donc éviter de devoir rembourser une T.V.A. dont il ne peut être sûr qu'elle a été effectivement versée.

4

Procédures fiscales, coopération administrative entre États membres et aide au recouvrement

37. — La coopération administrative entre États membres dans la lutte contre la fraude constitue un important volet de la fiscalité européenne. C'est notamment dans le but de moderniser les instruments législatifs existants dans ce domaine que la Commission a publié un rapport sur le fonctionnement de la coopération en matière de T.V.A. et a proposé, en ce sens, une refonte du règlement n° 1798/2003⁷⁵. Par

ailleurs, la coopération porte également sur le recouvrement des créances fiscales. À ce sujet, la Commission a rendu un intéressant rapport, dans lequel elle constate une augmentation des demandes d'assistance mutuelle entre États membres et où elle invite le Conseil et le Parlement à adopter la proposition que la Commission a présentée le 2 février 2009 en vue de — déjà — remplacer la directive 2008/55/CE (entrée en vigueur le 30 juin 2008)⁷⁶.

38. — Ensuite, comme le démontrent certains arrêts commentés ci-dessus, la Cour de justice est également sensible à la nécessité de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. Ce souci se marque également en matière procédurale. Ainsi, la Cour a précisé dans l'arrêt *Olimpiclub* que l'autorité de chose jugée ne peut faire obstacle à l'application du principe communautaire de l'abus de droit en matière de T.V.A.⁷⁷. En outre, dans l'arrêt *X. et Passenheim-van Schoot*, elle a ainsi admis la compatibilité d'une mesure néerlandaise soumettant les revenus et avoirs de l'épargne, dissimulés à l'étranger par le contribuable à un délai de redressement plus long que celui prévu pour des revenus et des avoirs situés sur le territoire national (en l'espèce, douze ans au lieu de cinq ans)⁷⁸. La Cour a cependant soumis cette compatibilité à la condition que les autorités nationales ne disposent d'aucun indice de dissimulation, qui aurait permis d'effectuer une enquête, notamment en faisant usage de la directive sur l'assistance mutuelle.

39. — Enfin, dans la lignée des déclarations du G20 et de l'O.C.D.E consécutives à la crise économique et financière sur la nécessité de lutter contre les paradis fiscaux, la Commission a adopté une communication intitulée « Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal »⁷⁹. Il s'agit d'un programme détaillé d'actions diverses, presque exclusivement dans le domaine de la coopération administrative, tant entre États membres de l'Union qu'avec des États tiers. Concernant ces derniers, il est notamment proposé de subordonner la conclusion d'accords commerciaux ou de coopération au développement au respect de certaines clauses dites de bonne gouvernance fiscale et portant sur la transparence, l'échange d'information et la concurrence fiscale loyale.

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

(64) C.J., 11 juin 2009, aff. C-572/07, *RLRE Tellmer Property*, non encore publié au Recueil.

(65) C.J., 23 avril 2009, aff. C-74/08, *PARAT Automotive Cabrio Textiltetöket Gyártó Kft.*, concernant la limitation du droit à déduction relativement à des opérations bénéficiant partiellement de subventions publiques.

(66) Ceci implique notamment que les assujettis exerçant des activités exonérées et des activités taxées n'ont qu'un droit à déduction partiel, basé sur un prorata. Concernant l'exclusion des activités immobilières accessoires du prorata applicable à un constructeur immobilier, C.J., 29 octobre 2009, *NCC Construction Denmark*, C-174/08.

(67) C.J., 23 avril 2009, aff. C-460/07, *Sandra Puffer contre Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz*, non encore publié au Recueil. Pour un commentaire, J. Swinkels, « Limitations and justifications of the European Court of Justice's doctrine of asset labelling », *International VAT Monitor*, 2009, pp. 285-290.

(68) Directive 2009/162/UE du Conseil du 22 décembre 2009, précitée.

(69) Pour un exemple en matière de télécommunications, C.J., 2 juillet 2009, *EGN BV - Filiale italiana*, C-377/08.

(70) Sur l'obligation de signature de la demande de remboursement, C.J., 3 décembre 2009, *Yaesu*, C-433/08.

(71) Il incombe donc aux États membres de régler les cas de T.V.A. erronément acquittée, sous le contrôle de la Cour de justice. À ce sujet, voy. C.J., 18 juin 2009, *Stadeco BV*, C-566/07.

(72) C.J., 16 juillet 2009, *Commission c. Italie*, C-244/08.

(73) C.J., 21 janvier 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08. Dans l'ordonnance *Régie communale autonome Stade Luc Varenne* (9 juillet 2009, C-483/08), la Cour précise que le droit européen ne s'oppose pas à ce que ce délai commence le jour du dépôt de la déclaration par laquelle l'assujetti a revendiqué pour la première fois son droit à déduction; c'est-à-dire plus tôt que le l'action en recouvrement dont dispose l'administration fiscale en cas de taxe indument déduite (voy. à ce sujet C.J., 8 mai 2008, *Ecotrade*, C-95/07, *Rec.*, p. I-3457, point 50).

(74) Directive 2010/23/UE du Conseil du 16 mars 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux prestations de certains services présentant un risque de fraude, *J.O.*, L 72, 20 mars 2010, p. 1-2.

(75) Proposition du 18 août 2009 de règlement concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, COM (2009) 427. Voy. aussi le rapport de la Commission relatif à l'application du règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée [SEC(2009)1121], COM(2009)428.

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

(77) C.J., 3 septembre 2009, *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08.

(78) C.J., 11 juin 2009, aff. jointes C-155/08 et C-157/08.

(79) Communication du 28 avril 2009, COM (2009) 201.

(**) Professeur à l'U.C.L., avocat.

(***) Doctorant à l'U.C.L., chercheur attaché à la chaire PricewaterhouseCoopers. Les commentaires relatifs à la présente chronique peuvent être adressés à edoardo.traversa@uclouvain.be et à edouard-jean.navez@uclouvain.be.