

Droit fiscal européen¹

Edoardo Traversa^(*) et Edouard-Jean Navez^(**)

EN RÉPONSE À LA CRISE qui secoue l'Eurozone, de nombreuses initiatives globales² ont été prises par la Commission en vue d'approfondir la coordination des politiques fiscales nationales (notamment en matière d'impôt des sociétés), d'améliorer le fonctionnement des impôts harmonisés (principalement la T.V.A.), et de mieux réguler la taxation du secteur financier. En outre, on relèvera les arrêts rendus par la Cour de justice en matière d'imposition à la sortie et d'abus de droit dans le cadre de la directive « fusions » (impôts des sociétés), de taux réduits (T.V.A.) et de limites à l'autonomie procédurale des États membres en matière de remboursement d'impôts contraires au droit européen.

1

L'action de la Commission européenne en vue du rapprochement des systèmes fiscaux nationaux et de la création d'impôts européens

A. — Taxe européenne sur les transactions financières et réformes des ressources propres

À la suite de sa communication du 7 octobre 2010³, la Commission européenne a élaboré une proposition de directive qui met en œuvre un système commun de taxe sur les transactions financières destiné à garantir une contribution plus équitable des établissements financiers au coût de la crise économique et financière, et à assurer l'égalité de traitement par rapport aux autres secteurs⁴. L'adoption d'une approche européenne en la matière devrait, en outre, permettre d'éviter la fragmentation du marché des services financiers qui pourrait résulter de l'adoption de mesures discordantes par les États membres⁵.

En s'appuyant sur le nouveau cadre juridique établi par le Traité de Lisbonne⁶, la Commission européenne a également présenté, le 29 juin

2011, une intéressante réforme du système de financement de l'Union qui devrait permettre de rendre celui-ci plus équitable et transparent⁷. Schématiquement, la proposition actuellement à l'examen prévoit trois volets essentiels : la simplification de la contribution des États membres, l'instauration de nouvelles ressources propres, notamment l'affectation directe d'une partie des recettes T.V.A. au budget européen et la réforme des mécanismes de correction en faveur de certains États membres⁸.

B. — Un impôt des sociétés harmonisé

Dans une proposition du 16 mars 2011, la Commission a relancé le projet de mise en place d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (A.C.C.I.S.). Selon les auteurs du texte, cette initiative devrait grandement favoriser la lutte contre les entraves fiscales auxquelles les entreprises sont confrontées lorsqu'elles exercent leurs activités dans plusieurs États membres de l'U.E. (charge administrative, coûts de mise en conformité, incertitudes juridiques, etc.)⁹. Un tel instrument permettrait notamment aux entreprises européennes de se référer à une seule réglementation afférente au calcul de l'impôt dans les différents États membres, de bénéficier d'un régime de consolidation fiscale et de voir leurs bénéfices imposés dans chaque État membre en proportion des ventes, des travailleurs et des immobilisations y localisés, au taux fixé par ce dernier¹⁰.

L'on mentionnera également qu'après la directive fiscale « fusions » (90/434/CEE), refondue en 2009¹¹, la directive « mère/filiale » (90/435/

CEE) a, à son tour, fait l'objet d'une réécriture qui a pris la forme d'une refonte¹². La directive « intérêts/redevances » (2003/49/CE) connaîtra également une refonte prochaine, sans doute plus substantielle, puisque la Commission a adopté, le 11 novembre 2011, une proposition de modification visant notamment à étendre la liste des sociétés visées et à diminuer le seuil de détention¹³ de 25 à 10%¹⁴.

C. — La levée des obstacles fiscaux

1. — Les procédures d'infraction et le contrôle du respect du droit de l'U.E.

En sa qualité de gardienne des traités, la Commission a, conformément à l'article 258 TFUE, poursuivi son contrôle du respect du droit de l'U.E. par les États membres. Bien que la fiscalité (directe et indirecte) demeure le secteur qui enregistre le plus grand nombre de procédures d'infraction¹⁵, leur nombre tend à diminuer au fil du temps, ce qui semble indiquer que les États membres intègrent progressivement les exigences de conformité aux principes du marché intérieur.

19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une S.E. ou d'une S.C.E. d'un État membre à un autre, J.O., 25 novembre 2009, L 310/34.

(12) Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, J.O., 29 décembre 2011, ayant abrogé la directive 90/435/CEE.

(13) Pour rappel, ce seuil permet de déterminer si le niveau de participation d'une société dans le capital d'une autre société est suffisant pour reconnaître à celles-ci la qualité de sociétés associées au sens de la directive.

(14) Proposition de directive du Conseil du 11 novembre 2011 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM(2011) 714 final.

(15) Voy. *Internal Market Scoreboard*, septembre 2011, n° 23, European Commission, p. 22.

(1) La présente chronique couvre la période entre le 1^{er} mars 2011 et le 29 février 2012. En ce qui concerne les aides d'État, il est renvoyé à la chronique du professeur M. Dony, dans cette revue.

(*) Professeur à l'Université catholique de Louvain, avocat au barreau de Bruxelles. Pour toute remarque, l'auteur peut être contacté à l'adresse suivante : edoardo.traversa@uclouvain.be.

(**) Doctorant à l'Université catholique de Louvain chercheur attaché à la chaire PwC. Pour toute remarque, l'auteur peut être contacté à l'adresse suivante : edouard-jean.navez@uclouvain.be. Chercheur rattaché à la chaire PwC.

(2) À cet égard, voy. notamment Le rapport de la D.G. Taxation et Union douanière, « Report on the Activities of the European Union (EU) in the Tax Field in 2011 », 9 février 2012, disponible sur site internet de la Commission.

(3) COM(2010) 549 final.

(4) Proposition de directive du 28 septembre 2011 établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7CE, COM(2011) 594 final.

(5) *Ibidem*.

(6) Voy. le nouvel article 311 TFUE (comp. l'ancien article 269 CE).

(7) Proposition de décision du Conseil du 29 juin 2011 relative au système des ressources propres de l'Union européenne, COM(2011) 510 final et la proposition modifiée du 9 novembre 2011, COM(2011) 739 final.

(8) À cet égard, voy. l'avis du 29 mars 2012 du Comité économique et social européen sur la proposition, ECO/309.

(9) Proposition de directive du Conseil du 16 mars 2011 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2011) 121/4.

(10) Voy. l'analyse d'impact qui accompagne la proposition de directive (SEC(2011)315).

(11) L'ancienne directive 90/434/CEE a, en effet, été abrogée et remplacée par la directive 2009/133/CE du



2. — Les initiatives générales de coordination

Le dynamisme de la Commission européenne ne s'exprime pas exclusivement à travers le contrôle du respect du droit de l'U.E. par les États membres. Elle recourt également à certains instruments de *soft-law*, tels que la communication, la recommandation ou l'avis afin de proposer des solutions aux difficultés rencontrées par les contribuables dans l'exercice des droits qui leur sont conférés par le marché intérieur. La Commission a ainsi adopté, le 11 novembre 2011, une communication qui recense les difficultés liées à la double imposition et les solutions possibles, en identifiant les secteurs qui nécessitent davantage de coordination¹⁶.

2

Fiscalité des entreprises et des investisseurs

A. — Restrictions fiscales à l'établissement et à l'exercice d'une activité dans un autre État membre

L'établissement du marché intérieur implique au minimum une égalité de traitement fiscal entre les sociétés qui exercent leur activité sur le territoire national d'un État membre et celles qui font le choix d'entreprendre une activité économique transfrontière. Comme en atteste la jurisprudence européenne, l'exercice des libertés de circulation peut cependant être entravé par des dispositions d'un État membre qui sont de nature à dissuader les contribuables d'un autre État membre de s'établir dans cet État, d'y prester des services ou d'y investir des capitaux (entraves dites « à l'entrée »). À l'inverse, les libertés de circulation peuvent être contrariées par des dispositions nationales qui découragent les contribuables résidents de s'établir dans un autre État membre, d'y prester des services ou d'y investir des capitaux¹⁷.

1. — Émigration des sociétés et exit tax

Dans *National Grid Indus*, la Cour de justice eut l'occasion de préciser si l'interprétation de la liberté d'établissement donnée dans les arrêts *Lasteyrie du Saillant*¹⁸ et *N*¹⁹ est transposable au transfert de la résidence fiscale des sociétés²⁰.

(16) COM(2011) 712 final. En écho à cette communication, voy. également la consultation publique lancée le 29 février 2011 sur la résolution des situations de double non-imposition (IP/12/201).

(17) Voy. J. Malherbe, Ph. Malherbe, I. Richelle et E. Traversa, *The impact of the Rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation*, study requested by the European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs, 2^e éd., novembre 2011, disponible sur www.europarl.eu.

(18) C.J., 11 mars 2004, aff. C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, Rec., 2004, p. I-02409.

(19) C.J., 7 septembre 2006, *N*, aff. C-470/04, Rec., 2006 p. I-7409.

(20) C.J., 29 novembre 2011, aff. C-371/10, *National Grid Indus*, non encore publié au Recueil. Sur cet arrêt,

Cette décision était également attendue avec impatience dans la mesure où, près de vingt-cinq ans après *Daily Mail*²¹, elle devait permettre à la Cour de préciser sa position quant à la conformité au droit de l'U.E. des dispositions nationales organisant l'imposition à la sortie des sociétés²². Pour la première fois, la Cour de justice a confirmé que les conséquences fiscales du transfert transfrontière du siège social relèvent de la liberté d'établissement, dans la mesure où l'opération n'altère pas la régularité de son rattachement à la *lex societatis* de l'État membre d'origine. Il en est, en principe, de même en cas de transformation d'une société en une forme sociétaire d'un autre État membre²³. Dans ces situations, l'impôt d'émigration frappant les sociétés désireuses de transférer leur siège de direction effective à l'étranger constitue une restriction à la liberté d'établissement. Celle-ci est cependant justifiée par la nécessité d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres. Pour autant, la réglementation nationale en cause doit être proportionnée à l'objectif qu'elle poursuit. Afin de satisfaire cette exigence, la réglementation nationale doit offrir le choix au contribuable entre un recouvrement immédiat de l'imposition, au moment du transfert de l'établissement principal, et un recouvrement différé, au moment de la réalisation effective des actifs concernés. Dans la mise en œuvre de cette dernière alternative, une marge de manœuvre très importante est désormais laissée à l'État membre d'origine, ce qui constitue un revirement par rapport à la jurisprudence antérieure. Par conséquent, celle-ci devrait se révéler, dans de nombreux cas, peu attractive et très coûteuse pour les sociétés candidates à l'émigration.

2. — Investissements immobiliers et autres opérations transfrontières

Dans la foulée des arrêts *Elisa*²⁴ et *Établissements Rimbaud*²⁵, la Cour de justice a de nouveau été amenée à apprécier, dans l'affaire *Prunus*²⁶, la conformité au droit de l'U.E. de la taxe annuelle de 3% sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales²⁷. Dans cette nouvelle affaire, la société redevable de l'impôt est immatriculée

voy. notamment E.-J. Navez et K. Van De Velden, « Emigratieheffingen van vennootschappen naar Europees recht : een noodzakelijke beperking om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen - Bespreking van het National Grid Indus-arrest van het Hof van Justitie », *T.F.R.*, n° 419, 2012, pp. 18-42.

(21) C.J., 27 septembre 1988, aff. 81/87, *Daily Mail and General Trust plc*, Rec., 1988, p. 5483.

(22) Sur cette question, voy. la Communication du 19 décembre 2006, COM(2006) 825 final et la résolution du Conseil du 2 décembre 2008 sur la coordination en matière de taxation à la sortie, *J.O. C* 323, p. 1.

(23) C.J., 16 décembre 2008, aff. C-210/06, *Cartesio*, Rec., 2008, I-09641, point 112. Sur cet arrêt, voy. notamment A. Autenne et E.-J. Navez, « Cartesio, les contours incertains de la mobilité transfrontalière des sociétés revisités », *Cah. dr. eur.*, 2009, pp. 117 et s.

(24) C.J., 11 octobre 2007, aff. C-451/05, *Elisa*, Rec., 2007, I-08251.

(25) C.J., 28 octobre 2010, aff. C-72/09, *Établissement Rimbaud*, non encore publié au Recueil.

(26) C.J., 5 mai 2011, aff. C-384/09, *Prunus*, non encore publié au Recueil.

(27) Sur cette jurisprudence, voy. notamment D. Gutmann, « France : The Rimbaud and Prunus Cases », in *ECJ - Recent Developments in Direct Taxation 2010*, Vienne, Linde, 2011, pp. 89 et s.

dans les îles Vierges britanniques qui relèvent des « pays et territoires d'outre-mer » (P.T.O.M.) au sens de l'article 198 TFUE²⁸. Conformément à sa jurisprudence antérieure, la Cour a confirmé qu'en principe, la disposition fiscale française constitue une restriction à la libre circulation des capitaux dans la mesure où, pour pouvoir bénéficier de l'exonération de la taxe litigieuse, les personnes morales établies dans un P.T.O.M. sont, à la différence des autres assujettis, soumises à une condition supplémentaire, à savoir celle liée à l'existence d'une convention fiscale conclue entre la République française et le P.T.O.M. concerné. Contrairement au raisonnement adopté dans l'affaire *Établissements Rimbaud*, la Cour n'a pas cherché à justifier la restriction en cause au moyen de considérations tirées de la nécessité de lutter contre la fraude fiscale et de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux. Prenant le contrepied de son avocat général, la Cour a considéré être en présence d'une restriction admise en vertu de l'article 64, § 1^{er}, TFUE, dans la mesure où la disposition française était en vigueur avant le 31 décembre 1993.

Dans *Commission c. Autriche*²⁹, il était reproché à la législation autrichienne de réserver aux seuls établissements de crédit nationaux et aux fiduciaires nationales la possibilité d'être nommés représentants fiscaux des fonds d'investissement et des fonds d'investissement immobilier. Logiquement, la Cour a sanctionné le critère de distinction en cause, en tant qu'il subordonne la possibilité d'exercer une prestation de service transfrontière à la condition que le prestataire soit établi en Autriche ou dispose, dans cet État, d'un établissement stable. Dans cette mesure, la législation autrichienne contrevient aux articles 49 CE (article 56 TFUE) et 36 de l'accord sur l'E.E.E.

Une entrave au droit de l'U.E. doit également être constatée lorsqu'il apparaît qu'un avantage fiscal prévu par la législation d'un État membre est refusé aux sociétés résidentes en raison d'activités exercées dans un autre État membre. Ainsi, dans *Waypoint Aviation*, la législation belge sur les centres de coordination a été déclarée contraire à l'article 49 CE (article 56 TFUE) parce qu'elle refusait à une société l'octroi du précompte mobilier fictif sur les revenus de prêts finançant l'acquisition d'un bien dont le droit d'usage est cédé à une société établie dans un autre État membre³⁰.

B. — Distribution de bénéfices, paiement d'intérêts transnationaux et prévention de la double imposition

L'imposition des dividendes transnationaux et, plus généralement, des flux transfrontières d'investissements mobiliers constitue un terrain privilégié d'application des libertés de circulation et de l'exigence d'égalité de traitement fiscal qui en découle. Cette dernière implique qu'une

(28) Ces « pays et territoires » bénéficient, en droit de l'U.E., d'un statut hybride, « à mi-chemin entre le pays tiers et un territoire faisant partie intégrante de l'Union ». Pour une description précise de ce statut, voy. les conclusions de l'avocat général.

(29) C.J., 29 septembre 2011, aff. C-387/10, *Commission c. République d'Autriche*, non encore publié au Recueil.

(30) C.J., 13 octobre 2011, aff. C-9/11, *Waypoint Aviation*, non encore publié au Recueil.

situation transfrontalière ne peut, en règle, être traitée distinctement par rapport à une situation purement interne dans la mesure où celles-ci sont comparables³¹. Au cours de la période sous examen, plusieurs décisions ont rappelé cet enseignement dans des affaires concernant tantôt, une imposition dans l'État de la source des dividendes, tantôt une imposition dans l'État de résidence des actionnaires.

1. — Dividendes entrants

Conformément à une jurisprudence établie³², la Cour analyse la compatibilité au droit de l'U.E. des différences de traitement appliquées par les États membres aux dividendes perçus par des actionnaires résidents selon la résidence de la société qui les distribue. Dans *Accor*³³, la Cour de justice a rappelé ces principes à l'égard de l'ancien mécanisme français de l'avoir fiscal et du précompte qui était destiné à éliminer la double imposition économique des dividendes distribués. À défaut de justification, une telle différence de traitement entre dividendes internes et transfrontalières est contraire aux articles 49 et 63 TFUE³⁴.

Un mécanisme semblable était au centre de l'affaire *Meilicke e.a. II*³⁵. Depuis le premier arrêt *Meilicke* rendu en 2007, la disposition allemande doit déjà être interprétée en ce sens que l'avoir fiscal s'applique aux dividendes perçus de sociétés fiscalement résidentes en Allemagne ou dans un autre État membre³⁶. Dans *Meilicke e.a. II*, la Cour a précisé les modalités d'application du mécanisme allemand de l'avoir fiscal en indiquant que son calcul doit être effectué en fonction du taux d'imposition des bénéfices distribués au titre de l'impôt des sociétés applicable à la société distributrice selon le droit de son État membre d'établissement, sans toutefois que le montant à imputer puisse dépasser le montant de l'impôt sur le revenu à acquitter sur les dividendes perçus par l'actionnaire bénéficiaire dans l'État membre où celui-ci est assujéti à titre principal³⁷. En outre, si les États membres sont en droit d'exiger du contribuable qu'il fournisse les pièces justificatives permettant de vérifier, de façon claire et précise, si les conditions d'octroi de l'avoir fiscal sont réunies, ceux-ci ne peuvent, sans violer la libre circulation des capitaux, exiger le respect strict de la forme de présentation requise des sociétés distributrices locales³⁸.

(31) Pour une application récente de ce principe au régime français de l'intégration fiscale des sociétés, voy. C.J., 27 novembre 2008, aff. C-418/07, *Papillon*, point 32.

(32) Voy. notamment C.J., 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Verkooijen*, Rec., p. I-4071; C.J., 15 juillet 2004, aff. C-315/02, *Lenz*, Rec., p. I-7063; C.J., 7 septembre 2004, aff. C-319/02, *Manninen*, Rec., p. I-07477; C.J., 6 mars 2007, aff. C-292/04, *Meilicke e.a.*, Rec., I-01835.

(33) C.J., 15 septembre 2011, aff. C-310/09, *Accor*, non encore publié au Recueil.

(34) *Ibidem*, point 69.

(35) C.J., 30 juin 2011, aff. C-262/09, *Meilicke e.a. II*, non encore publié au Recueil.

(36) C.J., 6 mars 2007, aff. C-292/04, *Meilicke*, Rec., p. I-1835.

(37) C.J., 30 juin 2011, aff. C-262/09, *Meilicke e.a. II*, précité, points 29 et 34; C.J., 10 février 2011, aff. jointes C-436/08 et C-437/08, *Haribo et Salinen*, non encore publié au Recueil, et la jurisprudence citée.

(38) *Ibidem*, point 53.

2. — Dividendes sortants

Pour les dividendes dits « sortants », une différence de traitement injustifiée entre les investisseurs résidents et non-résidents est potentiellement constitutive d'une restriction à la libre circulation des capitaux, dans la mesure où elle est susceptible de dissuader certains actionnaires européens d'investir dans un État membre dont la législation impose plus lourdement les investisseurs non-résidents que les investisseurs locaux³⁹. Cette année encore, la Cour fut saisie de plusieurs recours en manquement concernant, cette fois, les législations portugaise et allemande⁴⁰. Dans une première affaire, la réglementation portugaise a été déclarée contraire à la libre circulation des capitaux dans la mesure où elle réservait le bénéfice d'une exonération de l'impôt des sociétés aux dividendes versés à des fonds de retraite établis au Portugal, sans étendre celui-ci aux fonds de retraite établis dans un autre État membre de l'U.E.⁴¹. De manière similaire, la législation allemande a été déclarée contraire à l'article 56 CE dans la mesure où elle soumettait les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres à une imposition plus lourde, en termes économiques, que celle grevant les dividendes distribués aux sociétés allemandes⁴².

3. — Prévention de la double imposition des intérêts

Dans *Banco Bilbao Vizcaya*, la banque espagnole BBVA revendiquait le droit de déduire du montant de l'impôt des sociétés qui grève, en Espagne, ses revenus mondiaux, le montant de l'impôt dû, en Belgique, sur les intérêts obtenus dans cet État, et qu'elle n'a pas payé en raison d'une exemption prévue par le droit belge. En l'espèce, la Cour de justice a estimé que si un État membre n'est pas tenu d'adapter son système fiscal à celui des autres États membres, en vue notamment d'éviter les doubles impositions, il en est, *a fortiori*, de même lorsqu'un contribuable souhaite bénéficier d'un avantage fiscal accordé par un autre État membre, pour autant cependant que la législation en cause ne soit pas discriminatoire⁴³.

C. — L'interprétation des directives d'harmonisation fiscale

L'influence du droit de l'U.E. sur les systèmes fiscaux nationaux s'exprime également à tra-

vers l'obligation de respecter les directives d'harmonisation en matière d'impôts directs et indirects⁴⁴. Cette année encore, la Cour de justice a été amenée à interpréter différentes dispositions contenues dans la directive « fusions » 90/434/CEE⁴⁵, la directive « intérêts/redevances » 2003/48/CE et la directive « rassemblement de capitaux » 69/335/CEE⁴⁶.

1. — La notion de « motifs économiques valables » dans la directive fusions

Dans *Foggia*, la Cour de justice a précisé sa jurisprudence⁴⁷ sur la notion de « motifs économiques valables », figurant à l'article 11, § 1^{er}, de la directive 90/434/CEE (article 15, § 1^{er}, de la directive 2009/133/CE)⁴⁸, en l'absence desquels les États membres sont autorisés à refuser les avantages fiscaux prévus par la directive (principalement, le report d'imposition des plus-values). La Cour rappelle que la poursuite de plusieurs objectifs, parmi lesquels peuvent figurer des considérations fiscales, est susceptible de constituer un motif économique valable, à condition que les motifs fiscaux ne soient pas prépondérants⁴⁹. Concrètement, les juges nationaux sont tenus de procéder, au cas par cas, à un examen global de l'opération en cause, afin de déterminer si les éléments constitutifs de la présomption de fraude ou d'évasion fiscale sont réunis⁵⁰. Et bien qu'aucun de ces éléments de fait ne puisse, *a priori*, être considéré comme décisif, la circonstance que la société absorbée n'exerce aucune activité, ne détient aucune participation financière et ne fait que transférer à la société absorbante des pertes fiscales dont le montant est élevé et l'origine indéterminée peut fonder la présomption que l'opération n'est pas réalisée pour des « motifs économiques valables »⁵¹.

2. — Refus d'étendre le champ d'application matériel de la directive « intérêts/redevances »

Dans *Scheuten Solar Technology*, la Cour de justice a rappelé que l'article 1^{er}, § 1^{er}, de la directive 2003/49/CE⁵² vise à éviter la double im-

(44) Sous l'angle de la fiscalité indirecte, le rapprochement des législations est expressément prévu par l'article 113 TFUE, et celui-ci s'est cristallisé autour de la taxe sur la valeur ajoutée, les droits d'accise et les impôts frappant les rassemblements de capitaux. En matière de fiscalité directe, quelques directives ont également été adoptées sur la base de la clause générale de l'article 115 TFUE. Le Conseil a ainsi adopté, à l'unanimité, la directive « fusions » 90/434/CEE, la directive « mères/filiales » 90/435/CEE, la directive « intérêts/redevances » 2003/48/CE, et la directive « épargne » 2003/49/CE.

(45) Pour rappel, cette directive a été abrogée et remplacée par la directive 2009/133/CE du 19 octobre 2009 (voy. *supra*, note 11).

(46) Pour rappel, cette directive a été remplacée par la directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 (voy. *infra*, note 55).

(47) Voy. notamment C.J., 20 mai 2010, aff. C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, non encore publié au Recueil; C.J., 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, aff. C-28/95, Rec., p. I-4161.

(48) C.J., 10 novembre 2011, aff. C-126/10, *Foggia*, non encore publié au Recueil.

(49) *Ibidem*, point 35.

(50) *Ibidem*, points 37 et 51.

(51) *Ibidem*, point 52.

(52) Directive 2003/49/CE concernant un régime fiscal applicable aux paiements d'intérêts et redevances effec-

position juridique des paiements d'intérêts transnationaux en prohibant une imposition des intérêts dans l'État membre d'origine, laquelle porterait préjudice au bénéficiaire effectif de ceux-ci⁵³. Dans la mesure où c'est le bénéficiaire d'intérêts ou de redevances qui est visé par le régime de la directive, et non pas l'entité débitrice de ceux-ci, le droit de l'U.E. ne s'oppose pas à une disposition nationale selon laquelle les intérêts afférents à un prêt, versés par une société d'un État membre à une société associée établie dans un autre État membre, sont intégrés à l'assiette d'une taxe professionnelle à laquelle la société débitrice est assujettie⁵⁴.

3. — Les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux : emprunt contracté par une société, reprises des pertes sociales par un associé et augmentation de capital

À l'égard des opérations frappant les rassemblements de capitaux, telles que la constitution, les réorganisations de sociétés ou l'augmentation du capital social, l'ancienne directive 69/335/CEE⁵⁵ prévoyait, d'une part, l'institution d'un droit d'apport harmonisé, d'autre part, l'interdiction faite aux États membres de soumettre de telles opérations à d'autres impositions que ce droit d'apport harmonisé. Comme ce fut le cas dans le passé, la Cour a de nouveau été amenée à interpréter certaines dispositions de la directive. Elle a ainsi rappelé que, conformément à l'objectif général de celle-ci, l'article 4, § 2, de la directive s'oppose à ce qu'un État membre réintroduise un droit d'apport sur certaines opérations (en l'espèce, il s'agissait d'un emprunt contracté par une société auprès d'un associé), alors même que ledit État y a préalablement renoncé⁵⁶. À travers deux autres décisions, la Cour de justice a précisé les contours de la notion d'augmentation de capital imposable, au sens de la directive 69/335/CEE⁵⁷.

tuées entre sociétés associées d'États membres différents, J.O. L 157, 26 juin 2003, p. 43.

(53) C.J., 21 juillet 2011, aff. C-397/09, *Scheuten Solar Technology*, non encore publié au Recueil, point 28.

(54) *Ibidem*, points 29 et 36.

(55) Directive 69/335/CEE du Conseil du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, J.O. L 249, 3 octobre 1969, pp. 25 à 29. Cette directive a été remplacée par la directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, J.O. L 46 du 21 février 2008, pp. 11-22.

(56) C.J., 16 juin 2011, aff. C-212/10, *Logstor ROR Polska*, non encore publié au Recueil, points 35, 39 et 40.

(57) C.J., 1^{er} décembre 2011, aff. C-492/10, *Immobilien Linz*, non encore publié au Recueil; C.J., 16 février 2012, aff. C-372/10, *Pak-Holdco sp. zoo*, non encore publié au Recueil.

3

Fiscalité des personnes physiques

A. — Libre circulation des personnes : acquisition de la résidence principale et détermination de la base imposable à l'impôt sur les revenus

Au cours de la période sous examen, la Cour de justice a également été amenée à rappeler les contours du principe d'égalité de traitement fiscal dans des affaires où étaient en cause des réglementations flamande et hongroise qui octroyaient un avantage fiscal lors de l'acquisition d'une résidence principale, lorsque la précédente résidence du contribuable était déjà située sur le territoire flamand ou hongrois, sans toutefois étendre le bénéfice de l'avantage aux contribuables dont la précédente résidence était située sur le territoire d'un autre État membre. Dans *Commission c. Royaume de Belgique*⁵⁸, la Cour était ainsi confrontée au mécanisme de « reportabilité » prévu par le Code flamand des droits d'enregistrement, en vertu duquel, sous certaines conditions, les droits d'enregistrement payés lors de l'acquisition de la résidence principale du contribuable peuvent être reportés en cas d'acquisition d'une résidence ultérieure (article 61/3 C. fl. enr.). Après avoir admis l'existence d'une restriction à la libre circulation des capitaux, la Cour a toutefois considéré que la réglementation flamande était justifiée par la nécessité de sauvegarder la cohérence de son régime fiscal, dans la mesure où il existe une symétrie entre l'avantage fiscal accordé et le prélèvement initial⁵⁹. Dans le cadre d'une autre procédure en manquement jugée le même jour et opposant, cette fois, la Commission à la Hongrie, la Cour a suivi le même raisonnement pour justifier la restriction à la libre circulation des personnes et à la liberté d'établissement⁶⁰.

Dans *Schulz-Delzers*⁶¹, la Cour de justice a examiné la conformité à la libre circulation des travailleurs d'une disposition allemande visant à tenir compte, au titre de la progressivité de l'impôt dû sur les autres revenus du contribuable ou de son conjoint, de plusieurs indemnités perçues de l'État français par une fonctionnaire française travaillant en Allemagne. La polémique est née du fait qu'à l'inverse, de telles indemnités perçues par un fonctionnaire allemand qui serait en poste à l'étranger ne seraient, quant à elles, pas prises en compte au titre de la progressivité de l'impôt. Arguant du fait que le contribuable n'était pas, en l'espèce, traité d'une façon moins favorable qu'il ne le serait dans une situation purement interne, la Cour a estimé, conformément à la position de son avocat général, que la disposition allemande ne heurtait pas la libre circulation des travailleurs.

(58) C.J., 1^{er} décembre 2011, aff. C-250/08, *Commission c. Belgique*, non encore publié au Recueil.

(59) *Ibidem*, points 45, 73 à 77.

(60) C.J., 1^{er} décembre 2011, aff. C-253/09, *Commission c. République de Hongrie*, non encore publié au Recueil.

(61) C.J., 15 septembre 2011, aff. C-240/10, *Schulz-Delzers*, non encore publié au Recueil.

B. — Autres restrictions à l'investissement dans un État membre

À l'occasion de deux recours en manquement qui concernaient des réglementations portugaises, la Cour de justice a rappelé que l'interdiction des restrictions fiscales implique, d'une part, concernant une condition de réinvestissement dans des titres de la dette publique portugaise dans le cadre d'une régularisation fiscale, que les investissements des particuliers dans d'autres États membres soient traités de la même manière que les investissements domestiques⁶², d'autre part, au sujet de l'obligation de désigner un représentant fiscal⁶³, que les contribuables résidents et non-résidents soient traités de manière identique, lorsque leur situation est comparable.

C. — Fiscalité des donations et des successions

Dans la foulée de l'arrêt *Barbier* rendu en 2003⁶⁴, la Cour de justice a développé une jurisprudence qui a progressivement permis d'étendre l'application du principe de non-discrimination et d'égalité de traitement fiscal à l'impôt des donations et des successions⁶⁵. Celle-ci s'est encore étoffée au cours de l'année écoulée⁶⁶. Ainsi, la Cour a rappelé, dans *Halley*⁶⁷, que la libre circulation des capitaux s'oppose à une disposition belge qui prévoit, en matière de droits de succession, un délai de prescription de deux ans pour l'évaluation d'actions nominatives d'une société dont le siège social est situé en Belgique, alors que ce même délai est de dix ans lorsque le siège social est situé dans un autre État membre⁶⁸. En suivant le même raisonnement, la Cour a également poursuivi la création de ce que l'on a appelé un « espace intraeuropéen de la générosité » en sanctionnant, dans *Commission c. Autriche*, une disposition autrichienne qui réservait la déduction fiscale des dons octroyés à des institutions de recherche et d'enseignement établies en Autriche, sans étendre le bénéfice de cette mesure aux dons effectués au profit d'institutions correspondantes établies dans un

(62) C.J., 7 avril 2011, aff. C-20/09, *Commission c. République du Portugal*, non encore publié au Recueil, points 55 et 56.

(63) C.J., 5 mai 2011, aff. C-267/09, *Commission c. République du Portugal*, non encore publié au Recueil.

(64) C.J., 11 décembre 2003, aff. C-364/01, *Héritiers de Barbier*, Rec., p. I-15013.

(65) Sur cette jurisprudence, voy. notamment E.-J. Navez (sous la dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales - Théorie générale et applications en droit comparé*, Bruxelles, Bruylant, 2011; *idem*, « The Influence of EU Law on Inheritance Taxation : Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market? », *EC Tax Review*, vol. 21, Issue 2, pp. 84 et s.

(66) Signalons, en outre, que la Commission a adopté, le 15 décembre 2011, un nouveau train de mesures destinées à lutter contre les obstacles fiscaux liés aux successions transfrontières. Celui-ci comprend une communication (COM/2011/864), une recommandation (C/2011/8819) et un document de travail.

(67) C.J., 15 septembre 2011, aff. C-132/10, *Halley*, non encore publié au Recueil.

(68) Comp. C.J., 11 juin 2009, aff. jointes C-155/08 et C-157/08, *X et E. H. A. Passenheim-van Schoot*, Rec., 2009 p. I-05093.

autre État membre⁶⁹. Enfin, dans *Schröder*, la juridiction européenne a condamné une disposition allemande qui permettait aux seuls contribuables résidents de déduire du revenu locatif, les rentes versées à un parent qui lui a transmis des biens immeubles à titre de succession anticipée⁷⁰.

4

Taxe sur la valeur ajoutée

Les impôts faisant l'objet d'une véritable harmonisation au niveau de l'Union sont les impôts indirects sur les rassemblements de capitaux (voy. *supra*), les accises, où durant la période considérée une certaine activité législative a été observée⁷¹, et la taxe sur la valeur ajoutée. La T.V.A. étant l'impôt dont le degré d'harmonisation est le plus avancé, la responsabilité d'adapter le système commun de T.V.A. aux évolutions économiques et sociales incombe prioritairement aux institutions européennes.

Dans ce contexte, la Commission a mis en œuvre un plan d'action à la fois ambitieux dans son ampleur et raisonnable dans ses principes et dans le phasage de sa réalisation. Le livre vert sur l'avenir de la T.V.A. publié fin 2010 a été soumis à une consultation publique d'envergure (près de 1.700 réponses), dont les résultats ont servi de base à une communication de décembre 2011⁷², dans laquelle sont détaillés trois axes principaux de réforme : la simplification des obligations administratives, en particulier dans le commerce intra-U.E.; l'élargissement du champ des opérations soumises à T.V.A. (activités des autorités publiques et certaines activités exonérées) la limitation et normalisation des taux réduits⁷³; et en dernier lieu

le renforcement des mesures pour lutter contre la fraude. Enfin, on ne s'étonnera pas du fait que, comme chaque année, l'essentiel de la jurisprudence fiscale de la Cour durant la période considérée se rapporte à l'interprétation des notions contenues dans les directives T.V.A.⁷⁴.

A. — Champ d'application et assujettissement

Selon la directive 2006/112/CE, seuls sont assujettis à la T.V.A. les opérateurs qu'indépendamment de leur localisation⁷⁵, réalisent des opérations imposables dans le cadre d'une activité économique. Cette dernière notion est, dans certains cas, difficile à définir. Au sujet de la vente de terrains, la Cour a précisé que le simple exercice du droit de propriété dans le cadre de la gestion du patrimoine privé ne pouvait être assimilé à une activité économique. Cela pouvait être le cas lorsque « des démarches actives de commercialisation foncière » étaient entreprises, sans que le nombre et l'ampleur des ventes soient des facteurs déterminants⁷⁶. En revanche, la Cour a exclu que le rachat de créances douteuses, même à une valeur inférieure à leur valeur nominale, mais correspondant à leur valeur de marché, puisse constituer une activité économique. Cette cession n'impliquait en effet aucune prestation de service en contrepartie, que ce soit dans le chef du cédant ou du cessionnaire⁷⁷. Il est important de souligner que la notion d'activité économique ainsi que celle d'opérations imposables ne dépendent ni de la licéité (sauf activités hors commerce) ou de la substance économique de celles-ci, ni des objectifs poursuivis par les personnes qui les entreprennent. La Cour l'a rappelé dans *Tanoarch*, au sujet d'une cession de droits indivis sur une invention non brevetée⁷⁸. Éventuellement, ces éléments peuvent être constitutifs d'une pratique abusive et avoir une incidence sur le droit à déduction de l'assujetti (sur le droit à déduction, voy. *infra*).

Il arrive cependant que la directive elle-même prévoit l'exclusion du champ d'application de la T.V.A. de certaines opérations à caractère économique. C'est le cas des cessions d'universalité totale ou partielle de biens, ainsi que des services qui l'accompagnent (articles 19 et 29 de la directive). Bien que cette exclusion soit optionnelle dans le chef des États membres, la

marge de manœuvre de ces derniers ne s'étend pas à la définition de la notion d'universalité. Comme la Cour l'a confirmé dans l'arrêt *Schriever*, relèvent de cette disposition la cession des éléments suffisants « pour permettre la continuité d'une activité économique autonome » dans le chef du cessionnaire. Celui-ci doit par ailleurs avoir « l'intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise transmis et non simplement de liquider immédiatement l'activité concernée »⁷⁹.

B. — Qualification des opérations imposables et détermination du montant et du redevable de l'impôt

La détermination de la T.V.A. due sur les opérations effectuées par l'assujetti dépend, d'une part, de la nature des opérations imposables et de l'État membre de localisation de celles-ci, d'autre part, des éléments à inclure dans la base imposable et du taux applicable.

Les opérations imposables sont les livraisons de biens, les prestations de services, les acquisitions intracommunautaires et les importations. C'est en particulier la ligne de démarcation entre les deux premières opérations qui est difficile à tracer lorsqu'il s'agit de qualifier un ensemble d'opérations liées. L'arrêt rendu dans les affaires jointes *Bog* et *autres* constitue un bon exemple de la complexité de cet exercice. Dans cet arrêt, la Cour a considéré que la vente d'aliments préparés et prêts à la consommation était constitutive d'une livraison de biens, lorsque la préparation était rudimentaire (*hot-dogs, tortillas, snacks divers...*) et les lieux de consommation n'étaient pas ou peu équipés d'infrastructures permettant l'accueil des clients, mais que la même activité pouvait également s'analyser comme une prestation de service dans le cas contraire⁸⁰. Malgré leur caractère apparemment trivial, ces questions présentent un enjeu très considérable, vu l'existence de régimes spécifiques (tels que celui des agences de voyage) et de taux réduits limités à certains types d'opérations⁸¹.

La question de l'application du taux réduit prévu pour les denrées alimentaires aux livraisons de chevaux était au centre de procédures d'infraction intentées par la Commission contre huit États membres (Pays-Bas, Allemagne, Italie, Luxembourg, Irlande, Autriche, République Tchèque, France). Trois d'entre elles ont donné lieu à des arrêts de la Cour durant la période considérée. La cour a jugé que la directive devait être interprétée de telle sorte à ce que ne bénéficient du taux réduit pour denrées alimentaires que les livraisons de chevaux destinées à

(69) C.J., 16 juin 2011, aff. C-10/10, *Commission c. République d'Autriche*, non encore publié au Recueil. Voy. également, pour mémoire, C.J., 10 février 2011, aff. C-25/10, *Missionswerk*, non encore publié au Recueil; C.J., 27 janvier 2009, aff. C-318/07, *Persche, Rec.*, 2009 p. I-359.

(70) C.J., 31 mars 2011, aff. C-450/09, *Schröder*, non encore publié au Recueil.

(71) Voy. la directive 2011/64/UE du 21 juin 2011 concernant la structure et le taux des tabacs manufacturés (remplace la directive 92/79/CEE, 92/80/CEE et 95/59/CE), J.O. L 176, 5 juillet 2011, p. 24, ainsi que la proposition de directive du 13 avril 2011 du Conseil modifiant la directive 2003/96/CE du Conseil restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, COM(2011) 169 et la proposition de règlement du Conseil du 14 novembre 2011 concernant la coopération administrative dans le domaine des droits d'accise, COM (2011) 730.

(72) Communication du 6 décembre 2011 de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen sur « L'avenir de la T.V.A. - Vers un système de T.V.A. plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique », COM(2011) 851. L'ensemble des contributions en réponse à la consultation publique, accompagnées d'un rapport de synthèse sont disponibles à l'adresse suivante : http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_11_future_vat_fr.htm.

(73) Voy. à ce sujet deux études commandées par la Commission : « La T.V.A. dans le secteur public et les exonérations accordées dans l'intérêt public », publiée le 12 avril 2011 et « Une évaluation rétrospective des éléments du système de T.V.A. », publiée le 5 décembre 2011, disponibles en anglais à l'adresse : http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_fr.htm.

(74) En matière d'accises, nous nous contentons de mentionner les arrêts du 10 novembre 2011 aff. C-505/10, *Sea Fighter* du 21 décembre 2011 C-250/10, *Haltergemeinschaft LBL GbR* (exonération de certains carburants), 14 juillet 2011, aff. C-196/10, *Paderborner Brauerei Haus Cramer KG* (notion d'alcool), non encore publiés au Recueil.

(75) La localisation des opérations imposables peut toutefois varier selon que les assujettis soit établis à l'intérieur ou en dehors de l'U.E. Sur la notion d'établissement en matière de T.V.A., et la différence entre celle-ci et celle de domicile, voy. C.J., 6 octobre 2011, aff. C-421/10, *Markus Stoppelkamp*, non encore publié au Recueil.

(76) C.J., 15 septembre 2011, aff. C-180/10, *Jaroslav Slaby* et C-181/10, *Emilian Kuc, Halina Jesiorska-Kuc*, non encore publiés au Recueil.

(77) C.J., 27 octobre 2011, aff. C-93/10, *GFKL Financial Services AG*, non encore publié au Recueil. Cette hypothèse est à distinguer de l'affacturage, qui est une activité économique, comme le montre l'arrêt *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C.J., 26 juin 2003, aff. C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec.*, p. I-6729).

(78) C.J., 27 octobre 2011, aff. C-504/10, *Tanoarch s.r.o.*, non encore publié au Recueil.

(79) C.J., 10 novembre 2011, aff. C-444/10, *Christel Schriever*, non encore publié au Recueil.

(80) C.J., 10 mars 2011, aff. C-497/09, *Manfred Bog*, C-499/09, *CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG*, C-501/09, *Lothar Lohmeyer* et C-502/09, *Fleischerei Nier GmbH & Co. KG*, non encore publiés au Recueil.

(81) Pour un autre exemple, voy. C.J., ordonnance du 19 janvier 2012, aff. C-117/11, *Purple Parking Ltd et Airparks Services Ltd* (services de stationnement « hors aéroport » incluant le transport de passagers vers et depuis l'aéroport) et C.J., ordonnance du 1^{er} mars 2012, aff. C-220/11, *Star Coaches s.r.o.* (agences de voyages). La Commission a d'ailleurs intenté de nombreuses procédures d'infraction pour limiter l'application extensive que certains États membres (Grèce, Finlande, République Tchèque, Italie, Pologne, Portugal, Espagne, Pays-Bas) font de ce régime.

l'abattage, à l'exclusion des chevaux de compétition ou d'agrément⁸². En ce qui concerne les taux réduits que certains États membres continuent à appliquer en vertu de dérogations particulières, la Cour a récemment rappelé « qu'un État membre ne saurait, après avoir appliqué un taux normal de T.V.A. à une opération, réintroduire un taux réduit de T.V.A. pour cette même opération »⁸³.

En ce qui concerne les règles de localisation des prestations de services, simplifiées en 2010⁸⁴, la même complexité dans l'application des critères de la directive demeure dans des hypothèses particulières, comme le montre l'arrêt *Inter-Mark Group* concernant la location de stand de foires⁸⁵. C'est moins le cas au sujet des règles déterminant la base d'imposition. Celle-ci comprend — sauf dérogation expresse⁸⁶ — la contrepartie effective de l'opération visée, y compris tous les impôts, droits et taxes directement liés à l'opération imposable, tels que les taxes sur les véhicules (arrêt *Lidl & Companhia*)⁸⁷. Dès lors, en cas de réduction de prix intervenue postérieurement à l'opération, la T.V.A. pourra être régularisée, mais les États membres sont en droit d'exiger certains documents probants, telle qu'une facture rectificative (arrêt *Kraft Foods Polska*)⁸⁸.

Enfin, l'on remarquera que si la T.V.A. doit en principe être versée au Trésor par l'assujetti qui effectue l'opération imposable, il arrive qu'une autre personne soit désignée comme redevable unique de la T.V.A., ou solidairement responsable du paiement de celle-ci. Il peut s'agir du co-contractant, voire même d'un tiers. Dans ce dernier cas, les États membres doivent justifier la proportionnalité de cette extension de l'obligation fiscale. Dans l'arrêt *Vlaamse OlieMaatschappij*, concernant la solidarité imposée au gérant d'un entrepôt autre que douanier pour la T.V.A. due à la suite d'une livraison de marchandises effectuée à titre onéreux, au départ de cet entrepôt, la Cour a considéré que cette condition n'était pas remplie dans l'hypothèse où le gérant est « de bonne foi ou qu'aucune faute ou négligence ne peut lui être reprochée »⁸⁹.

C. — Exonérations : services bancaires et financiers et jeux de hasard

Certaines opérations accomplies par des assujettis ne sont pas soumises à la T.V.A. Il s'agit d'exonérations tantôt obligatoires, tantôt facultatives pour les États membres, prévues par ou en vertu de la directive. Bien que l'application de certaines exonérations soit laissée à la discrétion des États membres, les termes définissant celles-ci — et a fortiori les exonérations obligatoires — sont des notions autonomes que les États membres ne peuvent interpréter au-delà de la portée que leur confère la Cour de justice. Dans ce domaine, le principe de neutralité, en vertu duquel toutes les opérations ayant les mêmes caractéristiques objectives doivent être soumises à un traitement T.V.A. identique joue un rôle prépondérant. C'est ainsi que dans l'arrêt *Rank Group plc*, la Cour a considéré que si le Royaume-Uni pouvait moduler l'exonération des jeux de hasard en fonction de la catégorie de jeu, il ne lui était pas loisible de traiter de manière différenciée des machines à sous, qui bien que soumises à un régime juridique différent, étaient comparables du point de vue du consommateur moyen⁹⁰. L'on remarquera, par ailleurs, qu'en vertu du régime dit du commissionnaire, l'exonération de jeux et paris est également applicable aux intermédiaires qui s'entremettent en leur nom propre, mais pour le compte d'un assujetti exerçant une telle activité de prise de paris, dans la relation entre celle-ci et les consommateurs (arrêt *Tiercé franco-belge*)⁹¹.

Une autre catégorie importante d'exonérations — celles-là obligatoires — concerne les services bancaires et financiers. Dans *Skandinaviska Enskilda Banken AB Momsgrupp*, la Cour a jugé que les garanties concédées contre rémunération par une banque à une société souhaitant émettre des actions et par lesquelles la Banque s'engage à acheter les titres qui n'auraient pas trouvé de souscripteur constituent des prestations de services exonérées de T.V.A.⁹². En revanche, dans *Nordea Pankki Suomi Oyj*, la même Cour a considéré que les services prestés par Swift, consistant en la transmission de données dans le cadre d'opérations exonérées tels que des paiements interbancaires et des opérations portant sur des titres devaient être distingués de ces dernières et vu leur caractère technique, ne bénéficiaient pas de l'exonération⁹³.

D. — Droit à déduction et à restitution : conditions et délais d'exercice

Le droit à déduction de l'assujetti — et à restitution éventuelle en cas d'excédent de la T.V.A. payée — constitue le mécanisme visant à at-

teindre la neutralité économique de cet impôt pour l'assujetti. Ce dernier n'est, en effet, pas supposé supporter la charge économique de la T.V.A. dont il est redevable. La Cour a confirmé que ce droit à déduction naît dès que l'intention de réaliser une activité économique soumise à T.V.A. se matérialise par des actes, même préparatoires, en reconnaissant la déduction de dépenses réalisées par des associés d'une société dès avant la constitution et l'enregistrement de cette dernière aux fins de la T.V.A.⁹⁴.

L'utilisation des biens et services grevés de la T.V.A. dont la déduction est demandée doit avoir, au moment de leur acquisition, un lien direct et immédiat avec l'activité économique de l'assujetti ouvrant droit à déduction⁹⁵. Lorsque ceux-ci sont utilisés par après totalement ou partiellement à des fins privées, ou à des fins étrangères à cette activité, la Cour a confirmé, à propos d'un véhicule en *leasing* utilisé pour le transport gratuit du gérant de l'entreprise de son domicile à son lieu de travail, que l'assujetti a en principe le choix entre ne pas (totalement) affecter le bien ou le service à son activité, limitant ainsi son droit à déduction *ab initio* et déduire immédiatement la T.V.A. et ensuite d'assimiler l'utilisation à des fins étrangères à l'entreprise à une opération effectuée à titre onéreux soumise à T.V.A. (arrêt *Eon Aset Menidjunt OOD*)⁹⁶. Dans cette dernière hypothèse, les États membres peuvent évaluer forfaitairement l'avantage dans le chef du bénéficiaire découlant de l'utilisation privée des biens de l'entreprise, à condition toutefois que le forfait soit établi dans un rapport raisonnable de proportionnalité avec l'importance réelle de cet avantage (arrêt *van Laarhoven*)⁹⁷.

Lorsque la T.V.A. sur les achats de l'assujetti excède la T.V.A. à percevoir sur ses propres ventes⁹⁸, ce dernier a droit soit à un remboursement, soit au report de l'excédent sur une période ultérieure. Même si les États membres disposent d'une certaine latitude, ils ne peuvent cependant contraindre indéfiniment l'assujetti au report, même dans l'hypothèse où ce dernier n'aurait pas effectivement versé la T.V.A. à ses fournisseurs⁹⁹ ou n'aurait pas revendu le bien pour lequel une T.V.A. à été acquittée¹⁰⁰. Les États membres peuvent néanmoins fixer des délais dans lesquels le droit au remboursement doit être exercé, dans le respect des principes d'effectivité, de confiance légitime et de neutralité. La Cour a toutefois récemment jugé que le délai de remboursement ne pouvait être prolongé de manière rétroactive, ni prorogé en cas

(82) C.J., 3 mars 2011, aff. C-41/09, *Commission c. Pays-Bas*, non encore publié au Recueil; 12 mai 2011, aff. C-441/09, *Commission c. Autriche*, non encore publié au Recueil; 12 mai 2011, aff. C-453/09, *Commission c. Allemagne*, non encore publié au Recueil.

(83) C.J., 28 février 2012, aff. C-119/11, *Commission c. France*, non encore publié au Recueil (taux réduit sur certain spectacles).

(84) Les règles de localisation des prestations de services ont été simplifiées en 2010. Sur la notion de mise à disposition de personnel dans l'ancienne sixième directive T.V.A., voy. C.J., 26 janvier 2012, aff. C-218/10, *ADV Alround Vermittlungs AG*, non encore publié au Recueil.

(85) C.J., 27 octobre 2011, aff. C-530/09, *Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. Komandytowa*, non encore publié au Recueil.

(86) Sur l'utilisation de la valeur de marché dans certaines hypothèses (parties liées), voy. C.J., 9 juin 2011, aff. C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio s.a.*. Sur certains régimes particuliers, voy. ???.

(87) C.J., 28 juillet 2011, aff. C-106/10, *Lidl & Companhia*, non encore publié au Recueil.

(88) C.J., 26 janvier 2012, aff. C-588/10, *Kraft Foods Polska s.a.*, non encore publié au Recueil.

(89) C.J., 21 décembre 11, aff. C-499/10, *Vlaamse OlieMaatschappij*, non encore publié au Recueil.

(90) C.J., 10 novembre 2011, aff. jointes C-259/10 et C-260/10, *The Rank Group plc.*, non encore publié au Recueil.

(91) C.J., 14 juillet 2011, aff. C-464/10, *Pierre Henfling, Raphaël Davin et Koenraad Tanghe*, en qualité de curateurs à la faillite de *Tiercé franco-belge s.a.*, non encore publié au Recueil.

(92) C.J., 10 mars 2011, aff. C-540/09, *Skandinaviska Enskilda Banken AB Momsgrupp c. Skatteverket*, non encore publié au Recueil.

(93) C.J., 28 juillet 2011, aff. C-350/10, *Nordea Pankki Suomi Oyj*, non encore publié au Recueil.

(94) C.J., 1^{er} mars 2012, aff. C-280/10, *Kopalnia Odrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz spółka jawna*, non encore publié au Recueil.

(95) Cette condition doit être aussi, en principe, considérée comme suffisante. Pour un exemple de limitation du droit à déduction condamnée par la Cour, voy. C.J., 16 février 2012, aff. C-25/11, *Varzim Sol - Turismo, Jogo e Animação s.a.*

(96) C.J., 16 février 2012, aff. C-118/11, *Eon Aset Menidjunt OOD*, non encore publié au Recueil. Comp. C.J., 16 octobre 1997, aff. C-258/95, *Fillibee, Rec.*, p. I-5577.

(97) C.J., 16 février 2012, aff. C-594/10, *T.G. van Laarhoven*, non encore publié au Recueil.

(98) La déduction de la T.V.A. sur la T.V.A. perçue pour le compte d'un tiers n'est toutefois pas admise. Voy. à ce sujet C.J., 15 décembre 2011, aff. C-624/10, *Commission contre France*, non encore publié au Recueil.

(99) C.J., 28 juillet 2011, aff. C-274/10, *Commission c. Hongrie*, non encore publié au Recueil.

(100) C.J., 3 mars 2011, aff. C-203/10, *Auto Nikolovi OOD*, non encore publié au Recueil.

de contrôle fiscal sans que les intérêts de retard ne commencent à courir⁽¹⁰¹⁾. En revanche, le fait que la durée du délai soit inférieure au délai de prescription prévue en droit civil pour les éventuelles action en répétition d'indu intentées par les clients de l'assujetti contre celui-ci n'est pas contraire au droit européen, pour peu qu'en application du principe d'effectivité l'assujetti doit mis en mesure de récupérer la T.V.A. qu'il a dû reverser à ces derniers (arrêt *Banca Antoniana Popolare Veneta*)⁽¹⁰²⁾.

5

**Aspects procéduraux :
le remboursement de taxes perçues
en violation du droit européen**

Comme le montre la solution similaire dégagée par la Cour dans l'arrêt *Q-Beef*, concernant des cotisations parafiscales versées à un fonds affecté à la santé et à la protection des animaux, ces principes dépassent le champ d'application de la T.V.A.⁽¹⁰³⁾. Bien que le droit européen ne fixe pas de procédure spécifique régissant le remboursement d'impôts et autres sommes perçues par les États membres en violation de règles contenues dans les Traités ou dans le droit dérivé, la Cour se réserve le droit de vérifier que les règles mises en place par les États garantissent l'effectivité de ce droit au remboursement dans le chef des contribuables. L'on remarquera que les principes régissant ce droit sont distincts de ceux régissant le droit à réparation du préjudice subi du fait de la violation du droit de l'Union par un État membre.

Une exception à ce droit est reconnue par le droit de l'Union lorsque l'impôt ou la taxe a été répercutée directement sur un tiers (enrichissement sans cause). La Cour a toutefois précisé que cette hypothèse ne pouvait être assimilée au cas où « les montants indûment versés par l'assujetti ont été compensés par une économie résultant de la suppression concomitante d'autres prélèvements »⁽¹⁰⁴⁾. La Cour a par ailleurs considéré, dans le cadre d'accises sur des huiles minérales, que le tiers sur lequel la taxe a été répercutée n'avait pas un droit similaire au redevable légal, « pourvu [qu'il puisse], en vertu du droit interne, exercer une action civile en répétition de l'indu à l'encontre [de ce dernier] et que le remboursement par ce dernier de la taxe indue ne soit pas pratiquement impossible ou excessivement difficile »⁽¹⁰⁵⁾.

(101) C.J., 12 mai 2011, aff. C-107/10, *Enel Maritsa Iz-tok 3 AD*, non encore publié au Recueil.

(102) C.J., 15 décembre 2011, aff. C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA*, non encore publié au Recueil.

(103) C.J., 8 septembre 2011, aff. C-89/10, *Q-Beef n.v.* et aff. C-96/10, *Frans Boschaert*, non encore publié au Recueil.

(104) C.J., 8 septembre 2011, aff. C-398/09, *Lady & Kid*, non encore publié au Recueil.

(105) C.J., 20 octobre 2011, C-94/10, *Danfoss et Sauer-Danfoss*, non encore publié au Recueil.

Audiovisuel et médias

Voy. v^o « Propriété intellectuelle » (« Droit d'auteur - Notion de "propres moyens" »).

**Communications
électroniques**

Voy. v^o « Coopération en matière civile et commerciale » (« Violation du droit des marques - Site internet - Lieu du fait dommageable »).

Concurrence**Abus de position dominante -
Marché des appareils de collecte
des emballages de boisson usagés**

La Cour a confirmé une décision du Tribunal qui avait rejeté le pourvoi introduit contre une décision de la Commission ayant infligé une amende de 24 millions EUR à des entreprises actives dans le marché des appareils de collecte des emballages de boisson usagés pour avoir mis en œuvre une stratégie d'exclusion sur plusieurs marchés nationaux au moyen d'accords d'exclusivité, d'engagements quantitatifs individualisés et de régimes de rabais rétroactifs individualisés (C.J., 19 avril 2012, *Tomra c. Commission*, C-549/10 P).

**Entente dans le secteur des raccords en
cuivre - Imputabilité du comportement
infractionnel à la société mère**

Lorsqu'une société conteste une décision de la Commission en matière d'entente, il appartient au seul Tribunal d'examiner et d'apprécier les faits susceptibles de démontrer l'existence de comportements anticoncurrentiels. La Cour n'est nullement compétente pour exercer un contrôle sur la qualification juridique de ces faits et les conséquences de droit qui en ont été tirées par le Tribunal. Concernant la présomption d'imputabilité à la société mère du comportement anticoncurrentiel d'une filiale dont elle détient la quasi-totalité du capital, le fait qu'il soit difficile d'apporter la preuve nécessaire pour renverser cette présomption n'implique pas, en soi, que celle-ci soit irréfutable (C.J., *Legrif Industries c. Commission* et *Comap c. Commission*, C-289/11 P et C-290/11 P).

**Consommateurs,
alimentation et santé****Jus de fruits**

La directive 2012/12/UE du Parlement européen et du Conseil du 19 avril 2012 modifie la directive 2001/112/CE du Conseil relative aux jus de fruits et à certains produits similaires destinés à l'alimentation humaine. Les États membres doivent s'y conformer pour le 28 octobre 2013 au plus tard. Les produits qui sont mis sur le marché ou étiquetés avant le 28 octobre 2013 conformément à la directive 2001/112/CE peuvent continuer à être commercialisés jus-

qu'au 28 avril 2015. La directive est entrée en vigueur le 27 avril 2012 (J.O. L 115, 27 avril 2012, p. 1).

Droit social**Droit à un congé annuel payé**

Tout travailleur, tant du secteur privé que public, doit bénéficier d'un congé annuel payé d'au moins quatre semaines. En cas de fin de la relation de travail, cette durée minimale peut être remplacée par une indemnité financière. Le départ à la retraite s'apparentant à la fin de la relation de travail, un fonctionnaire partant à la retraite a le droit à une indemnité financière pour congé annuel payé non pris en raison du fait qu'il n'a pas exercé ses fonctions pour cause de maladie. En outre, la directive s'oppose à une disposition nationale limitant, par une période de report de neuf mois à l'expiration de laquelle le droit au congé annuel payé s'éteint, le droit d'un fonctionnaire partant à la retraite de cumuler les indemnités pour congé annuel payé non pris en raison d'une incapacité de travail. La période de report doit dépasser substantiellement la durée de la période de référence pour laquelle elle est accordée (C.J., 3 mai 2012, *Neidel*, C-337/10).

**Prescriptions minimales de sécurité
et de santé relatives à l'exposition
des travailleurs aux risques dus
aux agents physiques**

La directive 2012/11/UE du Parlement européen et du Conseil du 19 avril 2012 modifiant la directive 2004/40/CE concernant les prescriptions minimales de sécurité et de santé relatives à l'exposition des travailleurs aux risques dus aux agents physiques (champs électromagnétiques) a changé la date mentionnée à l'article 13, § 1^{er}, de la directive 2004/40/CE. La date du « 30 avril 2012 » est remplacée par la date du « 31 octobre 2013 ». La directive est entrée en vigueur le 24 avril 2012 (J.O. L 110, 24 avril 2012, p. 1).

Voy. aussi v^o « Égalité de traitement » (« Embauche - Accès d'un candidat malheureux à l'information précisant si l'employeur a engagé un autre candidat »).

Égalité de traitement**Embauche - Accès d'un candidat
malheureux à l'information précisant si
l'employeur a engagé un autre candidat**

Le droit de l'Union ne prévoit pas le droit, pour un travailleur alléguant de façon plausible qu'il remplit les conditions énoncées dans l'avis de recrutement et dont la candidature n'a pas été retenue, d'accéder à l'information précisant si l'employeur, à l'issue de la procédure de recrutement, a embauché un autre candidat. Toutefois, il ne saurait être exclu qu'un refus de tout accès à l'information de la part d'une partie défenderesse peut constituer l'un des éléments à prendre en compte dans le cadre de l'établissement des faits qui permettent de présumer