

Chronique de droit fiscal communautaire

(1^{er} mars 2005 - 28 février 2006)

La présente contribution couvre les principaux développements législatifs et jurisprudentiels du droit fiscal communautaire intervenus pendant la période allant de mars 2005 à février 2006. Toute sélection étant arbitraire, le lecteur nous excusera des omissions résultant des choix opérés (1). Cette chronique est divisée en cinq parties thématiques. La première concerne la fiscalité des entreprises, les acteurs les plus concernés par l'établissement progressif d'un marché européen intégré. La deuxième partie a trait à l'imposition des particuliers. Une partie spéciale est consacrée aux développements récents en matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt « européen » par excellence. La quatrième partie concerne l'application des principes généraux du droit communautaire à la matière fiscale. Enfin, la dernière partie fait le point sur la coopération administrative entre Etats membres en matière fiscale, un secteur moins connu que les précédents, mais porteur d'importantes implications pratiques, tant pour l'administration que pour les contribuables.

1

Fiscalité des sociétés
et de leurs actionnaires

Selon une récente communication de la Commission de politique fiscale générale (2), nombreux restent encore les obstacles à l'établissement d'un marché unique résultant de la coexistence de vingt-cinq systèmes fiscaux nationaux souverains. Dans le but de mettre en œuvre les engagements pris en 2000 lors du sommet de Lisbonne, la Commission a proposé une série de mesures visant à supprimer ces entraves. De cette manière, il serait possible aux entreprises « de faire des choix économiques plus sains, fondés sur la productivité des facteurs et moins faussés par l'influence de certains coûts supplémentaires » (3). Ces mesures proposées concernent principalement l'imposition des sociétés. Ceci confirme l'actuelle stratégie de la Commission, centrée principalement sur la fiscalité directe, bien que ni les Traités existants, ni même le projet de Constitution européenne (4) n'aient confié de compé-

tence aux institutions communautaires dans ce domaine. Comme nous le verrons, ce choix est — du moins partiellement — dicté par l'évolution de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice.

A. — Opérations transfrontières
des groupes de sociétés

Le projet le plus ambitieux proposé dans la Communication de 2005 est certainement l'établissement d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (« A.C.C.I.S. »). La Commission entend soumettre une proposition d'ici 2008 (5). Ce projet d'harmonisation se limite à la base imposable, sans viser les taux d'imposition, ni même proposer des taux minimaux comme en matière de T.V.A. Si une telle mesure répond aux attentes des entreprises, elle provoque de vives réticences auprès de certains Etats membres, car elle ne semble aucunement garantir la stabilisation de leurs recettes fiscales, leur préoccupation majeure dans un contexte de faible croissance économique. Cette opposition de certains Etats membres permet d'expliquer en partie la raison pour laquelle la Commission envisage de tester une autre solution. Dans une autre communication (6), plus spécifique, la Commission prévoit l'application expérimentale du système d'imposition selon les règles de l'Etat de résidence. Ce projet, consistant dans l'application aux filiales et succursales établies dans d'autres Etats membres des règles d'imposition de l'Etat de résidence de la société mère serait appliqué aux seules P.M.E. pour une période de cinq ans et sur une base volontaire, tant pour les P.M.E. que pour les Etats membres.

L'annonce de cette ambitieuse « révolution fiscale communautaire », où *de facto* le centre de direction et de conception de la politique fiscale serait déplacé des Etats membres à la Communauté, ne signifie pas que la Commission renonce à son ancienne stratégie, consistant à régler par des mesures ciblées, des problèmes fiscaux spécifiques liés à la réalisation d'opéra-

cette nouveauté n'a cependant pas été acceptée par la Conférence intergouvernementale, et a donc disparu du Traité soumis à ratification aux vingt-cinq Etats membres.

(5) Voy. Communication du 5 avril 2006 de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au comité économique et social européen « Mise en œuvre du programme communautaire de Lisbonne : avancement des travaux et programme futur pour une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (A.C.C.I.S.) », COM(2006) 157 final.

(6) Communication du 23 décembre 2005 de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au comité économique et social européen, « Lutte contre les obstacles liés à la fiscalité des sociétés qui affectent les petites et moyennes entreprises dans le marché intérieur - Description d'un éventuel système pilote d'imposition selon les règles de l'Etat de résidence », COM (2005) 702.

tions économiques intragroupes de nature transnationale.

En ce qui concerne les réorganisations de sociétés, la directive 2005/19/CE, adoptée par le Conseil en février 2005, étend et actualise la directive 90/434/CEE, qui règle le report de l'imposition dans le cas des fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions entre sociétés d'Etats membres différents (7).

Un autre obstacle auquel sont confrontés les groupes de sociétés qui opèrent dans plusieurs Etats membres est le traitement fiscal des prix de transfert entre entreprises associées. Pour rendre effective l'application de la Convention de 1990, un forum sur les prix de transfert a été créé en 2002. A la suite du premier rapport de ce Forum, un code de conduite a été adopté par le Conseil en 2004 (8). Le second rapport du Forum, rendu en mai 2005, a également été suivi d'effets : la Commission a proposé en novembre 2005 un second code de conduite, relatif à la documentation exigée des entreprises associées quant à la méthode de fixation des prix de transfert utilisée pour leurs transactions intragroupe transfrontières (9). Le Forum concentre désormais ses travaux sur les procédures alternatives de résolution des différends.

Cependant, la question qui a été au cœur de l'actualité fiscale communautaire durant la période commentée est celle de la compensation transfrontière des pertes. Les régimes nationaux de la plupart des Etats membres traitent en effet différemment les pertes étrangères subies par une société résidente, selon que ces pertes sont imputables à un établissement stable sans personnalité juridique ou à une société filiale juridiquement distincte : la compensation n'est généralement admise que dans la première hypothèse.

(7) Voy. à ce sujet l'excellente étude de Philippe Malherbe, « Le régime fiscal communautaire des réorganisations de sociétés », parue dans le n° 123/2005 de cette revue.

(8) Communication de la Commission du 23 avril 2004, concernant (...) une proposition de code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage (90/436/EEC du 23 juillet 1990), COM (2004) 297, adoptée par le Conseil le 7 décembre 2004. Le Conseil a aussi adopté en 2005 une Convention visant à étendre le champ d'application de la convention d'arbitrage aux nouveaux Etats membre : J.O., C160, 30 juin 2005, pp. 1-22.

(9) Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au comité économique et social du 7 novembre 2005 concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'U.E. sur les prix de transfert dans le domaine de la documentation en matière de prix de transfert pour les entreprises associées dans l'U.E., COM (2005) 543. Il est intéressant de voir comment la Commission recourt à des instruments de *soft law*, pour recueillir l'adhésion à la fois des Etats membres, en donnant l'impression de ne pas empiéter sur leur souveraineté fiscale, et des acteurs économiques, en organisant des procédures de consultation.

(1) En ce qui concerne les aspects fiscaux de la problématique des aides d'Etats et de la libre circulation des marchandises (taxes d'effet équivalent), nous renvoyons aux chroniques respectives de M. Dony et de J.-P. Keppenne dans cette même revue.

(2) Communication du 25 octobre 2005 de la Commission au Conseil et au Parlement européen « La contribution des politiques fiscale et douanière à la stratégie de Lisbonne », COM (2005) 532 fin.

(3) Communication octobre 2005, p. 5.

(4) La Convention avait prévu dans son projet de Constitution (art. III-63), une compétence communautaire spécifique en matière d'impôt des sociétés :

Cette distorsion est connue de longue date : la Commission a déjà présenté en 1990 une proposition de directive en la matière, aujourd'hui retirée. Elle est cependant ée réinsérée dans l'agenda communautaire à la suite de la — déjà célèbre — affaire *Marks and Spencer*, tranché par la Cour le 13 décembre 2005 (10).

Marks and Spencer (ci après M&S), un des plus grands groupes de distribution du Royaume-Uni, crée durant les années 1990 des filiales en Belgique, Allemagne et France. En 2001, le groupe prend la décision de cesser ses activités sur le continent, en raison des pertes importantes enregistrées par les filiales étrangères. M&S se voit refuser par les autorités fiscales britanniques un dégrèvement fiscal de groupe pour des pertes subies par ses filiales belge, allemande et française, bien que la législation britannique permette une compensation des bénéfices et des pertes au sein d'un groupe de sociétés résidentes au Royaume-Uni et qui y exercent une activité économique.

A la suite d'un recours juridictionnel introduit par M & S, la question de la compatibilité communautaire de la législation britannique est posée par la High Court of Justice à la Cour de justice. Celle-ci admet que la législation britannique constitue une restriction à la liberté d'établissement (article 43 CE) : en effet, cette différence de traitement fiscal entre groupes de sociétés résidents et transnationaux dissuade les sociétés résidentes de créer des filiales dans d'autres Etats membres. La Cour, ensuite, examine si les « objectifs légitimes relevant de raisons impérieuses d'intérêt général » invoqués par le Royaume-Uni et d'autres Etats membres intervenants permettent de justifier cette restriction. Ces raisons sont l'équilibre de la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats membres par le traitement symétrique des bénéfices et des pertes au sein d'un même système fiscal, le risque de double déduction des pertes dans l'Etat membre de la société mère et dans celui de la filiale, et le risque d'évasion fiscale résultant de la planification du transfert de pertes et de l'optimisation de leur emploi. Ces justifications sont acceptées par la Cour, ce qui lui fait dire qu'un tel régime différencié est, en principe, compatible avec le droit communautaire.

Néanmoins, dans le cas d'espèce objet de la question préjudicielle, la Cour estime que la réglementation britannique viole le principe de proportionnalité (11), allant « au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis ». En effet, dans l'affaire soumise à la Cour, les risques sous-tendant les objectifs précités viennent à disparaître. Vu qu'il s'agit d'une situation où les pertes subies par la filiale étrangère n'ont pas été ni ne pourront être prises en compte dans l'Etat de résidence de celle-ci, il incombe à l'Etat de résidence de la société mère de permettre à cette dernière de les déduire de son bénéfice imposable.

Cet arrêt semble partiellement déroger au principe de la neutralité fiscale entre les for-

mes juridiques d'établissement (filiales ou succursales) de sociétés résidant dans d'autres Etats membres, consacré par la Cour dans plusieurs arrêts (12). Cette dérogation apparente est cependant pleinement justifiée par le contexte de l'affaire M & S : au regard de la possibilité de déduction des pertes, filiales et succursales étrangères ne sont pas dans des situations objectivement comparables. Il ne faut donc pas y voir un revirement de jurisprudence. Un autre arrêt en matière de liberté d'établissement, l'arrêt *C.L.T.-U.F.A.* (13), rendu postérieurement à M & S, semble confirmer cette continuité (14). Il sanctionne une discrimination résultant de l'application d'un taux d'imposition sur les bénéfices des filiales étrangères supérieur à celui appliqué aux filiales établies dans d'autres Etats membres qui transfèrent intégralement leur bénéfices à leur société mère, c'est-à-dire qui sont de ce point de vue dans une situation identique à celle d'une succursale.

Enfin, l'arrêt *Marks and Spencers* a donné l'occasion à la Commission d'annoncer pour 2006 une communication en matière de compensation transfrontière des pertes (15). Cette communication pourrait déboucher sur une nouvelle proposition de directive, après la tentative manquée de 1990, qui pourrait se révéler nécessaire en cas d'échec du projet de base commune consolidée de l'impôt des sociétés.

B. — Régime des actionnaires : imposition des dividendes, rachat d'action, droit d'apport

Outre le régime particulier des opérations économiques entre sociétés associées d'Etats membres différents, le droit communautaire connaît un autre terrain privilégié d'application : les opérations économiques entre les sociétés (résidentes dans un Etat membre) et leurs investisseurs et actionnaires (résidents d'autres Etats membres).

Concernant les taxes grevant les investissements, l'adoption de la directive d'harmonisation du droit d'apport remonte à 1969 (16).

(12) Voy. notamment, C.J.C.E., 29 avril 1999, aff. C-311/97, *Royal Bank of Scotland, Rec.*, p. I-02651 et 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Saint Gobain, Rec.*, p. I-06161.

(13) C.J.C.E., 23 février 2006, aff. C-253/03, *C.L.T.-U.F.A. s.a. c. Finanzamt Köln-West*, pas encore publié au *Recueil*.

(14) Voy. aussi C.J.C.E., 23 février 2006, aff. C-471/04, *Finanzamt Offenbach am Main-Land c. Keller Holding GmbH*, pas encore publié au *Recueil*, concernant la déductibilité des frais de participations dans des filiales indirectes établies dans un autre Etat.

(15) Communication octobre 2005, précitée, p. 9.

(16) Directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (*J.O. L* 249, p. 25), telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (*J.O. L* 156, p. 23, ci-après la « directive 69/335 »).

(17) Voy. récemment, C.J.C.E., 12 janvier 2006, aff. C- 494/03, *Senior Engineering Investments BV contre Staatssecretaris van Financiën*, pas encore publié au *Recueil*, où la Cour considère que la directive 69/335 s'oppose à ce « qu'un Etat membre impose, au titre du droit d'apport, une société de capitaux (société fille) à l'occasion d'une contribution

Considérant que ce prélèvement constitue un obstacle majeur à la création et au développement d'entreprises dans l'U.E. (17), la Commission entend proposer une refonte de cette directive dans le courant de l'année 2006. L'un des objectifs de cette proposition est la suppression pure et simple du droit d'apport (18), comme c'est déjà le cas dans la plupart des pays de l'U.E., dont, depuis cette année, la Belgique.

L'imposition des dividendes et des gains en capital ne fait pas contre pas l'objet d'une harmonisation (19). Les Etats membres restent donc compétents pour régler cette matière, le cas échéant, par le biais de conventions bilatérales. Ils sont cependant tenus de respecter les dispositions contenues dans les Traités et dans le droit dérivé. Dans l'affaire *Bouanich*, la Cour examine la compatibilité avec la libre circulation des capitaux (articles 56 et 58 CE) du régime suédois d'imposition des produits de cession dans le cadre du rachat d'actions par la société anonyme résidente émettrice. Ce régime traite différemment les actionnaires résidents et non-résidents. D'une part, le montant du rachat versé aux actionnaires résidents est imposé à titre de plus-value mobilière, avec droit à déduction des frais d'acquisition (20) et à un taux de 30%. D'autre part, les actionnaires non-résidents, dont la situation est régie à la fois par le droit interne et par le droit conventionnel, se voient imposer les produits de cession comme dividendes à un taux de 15%, mais ne sont pas autorisés à déduire les frais d'acquisition (21).

La Cour estime injustifiée dans tous les cas la différence de régime de déduction des frais d'acquisition et conclut sous cet aspect à une violation des articles 56 et 58 CE. En ce qui concerne l'application du droit international conventionnel, par contre, la Cour confie à la juridiction de renvoi la tâche de vérifier que l'application de la Convention franco-suédoise préventive de double impositions ne conduit pas à un traitement fiscal moins favorable pour les non-résidents que celui octroyé par le droit interne aux résidents (22).

versée par sa société mère (société grand-mère) à sa filiale (société petite-fille) ».

(18) Communication octobre 2005, précitée, p. 10.

(19) Sauf en ce qui concerne le régime fiscal du paiement transfrontière des dividendes intragroupes, objet de la directive « mère - fille » (90/435/CE).

(20) Les frais d'acquisition sont constitués par le prix de l'action à la date d'acquisition (valeur boursière ou prix d'émission), éventuellement augmenté des frais.

(21) En vertu de la Convention préventive franco-suédoise, les actionnaires résidents en France, comme Mme Bouanich, sont cependant autorisés à déduire la valeur nominale des actions rachetées. Cette même Convention, basée sur le modèle O.C.D.E., fixe par ailleurs à 15% le taux d'imposition maximal applicable par la Suède aux dividendes reçus de sociétés résidentes par les actionnaires non-résidents. L'application de cette Convention permet en outre d'expliquer le choix de la Suède — admis dans le commentaire à la convention modèle O.C.D.E. — de taxer dans cette hypothèse particulière ces produits comme dividendes dans le chef des actionnaires non-résidents : les plus-values ne sont en effet taxables que dans le pays de résidence de l'actionnaire.

(22) Cette approche casuistique est certes prudente, mais elle manque cependant de prévisibilité, et donc de sécurité juridique, quant aux développements futurs de la jurisprudence fiscale de la Cour.

C. — Taxation d'entreprises exerçant des activités économiques particulières : le secteur de télécommunications

Outre les principes de non-discrimination entre résidents et non résidents dans la jouissance des libertés économiques reconnues par le Traité CE, certaines dispositions du droit communautaire dérivé peuvent être invoquées par les contribuables afin de limiter ultérieurement la compétence fiscale des Etats membres.

Concernant les entreprises de télécommunications, une jurisprudence récente de la Cour (23) a donné une portée fiscale aux différentes directives de libéralisation de ce secteur. C'est par exemple sur la base de la directive 97/13/CE, relative à un cadre commun pour les autorisations générales et les licences individuelles dans le secteur des services de télécommunications aujourd'hui remplacée par la directive 2002/21/CE (24), qu'une contribution française obligatoire à la recherche et au développement, grevant les entreprises de télécommunications active sur le territoire français, a été déclarée incompatible avec le droit communautaire (25).

Dans le cadre d'une question préjudicielle portant sur la compatibilité de taxes communales belges sur les infrastructures de diffusion pour GSM (26) avec une autre directive « télécommunications » (n° 90/388 (27)), combinée à l'article 49 CE, la Cour a été amenée à se prononcer sur l'éventuelle interprétation fiscale de la notion de « restrictions », contenue à l'article 3*quater* de cette directive 90/388 (28). Ce n'est pas la première fois que la Cour traitait de ce type de question. Il convient en effet de rappeler l'arrêt *De Coster*, où a été déclarée incompatible avec le principe de la libre prestation de services une taxe communale belge por-

tant sur les antennes paraboliques (29). Dans l'affaire *Mobistar* cependant, la Cour juge que les conditions d'application de l'article 49 CE ne sont pas réunies (30). En effet, contrairement aux taxes sur les antennes paraboliques, les taxes sur les antennes et pylônes GSM « affectent de la même manière la prestation de services entre Etats membres et celle interne à un Etat membre ». Elles engendrent certes des coûts supplémentaires pour les opérateurs de téléphonie mobile, et par répercussion sur les consommateurs. Mais ces coûts grèvent indistinctement tant les communications nationales que celles avec les autres Etats membres. Ces taxes sont donc compatibles avec l'article 49 CE. Concernant l'article 3*quater* de la directive 90/388, la Cour limite son champ d'application aux seuls cas où les mesures fiscales en cause « favorisent, directement ou indirectement, les opérateurs disposant ou ayant disposé de droits spéciaux ou exclusifs au détriment des nouveaux opérateurs et affectent d'une façon appréciable la situation concurrentielle » (31), ces éléments devant être vérifiés par la juridiction de renvoi.

2

Fiscalité des particuliers

A. — Imposition des non-résidents et application des conventions préventives

Par les arrêts *D.* (32) et *Blanckaert* (33), la Cour de justice a — définitivement? — fixé les limites dans lesquelles les Etats membres sont tenus d'accorder aux non-résidents les avantages de nature fiscale qu'ils octroient à leurs résidents.

L'arrêt *D.* constitue certainement, avec l'arrêt *Marks and Spencer*, la décision la plus importante en matière de fiscalité directe rendue par la Cour durant la période couverte par cette chronique. Les faits sont relativement simples.

(29) C.J.C.E., 29 novembre 2001, C-17/00, *Rec.*, p. I-9445. La Cour a jugé que cette taxe avait « pour effet de rendre la prestation de services entre Etats membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un Etat membre », dès lors que la diffusion des chaînes nationales advenait principalement par câble, medium qui n'était pas soumis à une taxation analogue.

(30) Comme le rappelle la Cour, cet article « exige non seulement l'élimination de toute discrimination à l'encontre du prestataire de services établi dans un autre Etat membre en raison de sa nationalité, mais également la suppression de toute restriction même si cette restriction s'applique indistinctement aux prestataires nationaux et à ceux d'autres Etats membres, lorsqu'elle est de nature à prohiber ou à gêner davantage les activités du prestataire établi dans un autre Etat membre, où il fournit légalement des services analogues », voy. arrêt *Mobistar*, point 29.

(31) La Cour motive son interprétation eu égard au contexte d'adoption de la directive 90/388, à savoir la libéralisation progressive du secteur des télécommunications, et refuse une application de dispositions de cette directive en dehors de ce contexte particulier.

(32) C.J.C.E., 5 juillet 2005, aff. C-376/03, pas encore publié au *Recueil*.

(33) C.J.C.E., 8 septembre 2005, aff. C-512/03, pas encore publié au *Recueil*.

M. D., résidant en Allemagne, possède des biens immobiliers aux Pays-Bas, pour un montant équivalant à 10% de sa fortune, le reste étant situé en Allemagne. Les autorités fiscales néerlandaises lui appliquent l'impôt sur la fortune en vigueur aux moments des faits aux Pays-Bas. L'impôt est établi sans tenir compte d'un abattement que le régime néerlandais réserve aux résidents, sorte de minimum imposable, calculé de manière différente pour les célibataires et les couples mariés (34).

A la suite du recours de M. D., le juge de renvoi pose alors une double question à la Cour de justice sur la conformité de la réglementation néerlandaise au principe de libre circulation des capitaux. La première question concerne la différence de traitement entre résidents et non-résidents par rapport à l'octroi de l'abattement contesté. M. D. fait valoir que l'Allemagne n'ayant pas d'impôt sur la fortune, il incombe aux Pays-Bas de tenir compte de sa situation personnelle et familiale, et de lui octroyer le bénéfice de l'abattement. Cette argumentation douteuse est rejetée par la Cour, conformément à une jurisprudence bien établie. La différence de traitement entre résidents et non-résidents est justifiée « par le fait que l'intéressé ne détient qu'une partie non essentielle de sa fortune dans cet Etat et qu'il ne se trouve dès lors pas dans une situation comparable à celle des résidents ». La seconde question posée par la juridiction de renvoi a trait à la différence de traitement non pas entre résidents et non-résidents mais entre non-résidents d'Etats membres différents. En effet, des lors que la Convention belgo-néerlandaise préventive de double imposition contient une clause de non-discrimination, M. D. est placé dans une situation moins favorable non seulement que les résidents aux Pays-Bas, mais aussi que les résidents en Belgique (quelle que soit la part de leur fortune située aux Pays-Bas). La Cour justifie cette différence de traitement par le principe de réciprocité qui, en l'absence d'harmonisation communautaire en matière de lutte contre la double imposition, continue de gouverner les relations bilatérales entre les Etats membres (35). En répondant qu'une telle situation était constitutive d'une violation du Traité, la Cour aurait introduit dans le réseau des conventions bilatérales entre les Etats membres une clause jurisprudentielle de la nation la plus favorisée. Les conséquences d'une telle décision auraient dépassé de loin le champ fiscal, en provoquant le bouleversement du droit inter-

(34) Cet avantage fiscal est étendu aux non-résidents qui y sont assimilables, c'est-à-dire d'une part, ceux dont 90% du montant de leur fortune est situé aux Pays-Bas, et d'autre part, les résidents d'Etats ayant conclu une convention avec les Pays-Bas prévoyant une clause de non-discrimination sur la base de la résidence. M. D., non-résident ne rentre cependant dans aucune de ces deux catégories.

(35) Arrêt *D.*, point 61 : « Le fait que ces droits et obligations réciproques ne s'appliquent qu'à des personnes résidentes de l'un des deux Etats membres contractants est une conséquence inhérente aux conventions bilatérales préventives de la double imposition ». Ce cas d'espèce doit cependant être distingué des situations où la Cour a étendu le bénéfice d'une convention bilatérale entre un Etat membre et un Etat tiers à un ressortissant d'un autre Etat membre : voy. C.J.C.E., arrêt *Saint-Gobain*, précité, et, en matière de sécurité sociale, C.J.C.E., 15 janvier 2002, aff. C-55/00, *Elide Gottardo contre Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)*, *Rec.*, p. I-00413.

(23) C.J.C.E., 18 septembre 2003, affaires jointes C-292/01 et C-293/01, *Albacom et Infostrada et Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica, Ministero delle Comunicazioni, Rec.*, p. I-09449, concernant la directive 97/13/CE du Parlement européen et du Conseil, du 10 avril 1997, relative à un cadre commun pour les autorisations générales et les licences individuelles dans le secteur des services de télécommunications, *J.O.C.E.* L 117, p. 15.

(24) Directive 2002/21/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 mars 2002 relative à un cadre réglementaire commun pour les réseaux et services de communications électroniques (directive « cadre »), *J.O.C.E.* L 108, 24 avril 2002, p. 33.

(25) C.J.C.E., 16 juin 2005, aff. C-104/04, *Commission c. France*, pas encore publié au *Recueil*.

(26) C.J.C.E., 8 septembre 2005, aff. jointes C-544/03, *Mobistar s.a. c. Commune de Fléron*, et C-545/03, *Belgacom Mobile s.a. c. commune de Schaerbeek*, publié dans cette revue, n° 122.

(27) Directive 90/388/CEE de la Commission, du 28 juin 1990, relative à la concurrence dans les marchés des services de télécommunications, *J.O.* L 192 du 24 juillet 1990, p. 10. Cette directive a été remplacée par la directive 2002/77/CE de la Commission, du 16 septembre 2002, relative à la concurrence dans les marchés des réseaux et des services de communications électroniques, *J.O.C.E.* L 249, p. 21.

(28) L'article 3*quater* de cette directive prévoit en effet que « les Etats membres assurent la levée de toutes les restrictions imposées aux opérateurs de systèmes de communication mobiles et personnelles en ce qui concerne la création de leur propre réseau, l'utilisation d'infrastructures tierces et le partage d'infrastructures (...) ».

national conventionnel des Etats membres, et causant une modification profonde de celui-ci. L'arrêt *Blanckaert* est de portée plus limitée. Il présente néanmoins des aspects intéressants, spécialement sous le rapport des relations qu'entretiennent droit fiscal et droit de la sécurité sociale dans le contexte communautaire. M. Blanckaert, ressortissant belge résidant en Belgique, est propriétaire d'une maison aux Pays-Bas, de laquelle il tire certains revenus, imposables en droit fiscal néerlandais comme revenus « de l'épargne et des placements ». Il s'agit des seuls revenus imposables qu'il perçoit aux Pays-Bas, ces derniers constituant moins de 90% de ses revenus totaux. Ne travaillant ni ne résidant aux Pays-Bas, il n'y est pas affilié au régime de sécurité sociale. A la suite de l'établissement de l'avis d'imposition par les autorités néerlandaises, M. Blanckaert conteste le fait que celles-ci ne lui ait pas accordé une réduction d'impôt particulière, octroyée aux seuls affiliés au régime de sécurité sociale néerlandaise (36). Dès lors que la plupart des affiliés au régime de sécurité sociale néerlandais sont des résidents, et inversement que la plupart des non-affiliés sont des non-résidents, la Cour estime que cette situation pourrait dissuader les non-résidents d'effectuer des investissements immobiliers aux Pays-Bas, constituant par la même une restriction à la libre circulation des capitaux entre Etats membres (articles 56 et 58 CE). Néanmoins, selon la jurisprudence constante de la Cour (37), cette restriction n'est discriminatoire que si résidents et non-résidents se trouvent dans une situation objectivement comparable. Ce qui n'est manifestement pas le cas. En effet, au regard de réductions d'impôts au titre des assurances sociales, assujettis et non assujettis à la sécurité sociale se trouvent, selon la Cour, dans des situations distinctes, justifiant la différence des régimes. La souveraineté des Etats membres en matière de sécurité sociale comprend le pouvoir de « déterminer le cercle des affiliés et le niveau des cotisations dues (...) ainsi que les réductions y afférentes » (38). C'est en vertu de la « logique interne » du régime néerlandais que le bénéfice des réductions est réservé aux seuls affiliés. Dès lors, M. Blanckaert n'étant pas assujéti à la sécurité sociale néerlandaise, ne peut se prévaloir de dispositions de droit communautaire pour réclamer le bénéfice de cet avantage.

B. — Impôt sur le revenu : déduction des pertes et charges d'origine étrangère

L'arrêt *Schempp* complète le tryptique des arrêts défavorables au contribuable, rendus

par la Cour en matière de fiscalité directe pendant la période considérée (39). Contrairement aux affaires *D.* et *Blankaert*, celle-ci porte sur l'imposition d'un résident. M. Schempp, ressortissant allemand résidant en Allemagne, verse à son ex-épouse, résidant en Autriche, une pension alimentaire. En vertu du droit fiscal allemand, les pensions alimentaires versées à un créancier résidant en Allemagne sont déductibles dans le chef du débiteur de celle-ci. M. Schempp demande alors le bénéfice de la déduction pour la pension qu'il verse en Autriche. Les autorités fiscales allemandes le lui refusent, dès lors que la déductibilité d'une pension étrangère est soumise à la preuve que celle-ci a été imposée dans l'Etat où elle a été versée. L'Autriche n'imposant pas ce type de revenu, M. Schempp est alors dans l'impossibilité d'apporter cette preuve.

A la suite du recours de M. Schempp, la juridiction de renvoi pose à la Cour la question de la compatibilité d'un tel régime, non pas avec une des quatre libertés de circulation, les cas d'espèce ne se configurant pas comme un problème de libre circulation des travailleurs, des entreprises, des capitaux ou des services, mais avec le principe général et subsidiaire de non-discrimination de l'article 12 CE, ainsi qu'avec le droit de circulation et de séjour des personnes dans l'U.E., sanctionné par l'article 18 CE. Concernant l'application de l'article 12 CE, la Cour examine si les situations d'un débiteur selon que le créancier alimentaire est résident ou non-résident, sont comparables. Selon la Cour, il n'y a pas de comparaison possible, vu la différence des systèmes fiscaux autrichien et allemand. En effet, le premier prévoit la non-imposabilité des pensions alimentaires, tandis que le second prévoit l'inverse (40). L'application de l'article 18 CE au cas d'espèce est également refusée par la Cour, sur la base de sa jurisprudence antérieure en matière de fiscalité indirecte (41).

Il existe cependant des situations dans lesquelles le droit communautaire enjoint à l'Etat de résidence de prendre en compte cer-

taines dépenses effectuées à l'étranger. Il s'agit de situations qui présentent un élément de discrimination injustifiée. L'arrêt *Ritter* en offre une illustration (42). Les époux Ritter-Coulais, ressortissants allemands, sont résidents en France. Travaillant tous deux en Allemagne, ils sont assujettis de manière illimitée à l'impôt sur le revenu allemand. Ils demandent la prise en compte de pertes de revenus locatifs liés à une habitation située en France, du fait qu'ils l'ont occupée pour leurs besoins propres d'habitation. L'administration fiscale allemande leur refuse cette déduction. Le Finanzgericht donne raison à l'administration, se basant notamment sur le fait que cette déduction n'est pas non plus accordée aux résidents. En appel de cette décision, le Bundesfinanzhof pose à la Cour les questions préjudicielles sur la compatibilité de cette situation avec la libre circulation des capitaux (56 CE) et avec la liberté d'établissement (43 CE). La Cour requalifie ces questions en examinant la réglementation allemande sur la base de la libre circulation des travailleurs (article 39 CE) (43). Elle conclut à l'incompatibilité communautaire de celle-ci en deux temps. Tout d'abord, elle constate qu'une telle mesure entraîne une différence de traitement, car elle défavorise indirectement les non-résidents, vu que ces derniers « sont plus souvent propriétaires d'une maison située en dehors du territoire allemand que les résidents ». Ensuite, la Cour considère qu'une telle différence n'est pas justifiée par la cohérence du système fiscal allemand. Ce dernier en effet prenant en compte positivement à des fins fiscales les revenus locatifs d'une maison d'habitation située dans un autre Etat membre, aucune exigence de cohérence ne permet d'admettre une absence de prise en compte de ces mêmes revenus, lorsqu'ils sont négatifs.

C. — Mobilité des personnes dans l'U.E. et autres impôts non harmonisés

L'impôt sur le revenu est certainement le prélèvement non harmonisé qui fait le plus régulièrement l'objet d'arrêts de la Cour. Cependant, comme nous l'avons déjà mis en évidence dans nos précédentes chroniques, le champ d'application potentiel du droit communautaire s'étend à tous les types d'impositions en vigueur dans les Etats membres.

Dans le prolongement de l'arrêt *Barbier* (44), il convient de mentionner, en matière de droits de succession, l'arrêt *van Hilten-van der Heijden*, dans lequel la Cour valide une mesure anti-abus, semblable à celle appliquée *mutatis mutandis* en Belgique entre les différentes Régions (45). Cette mesure prévoit que la succession d'un ressortissant d'un Etat membre, décédé dans les dix années du transfert de son domicile dans un autre Etat, est réputée, pour l'application des droits de succession, avoir eu

(36) Ce n'est que lorsque le montant des réductions de cotisations de sécurité sociale auquel a droit l'affilié est supérieur aux cotisations dues, par exemple parce que ce dernier perçoit des revenus qui ne donnent pas lieu au paiement de celles-ci, que le montant de l'impôt sur le revenu est diminué de la différence. Voy. pour la description du mécanisme, les conclusions de l'avocat général Stix-Hackl du 12 mai 2005 dans l'affaire C-512/03, précitée, point 5 à 15.

(37) Voy. notamment C.J.C.E., 14 février 1995, aff. C-279/93, *Schumacker*, *Rec.*, p. I-225; C.J.C.E., 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Verkooijen*, *Rec.*, p. I-4071; C.J.C.E., 7 septembre 2004, aff. C-319/02, *Maninnen*, *Rec.*, p. I-7477.

(38) Arrêt *Blanckaert*, précité, point 49.

(39) C.J.C.E., 12 juillet 2005, aff. C-403/03, pas encore publié au *Recueil*. Comp. C.J.C.E., 29 avril 2004, aff. C-224/02, *Pusa*, *Rec.*, p. I-5763.

(40) Il semble s'agir d'une application, élargie et donc déguisée, du concept de cohérence du système fiscal (arrêts *Bachmann* et *Commission c. Belgique* : C.J.C.E., 28 janvier 1992, aff. C-204/90. *Rec.*, p. I-00249, et C-300/90, *Rec.*, p. I-305) : en Allemagne, la déductibilité de la pension alimentaire dans le chef du créancier est liée à l'imposabilité de celle-ci dans le chef du débiteur. L'absence d'imposabilité en Autriche d'une telle pension est un élément de nature à justifier la législation allemande. Le fait, invoqué par M. Schempp, que sa femme déclare un revenu en Autriche, inférieur au minimum imposable allemand, n'est pas de nature, selon la Cour, à infirmer son jugement.

(41) C.J.C.E., 15 juillet 2004, *Lindfors*, *Rec.*, p. 7183 (voy. notre précédente chronique). Dès lors que « le Traité ne garantit pas à un citoyen de l'Union que le transfert de ses activités dans un Etat membre autre que celui dans lequel il résidait jusque-là est neutre en matière d'imposition », le même Traité ne s'applique pas *a fortiori* à une situation telle que celle en l'espèce au principal dans laquelle la personne concernée n'a pas exercé elle-même son droit de circulation, mais se prétend la victime d'une différence de traitement à la suite du transfert de la résidence de son ex-épouse dans un autre Etat membre » (arrêt *Schempp*, précité, points 45-46).

(42) C.J.C.E., 21 février 2006, aff. C-152/03, *H. et M. Ritter-Coulais c. Finanzamt Germersheim*, pas encore publié au *Recueil*.

(43) Une des raisons en est que certaines dispositions relatives à la libre circulation des capitaux contenues dans la directive 88/361/CEE, de mise en œuvre de l'article 56 CE (ancien 67 CE), n'étaient pas en vigueur au moment des faits (1987).

(44) C.J.C.E., 11 décembre 2003, aff. C-364/01, *Rec.*, p. I-15013.

(45) C.J.C.E., 23 février 2006, aff. C-513/03, pas encore publié au *Recueil*.

lieu dans l'Etat d'origine. La Cour confirme dans un premier temps que « les successions constituent des mouvements de capitaux ». Cependant, elle ne constate aucune restriction à la libre circulation de ceux-ci : une telle mesure, qui en outre prévoit « le dégrèvement des droits prélevés dans l'Etat où le défunt a transféré son domicile », n'a pas pour effet de dissuader résidents et non-résidents d'effecteur des investissements transnationaux (46). Certes, cette mesure contraste les éventuelles tentatives des contribuables d'échapper à l'impôt sur les successions d'un Etat en transférant leur domicile dans un autre Etat. Toutefois, les Etats membres restent pleinement compétents en ce qui concerne les impôts non harmonisés. Dès lors que « le simple transfert de domicile d'un Etat vers un autre ne relève pas de l'article [56] du Traité », il n'y a pas lieu d'empiéter sur cette compétence souveraine.

Pour la Cour, la compétence fiscale des Etats reste donc souveraine, à moins que l'imposition n'ait fait l'objet d'une harmonisation communautaire ou que soient enfreintes les règles du Traité, principalement les libertés de circulation. Certaines entraves fiscales aux libertés de circulation dans l'U.E. ne peuvent cependant être levées par une application jurisprudentielle des règles existantes. C'est le cas en matière de taxation des véhicules automobiles particuliers (47), domaine dans lequel la Commission a proposé une directive d'harmonisation en 2005 (48). Cette proposition de directive a un double objectif. Le premier consiste à réduire les obstacles à la libre circulation des personnes et des biens dans l'U.E. Le second objectif relève d'un tout autre secteur : la proposition de directive vise aussi à mettre en œuvre la stratégie communautaire visant à réduire les émissions de CO₂ des voitures particulières (49).

3

Taxe sur la valeur ajoutée

L'harmonisation communautaire de la T.V.A. s'est, par contre, déjà traduite dans de nom-

(46) La Cour en outre prend en compte le fait que « la réglementation en cause au principal est conforme aux commentaires du modèle de convention de double imposition concernant les successions et les donations » (arrêt *van Hilten-van der Heijden*, point 48).

(47) Concernant la taxation des véhicules, la Cour a adopté une interprétation assez restrictive des règles communautaires — potentiellement — applicables à cette matière, contenues dans les directives concernant l'importation définitive de biens personnels dans l'U.E. Pour un exemple, C.J.C.E., 16 juin 2005, aff. C-138/04, *Commission c. Danemark*, pas encore publié au *Recueil*.

(48) Proposition de directive du Conseil du 5 juillet 2005 concernant les taxes sur les voitures particulières, COM(2005) 261 final.

(49) Les mesures proposées consistent, d'une part, en une harmonisation de certains prélèvements perçus par les Etats membres sur les véhicules automobiles, et, d'autre part, en une coordination de ceux-ci, par l'instauration d'un système de remboursement d'impositions acquittées dans un autre Etat membre. La proposition prévoit notamment la suppression progressive de la taxe d'immatriculation.

breux textes normatifs. En particulier, la sixième directive peut être considérée comme un véritable Code européen de la T.V.A. dont l'interprétation est confiée à la Cour de justice. Il convient de rappeler que, contrairement à ce que la structure de cette chronique pourrait laisser penser, la majeure partie de la jurisprudence fiscale communautaire concerne cet impôt (50). Dès à présent, nous signalons que la réglementation communautaire s'est enrichie d'un nouvel instrument. Le 17 octobre 2005, le Conseil a en effet adopté le premier règlement en la matière, portant des mesures d'exécutions de la sixième directive (51). Il contient des précisions importantes sur des points qui, malgré l'apport de la Cour, étaient restés incomplets ou incertains.

A. — Champ d'application et opérations imposables

La sixième directive ne comprend — étrangement — aucune définition de la taxe sur la valeur ajoutée. C'est la Cour de justice qui a fixé les caractéristiques essentielles de la T.V.A., dans le cadre de l'application de l'article 33 de la sixième directive, portant interdiction aux Etats membres d'instituer des taxes « ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaire ». Cette jurisprudence est actuellement au cœur de la — déjà célèbre — affaire concernant la compatibilité de l'impôt régional sur les activités productives (I.R.A.P.) en Italie, pendante devant la Cour, et au sujet de laquelle deux avocats généraux différents se sont déjà exprimés (52).

La taxe sur la valeur ajoutée est due pour les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujéti agissant en tant que tel (article 2, point 1, de la sixième directive T.V.A.) (53). Concernant la définition des opérations imposables, le règlement 1777/2005 apporte des importantes précisions quant à la notion de « services des intermédiaires » (54), ainsi que de « services

(50) Pour la période couverte, on compte trente arrêts de la Cour relatifs à la T.V.A. sur environ cinquante-cinq décisions fiscales.

(51) Règlement (CE) n° 1777/2005 du Conseil du 17 octobre 2005 portant mesures d'exécution de la directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.C.E.* L 288, 29 octobre 2005, p. 1. Ce règlement considère, à l'article 2, comme assujéti le « groupement européen d'intérêt économique (G.E.I.E.) constitué conformément au règlement (CEE) n° 2137/85, qui effectue à titre onéreux des livraisons de biens ou des prestations de services en faveur de ses membres ou de tiers ».

(52) Affaire C-475/03, conclusions de l'avocat général Jacobs du 17 mars 2005 et de l'avocat général Stix-Hackl du 14 mars 2006.

(53) Est considéré comme assujéti quiconque accomplit, d'une façon indépendante l'une des activités économiques visées par cette même directive, c'est-à-dire « toutes les activités de producteur, de commerçant, ou de prestataires de services et notamment les opérations comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence » (article 4, § 2 de la sixième directive T.V.A.).

(54) Règlement 1777/2005, précité, article 9 : cette notion concerne aussi bien « des prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour compte du preneur de la prestation entremise que des prestations de services effectuées

fournis par voie électronique » (55). Ceux-ci sont définis comme des « services fournis sur l'Internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information » (56).

Dans ce même secteur des nouvelles technologies, la frontière entre livraison de bien et prestation de services est parfois difficile à établir. La Cour, saisie d'une question préjudicielle à ce propos, a considéré que la fourniture d'un logiciel standard enregistré sur un support, et le service consistant dans l'adaptation subséquente de ce logiciel aux besoins spécifiques de cet acquéreur, constituait une prestation unique, même en cas de paiement de prix distincts. Cette prestation doit en outre être qualifiée de prestation de services, « lorsqu'il apparaît que l'adaptation en cause n'est ni mineure ni accessoire, mais qu'elle revêt au contraire un caractère prédominant » (57).

B. — La localisation des opérations imposables

Dans un système fiscal harmonisé, où cependant les Etats membres gardent l'ensemble de leurs prérogatives quant aux recettes que la T.V.A. engendre, la question de la localisation des opérations imposables, et donc du lieu d'imposition, acquiert une dimension fondamentale, tant pour le Trésor des Etats membres que pour les contribuables (58). L'on songe à des opérations accomplies par ou à bord de moyens de transport se déplaçant entre plusieurs Etats (59), des opérations portant sur des biens ou des services immatériels, ou encore des opérations complexes constituées par

par les intermédiaires qui agissent au nom et pour compte du prestataire de la prestation entremise ». Voy. aussi, sur cette notion, C.J.C.E., 27 mai 2004, aff. C-68/03, *Lipjes*, Rec., p. I-5879.

(55) Le règlement qualifie en outre de prestations de services certaines opérations dont la nature était incertaine. Il s'agit de la vente d'une option (article 3), et de l'assemblage de pièces fournies par le client (article 4).

(56) Règlement 1777/2005, précité, article 11. Le paragraphe 2 de cet article, ainsi que l'annexe I du règlement, énumèrent de manière ni définitive ni exhaustive une série de services visées par cette définition, tels que la construction de site Internet, la fourniture et la mise à jour de logiciels, les services de marché en ligne, tandis que l'article 12 exclut expressément certains services et livraisons de biens de cette notion, tels la fourniture d'accès à Internet, les services de vidéo et téléphonie via internet, ou encore les services d'enseignements à distance.

(57) C.J.C.E., 27 octobre 2005, aff. C-41/04, *Levob Verzekerings BV*, pas encore publié au *Recueil*.

(58) Voy. pour un exemple de tentative de contournement des règles de localisation de la part d'un opérateur économique, C.J.C.E., 12 mai 2005, aff. C-452/03, *RAL*, pas encore publié au *Recueil* (délocalisation d'une société exploitant des machines à sous au Royaume-Uni vers les îles Anglo-Normandes afin d'éviter le paiement de la T.V.A. sur ces activités).

(59) Voy. C.J.C.E., 15 septembre 2005, aff. C-58/04, *Kohler*, pas encore publié au *Recueil* qui clarifie les notions de voyage intracommunautaire et d'escale dans un pays tiers. Voy. aussi l'article 21 du règlement 1777/2005 (compétence de l'Etat membre de destination du transport de biens).

un ensemble de livraisons de biens ou de prestations de services transnationaux.

Concernant les prestations de services, les critères de localisation, établis par l'article 9 de la sixième directive, sont d'une lecture difficile (60). Le principe est l'imposition au lieu d'établissement du fournisseur du service (article 9, 1). Ce critère coïncide la plupart du temps avec celui du lieu de consommation effective du service, conformément à la nature de la T.V.A. qui est une taxe sur la consommation. De nombreuses exceptions à ce principe sont énumérées à l'article 9, 2. Le règlement d'application de la sixième directive apporte d'importantes clarifications quant à la portée de ces exceptions. Nous avons déjà mentionné les services fournis par voie électronique, impossibles dans l'Etat de résidence de l'assujetti preneur, désormais précisément défini par un texte normatif. Le règlement vise en outre des prestations aussi diverses que l'organisation d'obsèques (article 4, lieu du prestataire), l'assemblage de biens fournis par le client, assimilables à des « travaux portant sur des biens meubles corporels », (article 5, lieu de l'exécution), les services de traduction (article 6, résidence du preneur), l'octroi de droits de retransmission de matchs de football à un assujetti par des organismes établis dans un pays tiers (article 7, *idem*), les services relatifs aux demande de remboursement de la T.V.A. (article 8, *idem*).

C. — Taux et exonérations

Les deux causes majeures de distorsion présentes dans le système commun harmonisé de la T.V.A. sont représentées, d'une part, par l'existence de nombreuses exonérations, obligatoires ou même optionnelles et, d'autre part, par la différence, parfois importante des taux, tant entre catégories de biens et de services qu'entre les Etats membres.

Concernant les taux, il convient de rappeler que les Etats membres peuvent fixer, outre un taux considéré « normal », d'un minimum de 15%, un ou deux taux réduits, d'un minimum de 5% pour des opérations imposables portant sur des biens ou des services énumérés à l'annexe H de la sixième directive (61). La détermination des autres catégories de biens et de services auxquelles s'appliquent les taux réduits doit faire l'objet d'une décision expresse du Conseil, leur application par les Etats membres étant, dans tous les cas, soumise au contrôle de la Cour de justice (62). Comme on

a pu le voir récemment, les taux réduits sont une question particulièrement sensible, et font souvent l'objet d'âpres discussions au sein du Conseil. A la suite d'une décision de février dernier, le bénéfice des taux réduits a été étendu aux livraisons de chauffage urbain, et la réduction pour les services à forte intensité de main-d'œuvre a été généralisée et prorogée jusqu'en 2010 (63).

Quant aux exonérations, contenues aux articles 13, 14 et 15, de la sixième directive, elles constituent des dérogations au principe de la neutralité du système de la T.V.A. Généralement, elle dispensent l'assujetti d'appliquer la taxe aux opérations qu'il effectue, mais elle l'empêchent également de déduire la taxe qu'il a dû acquitter en amont dans la proportion de ses opérations exonérées. Les types d'exonérations sans droit à déduction concernent principalement certaines opérations effectuées par des organismes de caractère social (article 13, A), les services bancaires et financiers (64), les opérations immobilières (65), ainsi que les opérations qui y sont étroitement liées (66). Sur la notion même d'« organismes de caractère social », la Cour a, dans l'arrêt *Kingscrest* (67), précisé que cette notion « n'exclut pas des entités privées poursuivant un but lucratif ». Ces dernières sont cependant exclues du bénéfice de l'exonération si l'Etat membre, faisant usage de la possibilité prévue à l'article 13, A, § 2, a, premier tiret, a expressément subordonné celle-ci à la condition de l'absence de but lucratif (68).

D. — Droit à déduction : étendue et modalité d'exercice

La T.V.A. se caractérise par la reconnaissance à l'assujetti d'un droit à déduction de la taxe qu'il a acquitté à ses fournisseurs. Ce droit à déduction n'existe cependant que « dans la mesure où les biens et les services sont utilisés

d'objets d'art importés sous le régime d'admission temporaire à la Commission des commissaires-priseurs).

(63) Directive 2006/18/CE du Conseil du 14 février 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne les taux réduits de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.C.E.* L 051, 22 février 2006, p. 12.

(64) Voy. C.J.C.E., 3 mars 2005, aff. C-472/03, *Arthur Andersen*, pas encore publié au *Recueil* : des activités de « back office », consistant à rendre des services, moyennant rémunération, à une entreprise d'assurances, ne constituent pas des prestations de services afférentes à des opérations d'assurance.

(65) Concernant la location de biens immeubles, la Cour a décidé que cette notion englobe la location d'emplacements prévus pour l'amarrage de bateaux sur l'eau, ainsi que d'emplacements pour l'entreposage de ces bateaux à terre dans l'aire portuaire. Voy. C.J.C.E., 3 mars 2005, C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, pas encore publié au *Recueil*.

(66) Sur cette notion, appliquée aux soins hospitaliers, C.J.C.E., 1^{er} décembre 2005, affaires jointes C-394/04 et C-395/04, *Ygeia*, pas encore publié au *Recueil*, et appliquée à la garde d'enfants : C.J.C.E., 9 février 2006, aff. C-415/04, *Stichting Kinderopvang Enschede*, pas encore publié au *Recueil*.

(67) C.J.C.E., 26 mai 2005, aff. C-498/03, *Kingscrest*, pas encore publié au *Recueil*.

(68) Voy., sur l'étendue du pouvoir laissé aux Etats membres dans la transposition des exonérations prévues par la sixième directive, notre étude « Le régime T.V.A. des soins de santé », *R.G.F.*, octobre 2005, pp. 16-22.

pour les besoins de ses opérations taxées » (article 17, 2, de la sixième directive).

Ce droit ne peut être étendu au-delà de cette limite : le Royaume-Uni a ainsi été sanctionné par la Cour pour avoir introduit un système autorisant l'employeur assujetti à déduire la T.V.A. acquittée sur le carburant utilisé par ses employés (non assujettis), sans que cette déduction soit limitée au seul carburant consommé durant les trajets effectués pour des besoins liés à l'activité de l'assujetti (69).

Les Etats membres ne peuvent non plus restreindre indûment ce droit à déduction. Par exemple, dans l'arrêt *Fini* (70), la Cour a considéré que le Danemark ne pouvait fixer de limite temporelle à l'exercice de ce droit. Elle a ainsi jugé « qu'une personne qui a cessé une activité commerciale, mais qui continue de payer le loyer et les charges afférents au local ayant servi pour cette activité, en raison du fait que le contrat de location contient une clause de non-résiliation, est considérée comme un assujetti au sens de cet article et peut déduire la T.V.A. sur les montants ainsi acquittés ». Ceci, « pour autant qu'il existe un lien direct et immédiat entre les paiements effectués et l'activité commerciale et que l'absence d'intention frauduleuse ou abusive est établie ». De la même manière, le droit à déduction ne peut être limité, même en partie, sous prétexte que l'achat de certains biens ou services en amont a été financé au moyen de subventions publiques. La Cour a ainsi condamné la France et l'Espagne pour avoir instauré un prorata de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée sur ces opérations, alors que les assujettis concernés n'effectuaient que des opérations taxées (71).

La déduction partielle de la T.V.A., calculée selon un prorata, n'est en effet admise que dans le cas où un opérateur économique effectue à la fois des opérations taxées et des opérations non taxées (article 17, 5, de la sixième directive). Un régime spécifique, dit de régularisation, est prévu pour les biens d'investissement. Dans le cas où un bien d'investissement est utilisé à des fins tant professionnelles que privées, la Cour a confirmé dans l'arrêt *Charles-Tijmens* la liberté de choix de l'assujetti (72). La Cour a enfin jugé, dans l'affaire *HE*, que le fait qu'un assujetti achète en communauté avec son conjoint, un immeuble qu'il affecte principalement à l'habitation et pour partie à une activité économique accessoire ne fait pas obstacle à l'exercice du droit à déduction. Celui-ci est cependant limité à « la quote-part que l'assujetti détient dans la copropriété dudit bien » (73).

(69) C.J.C.E., 10 mars 2005, aff. C-33/03, *Commission c. Royaume-Uni*, pas encore publié au *Recueil*.

(70) C.J.C.E., 3 mars 2005, aff. C-32/03, *I/S FINI c. SkatteMinisteriet*, pas encore publié au *Recueil*.

(71) C.J.C.E., 6 octobre 2005, aff. C-204/03, *Commission c. Espagne* et aff. C-243/03, *Commission c. France*, pas encore publié au *Recueil*.

(72) Ce dernier peut soit « affecter le bien en totalité au patrimoine de son entreprise », soit le « conserver en totalité dans son patrimoine privé », soit « ne l'intégrer dans son entreprise qu'à concurrence de l'utilisation professionnelle effective ». C.J.C.E., 14 juillet 2005, aff. C-434/03, *Charles et Charles-Tijmens*, point 23.

(73) C.J.C.E., 21 avril 2005, aff. C-25/03, pas encore publié au *Recueil*.

Principes généraux du droit communautaire : proportionnalité et lutte contre la fraude

L'existence du droit à déduction en faveur des assujettis ordinaire à la T.V.A. a pour conséquence de rendre dans certaines circonstances particulières, le soi-disant « bénéfice » des différentes exonérations prévues par la sixième directive comme une véritable charge financière. En effet, la plupart des exonérations suppriment le droit à déduction dans le chef de l'assujetti, et le contraignent donc à assumer la charge économique de la T.V.A. acquittée en amont, sans pouvoir la répercuter sur le consommateur.

Pour éviter ce type de désagréments, les opérateurs économiques effectuant des opérations exonérées recourent à des montages fiscaux particuliers. Ces opérations étant uniquement destinées à diminuer la charge fiscale, il arrive que les Etats membres introduisent dans leur législation des dispositions anti-abus, par exemple en refusant de reconnaître certaines opérations considérées fictives (74). Les mesures anti-abus introduites par les Etats membres sont soumises au contrôle de la Cour de justice, entre autres sur la base des principes généraux de proportionnalité et de confiance légitime (75).

La Cour a rendu durant la période considérée plusieurs arrêts importants au sujet de l'application du principe de proportionnalité à différents phénomènes de fraude ou d'abus. Elle y part du principe que « l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale » (76). En outre, les notions contenues dans la sixième directive, qui définissent les éléments de l'imposition, « ont toutes un caractère objectif et [...] s'appliquent indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées » (77) : la Cour en déduit que « la question de savoir si l'opération concernée est effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal est sans aucune pertinence pour déterminer si elle constitue une livraison de biens ou une prestation de services et une activité économique » (78). L'Etat membre ne peut donc qualifier ces opérations, ni refuser de reconnaître leur existence aux fins de l'ap-

plication de la T.V.A., sauf, dit la Cour, s'il se trouve devant « une pratique abusive » (79). L'existence d'une pratique abusive est soumise à l'appréciation de la juridiction nationale de renvoi, sur la base des éléments constitutifs dégagés par la Cour.

Dans l'arrêt *Optigen*, la Cour a appliqué les mêmes principes à un type de fraude bien connue en matière de T.V.A., à savoir la fraude carousel (80). En substance, elle a considéré qu'un Etat membre ne peut refuser le bénéfice du droit à déduction à un opérateur économique, au simple motif que dans la chaîne de livraisons dans laquelle s'inscrivent ces opérations, une autre opération, antérieure ou postérieure à celle réalisée par ce dernier, est entachée de fraude à la T.V.A. Cette conclusion est toutefois assortie de la condition de bonne foi, à savoir que l'opérateur soit dans une situation telle qu'il ne sache pas ou puisse savoir l'existence d'une fraude à la T.V.A.

Coopération administrative en matière fiscale

Outre les mesures anti-abus, il existe d'autres moyens pour combattre la fraude en matière fiscale, tels la coopération administrative. La mise en place d'un système harmonisé, malgré le maintien de la souveraineté fiscale des Etats membres, implique un renforcement de la coopération entre les autorités administratives nationales chargées de l'établissement et du recouvrement des impôts faisant l'objet de cette harmonisation. Les actes réglementant la co-

(79) C.J.C.E., 21 février 2006, aff. C-255/02, *Halifax*, pas encore publié au *Recueil*, point 73 : « la constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions », et point 75, « l'interdiction de pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux ».

(80) Arrêt *Optigen*, précité. Cette question revêt une importance particulière pour la Belgique. Une question préjudicielle a d'ailleurs été posée à la Cour de justice par la Cour de cassation belge : il s'agit des affaires jointes C-439/04 (*Kittel c. Belgique et Belgique c. Recolta recycling*), dans lesquelles l'avocat général Colomer a déjà rendu des conclusions le 14 mars 2006. Voy. à ce propos : B. Peeters, « Enkele beschouwingen bij de doorwerking in fiscalibus van de nietigheid van contracten wegens ongeoorloofde oorzaak in hoofde van één van de contractpartijen » et Fr. t'Kint, « Cause illicite et contrats synallagmatiques : le carousel T.V.A. », *Liberal amicorum Jacques Malherbe*, Bruylant, à paraître.

(81) Règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92, *J.O.C.E.* L 264, p. 1. Règlement (CE) n° 2073/2004 du Conseil du 16 novembre 2004 relatif à la coopération administrative dans le domaine des droits

opération administrative (81) bien qu'indiscutablement liés à l'harmonisation fiscale matérielle, suivent toutefois un régime partiellement distinct des actes mettant en œuvre cette dernière. Deux arrêts récents confirment cette situation, paradoxale sous bien des aspects.

L'arrêt *Commission c. Royaume-Uni* rendu en juillet 2005 (82), concerne l'applicabilité des dispositions relatives à la coopération administrative en matière de T.V.A. et de droits d'accises au territoire de Gibraltar. Gibraltar, en effet, est expressément exclu, dans l'acte d'adhésion du Royaume-Uni à la Communauté européenne, du champ d'application territorial des directives d'harmonisation fiscale. La Cour a cependant jugé que cette exclusion ne pouvait être interprétée comme englobant aussi les actes normatifs en matière de coopération administrative.

Cette conclusion aurait pu amener à croire que la Cour, après avoir dans ce contexte-là admis une différence de régime entre règles fiscales et substantielles et règles fiscales formelles, serait ultérieurement revenue sur sa jurisprudence restrictive concernant la possibilité d'adopter ce dernier type d'actes à la majorité qualifiée, sur la base de l'article 95 CE (83). Il n'en a rien été. Dans un arrêt *Commission c. Conseil* de janvier 2006 (84), la Cour maintient l'interprétation extensive du terme de « dispositions fiscales » contenu à l'article 95, 2, CE, excluant de cette manière que celui-ci soit utilisé pour adopter les règlements et directives de coopération administrative en matière fiscale. Les faits sont les suivants : le Conseil adopte le règlement n° 1798/2003 relatif à la coopération administrative en matière de T.V.A., sur la base des articles 93 et 94 CE, contrairement à la proposition originaire de la Commission, qui prévoyait comme base juridique l'article 95 CE. La Commission intente alors un recours en annulation contre le règlement, afin de permettre un changement de base légale. La Cour rejette cependant le recours : le terme de dispositions fiscales vise également « les règles procédurales en matière fiscale », et par conséquent l'article 95 CE ne peut servir de base juridique pour l'adoption d'actes contenant des dispositions de cette nature. On peut le regretter.

Edoardo TRAVERSA
Aspirant F.N.R.S.

auprès de l'Université catholique de Louvain

(74) Il arrive aussi que les Etats instituent des présomptions de réalisation d'opérations imposables : C.J.C.E., 14 juillet 2005, aff. C-435/03, *British Tobacco*, pas encore publié au *Recueil*, concernant le vol de cigarettes sous régime suspensif et la présomption de vente ultérieure instituée par la Belgique.

(75) Sur ce principe, voy. notre précédente chronique (2004-2005) et comp. C.J.C.E., 26 avril 2005, aff. C-376/02, *Goed Wonen*, pas encore publié au *Recueil*.

(76) C.J.C.E., 21 février 2006, aff. C-419/02, *BUPA Hospitals et Goldsbrough Developments*, pas encore publié au *Recueil*.

(77) C.J.C.E., 12 janvier 2006, affaires jointes C-354/03, C-355/03 et C-484/03, *Optigen e.a.*, pas encore publié au *Recueil*, point 44.

(78) C.J.C.E., 21 février 2006, aff. C-223/03, *University of Huddersfield*, pas encore publié au *Recueil*.

d'accises, *J.O.C.E.* L 359, p. 1. A la suite de l'adoption de ces deux règlements, le champ d'application de la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant à l'origine l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs et indirects, a été restreint au domaine des « impôts directs, de certains droits d'accises et des taxes sur les primes d'assurance ».

(82) C.J.C.E., 21 juillet 2005, aff. C-349/03, pas encore publié au *Recueil*.

(83) C.J.C.E., 29 avril 2004, *Commission c. Conseil*, C-338/01, *Rec.*, p. 4829. Voy. à ce sujet notre précédente chronique dans cette revue, n° 120.

(84) C.J.C.E., 26 janvier 2006, aff. C-533/03, *Commission c. Conseil*, pas encore publié au *Recueil*.