

Droit fiscal européen

Charlène Herbain et Alexandre Maitrot de la Motte^(*)

- La Commission européenne a continué à déployer son plan d'actions relatif à la « fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle »
- La Cour de justice a rendu près d'une vingtaine d'arrêts concernant les libertés de circulation et l'imposition directe des entreprises et des particuliers : ils confirment une jurisprudence bien établie
- En matière de TVA, la jurisprudence de la Cour de justice est restée abondante
- Sur le fondement de la Charte des droits fondamentaux, la Cour de justice a rendu d'importants arrêts relatifs aux procédures fiscales

1 Fiscalité des entreprises et des investisseurs

La Commission européenne avait présenté le 18 mai 2021 un ambitieux plan d'actions relatif à la « fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle »¹. Ce plan continue à être mis en œuvre, comme le montrent les propositions de directives présentées et discutées durant la période sous chronique (A). Parallèlement, la Cour de justice a confirmé sa jurisprudence relative à la portée fiscale des libertés de circulation (B) et à la directive « fusions » (C)².

A. Poursuite du plan d'actions relatif à la « fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle »

En vue de réformer les conditions d'imposition des entreprises multinationales, des négociations internationales sont menées depuis le milieu des années 2010 sous l'égide de l'OCDE. Elles ont abouti à l'adhésion, au 1^{er} juillet 2021, de plus de 130 États et territoires à une « déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie »³. Comme nous l'avons indiqué dans nos deux précédentes chroniques⁴, le « pilier 1 » entend permettre une répartition différente des droits d'imposition (en réattribuant une partie de la matière imposable aux États et territoires où se trouvent les consommateurs), alors que le « pilier 2 » devrait permettre d'appliquer, « pays par pays », une imposition minimale aux entreprises (15 % de leurs bénéfices) et d'instaurer une imposition complémentaire lorsque l'imposition initiale est insuffisante. Pour la mise en œuvre de ces règles, la Commission avait présenté, dans une communication du 18 mai 2021, la déclinaison progressive de plusieurs mesures au moyen de plusieurs directives.

Rattachables au « pilier 2 », deux propositions de directive avaient été rendues publiques dès décembre 2021 : une première relative à la mise en place d'un taux d'imposition effectif minimum pour les activités mondiales des grands groupes multinationaux, qui a été adoptée le 14 décembre 2022⁵ ; et une seconde destinée à lutter contre les sociétés écrans⁶, qui est restée pendant la période sous chronique. Le 11 mai 2022, la Commission avait présenté une proposition de directive établissant des règles relatives à un abattement pour la réduction de la distorsion fiscale en faveur de l'endettement et à la limitation de la déductibilité des intérêts aux fins de l'impôt sur les sociétés⁷, communément appelée « DEBRA » (*Debt Equity Bias Reduction Allowance*) : cette proposition est également restée pendant la période commentée.

Rattachables au « pilier 1 » de l'OCDE, voire destinées à le dépasser, trois propositions de directives ont été rendues publiques le 12 septembre 2023. La première proposition, dite « BEFIT » (*Business in Europe : Framework for Income Taxation*)⁸, entend mettre en place un ensemble unique de règles pour déterminer la base d'imposition des groupes d'entreprises. Obligatoire pour les groupes concernés par le « pilier 2 » (groupes dont le chiffre d'affaires cumulé annuel est supérieur à 750 millions d'euros) et facultatif pour les autres, le régime issu de la proposition consiste, pour chaque entreprise membre d'un groupe BEFIT, à calculer un résultat fiscal préliminaire correspondant au résultat net (tel que mentionné dans les états financiers) ajusté dans les conditions prévues par la directive. À l'échelle européenne, les résultats fiscaux préliminaires des entreprises seraient ensuite agrégés à l'échelle du groupe, au sein d'une base d'imposition unique. Cette base serait enfin répartie entre les membres du groupe BEFIT, selon une clé de répartition prévue par la directive. Reposant sur un

(*) Charlène Herbain est administrateur à la Commission européenne et enseignante à l'UCLouvain (Belgique). Elle a rédigé la partie 3 de la présente chronique. Les opinions exprimées dans la présente contribution lui sont propres et n'engagent pas l'institution à laquelle elle appartient. Fondateur de l'équipe de recherche « Marchés, Institutions, Libertés » (EA 7382) et président d'Université Paris-Est, Alexandre Maitrot de la Motte est professeur à la Faculté de droit de l'Université Paris-Est Créteil (France), où il dirige le Master « Droit fiscal, spécialité Fiscalité appliquée ». Il a rédigé les parties 1, 2 et 4 de la présente chronique. Les commentaires relatifs à la présente chronique peuvent être communiqués à maitrotde lamotte@u-pec.fr. Période couverte par la présente chronique : 1^{er} avril 2023-31 mars 2024. (1) Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, « Fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle », COM(2021) 251 final, 18 mai 2021. (2) Durant la période sous chronique, le mécanisme d'ajustement carbone aux frontières a par ailleurs été adopté : il ne s'agit toutefois pas d'un mécanisme fiscal proprement dit (voy. règlement (UE) 2023/956 du Parlement européen et du Conseil, du 10 mai 2023, établissant un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières, J.O., 2023, L 130, p. 52). (3) OCDE, Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 1^{er} juillet 2021, puis 8 octobre 2021. (4) Voy. cette chronique, J.D.E., 2022, p. 280 et 2023, p. 299. (5) Directive (UE) 2022/2523 du Conseil, du 14 décembre 2022, visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union, J.O., 2022, L 328, p. 1. (6) Proposition de directive du Conseil établissant des règles pour empêcher l'utilisation abusive d'entités écrans à des fins fiscales et modifiant la directive 2011/16/UE, COM(2021) 565 final, 22 décembre 2021. (7) COM(2022) 216 final. (8) Proposition de directive du Conseil relative à un cadre pour l'imposition des revenus des entreprises en Europe (BEFIT), COM(2023) 532 final, 12 septembre 2023.

Chroniques

système de guichet unique, le régime « BEFIT » permettrait aux groupes européens de procéder à la compensation transfrontière des pertes et d'échapper à certaines retenues à la source (en matière d'intérêts et de redevances, par exemple). En contrepartie, les bases imposables seraient mieux allouées entre les États membres.

Cette question peut être mise en relation avec celle qui est concernée par la deuxième proposition de directive, à savoir les prix de transfert⁹ (c'est-à-dire les prix pratiqués dans le cadre des transactions intragroupes). Cette proposition poursuit trois objectifs : intégrer le principe de pleine concurrence parmi les règles juridiques applicables au sein de l'Union européenne, harmoniser certaines règles de principe, et permettre à la Commission de décider de règles communes sur des sujets spécifiques.

Enfin, la troisième proposition de directive entend permettre aux PME, réalisant des activités transfrontières, d'appliquer une règle unique de détermination de la base imposable (à savoir la législation fiscale de l'État du siège) et de n'entretenir de relations qu'avec une seule administration fiscale (celle de leur siège)¹⁰. Techniquement, les PME éligibles pourraient déterminer la base imposable de tous leurs établissements stables étrangers (mais pas de leurs filiales), en y appliquant les seules règles fiscales de l'État de leur siège. Dans cet État, un guichet unique serait destinataire des déclarations en vue de l'application au résultat taxable (déterminé selon sa propre législation) des taux d'imposition en vigueur dans les États membres de chaque établissement stable, avant transfert à ces autres États des recettes perçues dans l'État du siège.

En décembre 2023, la présidence belge avait indiqué qu'elle espérait que ces trois propositions seraient adoptées avant la fin du premier semestre 2024¹¹. Cependant, dans la mesure où le Parlement européen n'a pas respecté le calendrier originellement prévu, cette adoption ne devrait pas intervenir avant le second semestre 2024.

B. Portée fiscale des libertés de circulation

Parallèlement à ces propositions législatives, la Cour de justice a, durant la période sous chronique, rendu cinq arrêts concernant les relations entre les libertés européennes de circulation et la fiscalité directe des entreprises¹². Ces arrêts ont confirmé une jurisprudence bien établie, dont il ressort que les restrictions fiscales « à l'entrée » et « à la sortie » sont prohibées, sauf si elles sont justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général et respectueuses du principe de proportionnalité. Entre avril 2023 et mars 2024, la Cour de justice a dû, à l'instar des périodes précédentes, statuer sur des questions relatives à la comparaison des filiales et

des succursales, aux dividendes, aux groupes, aux plus-values, et aux fonds.

En matière d'identification des entraves fiscales, une difficulté classique consiste à comparer la situation des contribuables pour savoir si des discriminations constitutives d'entraves sont caractérisées. Cette difficulté est importante lorsqu'il faut comparer des entités qui, en droit des sociétés, sont distinctes (à l'instar des filiales et des succursales), sachant que la liberté d'établissement laisse expressément aux opérateurs économiques la possibilité de choisir librement la forme juridique appropriée pour l'exercice de leurs activités dans un autre État membre, et que ce libre choix ne doit pas être limité par des dispositions fiscales discriminatoires¹³. À nouveau confrontée à la question de savoir si des filiales et des succursales d'entreprises non-résidentes se trouvent dans des situations identiques, la Cour, dans l'affaire *Cofidis*¹⁴, l'a résolue en appliquant sa jurisprudence classique, dont il ressort que la comparabilité des situations « doit être examinée en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause, ainsi que de l'objet et du contenu de ces dernières » (point 49)¹⁵. Elle en a conclu que méconnaît la liberté d'établissement un impôt dont l'assiette est constituée du passif des établissements de crédit dont le siège social est situé sur le territoire de l'État membre ayant instauré cet impôt, ainsi que des filiales et des succursales des établissements de crédit dont le siège social est situé sur le territoire d'un autre État membre, dans la mesure où est permise la déduction de capitaux propres et d'instruments de dette assimilables à des capitaux propres, qui ne peuvent pas être émis par des entités dénuées de personnalité juridique, telles que ces succursales (point 65)¹⁶.

“Les restrictions fiscales « à l'entrée » et « la sortie » sont prohibées, sauf si elles sont justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général et respectueuses du principe de proportionnalité”

Lorsque les situations sont comparables, les traitements fiscaux accordés aux contribuables exerçant leurs libertés de circulation et ceux qui se trouvent dans des situations purement internes doivent être identiques. Le respect de cette obligation ne suppose pas, alors, d'appliquer exactement les mêmes règles, mais d'aboutir au même résultat. En matière de dividendes, la Cour a ainsi jugé, dans l'affaire *H Lebensversicherung*¹⁷, qu'aucune atteinte à la liberté de circulation des capitaux ne peut être constatée en matière de taxe professionnelle si, malgré l'application de modalités différentes de prise en compte des dividendes perçus

(9) Proposition de directive du Conseil relative aux prix de transfert, COM(2023) 529 final, 12 septembre 2023. (10) Proposition de directive du Conseil établissant un système d'imposition en fonction du siège central pour les micro, petites et moyennes entreprises et modifiant la directive 2011/16/UE, COM(2023) 528 final, 12 septembre 2023. (11) Secrétariat général du Conseil, Projets d'ordres du jour pour les réunions du Conseil pendant le 1^{er} semestre de 2024 (présidence belge), 17069/23, POLGEN 195, 22 décembre 2023. (12) Outre les arrêts étudiés ci-après, la Commission, le Tribunal et la Cour ont rendu plusieurs décisions relatives aux aides d'État sous forme fiscale. Celles-ci sont traitées dans la chronique du professeur M. Dony, *J.D.E.*, 2023, p. 253. Deux arrêts importants de la Cour relatifs aux *rulings* fiscaux doivent être mentionnés : arrêts du 5 décembre 2023, *Luxembourg e.a. c. Commission*, aff. jointes C-451/21 P et C-454/21 P, EU:C:2023:948, et du 14 décembre 2023, *Commission c. Amazon.com e.a.*, aff. C-457/21 P, EU:C:2023:985. Sur ces arrêts, voy. A. Maitrot de la Motte, « Aides d'État, rescrits fiscaux et application du principe de pleine concurrence aux prix de transfert : la Cour de justice rejette le pourvoi de la Commission dans l'affaire Amazon », *Revue de Droit Fiscal*, 2023, n°s 51-52, act. 446. (13) Voy. C.J., arrêt du 23 février 2006, *CLT-UFA*, aff. C-253/03, EU:C:2006:129. (14) C.J., arrêt du 21 décembre 2023, *Cofidis*, aff. C-340/22, EU:C:2023:1019. (15) Voy., précédemment, C.J., arrêt du 17 mars 2022, *AllianzGI-Fonds AEVN*, aff. C-545/19, EU:C:2022:193, point 59. (16) Dans cette affaire, la Cour a jugé que cette discrimination ne pouvait pas être justifiée par la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition ou la cohérence du système fiscal, qui sont des raisons impérieuses d'intérêt général (points 54-64). Elle a par ailleurs décidé que la réglementation en litige ne méconnaissait pas la directive 2014/59/UE établissant un cadre pour le redressement et la résolution des établissements de crédit et des entreprises d'investissement (point 27). (17) C.J., arrêt du 22 juin 2023, *H Lebensversicherung*, aff. C-258/22, EU:C:2023:506.

par des sociétés résidentes et des sociétés non-résidentes, les sociétés non résidentes ne sont pas, *in fine*, soumises à une charge fiscale plus lourde que celles qui pèsent sur les résidentes.

L'obligation d'appliquer des traitements fiscaux identiques aux contribuables qui se trouvent dans des situations identiques a conduit la Cour, dans l'affaire *Manitou*¹⁸, à juger que la liberté d'établissement s'oppose à une législation nationale en vertu de laquelle une société mère ayant opté pour une intégration fiscale avec des sociétés résidentes peut bénéficier de la neutralisation de la réintégration de la quote-part de frais et charges de 5 % du montant net des dividendes perçus de ses filiales situées dans d'autres États membres qui, si elles avaient été résidentes, auraient pu être intégrées sur option, alors que le bénéfice d'un tel avantage est exclu dans le cas des dividendes perçus de filiales situées dans un autre État membre par une société mère n'ayant pas opté pour une telle intégration fiscale, alors qu'elle aurait pu le faire au regard de ses liens capitalistiques avec d'autres sociétés résidentes¹⁹.

Lorsque l'existence d'une entrave est établie, elle peut ensuite être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, sous réserve de respecter le principe de proportionnalité. Durant la période sous chronique, la Cour n'a toutefois jamais été convaincue par les justifications avancées par les États membres. Ainsi, dans l'affaire *Autoridade Tributária e Aduaneira (Plus-values sur cessions de parts)*²⁰, elle a considéré que le refus d'un avantage fiscal en cas de cession de parts détenues dans des sociétés étrangères (avantage consistant en une diminution de moitié de l'imposition des plus-values, applicable en cas de cession de parts dans des sociétés résidentes) ne pouvait pas être justifié par la nécessité de soutenir les entreprises nationales et de stimuler l'activité économique : en effet, un objectif purement économique ne peut jamais justifier une restriction à la liberté de circulation des capitaux. S'agissant des fonds, la Cour a jugé, dans l'affaire *L Fund*²¹, qu'une législation qui prévoit que les fonds de placement immobilier non-résidents sont partiellement assujettis à l'impôt sur les sociétés au titre des revenus immobiliers qu'ils perçoivent sur le territoire d'un État membre, alors que les fonds de placement immobilier résidents sont exonérés, ne peut pas être justifiée par la nécessité de préserver la cohérence du régime fiscal national ou la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres : s'il s'agit de raisons impérieuses d'intérêt général classiques, elles n'étaient pas utilement invocables en l'espèce.

C. Portée fiscale de la directive « fusions »

Les impôts directs frappant les entreprises doivent également respecter le droit dérivé, dont la directive « fusions »²² qui organise l'élimination de certaines doubles impositions dans les situations transfrontières. Durant la période sous chronique, deux arrêts ont été rendus au sujet de l'application de cette directive dans des situations purement internes.

Si, à l'instar des autres directives destinées à éliminer les doubles impositions, la directive « fusions » s'applique par principe dans les situations transfrontalières, les États membres peuvent, lorsqu'ils la transposent, étendre partiellement ou totalement à des situations purement internes les avantages qu'elle prévoit. Cette extension peut s'expliquer par la volonté d'éviter des discriminations à rebours. Par suite, comme la Cour l'a rappelé²³ dans l'arrêt *GE Infrastructure Hungary Holding*²⁴, si une loi applicable à une situation purement interne est la même que celle qui concerne une situation transfrontalière régie par une directive européenne, cette loi peut être interprétée à la lumière de la directive ; et la Cour de justice est compétente pour répondre à toute question préjudicielle aux fins de cette interprétation.

Comme la Cour l'a jugé dans l'affaire *Banca A (Application de la directive fusion dans une situation interne)*²⁵, il en va différemment lorsque le législateur national limite la transposition de la directive « fusions » aux situations transnationales qu'elle prévoit, et choisit de faire coexister deux définitions des fusions et deux régimes fiscaux distincts. Dans une telle situation, le droit de l'Union n'oblige pas une juridiction nationale à interpréter le droit national à la lumière de la directive « fusions ». Et « la Cour est incompétente pour répondre aux questions préjudicielles portant sur l'interprétation de la directive 2009/133, dès lors que, d'une part, les faits du litige au principal ne relèvent pas du champ d'application de celle-ci et que, d'autre part, le droit national ne l'a pas rendue applicable à ces faits de manière directe et inconditionnelle » (point 56). Il est en effet logique de ne pas appliquer le droit de l'Union à des situations qu'il ne prévoit pas et auxquelles le législateur national a, souverainement, choisi de ne pas étendre un régime transfrontalier.

2 Fiscalité des personnes physiques

Dans le domaine de la fiscalité des personnes physiques, la Cour a rendu durant la période sous chronique neuf arrêts et une ordonnance concernant les questions habituelles : l'imposition des revenus (A), l'imposition du patrimoine (B), et la fiscalité automobile (C).

A. Fiscalité des revenus

Cinq arrêts rendus durant la période sous chronique concernent l'application des libertés de circulation à l'imposition des revenus des personnes physiques. À l'instar des entreprises, aucune restriction « à l'entrée » ou « à la sortie » ne peut les frapper, sauf à être justifiée et proportionnée.

Pour l'application de ce principe, deux arrêts en manquement ont été rendus le 16 novembre 2023 à l'encontre des Pays-Bas au sujet des transferts de capital de retraite. Dans l'arrêt *Commission c. Pays-Bas (Transfert de valeur de droits à pension)*²⁶, la Cour

(18) C.J., arrêt du 11 mai 2023, *Manitou BF et Bricolage Investissement France*, aff. jointes C-407/22 et C-408/22, EU:C:2023:392. (19) Cette affaire constitue la suite de l'arrêt du 2 septembre 2015, *Groupe Steria*, aff. C-386/14, EU:C:2015:524. (20) C.J., arrêt du 16 novembre 2023, *Autoridade Tributária e Aduaneira (Plus-values sur cessions de parts)*, aff. C-472/22, EU:C:2023:880. (21) C.J., arrêt du 27 avril 2023, *L Fund*, aff. C-537/20, EU:C:2023:339. (22) Directive 2009/133/CE du Conseil, du 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 SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *J.O.*, 2009, L 310, p. 34. (23) Voy. précédemment, C.J., arrêts du 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, aff. C-28/95, EU:C:1997:369, et du 15 janvier 2002, *Andersen og Jensen ApS*, aff. C-43/00, EU:C:2002:15. (24) C.J., arrêt du 16 novembre 2023, *GE Infrastructure Hungary Holding*, aff. C-318/22, EU:C:2023:890. (25) C.J., arrêt du 27 avril 2023, *Banca A (Application de la directive fusion dans une situation interne)*, aff. C-827/21, EU:C:2023:355. (26) C.J., arrêt du 16 novembre 2023, *Commission c. Pays-Bas (Transfert de valeur de droits à pension)*, aff. C-459/22, EU:C:2023:878.

Chroniques

a jugé que cet État membre ne peut pas prévoir que l'organisme d'assurance retraite situé dans un autre État membre doit constituer une garantie pour le recouvrement de l'impôt sur le transfert de la valeur des droits à pension éventuellement dû par les travailleurs qui acceptent un travail dans cet autre État membre et qui souhaitent y transférer la valeur de leurs droits à pension ou, à défaut, doit répondre de cet impôt éventuellement dû ou offrir la possibilité à ces travailleurs de constituer une garantie suffisante. Dans l'arrêt **Commission c. Pays-Bas (Capital retraite après transfert)**²⁷, elle a jugé que les Pays-Bas ne peuvent pas appliquer une réglementation en vertu de laquelle un transfert de la valeur des droits à pension vers un organisme d'assurance retraite situé dans un autre État membre n'est pas soumis à l'impôt uniquement si les possibilités de rachat de ces droits sous la forme d'un capital sont identiques à celles prévues par le droit néerlandais, ou plus strictes que ces dernières. Selon la Cour, l'incompatibilité de ces législations fiscales tient à ce que les libertés européennes s'opposent à toutes les mesures fiscales « qui, tout en étant indistinctement applicables selon la nationalité, sont susceptibles, par leur nature même, d'affecter davantage les travailleurs migrants que les travailleurs nationaux et risquent, par conséquent, de défavoriser plus particulièrement les premiers » (respectivement, point 31 et point 28 des arrêts précités).

Dans une affaire plus simple, à savoir l'affaire **Autoridade Tributária e Aduaneira (Imposition des intérêts provenant d'obligations et de titres de créance)**²⁸, la Cour a par ailleurs jugé que la liberté de circulation des capitaux s'oppose à une législation portugaise prévoyant que les intérêts provenant d'obligations et de titres de créances versés par un établissement bancaire résident sont taxés au taux libératoire de 20 %, alors qu'ils sont ajoutés aux autres revenus perçus par le contribuable et taxés globalement à l'impôt sur le revenu au moyen d'un taux progressif pouvant aller jusqu'à 40 % lorsqu'ils sont versés par un établissement bancaire non-résident. En revanche, il ressort d'un autre arrêt **Finanzamt G**²⁹ que cette liberté ne s'oppose pas à ce qu'une exonération fiscale soit accordée aux revenus perçus au titre d'une activité d'aide publique financée à 75 % au moins par l'Allemagne, mais à ce qu'elle soit refusée lorsque cette activité est financée par les 7^e et 9^e fonds européens au développement (FED).

Enfin, dans une affaire particulière, à savoir l'affaire **Ministarstvo financija**³⁰, il a été dit pour droit que l'accord-cadre conclu entre la Commission et la République d'Albanie s'oppose à ce que les rémunérations perçues au titre d'une mission accomplie au titre de l'instrument d'aide de pré-adhésion soient imposées par cet État ; en revanche, il n'interdit pas que de telles rémunérations versées à une personne qui n'est pas fonctionnaire ou agent de l'Union européenne soient imposées dans son État membre de résidence fiscale.

B. Fiscalité du patrimoine

En matière de fiscalité du patrimoine, seul l'arrêt **BA (Successions – Politique sociale de logement dans l'Union)**³¹ a été rendu durant la période sous chronique. Il en ressort que pour l'application des droits de succession, un État membre ne peut pas retenir une assiette égale à 100 % de la valeur vénale des biens immobiliers situés au Canada et donnés en location à des fins résidentielles, alors que l'assiette aurait été égale à 90 % de cette valeur si ces biens avaient été situés en Allemagne, dans un autre État membre ou dans un État partie à l'Accord sur l'EEE.

C. Fiscalité automobile

Enfin, quatre décisions ont concerné la fiscalité automobile durant la période sous chronique. Dans l'arrêt **Autoridade Tributária e Aduaneira (Taxe sur les véhicules d'occasion importés)**³², la Cour a rappelé qu'au regard de l'article 110 TFUE (interdiction des impositions intérieures discriminatoires), les taxes d'immatriculation qui prévoient des tarifs favorables au profit des véhicules qui répondent à des exigences environnementales doivent ne pas avantager les véhicules d'occasion nationaux par rapport aux véhicules d'occasion importés similaires³³. De même, dans l'ordonnance **Osóquim**³⁴, la Cour a jugé que l'article 110 TFUE s'oppose à une « réglementation nationale qui ne tient pas compte, aux fins du calcul du montant d'une taxe sur les véhicules, lorsqu'elle est appliquée à un véhicule d'occasion en provenance d'un autre État membre, de la dépréciation de la composante environnementale de cette taxe dans la même proportion et selon les mêmes termes qu'elle le fait s'agissant de la composante cylindrique de ladite taxe si, et dans la mesure où, le montant de la taxe perçue sur ledit véhicule dépasse le montant de la valeur résiduelle de la taxe qui est incorporée dans la valeur des véhicules nationaux similaires présents sur le marché national des véhicules d'occasion » (point 21). Dans l'arrêt **Commission c. Malte (Taxation des véhicules d'occasion)**³⁵, elle a considéré qu'un État ne peut pas appliquer aux véhicules à moteur immatriculés dans d'autres États membres avant le 1^{er} janvier 2009 et introduits à Malte à compter de cette date une redevance annuelle de circulation plus élevée que celle qui frappe les véhicules similaires immatriculés à Malte avant cette date.

S'agissant des modalités de remboursement des taxes à l'immatriculation perçues en violation du droit de l'Union, la Cour avait précédemment jugé que ce remboursement doit bénéficier au contribuable qui a effectivement supporté le poids économique de la taxe. Selon l'arrêt **Administrația Judeeana a Finanțelor Publice Braov (Transfert du droit au remboursement)**³⁶, si une taxe illégale a été répercutée par un premier acquéreur sur un acheteur, ce dernier doit pouvoir être remboursé.

(27) C.J., arrêt du 16 novembre 2023, *Commission c. Pays-Bas (Capital retraite après transfert)*, aff. C-360/22, EU:C:2023:875. (28) C.J., arrêt du 12 octobre 2023, *Autoridade Tributária e Aduaneira (Imposition des intérêts provenant d'obligations et de titres de créance)*, aff. C-312/22, EU:C:2023:771. (29) C.J., arrêt du 7 septembre 2023, *Finanzamt G (Projets d'aide au développement)*, aff. C-15/22, EU:C:2023:636. (30) C.J., arrêt du 23 novembre 2023, *Ministarstvo financija*, aff. C-682/22, EU:C:2023:920. (31) C.J., arrêt du 12 octobre 2023, *BA (Successions - Politique sociale de logement dans l'Union)*, aff. C-670/21, EU:C:2023:763. (32) C.J., arrêt du 16 novembre 2023, *Autoridade Tributária e Aduaneira (Taxe sur les véhicules d'occasion importés)*, aff. C-349/22, EU:C:2023:888. (33) Sur cette question, voy., précédemment, C.J., arrêt du 7 avril 2011, *Tatu*, aff. C-402/09, EU:C:2011:219, et l'importante jurisprudence consécutive à cet arrêt. (34) C.J., ordonnance du 6 février 2024, *Osóquim*, aff. C-399/23, EU:C:2024:134. (35) C.J., 22 février 2024, *Commission c. Malte (Taxation des véhicules d'occasion)*, aff. C-694/22, EU:C:2024:158. (36) C.J., arrêt du 28 septembre 2023, *Administrația Judeeana a Finanțelor Publice Braov (Transfert du droit au remboursement)*, aff. C-508/22, EU:C:2023:715.

3 Taxe sur la valeur ajoutée

La taxe sur la valeur ajoutée étant l'impôt le plus harmonisé au niveau européen, il n'est pas étonnant que l'essentiel de l'actualité législative et jurisprudentielle la concerne. En dehors de la TVA, certains arrêts de la Cour de justice rendus en matière de fiscalité indirecte ont porté sur la directive sectorielle instaurant des accises sur l'énergie³⁷ et sur la directive générale relative à la circulation des produits soumis à ces accises³⁸. En outre, une ordonnance relative aux impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux doit être signalée³⁹.

L'UE a établi un système commun de TVA applicable à la consommation intérieure sur le territoire européen et les États membres ont l'obligation d'instaurer une TVA nationale conforme aux directives⁴⁰ et règlements qui constituent ledit système. Ce dernier peut évoluer (A) et évoluera encore (B). Les États membres doivent également respecter la jurisprudence de la Cour de justice ainsi que ses interprétations du droit de l'Union (C).

A. Veille juridique de l'UE

Plusieurs actualités TVA apparaissent dans la veille juridique de la période sous rubrique. On retient notamment l'actualisation et le renforcement de la coopération administrative, l'évaluation de la première année de fonctionnement du paquet TVA sur le e-commerce, le renouvellement de l'exonération contextuelle en faveur des Ukrainiens touchés par la guerre, la modification de l'annexe IV du règlement d'exécution n° 79/2012⁴¹ permettant d'améliorer le contrôle du bon fonctionnement de la procédure de remboursement de la TVA, ou encore l'expiration du délai de transposition de la directive 2020/284 dite « CESOP »⁴², et pour terminer, une nette amélioration de l'écart de TVA.

À l'heure de la clôture de cette chronique, le mandat de la Commission touche à sa fin. Il appartiendra à la nouvelle Commission, qui prendra son mandat plus tard dans l'année, de décider des initiatives à venir et de la poursuite des initiatives en cours.

1. Coopération administrative

Les principaux développements en matière de coopération administrative concernent la coopération avec le Royaume-Uni et la Norvège avec lesquels l'UE a conclu des accords internationaux de coopération administrative, de lutte contre la fraude et d'aide au recouvrement dans le domaine de la TVA.

a. Royaume-Uni – Mise en œuvre du protocole TVA

L'Accord de commerce et de coopération entre l'Union européenne et le Royaume-Uni de décembre 2020⁴³ inclut un protocole sur la coopération administrative et la lutte contre la fraude TVA et sur l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts et droits entre l'Union européenne et ses États membres, d'une part, et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, d'autre part (Protocole TVA).

Le Protocole TVA établit des règles et des procédures, similaires à celles qui existent entre les États membres, visant à garantir un échange efficace d'informations. De même, en matière de recouvrement des créances, les principaux mécanismes en place entre les États membres sont présents dans le Protocole TVA pour la TVA, les droits de douane et les accises.

Pour permettre le bon fonctionnement du Protocole TVA, certaines décisions doivent être prises comme, par exemple, le montant des contributions du Royaume-Uni au budget de l'UE pour les dépenses liées au développement, à l'entretien et à la mise à niveau des solutions informatiques nécessaires au fonctionnement du Protocole TVA⁴⁴. Le comité « Commerce »⁴⁵ a adopté le 19 octobre 2023 la décision n° 3/2023 portant modalités d'application des dispositions relatives à l'assistance en matière de recouvrement du protocole⁴⁶.

b. Norvège - Approfondissement de la coopération

L'accord UE-Norvège concernant la coopération, la prévention de la fraude et le recouvrement de créances dans le domaine de la TVA est entré en vigueur le 1^{er} septembre 2018⁴⁷. Cet accord permet aux autorités fiscales de l'UE et de la Norvège d'échanger des informations et de mener des activités conjointes afin de lutter contre la fraude à la TVA. En tant que premier accord international de l'UE dans le domaine de la coopération en matière de TVA, il a servi de modèle pour l'accord conclu ultérieurement avec le Royaume-Uni.

En juin 2022, le Conseil a autorisé la Commission à ouvrir des négociations avec la Norvège afin de renforcer cet accord, en y incluant de nouvelles possibilités de coopération administrative⁴⁸. Après un cycle de négociations, un accord est intervenu le 27 juin 2023. L'accord est finalement entré en vigueur en février 2024 suite à son adoption par le Conseil⁴⁹. Les modifications procurent aux États membres de nouveaux outils de coopération avec la Norvège. On retient la consolidation du réseau Eurofisc grâce à des actions dites de suivi (traitement et analyse conjoints des don-

(37) C.J., arrêts du 22 juin 2023, *Endesa Generación*, aff. C-833/21, EU:C:2023:516, et du 16 novembre 2023, *Tüke Busz*, aff. C-391/22, EU:C:2023:892.

(38) C.J., arrêts du 7 septembre 2023, *KRI*, aff. C-323/22, EU:C:2023:641 ; du 21 décembre 2023, *CDIL*, aff. C-96/22, EU:C:2023:1025, et du 14 mars 2024, *f6 Cigarettenfabrik*, aff. C-336/22, EU:C:2024:226. Voy. aussi C.J., arrêt du 14 septembre 2023, *Vinal*, aff. C-820/21, EU:C:2023:667, examiné *infra* au sujet des droits fondamentaux. Sur le marquage des produits soumis à accises, voy. C.J., arrêt du 28 septembre 2023, *Commission c. Royaume-Uni (Marquage fiscal du gazole)*, aff. C-692/20, EU:C:2023:707. (39) C.J., ordonnance du 19 juillet 2023, *A (Imposition frappant la commercialisation de titres)*, aff. C-335/22, EU:C:2023:603. (40) Les règles de principe sont actuellement prévues par la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »), J.O., 2006, L 347, p. 1. (41) Règlement d'exécution (UE) n° 79/2012 de la Commission du 31 janvier 2012 fixant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (refonte), J.O., 2012, L 29, p. 13. (42) Directive (UE) 2020/284 du Conseil du 18 février 2020 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'instauration de certaines exigences applicables aux prestataires de services de paiement, J.O., 2020, L 62, p. 7. (43) J.O., 2021, L 149, p. 10. (44) Les décisions sont énumérées à l'article 39 du Protocole TVA. (45) Le comité « Commerce » est un comité spécialisé en charge de la coopération administrative en matière de TVA et du recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts et droits. Il a été institué par l'accord de 2020. (46) J.O., L, 2023/2474. (47) J.O., 2018, L 195, p. 3. (48) Décision (UE) 2022/1311 du Conseil, du 17 juin 2022, autorisant l'ouverture de négociations avec le Royaume de Norvège en vue de modifier l'accord entre l'Union européenne et le Royaume de Norvège en ce qui concerne la coopération administrative, la lutte contre la fraude et le recouvrement de créances dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, J.O., 2022, L 198, p. 14. (49) Décision (UE) 2024/767 du Conseil, du 20 février 2024, relative à la signature, au nom de l'Union, de l'accord entre l'Union européenne et le Royaume de Norvège modifiant l'accord entre l'Union européenne et le Royaume de Norvège en ce qui concerne la coopération administrative, la lutte contre la fraude et le recouvrement de créances dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, J.O., L, 2024/767.

Chroniques

nées) et des enquêtes administratives menées conjointement (audits conjoints).

2. E-commerce : évaluation à 2 ans

Dans le contexte de la croissance rapide du marché du commerce électronique, le paquet TVA sur le commerce électronique, entré en vigueur le 1^{er} juillet 2021, a introduit des réformes en matière de TVA et de douanes, visant à résoudre la fragmentation du cadre réglementaire et à moderniser et simplifier la perception des taxes sur le commerce électronique.

Six mois après l'entrée en application du paquet TVA sur le commerce électronique, la Commission a procédé à une première évaluation⁵⁰. Au cours de l'année 2023, la Commission a procédé à une nouvelle évaluation, cette fois pour l'année 2022, première année civile complète⁵¹.

“Les chiffres témoignent du succès du paquet TVA sur le commerce électronique”

Les nouveaux chiffres témoignent du succès du paquet TVA sur le commerce électronique. Près de 20 milliards d'euros de TVA ont ainsi été déclarés en 2022 (15 milliards d'euros dans le régime de l'Union, 2 milliards d'euros dans le régime hors Union et 2,5 milliards d'euros pour les importations de biens). La comparaison annualisée entre les données de 2022 avec celles des 6 premiers mois d'application du paquet TVA (juillet à décembre 2021) met en exergue une augmentation d'environ 26 % de TVA déclarée dans les trois régimes du guichet unique (*One Stop Shot - OSS*). Enfin, la tendance est aussi à la hausse pour les enregistrements dans les régimes de l'Union et pour les importations. Les enregistrements aux régimes hors Union restent relativement stables en 2022.

3. Exonérations temporaires des droits de douane et de la TVA sur certaines importations

La Commission a adopté le 17 avril 2023 la décision 2023/829⁵² étendant l'autorisation donnée à dix États membres⁵³ d'exonérer de droits de douane et de TVA certaines importations, et les transferts ultérieurs y afférent, destinés aux Ukrainiens touchés par la guerre. L'autorisation s'applique rétroactivement à partir du 1^{er} janvier 2023 et jusqu'à la fin de l'année. L'exonération pourrait être étendue rétroactivement à partir de janvier 2024.

L'exonération s'applique aux denrées alimentaires, aux couvertures, aux tentes, aux générateurs électriques et à d'autres équipements vitaux importés par des organismes d'État (les organismes publics et les organismes de droit public, y compris les hôpitaux, les organismes gouvernementaux, les gouvernements régionaux, les communes et les villes, etc.) et des organismes à

caractère charitable ou philanthropique agréés par les autorités compétentes des États membres.

4. Statistiques de remboursement de TVA

Les entreprises qui encourent de la TVA dans un État membre où elles ne sont pas établies et où elles ne sont pas tenues de s'immatriculer ont, sous conditions, le droit d'en demander le remboursement⁵⁴. Les données relatives à ces remboursements sont communiquées annuellement par les États membres à la Commission⁵⁵.

Afin de permettre la fourniture de ces données de manière structurée et uniforme dans tous les États membres et d'assurer ainsi le contrôle du bon fonctionnement de la procédure de remboursement de la TVA, une section dédiée a été ajoutée à l'annexe IV du règlement d'exécution n° 79/2012 précité⁵⁶. L'annexe IV contient désormais quatre parties, dont les nouvelles parties C et D. La partie C prévoit la fourniture annuelle, de manière structurée et uniforme, de données statistiques sur les remboursements de TVA dans les États membres. La partie D prévoit la fourniture des données statistiques relatives aux immatriculations, aux déclarations de TVA et aux paiements de la TVA. Les États membres seront tenus de fournir les données de l'année 2023 requises sous les parties C et D dès 2024.

5. Système électronique central concernant les informations sur les paiements (CESOP)

Afin de faciliter la détection des fraudes TVA dans le commerce électronique, une obligation pour les prestataires de services de paiement de collecter les données sur les paiements transfrontaliers et sur les bénéficiaires de ces paiements est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2024. Cette nouvelle obligation exploite le rôle clé des prestataires de services de paiement, tels que les banques, les établissements de monnaie électronique, les établissements de paiement et les offices de chèques postaux, qui, ensemble, facilitent plus de 90 % des achats en ligne dans l'UE. Ces prestataires de services de paiement doivent désormais assurer un suivi des bénéficiaires des paiements transfrontières et, à partir du 1^{er} avril 2024, transmettre aux administrations des États membres des informations sur ceux qui reçoivent plus de 25 paiements transfrontières par trimestre. Les informations ainsi collectées seront alors centralisées et traitées dans le CESOP, puis mises à disposition des experts de lutte anti-fraude des États membres à travers le réseau Eurofisc.

6. L'écart de TVA

L'écart de TVA est une estimation de la différence globale entre les recettes de TVA théoriques attendues et le montant réellement perçu. L'écart de TVA est en partie dû au non-respect des obligations. Cela inclut la fraude, l'évasion, mais également la TVA perdue en raison, par exemple, d'insolvabilités, de faillites, d'erreurs administratives et d'optimisation fiscale légale. Une autre cause de l'écart de TVA vient de l'application de taux réduits et

(50) Cette évaluation a permis d'apprécier la pertinence de la réforme et a également mis en évidence la nécessité d'améliorer certains points relatifs à la proposition sur l'enregistrement unique à la TVA. (51) Cette nouvelle évaluation est disponible sur le site de la Commission : https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/eu-vat-rules-e-commerce-two-years-updated-revenue-figures-point-again-successful-implementation-2023-06-30_en. (52) J.O., 2023, L 104, p. 25. (53) L'Autriche, l'Estonie, la France, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, les Pays-Bas, la Pologne, la Roumanie et la Slovaquie. (54) Articles 170 et 171 bis de la directive TVA. (55) L'annexe IV du règlement d'exécution (UE) n° 79/2012 dresse la liste des données statistiques que les États membres doivent communiquer à la Commission pour l'évaluation du règlement (UE) n° 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (J.O., 2010, L 268, p. 1). Voy. article 49, § 3, du règlement n° 904/2010. (56) Voy. règlement d'exécution (UE) 2023/2184 de la Commission, du 16 octobre 2023, modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 79/2012 en ce qui concerne les données statistiques que les États membres doivent communiquer à la Commission, J.O., L, 2023/2184.

d'exonérations : cet écart est désigné sous l'appellation d'« écart de TVA discrétionnaire ».

Le rapport 2023 sur l'écart de TVA publié par la Commission⁽⁵⁷⁾ montre que les États membres ont perdu 60,6 milliards d'euros de TVA en 2021 dû au non-respect des obligations, soit 5,3 % de la TVA totale exigible théorique. Si ce chiffre demeure important, il faut néanmoins souligner l'amélioration de la conformité à la TVA en 2021, alors que l'écart de TVA était encore de 99 milliards d'euros en 2020. Le gain, relatif, d'environ 38 milliards est attribuable, en partie au moins, à la mise en place de systèmes fiscaux numérisés, aux déclarations en temps réel des transactions et à la facturation électronique.

Les écarts de TVA discrétionnaires sont restés plus stables avec un niveau moyen en 2021 d'environ 44,9 % des recettes idéales théoriques, soit une baisse de 0,3 point de pourcentage par rapport à 2020. En termes nominaux, l'écart de TVA discrétionnaire en 2021 a augmenté d'environ 77 milliards d'euros par rapport à 2020, s'élevant à 1 127 milliards d'euros. Cette augmentation est principalement le résultat de l'inflation des prix et donc de l'assiette fiscale.

B. Évolutions législatives à venir et en suspens

D'autres réformes sont en préparation ou en attente d'adoption sur la table du Conseil.

1. Défense

La Commission et le Haut représentant ont présenté le 5 mars 2024 la première stratégie industrielle de défense européenne au niveau de l'UE et proposé des mesures destinées à soutenir la compétitivité et la préparation de l'industrie de la défense européenne.

Afin de mettre en œuvre cette stratégie, la Commission a présenté une proposition de règlement relatif à l'établissement d'un programme européen pour l'industrie de la défense et un cadre de mesures visant à assurer la disponibilité et la fourniture en temps utile des produits de défense⁽⁵⁸⁾. Afin d'encourager les États membres à coopérer lors de la phase d'acquisition de capacités de défense, l'une des mesures proposées consiste à exonérer de TVA l'acquisition et la détention conjointe des capacités au travers d'un nouveau cadre juridique, la structure du programme européen d'armement.

2. Paquet tourisme et voyage

Dans le cadre du plan d'action européen pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance⁽⁵⁹⁾, et suite à l'évaluation en 2020 du régime particulier de TVA des agences de voyages⁽⁶⁰⁾, la Commission entend réviser les règles de TVA applicables aux secteurs du voyage et du tourisme. Par ailleurs, en vue de soutenir ces secteurs durement touchés par les restrictions liées au Covid-19, une révision du régime d'exonération de la TVA pour les voyageurs hors UE est envisagée.

La Commission a ainsi travaillé sur un paquet législatif qui se concentrerait sur (1) le régime de TVA applicable aux agences de voyages, (2) les règles en matière de TVA applicables au transport de personnes, et (3) l'exonération de la TVA sur les livraisons de biens à des voyageurs de pays tiers. Le paquet viserait à remédier aux distorsions résultant des règles actuelles et à doter ces secteurs de règles modernisées fondées sur une fiscalité juste, simple et efficace.

Le paquet législatif était attendu courant 2023, mais l'analyse des informations obtenues auprès des parties prenantes lors des consultations n'a pu être entièrement achevée dans les délais et d'autres priorités ont pris les devants, telles que notamment les négociations VIDA⁽⁶¹⁾. Pour le moment, cette initiative est donc suspendue.

3. Réforme douanière

Le 17 mai 2023, la Commission a présenté des propositions visant à mettre en œuvre une réforme ambitieuse de l'union douanière de l'UE⁽⁶²⁾. Les négociations au Conseil se déroulent sous la présidence belge. La réforme vise à simplifier les procédures douanières pour les entreprises. Elle repose sur la mise en place de deux outils essentiels, à savoir : l'Autorité douanière de l'UE et la plateforme des données douanières de l'UE. L'Autorité douanière de l'UE serait mise en place en 2028. Elle aurait plusieurs rôles, dont celui d'élaborer des recommandations de contrôle pour les autorités douanières nationales sur base des données collectées dans la plateforme des données douanières de l'UE. La plateforme des données douanières de l'UE sera développée et déployée progressivement avec une date prospective pour son utilisation généralisée et obligatoire en 2038. Elle serait l'interface unique de l'UE, qui collecterait, traiterait, reliait et stockerait toutes les données pertinentes.

4. Services financiers

La révision des règles de TVA sur les services financiers et d'assurance figure parmi les 25 mesures annoncées en 2020 par la Commission dans son plan d'action (*Tax Action Plan*)⁽⁶³⁾ en faveur d'une fiscalité plus équitable, plus simple et plus adaptée aux technologies modernes. Jusqu'à présent la révision a été retardée pour des raisons techniques et politiques, mais elle pourrait revenir sur le devant de la scène dans le cadre du mandat de la nouvelle Commission.

5. La TVA à l'ère numérique

Annoncé dès 2020 dans son plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée⁽⁶⁴⁾, le projet législatif intitulé « La TVA à l'ère numérique » a été dévoilé le 8 décembre 2022⁽⁶⁵⁾. S'il est adopté, il apportera plusieurs changements au système de TVA pour mieux lutter contre la fraude, tout en poursuivant la transition numérique et en relevant les défis posés par le développement de l'économie des plateformes.

Le projet prend la forme de modifications à apporter à la directive TVA, au règlement d'exécution du Conseil⁽⁶⁶⁾ et au règlement du Conseil concernant la coopération administrative⁽⁶⁷⁾. Il comporte

(57) Le rapport de 2023 analyse l'écart de TVA sur base des données de 2021. Ce rapport est disponible sur le site de l'Office des publications de l'UE : <https://op.europa.eu/s/zhmT> (9 mars 2024). (58) COM(2024) 150 final, 5 mars 2024. (59) COM(2020) 312 final, 15 juillet 2020, point 22. (60) SWD(2021) 33 final, 17 février 2021. (61) « VAT in the digital age » ou « TVA à l'ère du numérique ». (62) COM(2023) 262 final, 17 mai 2023. (63) COM(2020) 312 final, 15 juillet 2020. (64) *Ibidem*. (65) COM(2022) 701 final, 8 décembre 2022. (66) Règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (refonte) J.O., 2011, L 77, p. 1. (67) Règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la

Chroniques

trois volets : la modernisation des obligations déclaratives TVA et la facilitation de la facturation électronique, la mise à jour des règles TVA pour relever les défis posés par l'économie des plateformes numériques, et le passage à un enregistrement unique à la TVA au sein de l'Union⁶⁸.

6. Autres projets

La proposition de directive qui instaurerait un régime TVA définitif pour les échanges intra-UE est toujours pendante devant le Conseil⁶⁹. De la même manière, la proposition de directive présentée en décembre 2020 pour la transformation du comité de TVA en comité de comitologie est toujours pendante devant le Conseil⁷⁰.

C. Jurisprudence de la C.J.U.E.

Entre avril 2023 et mars 2024, plusieurs problématiques anciennes ont resurgi dans les arrêts de la Cour de justice, dont le concept d'établissement stable ou la soumission à la TVA de l'activité d'administrateur de société. Il y a également eu des développements nouveaux prenant en compte les nouveautés technologiques, comme les opérations de recharge pour véhicules électriques. Enfin, plusieurs arrêts se sont intéressés aux sujets récurrents, dont le droit à déduction.

1. Localisation des opérations imposables

Dans l'affaire **Cabot Plastics Belgium**⁷¹, la Cour revient sur le concept d'établissement stable en matière de TVA et plus particulièrement sur les ressources humaines et techniques nécessaires pour qu'un tel établissement soit reconnu.

L'affaire concerne un assujetti établi en Belgique ayant conclu un contrat de travail à façon avec un assujetti établi en Suisse. Ces assujettis sont des entités distinctes et juridiquement indépendantes, mais faisant partie du même groupe. Dans le cadre d'un contrat d'exclusivité (quasi), l'assujetti belge a utilisé son matériel et son personnel pour transformer les matières premières appartenant à l'assujetti suisse et pour prester des services de soutien logistique à la vente des produits finis.

La Cour a jugé que la relation contractuelle avec l'assujetti belge, quand bien même exclusive, et accompagnée de services complémentaires contribuant à l'activité de l'assujetti suisse en Belgique, ne constituait pas pour ce dernier un établissement stable, puisque l'assujetti belge agissait pour son propre compte et à ses propres risques, tout en étant responsable du personnel et des ressources qu'il utilisait. Par ailleurs, la Cour, en indiquant qu'un preneur de services ne devient pas propriétaire des ressources du prestataire du seul fait que ce dernier est lié par un contrat d'exclusivité, ouvre la possibilité que le preneur de services puisse devenir, aux fins de la création d'un établissement stable et dans des circonstances appropriées, le propriétaire présumé des ressources du fournisseur. Cela rejoint la position prise dans l'affaire **Berlin Chemie**⁷², citée dans l'arrêt **Cabot Plastics Belgium**, selon laquelle les ressources humaines et techniques n'ont pas besoin d'appartenir — à proprement parler — au destinataire des services pour constituer un établissement stable.

L'affaire **Westside Unicat**⁷³ concerne la définition et la localisation de prestations de services consistant à donner accès à des manifestations de divertissement.

Il s'agit d'une société roumaine qui exploite un studio d'enregistrement vidéo et qui commercialise des contenus érotiques à une société américaine. La société américaine diffuse à ses clients les vidéos sur sa plateforme. La question soumise à la Cour était de savoir si l'article 53 de la directive TVA, qui a pour objet la localisation des prestations de services consistant à donner accès à certaines manifestations fournies à un assujetti, s'applique aux services de réalisation de vidéos interactives à caractère érotique et à leur mise à disposition d'un exploitant aux fins de leur diffusion par ce dernier sur sa plateforme.

La Cour a tout d'abord distingué cette affaire de celle ayant donné lieu à l'arrêt **Geelen**⁷⁴, en ce que les deux affaires ne reposaient pas sur les mêmes règles de rattachement. Cette distinction posée, la Cour a considéré que les services fournis par la société roumaine à la société américaine ne relèvent pas de l'article 53 de la directive TVA, car ils ne consistaient pas à donner aux clients le droit d'accéder à des contenus, mais constituaient des prestations nécessaires à la diffusion desdits contenus par la société auprès de ses propres clients. Par ailleurs, le jugement interprète utilement la notion de « prestations de services consistant à donner accès à des manifestations » sous cet article 53, en indiquant qu'elle désigne les services intervenant en aval de l'organisation d'une manifestation et visant à octroyer l'accès du public à cette dernière.

2. Taux réduits

En matière de taux réduits, un seul arrêt a été rendu en 2023. Il s'agit de l'arrêt **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (TVA pour boissons chaudes lactées)**⁷⁵. Dans cette affaire, la Cour s'est penchée sur le respect du principe de neutralité dans une situation où des taux de TVA différents sont appliqués à des boissons lactées selon que leurs ventes sont accompagnées ou non de services accessoires.

La Cour a observé que la vente au détail et la vente précédée d'une préparation personnalisée constituaient deux situations différentes avec des finalités distinctes susceptibles d'être décisives pour le choix du consommateur. La Cour a conclu qu'il n'est pas contraire au droit de l'UE et au principe de neutralité de soumettre à des taux de TVA différents la vente au détail d'une boisson et la vente de la même boisson, répondant au même besoin pour un consommateur moyen, préparée et fournie chaude à un client à sa demande en vue d'une consommation immédiate, pour autant que les différences qui les distinguent influent de manière considérable sur la décision du consommateur moyen d'acheter l'une ou l'autre de ces boissons.

3. Exonérations

En matière d'exonération, on retient l'arrêt **Momtrade Ruse**⁷⁶, qui se penche sur l'impact du caractère transfrontalier des prestations de services sociaux rendues à des personnes physiques.

taxe sur la valeur ajoutée (refonte) J.O., 2010, L 268, p. 1. (68) Voy. notre chronique, J.D.E., 2023, pp. 303 et s. (69) COM(2018)329, 25 mai 2018. (70) COM(2020)749 final, 18 décembre 2020. (71) C.J., arrêt du 29 juin 2023, *Cabot Plastics Belgium*, aff. C-232/22, EU:C:2023:530. Voy. C. Herbain, *Fixed establishment*, IBFD, disponible sur https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/pe_indirect_taxation_chaphead. (72) C.J., arrêt du 7 avril 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, aff. C-333/20, EU:C:2022:291. (73) C.J., arrêt du 23 novembre 2023, *Westside Unicat*, aff. C-532/22, EU:C:2023:919. (74) C.J., arrêt du 8 mai 2019, *Geelen*, aff. C-568/17, EU:C:2019:388. (75) C.J., arrêt du 5 octobre 2023, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (TVA pour boissons chaudes lactées)*, aff. C-146/22, EU:C:2023:739. (76) C.J., arrêt du 11 mai 2023, *Momtrade Ruse*, aff. C-620/21, EU:C:2023:395.

Dans cette affaire, un prestataire de services sociaux établi dans un État membre rend ses services en ayant recours à une société intermédiaire pour contacter ses clients, lesquels résident dans d'autres États membres. Il est demandé à la Cour si l'exonération des prestations de services en lien avec l'aide et la sécurité sociales prévue par l'article 132, § 1, sous g), de la directive TVA est applicable dans ces conditions et quel État membre a la charge de déterminer, et comment, si lesdites prestations relèvent de l'exonération.

La Cour considère que le lieu matériel de réalisation de la prestation n'est pas pertinent pour l'application de l'exonération. Ainsi, le prestataire peut bénéficier de l'exonération quand bien même ses clients sont dans un autre État membre que celui où il a établi le siège de son activité économique. De même, l'intervention d'un tiers pour contacter ses clients est un service distinct qui n'est pas pertinent pour l'application de l'exonération. La Cour indique encore qu'il relève du pouvoir de l'État membre d'imposition de se prononcer sur l'applicabilité de l'exonération et que le fait que le prestataire soit inscrit auprès d'un organisme public de l'État membre d'imposition en tant que prestataire de services sociaux ne suffit pas pour bénéficier de l'exonération, sauf si cette inscription est soumise à une vérification préalable par les autorités nationales compétentes.

4. Droit à déduction et à restitution

Le droit à déduction, pierre angulaire du système de la TVA, est à l'honneur cette année encore. Trois arrêts méritent d'être signalés.

Premièrement, l'arrêt **Balgarska telekomunikatsionna kompania**⁷⁷ traite des conditions de la régularisation du droit à déduction dans le cas où la TVA a été indûment déduite.

Dans cette affaire, une société commerciale a mis au rebut divers biens devenus impropres à l'usage ou à la vente. La société, qui avait déduit la TVA sur ces biens lors de leur acquisition, a régularisé la TVA sur les biens mis au rebut avant de se raviser et de demander le remboursement de la TVA ainsi restituée.

Il est d'abord demandé à la Cour si la mise au rebut d'un bien suivie de sa vente en tant que déchet requiert que la TVA initialement déduite soit régularisée. La Cour considère que, pour les biens ayant été vendus dans le cadre d'opérations taxables, il n'y a pas de modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions et donc qu'il convient de maintenir le droit à déduction.

La même question est posée à la Cour concernant la mise au rebut d'un bien suivie de sa destruction volontaire. La Cour répond que la destruction est une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant de la déduction, mais que, pour éviter qu'une perte de fiscale ne s'ajoute à la perte économique, la destruction figure parmi les exceptions à l'obligation de régularisation. La Cour énonce donc une double condition pour échapper à la régulation : la destruction doit être avérée et elle doit être économiquement rationnelle.

Enfin, la dernière question soumise à la Cour concerne la conformité avec la directive TVA d'une disposition nationale prévoyant la

régularisation de la TVA déduite à l'achat d'un bien, lorsque ce bien, devenu inutilisable, est mis au rebut puis vendu avec TVA ou détruit. La Cour répond succinctement que de telles dispositions sont incompatibles avec la directive TVA et rappelle que la destruction d'un bien ne peut autoriser les États membres à exiger la régularisation des déductions.

Deuxièmement, l'arrêt **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (TVA — Acquisition fictive)**⁷⁸ se penche sur le rapport entre une qualification issue du droit civil et le droit à déduction en matière TVA.

Ainsi, un assujetti était confronté au refus du fisc de lui accorder le droit à déduction de la TVA encourue sur une cession de marques. Le fisc considérait que la cession de marques était nulle et fictive en vertu du Code civil, et s'appuyait sur une disposition de la loi sur la TVA prévoyant qu'une facture ne peut servir de justificatif à la déduction de la TVA si elle se rapporte à une opération considérée comme fictive au regard des règles de droit civil.

La Cour s'est prononcée sur la conformité avec la directive TVA de cette disposition nationale, dans un contexte où l'opération en cause ne procédait pas nécessairement d'une fraude ou d'un abus de droit au sens de la TVA. Dans son jugement, la Cour rappelle que la réalité de l'opération est un critère essentiel pour le droit à déduction et, distinguant la réalité économique de la qualification en droit civil national, elle conclut que le droit à déduction ne peut pas être remis en cause au motif de la qualification de l'opération comme une opération fictive au seul regard du droit civil national. Dans la même veine, la Cour indique qu'il n'est pas possible de conclure à l'existence d'une pratique frauduleuse ou abusive susceptible de justifier un refus du droit à déduction au seul motif du caractère fictif de l'opération en vertu des dispositions de droit civil national. Une analyse distincte pour les besoins de la TVA est nécessaire, sauf si les mêmes critères sont utilisés en droit civil et en droit de la TVA. En conclusion, la Cour considère que les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité s'opposent à une législation nationale selon laquelle la qualification d'une opération au regard du droit civil permet de refuser le droit à déduction d'un assujetti.

Troisièmement, l'arrêt **Schütte**⁷⁹ s'intéresse à la possibilité de se tourner vers l'administration fiscale pour demander le remboursement d'un trop-payé de TVA à son fournisseur.

Dans cette affaire, un assujetti a acquis des biens au taux normal de TVA, mais l'administration fiscale, puis la justice, ont considéré que le taux réduit était d'application. L'assujetti avait en conséquence payé et déduit trop de TVA, et ses fournisseurs avaient collecté trop de TVA. Le droit à déduction de la TVA de l'assujetti fut réduit en conséquence et l'assujetti demanda à ses fournisseurs, qui refusèrent, conformément au droit civil national, de corriger leurs factures et de lui rembourser la TVA qu'ils n'auraient pas dû percevoir. L'assujetti n'étant pas parvenu à se faire rembourser par ses fournisseurs du différentiel de TVA et seule la TVA effectivement due pouvant être déduite, la Cour a statué en vertu des principes de neutralité et d'effectivité, qu'il appartient à l'État de rembourser ce trop-perçu de TVA à l'assujetti, avec une potentielle application des intérêts légaux.

(77) C.J., arrêt du 4 mai 2023, *Balgarska telekomunikatsionna kompania*, aff. C-127/22, EU:C:2023:381. (78) C.J., arrêt du 25 mai 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA — Acquisition fictive)*, aff. C-114/22, EU:C:2023:430. (79) C.J., arrêt du 7 septembre 2023, *Schütte*, aff. C-453/22, EU:C:2023:639.

Chroniques

5. Opérations complexes

Dans le cadre des opérations complexes, la Cour a notamment rendu l'arrêt *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*⁸⁰, relatif à la qualification en tant que livraison de biens ou prestation de services des opérations de recharge pour véhicules électriques.

Dans cette affaire, un opérateur a demandé un rescrit fiscal à son administration nationale quant à la qualification d'une activité de livraison d'électricité aux fins de la recharge de véhicules électriques, accompagnée de différents services (aménagement de l'accès à des points de recharge et facilitation de leur utilisation, assistance technique et services informatiques de réservation, suivi et paiement des transactions). L'autorité fiscale a considéré que la fourniture d'électricité était la prestation principale et que les autres services en étaient les accessoires. Un procès s'ensuivit et une question préjudicielle fut posée à la Cour, qui a ainsi été amenée à se prononcer sur la qualification d'une prestation unique et complexe d'électricité aux fins de la recharge de véhicules électriques.

“Les opérations de recharge pour véhicules électriques constituent des livraisons de biens au sens de la TVA”

La Cour a considéré que la fourniture d'électricité est l'élément prédominant et que, l'électricité étant assimilée à un bien corporel pour les besoins de la TVA, les opérations de recharge accompagnées d'une série de services constituent des livraisons de biens au sens de la TVA.

6. Divers

D'autres arrêts portant sur des sujets plus éclectiques méritent aussi une mention du fait de leurs apports.

Dans l'affaire *Cezam*⁸¹, la Cour analyse une sanction fiscale ne prenant pas en compte la déductibilité de la TVA pour la fixation d'amendes proportionnelles.

En l'espèce, l'administration fiscale belge a infligé des amendes à la société Cezam pour défaut de dépôt des déclarations périodiques de TVA et de paiement de la TVA due pendant cinq ans. Ces amendes s'élevaient à 20 % de la TVA due sur les ventes de la société. Le droit à déduction de la TVA payée en amont n'était pas pris en compte dans la base de calcul des amendes. La société a contesté ces amendes, considérant que le calcul des pénalités aurait dû se faire sur le montant net de TVA due. Au soutien de sa contestation, la société invoque le principe de neutralité fiscale en vertu duquel elle aurait droit à déduction de la TVA en amont, et le principe de proportionnalité qui impose aux États membres de ne pas appliquer une amende d'un montant égal à la TVA déductible.

La question soulevée dans cette affaire est de savoir si une amende forfaitaire de 20 % calculée sur le montant de la TVA collectée avant imputation de la TVA déductible est conforme à la directive TVA et aux principes, d'une part, de proportionnalité, en vertu duquel les sanctions ne doivent pas aller au-delà de ce qui

est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude, et, d'autre part, de neutralité, en vertu duquel la déduction de la TVA en amont est accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis.

En observant que l'amende en cause sanctionne l'omission délibérée des obligations de déclarer et d'acquitter la TVA de l'assujetti, mais ne remet pas en cause son bénéfice du droit à déduction de la TVA en amont, la Cour a jugé que l'amende forfaitaire en cause respectait les principes de proportionnalité et de neutralité fiscale. Concernant la proportionnalité, la Cour indique que, sous réserve des vérifications auxquelles doit procéder la Belgique, la sanction de 20 % de la TVA collectée, appréciée dans le contexte de la gradation des amendes prévue par la loi belge et de la méconnaissance délibérée de ses obligations par le contribuable, ne va pas au-delà de ce qui paraît nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la TVA et d'éviter la fraude. Concernant la neutralité, la Cour constate que l'amende vise à sanctionner la méconnaissance délibérée de ses obligations par le contribuable et qu'elle ne remet pas en cause l'exercice du droit à déduction et en conclut qu'elle ne viole donc pas le principe de neutralité.

Dans l'affaire *État belge*⁸², la Cour se penche sur la qualification dite de « bien d'occasion » appliquée aux véhicules vendus pour pièces. En effet, un assujetti avait acheté des véhicules déclassés et les avait revendus à des tiers comme épaves ou « pour pièces » sans que les pièces en aient été détachées préalablement.

La problématique porte sur la question de savoir si ces ventes peuvent être considérées comme des ventes de « biens d'occasion » pour l'application du régime de la marge. Aux termes de l'article 311, § 1, point 1, de la directive TVA constituent des « biens d'occasion » les « biens meubles corporels susceptibles de emploi, en l'état ou après réparation » en ce inclus, les biens incorporés à un autre bien en tant que parties constitutives dans la mesure où ils ont conservé leurs fonctionnalités initiales (à l'état neuf), et qu'ils puissent, de ce fait, être réutilisés tels quels ou après réparation.

Rappelant que l'objectif du régime de la marge bénéficiaire est d'éviter que la réintroduction d'un bien dans le circuit commercial ne se traduise par l'application de la TVA à un bien qui a déjà supporté la TVA à titre définitif (double taxation), la Cour considère qu'une réponse positive à la question de savoir si les ventes en cause en l'espèce peuvent être considérées comme des ventes de « biens d'occasion » pour l'application du régime de la marge est conforme à cet objectif, à la condition que des pièces du véhicule soient effectivement réemployées par l'acheteur de manière à ce que le véhicule reste dans son cycle économique. En d'autres termes, le régime de la marge de TVA ne serait pas applicable si les véhicules avaient été vendus pour être mis à la casse ou transformés en un autre objet.

Dans l'affaire *Fluvius Antwerpen*⁸³, c'est la qualification de livraison de biens à titre onéreux dans le contexte d'un vol qui intéresse la Cour. En l'espèce, un particulier s'est vu facturer, avec TVA, deux années de consommation illégale d'électricité.

(80) C.J., arrêt du 20 avril 2023, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, aff. C-282/22, EU:C:2023:312. (81) C.J., arrêt du 17 mai 2023, *Cezam*, aff. C-418/22, EU:C:2023:418. (82) C.J., arrêt 17 mai 2023, *État belge (TVA - Véhicules vendus pour pièces)*, aff. C-365/22, EU:C:2023:415. (83) C.J., 27 avril 2023, *Fluvius Antwerpen*, aff. C-677/21, EU:C:2023:348.

La Cour a estimé que la fourniture d'électricité, même involontaire, fruit de la démarche illégale d'un tiers, constitue une livraison de biens effectuée à titre onéreux emportant le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel. La Cour a aussi considéré que le risque inhérent à l'activité de gestionnaire d'un réseau de distribution d'électricité entraînait la qualification de cette fourniture d'électricité en tant qu'activité économique. Enfin, le fournisseur agissant en tant qu'organisme de droit public, la Cour est revenue sur le concept de « prestations négligeables » (article 13, § 1, troisième alinéa, de la directive TVA) et a considéré qu'en l'espèce l'activité du fournisseur d'électricité n'était pas négligeable et était donc soumise à la TVA.

L'affaire **TP⁸⁴** concerne la soumission à la TVA de l'activité d'un membre du conseil d'administration de plusieurs sociétés anonymes luxembourgeoises.

Dans son arrêt, la Cour a confirmé que les activités des administrateurs peuvent constituer des activités économiques sous certaines conditions. Ils doivent, pour ce faire, prester des services à titre onéreux aux sociétés où ils exercent leurs mandats, leurs activités doivent présenter un caractère permanent et être effectuées contre une rémunération dont les modalités de fixation sont prévisibles. Cependant, la Cour a également indiqué que ces activités ne sont pas nécessairement exercées de manière indépendante. Tel ne sera pas le cas si les potentielles conséquences négatives, les dettes notamment, des décisions adoptées par le conseil d'administration auxquelles l'administrateur a apporté son expertise, sont supportées par la société et non par l'administrateur. Tel ne sera pas non plus le cas si l'administrateur n'agit pas pour son compte ni sous sa propre responsabilité, ce qui sera le cas notamment lorsque son activité, tout en recherchant l'intérêt de la société, engage la responsabilité de celle-ci et non la sienne. La Cour conclut, au regard du cadre juridique national, que les administrateurs dans l'affaire au principal n'exercent pas leur activité d'une façon indépendante, de sorte que leur activité n'est pas soumise à la TVA.

Enfin, dans l'affaire **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Fraude d'un employé)⁸⁵**, l'analyse de la Cour se porte sur l'identification du destinataire de l'obligation énoncée à l'article 203 de la directive TVA, par laquelle toute personne mentionnant la TVA sur une facture est redevable de celle-ci.

En l'espèce, des factures ont été émises et vendues frauduleusement par une employée à l'insu de son employeur, mais au nom de ce dernier, les acheteurs bénéficiant ainsi indûment d'un droit à déduction de la TVA. L'expression « toute personne » de l'article 203 de la directive TVA ayant un caractère général et indéfini, il est demandé à la Cour s'il s'agit d'une référence à l'assujetti en tant qu'émetteur apparent, mais involontaire, ou à l'employé en tant qu'émetteur secret.

La Cour estime qu'au sens de l'article 203 de la directive, lorsque l'administration fiscale connaît l'identité de la personne qui a réellement émis la fausse facture, la TVA est due par cette personne, l'employé en l'espèce, à moins que l'émetteur apparent, c'est-à-dire l'assujetti, n'ait pas fait preuve de la diligence raisonnablement requise pour contrôler les agissements de son employé, c'est-à-dire pour empêcher que ses données d'identification en tant qu'assujetti à la TVA ne soient détournées pour émettre de fausses factures à des fins de fraude.

4 Coopération administrative et protection des contribuables

Entre le 1^{er} avril 2023 et le 31 mars 2024, les règles de droit dérivé applicables en matière de coopération administrative ont encore évolué (A). Parallèlement, la Cour de justice a rendu plusieurs arrêts relatifs à la protection des droits des contribuables (B).

A. Coopération administrative et lutte contre l'évasion fiscale

En matière d'impôts indirects, des règlements prévoient les conditions dans lesquelles les États membres coopèrent en vue de lutter contre les fraudes. De même, dans le cas des impôts directs, les administrations fiscales des États membres peuvent échanger des renseignements portant sur la situation de leurs contribuables, conformément à la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, dite « DAC » (*Directive on Administrative Cooperation*)⁸⁶.

À l'instar de la plupart des périodes précédentes, cette directive a encore été modifiée durant la période sous chronique⁸⁷. Le 17 octobre 2023, en vue d'accroître la coopération des administrations fiscales nationales, le Conseil a en effet adopté la directive 2023/2226, dite « DAC 8 »⁸⁸. Adossée au règlement européen sur les marchés de crypto-actifs (MiCA) et cohérente avec le cadre de déclaration des crypto-actifs de l'OCDE, la « DAC 8 » organise un système d'échanges automatiques obligatoires d'informations communiquées par les « prestataires de services sur crypto-actifs » (échanges portant notamment sur les crypto-actifs émis de manière décentralisée, les jetons de valeur stable [« stablecoins »], y compris les jetons de monnaie électronique et certains jetons non fongibles [NFT]) et un système d'échanges de décisions fiscales anticipées en matière transfrontière concernant des personnes physiques lorsque les transactions excèdent 1,5 million d'euros. La « DAC 8 » devra être transposée par les États membres avant le 31 décembre 2025, et s'appliquera à partir du 1^{er} janvier 2026.

(84) C.J., arrêt du 21 décembre 2023, *Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA - Membre d'un conseil d'administration)*, aff. C-288/22, EU:C:2023:1024. (85) C.J., arrêt du 30 janvier 2024, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Fraude d'un employé)*, aff. C-442/22, EU:C:2024:100. (86) J.O., 2011, L 64, p. 1. (87) La précédente modification de la « DAC » avait été effectuée en mars 2021. Relative aux opérations réalisées par et au travers des plateformes numériques, la « DAC 7 » a instauré un mécanisme spécifique d'échange automatique d'informations (voy. cette chronique, J.D.E., 2021, p. 299). Le 13 avril 2023, un règlement d'exécution concernant la « DAC 7 » a été adopté. Celui-ci met en place des critères permettant de contrôler que les informations échangées entre des États membres et des États tiers sont conformes aux exigences de la directive (règlement d'exécution (UE) 2023/823 de la Commission du 13 avril 2023 établissant les modalités d'application de certaines dispositions de la directive 2011/16/UE du Conseil en ce qui concerne l'évaluation et la détermination de l'équivalence des informations dans le cadre d'un accord entre les autorités compétentes d'un État membre et une juridiction hors Union, J.O., 2023, L 103, p. 1). (88) Directive (UE) 2023/2226 du Conseil du 17 octobre 2023, modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, J.O., L, 2023/2226.

Chroniques

Quelques mois auparavant, la Commission a publié une proposition de directive relative aux retenues à la source qui sont appliquées aux dividendes et aux intérêts⁽⁸⁹⁾, conformément à ce qu'elle avait annoncé dans une communication du 15 juillet 2020⁽⁹⁰⁾. Communément appelée « Faster Initiative », cette proposition poursuit l'objectif de rendre les procédures applicables à ces retenues à la source plus efficaces et plus sûres pour les investisseurs, les intermédiaires financiers et les administrations fiscales des États membres. À cet effet, elle entend réduire les obstacles susceptibles de décourager les investisseurs et lutter contre les risques d'abus. Pour ce faire, la proposition de directive envisage la création de certificats de résidence fiscale numérique communs à tous les États membres. Ces certificats pourraient être employés dans le cadre de deux procédures accélérées de remboursement : une procédure de « dégrèvement à la source » et une procédure de « remboursement rapide ». Parallèlement, les intermédiaires financiers certifiés devraient s'inscrire sur des registres nationaux et déclarer les paiements de dividendes et d'intérêts aux administrations fiscales compétentes. Ces dernières pourraient ainsi retracer les transactions.

B. Protection des contribuables

Depuis plusieurs années, la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (la « Charte ») est invoquée par les contribuables en vue d'obtenir des protections d'ordre procédural⁽⁹¹⁾. Durant la période sous chronique, la Cour a ainsi dû se prononcer, comme elle l'avait fait à plusieurs reprises lors des périodes précédentes, sur le cumul des sanctions.

Dans l'arrêt *Dual Prod*⁽⁹²⁾ présenté dans la précédente chronique, la Cour de justice avait indiqué à quelles conditions il est possible, au regard de l'article 50 de la Charte, de suspendre à plusieurs reprises, en cas de manquement, l'autorisation administrative d'exploitation d'un entrepôt fiscal, et ce dans l'attente de l'issue définitive d'une procédure pénale parallèle. Interrogée sur la portée de la règle *ne bis in idem*, qui interdit le cumul de sanctions pénales au titre d'une même infraction, la Cour avait alors jugé que, sous réserve de vérifications par la juridiction de renvoi, le retrait d'un agrément d'exploitation ne fait que tirer les conséquences de ce que les conditions posées pour son bénéfice ne sont plus remplies, si bien que la mesure n'est en principe pas de nature répressive, et ne participe donc pas à une atteinte au principe *ne bis in idem*.

Cette jurisprudence n'a pas été exactement confirmée dans l'arrêt rendu, durant la période sous chronique, dans l'affaire *MV-98*⁽⁹³⁾, à l'occasion de laquelle la Cour a dû statuer sur une question similaire, qui était de savoir si une société, qui n'avait pas enregistré la vente d'un paquet de cigarettes et qui avait omis de délivrer le bon de caisse fiscal correspondant, pouvait subir une sanction pé-

uniaire et la mise sous scellés de son local pendant deux semaines. À la différence de ce qu'elle avait fait dans l'affaire *Dual Prod* (identification des règles et soumission du respect de ces dernières à la juridiction de renvoi), la Cour a procédé elle-même à la qualification juridique de la mesure de mise sous scellés, dont elle a considéré qu'elle était de nature pénale. Elle s'est référée, à cet égard, à la finalité répressive de la mesure et à sa sévérité (perte de revenus liée à la fermeture de l'établissement), et jugé que sa combinaison avec la sanction pécuniaire devait respecter les exigences de l'article 50 de la Charte.

Au regard de ces divergences apparentes, l'arrêt *Vinal*⁽⁹⁴⁾ était donc attendu. Dans cette affaire, des manquements graves étaient reprochés à une société en matière de droits d'accise. Elle avait été soumise à une sanction pécuniaire d'un montant automatiquement fixé au double des droits éludés et sa licence d'exploitation lui avait été retirée. Au regard de la règle *ne bis in idem*, la question se posait alors de savoir si le retrait de la licence était une sanction pénale, auquel cas une double sanction pénale (condition « bis ») aurait concerné les mêmes faits (condition « *idem* »)⁽⁹⁵⁾. Pour y répondre, la Cour a alors rappelé qu'au regard de la finalité poursuivie et de la sévérité des sanctions encourues, une sanction qualifiée d'administrative en droit interne peut être considérée comme pénale pour l'application de l'article 50 de la Charte. Conciliant les solutions retenues dans les affaires *Dual Prod* et *MV-98*, la Cour a jugé que si le retrait d'un agrément d'exploitation d'un entrepôt fiscal tire les conséquences de ce que les conditions posées pour son bénéfice ne sont plus remplies (et ne poursuit donc pas un caractère répressif), il peut s'agir d'une sanction pénale si la juridiction de renvoi estime qu'elle est suffisamment sévère. Dans cette hypothèse, les exigences de l'article 50 de la Charte doivent alors être respectées, dans des conditions que la Cour a rappelées.

“La Cour rend un nouvel arrêt sur la conciliation de la protection des intérêts financiers de l'Union et du respect des droits fondamentaux”

Enfin, la Cour a rendu un nouvel arrêt portant sur la conciliation de la protection des intérêts financiers de l'Union et du respect des droits fondamentaux lorsque des sanctions pénales sont prises en cas de fraude en matière de TVA ou de droit d'accise. Cette question est difficile, comme l'avaient originellement montré l'arrêt *Taricco*⁽⁹⁶⁾ (dont il ressortait qu'il convient de laisser inappliquées des règles de prescription en matière pénale si elles sont susceptibles d'empêcher de poursuivre et de sanctionner certains comportements de nature à porter atteinte à la protection des intérêts financiers de l'Union), puis l'arrêt *M.A.S. et M.B.*⁽⁹⁷⁾ (qui avait retenu que

(89) Proposition de directive du Conseil relative au dégrèvement plus rapide et plus sûr de l'excédent de retenues à la source, COM(2023) 324 final, 19 juin 2023. (90) Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, « Un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance », COM(2020) 312 final, 15 juillet 2020. (91) En matière procédurale, la Cour a également jugé, durant la période sous chronique, que, nonobstant l'autonomie procédurale des États membres, le principe d'effectivité s'oppose à ce que, « lorsqu'une demande de remboursement d'un trop-perçu fiscal est présentée plus de 30 jours après la publication au *Journal officiel de l'Union européenne* d'un arrêt de la Cour d'où découle la constatation de la contrariété de l'imposition en cause au droit de l'Union », le droit national « limite le cours des intérêts sur le trop-perçu dus au contribuable concerné au trentième jour suivant cette publication, voire exclut tout intérêt dans le cas où ledit trop-perçu a été encouru par le contribuable après ledit trentième jour » (C.J., arrêt du 8 juin 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, aff. C-322/22, EU:C:2023:460, point 57). (92) C.J., arrêt du 23 mars 2023, *Dual Prod*, aff. C-412/21, EU:C:2023:234 ; cette chronique, *J.D.E.*, 2023, p. 309. (93) C.J., arrêt du 4 mai 2023, *MV-98*, aff. C-97/21, EU:C:2023:371. (94) C.J., arrêt du 14 septembre 2023, *Vinal*, aff. C-820/21, EU:C:2023:667. (95) Au point 41 de l'arrêt, la Cour rappelle que « l'application du principe *ne bis in idem* est soumise à une double condition, à savoir, d'une part, qu'il y ait une décision antérieure définitive (condition « bis ») et, d'autre part, que les mêmes faits soient visés par la décision antérieure et par les poursuites ou les décisions postérieures (condition « *idem* ») ». (96) C.J., arrêt du 8 septembre 2015, *Taricco e.a.*, aff. C-105/14, EU:C:2015:555. (97) C.J., arrêt du 5 décembre 2017, *M.A.S. et M.B.*, aff. C-42/17, EU:C:2017:936. (98) C.J., arrêt du

l'application de cette jurisprudence ne peut pas conduire à la violation d'un standard national de protection du principe de légalité des délits et des peines plus élevés que celui en vigueur en droit de l'Union). Dans l'affaire *Eurobox Promotion*, la Cour avait jugé que des jugements définitifs ne sauraient être réexaminés si ce réexamen est « de nature à créer un risque systémique d'impunité des faits constitutifs d'infractions graves de fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union ou de corruption en général »⁹⁸.

Combinant les solutions de ces arrêts et procédant à une « mise en balance », la Cour a jugé, dans l'arrêt *Lin*⁹⁹, que « les juridictions d'un État membre ne sont pas tenues de laisser inappliqués les arrêts de la Cour constitutionnelle de cet État membre invalidant la disposition législative nationale qui régit les causes d'interruption du délai de prescription en matière pénale, en raison d'une

atteinte au principe de légalité des délits et des peines tel que protégé en droit national, dans ses exigences relatives à la prévisibilité et à la précision de la loi pénale, même si ces arrêts ont pour conséquence qu'un nombre considérable d'affaires pénales, y compris des affaires relatives à des infractions de fraude grave portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne, seront clôturées en raison de la prescription de la responsabilité pénale ». En revanche, « les juridictions de cet État membre sont tenues de laisser inappliqué un standard national de protection relatif au principe de l'application rétroactive de la loi pénale plus favorable (*lex mitior*) qui permet de remettre en cause, y compris dans le cadre de recours dirigés contre des jugements définitifs, l'interruption du délai de prescription de la responsabilité pénale dans de telles affaires par des actes de procédure intervenus avant un tel constat d'invalidité » (point 125).

21 décembre 2021, *Euro Box Promotion* e.a., aff. jointes C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 et C-840/19, EU:C:2021:1034, point 213. (99) C.J., arrêt du 24 juillet 2023, *Lin*, aff. C-107/23 PPU, EU:C:2023:606.