

Droit fiscal européen

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

- La Cour a renforcé les obligations qui pèsent sur les autorités des États membres en vue de lutter contre les abus du droit de l'Union et leurs juridictions suprêmes peuvent commettre des manquements si elles prennent le risque de ne pas poser de questions préjudicielles sur des questions (fiscales) complexes.
- En matière d'impôts directs, la Cour de justice a rendu de nombreux arrêts qui confirment la jurisprudence antérieure.
- La Commission européenne a proposé, sans succès, des mesures fiscales permettant une meilleure taxation des entreprises du secteur numérique.
- En matière de T.V.A., la coopération administrative et la lutte contre la fraude ont été renforcées.
- La Cour a rendu deux arrêts importants relatifs aux droits des contribuables en matière de répression pénale des infractions fiscales.

Au-delà des questions habituelles, la période sous chronique a donné lieu à trois importants arrêts de principe qui concernent l'ensemble de la matière fiscale, et qui dépassent même le champ du droit fiscal. Outre leur caractère transversal, ces trois arrêts ont ceci de remarquable qu'ils renforcent les obligations qui pèsent sur les autorités des États membres en vue d'un respect total du droit de l'Union européenne.

1 Principes généraux du droit de l'Union européenne

Statuant sur l'ancien mécanisme français du précompte mobilier dans l'arrêt *Commission c. France* du 4 octobre 2018⁽¹⁾, la Cour a jugé que la limitation du droit au remboursement du précompte mobilier résultant de la non-prise en compte de l'imposition subie par les sous-filiales établies dans un autre État membre méconnaissait les libertés européennes de circulation et, surtout, qu'en ne posant pas de question préjudicielle sur ce point avant de méconnaître ces libertés, le Conseil d'État avait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 267, troisième alinéa, TFUE. Ce faisant, la Cour de justice a, pour la première fois dans le cadre d'un recours en manquement, jugé que dans la mesure où le Conseil d'État ne lui avait pas posé de question préjudicielle, elle devait constater l'existence d'un manquement d'État dès lors que la solution finalement retenue par le Conseil d'État était contraire à celle qu'elle avait dégagée dans l'arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation* du 13 novembre 2012⁽²⁾. L'existence de ce manquement tient ainsi, pour reprendre le terme justement em-

ployé par l'avocat général Melchior Wathelet⁽³⁾ et repris par la Cour⁽⁴⁾, au « risque » de cette méconnaissance qui a été sciemment pris par le Conseil d'État lorsqu'il a décidé, le 10 décembre 2012, de s'écarter de l'arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation* du 13 novembre 2012.

Statuant ensuite sur l'interposition de sociétés-écrans destinées à bénéficier du traitement fiscal de faveur offerts par la directive « mères-filiales » dans sa version antérieure à 2011⁽⁵⁾ et par la directive « intérêts-redevances »⁽⁶⁾, la Cour a jugé que dans une telle hypothèse, l'existence d'un abus de droit doit être invoquée par un État membre même s'il n'existe aucun texte explicite en ce sens. Dans deux arrêts de grande chambre du 26 février 2019⁽⁷⁾, la Cour a en effet indiqué qu'« il existe, dans le droit de l'Union, un principe général de droit selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union »⁽⁸⁾. L'invocation d'un abus de droit de type « fraude à la loi » n'est alors pas une faculté pour les États membres, mais une obligation. En toutes matières, « il s'ensuit que le principe général d'interdiction des pratiques abusives doit être opposé à une personne lorsque celle-ci se prévaut de certaines règles du droit de l'Union prévoyant un avantage d'une manière qui n'est pas cohérente avec les finalités que visent ces règles »⁽⁹⁾. Consécutivement, la Cour a dû apporter des précisions quant aux éléments constitutifs d'un abus de droit, qu'elle appréhende désormais de manière moins stricte que dans l'arrêt *Cadbury Schweppes*⁽¹⁰⁾. Si la Cour a confirmé les deux composants, objectif et subjectif, de la notion d'abus⁽¹¹⁾, elle a ensuite ajouté que « la réunion d'un certain nombre d'indices peut attester de l'existence d'un abus de droit, pour autant que ces indices sont objectifs et concordants. Peuvent

(*) Edoardo Traversa est professeur à l'Université catholique de Louvain et avocat au barreau de Bruxelles (Liedekerke). Fondateur de l'Équipe d'Accueil « Marchés, Institutions, Libertés » (EA 7382) et premier vice-président de la Communauté d'Universités et d'Établissements Université Paris-Est, Alexandre Maitrot de la Motte est professeur à la Faculté de droit de l'Université Paris-Est Créteil, où il dirige le Master « Droit fiscal, spécialité Fiscalité appliquée ». Les commentaires relatifs à la présente chronique peuvent être communiqués à edoardo.traversa@uclouvain.be ou à maitrotdelamotte@u-pec.fr. Période couverte par la présente chronique : mars 2018-février 2019. (1) C.J.U.E., 5^e ch., 4 octobre 2018, *Commission européenne c. République Française*, aff. C-416/17. (2) C.J.U.E., gr. ch., 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation c. Commissioners of Inland Revenue et The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, aff. C-35/11, point 110. (3) Voy. le point 100 de ses conclusions. (4) Voy. le point 113 de l'arrêt *Commission c. France*. (5) Directive 90/435/CEE du Conseil, 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (J.O., 1990, L 225, p. 6). Cette directive a été refondue en 2011 : voy. directive n° 2011/96/UE du Conseil, 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (J.O., 2011, L 345, pp. 8-16). (6) Directive 2003/49/CE du Conseil, 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (J.O., 2003, L 157, p. 49). (7) C.J.U.E., gr. ch., 26 février 2019, *Skatteministeriet c. T Danmark et Y Denmark Aps*, aff. jointes C-116/16 et C-117/16 ; et *N Luxembourg 1 et autres c. Skatteministeriet*, aff. jointes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16. (8) Voy. le point 96 de l'arrêt *N Luxembourg 1*. (9) Voy. le point 102 de l'arrêt *N Luxembourg 1*. Nous soulignons. (10) C.J.C.E., gr. ch., 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, aff. C-196/04. (11) Voy. le point 124 de l'arrêt *N Luxembourg 1*.

Chroniques

constituer de tels indices, notamment, l'existence de sociétés réelles n'ayant pas de justification économique ainsi que le caractère purement formel de la structure du groupe de sociétés, du montage financier et des prêts »¹².

Au-delà de ces affaires transversales, la période sous chronique a donné lieu à d'intéressantes évolutions relatives à la fiscalité des entreprises et des investisseurs (2), à la fiscalité des particuliers (3), à la T.V.A. (4) et à la coopération administrative et aux droits des contribuables (5).

2 Fiscalité des entreprises et des investisseurs

Dans le domaine de la fiscalité des entreprises et des investisseurs, la période sous chronique a été marquée, en premier lieu, par la présentation de deux propositions de directives relatives à l'imposition des entreprises du secteur numérique¹³. La première entend énoncer « les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative »¹⁴; et la seconde doit mettre en œuvre un « système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques »¹⁵. Destinées à faire face tant aux difficultés posées par l'impossible rattachement territorial des bénéfices des entreprises du secteur numérique qu'à l'optimisation fiscale à laquelle elles recourent consécutivement, ces propositions n'ont pas encore été adoptées par les États membres dès lors que leur unanimité est requise. Certains États, tels que la France, ont dès lors adopté des législations proches de la proposition relative à la taxe sur les services numériques, parfois appelées « taxes GAFA »¹⁶. Dans les prochains mois, d'importantes discussions devraient avoir lieu sur ces sujets au sein de l'OCDE.

S'agissant de la jurisprudence, la quasi-totalité des décisions par lesquelles la Cour de justice a confirmé la portée fiscale des libertés de circulation¹⁷ s'inscrit dans des champs bien connus : les dividendes, les fonds d'investissement, les pertes, ainsi que deux décisions sur des taxes spéciales sur des secteurs particuliers.

A. Traitement fiscal des dividendes

Durant la période sous chronique, la Cour a été saisie de deux séries de questions en matière de fiscalité des dividendes.

“Un État membre doit adapter son système fiscal à celui des autres États membres en réservant un traitement spécifique aux sociétés déficitaires dans les autres États”

Une première série de questions portait sur la déductibilité des dividendes sortants qui, selon la Cour, doivent être déductibles dans les mêmes conditions que les dividendes domestiques. Dans l'arrêt *EV c. Finanzamt Lippstadt*¹⁸, la Cour de justice a ainsi jugé qu'il est contraire à la liberté de circulation des capitaux de soumettre une déduction des bénéfices issus de participations détenues dans une société de capitaux ayant sa direction et son siège dans un État tiers à des conditions plus strictes que la déduction des bénéfices issus de participations détenues dans une société de capitaux de droit national non exonérée. À cet effet, la Cour a tout d'abord considéré qu'une telle différence de traitement était restrictive, avant de relever que cette restriction ne pouvait pas être couverte par la clause de gel de l'article 64 TFUE dès lors que la législation litigieuse avait fait l'objet d'importantes modifications en 2000, c'est-à-dire postérieurement au 31 décembre 1993. Et elle n'a ensuite accepté aucune des justifications avancées dès lors, d'une part, que les situations des sociétés résidentes et non-résidentes étaient comparables et, d'autre part, que les législations destinées à lutter contre les abus ne peuvent pas reposer sur des présomptions générales de fraude.

La seconde série de questions concernait la compatibilité des retenues à la source frappant des dividendes sortants avec les libertés de circulation et le droit dérivé (directive « mères-filiales »). Ces questions ont tout d'abord conduit la Cour à juger, dans l'arrêt *TTL*¹⁹, qu'un État membre ne pouvait prévoir l'imposition d'intérêts de retard irrécouvrables en l'absence d'application d'une retenue à la source sur des revenus qui se révéleraient non imposables ou imposés à un taux moindre en vertu d'une convention préventive de la double imposition.

Saisie d'une question préjudicielle par le Conseil d'État français, la Cour a ensuite considéré, dans l'arrêt *Sofina*²⁰, que les dividendes distribués à une société non-résidente déficitaire ne peuvent pas faire l'objet d'une retenue à la source, s'ils ne sont pas effectivement taxés dans une situation interne similaire²¹. Mais elle a aussi

(12) Voy. le point 125 de l'arrêt *N Luxembourg 1*. (13) Commission européenne, « Proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative », 21 mars 2018, COM(2018) 147 final. Et Commission européenne, « Proposition de directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques », 21 mars 2018, COM(2018) 148 final. (14) Il s'agit ainsi de reconnaître l'existence, sur le territoire des États concernés, « d'établissements stables virtuels » et de les y soumettre à l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices y réalisés. (15) Il s'agit ainsi de taxer les entreprises du secteur numérique à raison du chiffre d'affaires réalisé sur le territoire de chaque État membre dès lors que leurs bénéfices n'y sont pas taxés. (16) En mai 2019, la France a adopté une loi permettant de taxer les entreprises du secteur du numérique. La taxe ainsi créée s'élève à 3 % du chiffre d'affaires numérique réalisé en France, et concerne les recettes tirées des prestations de ciblage publicitaire qui s'appuient sur les données collectées auprès des internautes, de la mise à disposition d'un service de mise en relation entre internautes, et de la vente des données utilisateurs à des fins publicitaires. Cette taxe s'applique aux entreprises qui réalisent 750 millions d'euros de chiffres d'affaires numérique au niveau mondial et 25 millions d'euros de chiffres d'affaires numérique en France. (17) Outre les arrêts étudiés ci-après, la Commission, le Tribunal et la Cour ont rendu plusieurs décisions relatives aux aides d'État sous forme fiscale. Celles-ci ont vocation à être traitées dans la chronique du professeur M. Dony, dans cette revue. Parmi les arrêts importants doivent être mentionnés ceux par lesquels la Cour a précisé les conditions dans lesquelles doit être appréciée la sélectivité des régimes d'aides d'État sous forme fiscale (C.J.U.E., 2^e ch., 28 juin 2018, *Lowell Financial Services GmbH c. Commission européenne*, aff. C-219/16 P ; C.J.U.E., 2^e ch., 28 juin 2018, *République fédérale d'Allemagne et Lowell Financial Services GmbH c. Commission européenne*, aff. C-209/16 P ; C.J.U.E., 2^e ch., 28 juin 2018, *Dirk Andres c. Commission européenne*, aff. C-203/16 P ; et C.J.U.E., gr. ch., 19 décembre 2018, *Finanzamt B contre A-Brauerei*, aff. C-374/17) et celui dans lequel la Cour a indiqué les conditions dans lesquelles doit être appréciée la sélectivité des avantages fiscaux accordés de manière discrétionnaire (C.J.U.E., 2^e ch., 25 juillet 2018, *Commission européenne c. Royaume d'Espagne, Lico Leasing s.a. et Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión s.a.*, aff. C-128/16 P). (18) C.J.U.E., 5^e ch., 20 septembre 2018, *EV c. Finanzamt Lippstadt*, aff. C-685/16. (19) C.J.U.E., 7^e ch., 25 juillet 2018, « *TTL* » *EOOD c. Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika »* — *Sofia*, aff. C-553/16. (20) C.J.U.E., 5^e ch., 22 novembre 2018, *Sofina s.a., Rebelco s.a., Sidro s.a. c. Ministre de l'Action et des Comptes publics*, aff. C-575/17. (21) La cohérence de sa jurisprudence antérieure n'était pas évidente : voy. C.J.C.E., 2 décembre

considéré qu'un État membre doit adapter son système fiscal à celui des autres États membres en réservant un traitement spécifique aux sociétés déficitaires dans les autres États, ce qui pourrait conduire à remettre en cause sa jurisprudence relative à l'absence d'incompatibilité des doubles impositions avec les libertés de circulation, laquelle est précisément fondée sur l'absence d'obligation, pour un État membre, d'adapter son système fiscal à celui des autres États membres²².

Enfin, dans l'ordonnance *GS c. Bundeszentralamt für Steuern*²³, la Cour a jugé que l'article 1^{er}, § 2, de la directive 2011/96/UE (mère-fille) et l'article 49 TFUE s'opposent à ce qu'un État membre frappe d'une retenue à la source des dividendes octroyés par une filiale résidente à sa société mère non-résidente, mais exclue le droit pour cette dernière d'obtenir le remboursement ou l'exemption d'une telle retenue à la source, dès lors que, d'une part, des participations dans cette société mère sont détenues par des personnes qui n'auraient pas droit à un tel remboursement ou à une telle exemption si elles avaient perçu directement des dividendes provenant d'une telle filiale et que ladite société mère n'a pas généré ses recettes brutes de l'exercice concerné au moyen de sa propre activité économique et que, d'autre part, l'une des deux conditions fixées par cette législation est remplie, à savoir, soit il n'existe pas de raisons économiques ou d'autres raisons importantes justifiant l'interposition de cette même société mère, soit cette dernière ne participe pas à l'activité économique générale avec une entreprise organisée de manière adéquate compte tenu de son objet social, sans qu'il soit tenu compte des caractéristiques organisationnelles, économiques ou des autres caractéristiques importantes des entreprises qui ont des liens avec la société mère en question.

B. Traitement fiscal des opérations réalisées via des fonds d'investissements

Dans de nombreux États membres, les investissements peuvent être réalisés via des fonds ou des sociétés d'investissements. La Cour est régulièrement saisie de questions qui les concernent, comme en témoigne l'arrêt *Fidelity Funds, Fidelity Investment Funds, Fidelity Institutional Funds c. Skatteministeriet* du 21 juin 2018²⁴. Dans cet arrêt, la Cour de justice a jugé qu'il est contraire à la liberté de circulation des capitaux de prévoir que les dividendes distribués par une société résidente à un organisme de placement collectif en valeurs mobilières non-résident subissent une retenue à la source, tandis que les dividendes distribués à un OPCVM résident sont exonérés d'une telle retenue s'ils remplissent plusieurs conditions et si l'OPCVM résident prélève une imposition assise sur la distribution. Ceci tient à ce qu'au regard des objectifs de la loi fiscale, ces OPCVM se trouvent dans des situations identiques et ne peuvent donc pas être traités différemment. Et si la cohérence du système fiscal (contrairement à la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition) est une raison impé-

rieuse d'intérêt général susceptible de justifier cette restriction, la liberté de circulation des capitaux est en tout état de cause méconnue dès lors que la restriction est disproportionnée au regard de l'objectif poursuivi.

C. Traitement fiscal des pertes

À l'instar des périodes précédentes, la Cour de justice a encore rendu, durant la période sous chronique, des décisions relatives au traitement fiscal des pertes transfrontalières. Dans deux arrêts importants portant sur cette question, la Cour a précisé la méthode permettant de comparer la situation des établissements stables résidents et celle des non-résidents, avant d'étendre la jurisprudence *Marks & Spencer* aux pertes de ces derniers.

Dans l'arrêt *Bevola*²⁵, la Cour a tout d'abord jugé que la liberté d'établissement s'oppose à ce qu'un État membre exclue la possibilité, pour une société résidente, de déduire de son bénéfice imposable des pertes subies par un établissement stable situé dans un autre État membre, alors que, d'une part, cette société a épuisé toutes les possibilités de déduction de ces pertes que lui offre le droit de l'État membre où est situé cet établissement et que, d'autre part, elle a cessé de percevoir de ce dernier une quelconque recette, de sorte qu'il n'existe plus aucune possibilité pour que lesdites pertes puissent être prises en compte dans ledit État membre. Cet arrêt apporte des précisions quant à la portée des arrêts *Nordea Bank Danmark*²⁶ et *Timac Agro Deutschland*²⁷. Au regard de cet objectif et de la nécessité d'imposer les sociétés résidentes en prenant en compte leurs capacités contributives, la Cour en a déduit que les établissements stables résidents et les établissements stables non-résidents se trouvaient dans les situations identiques²⁸.

La Cour a toutefois admis, ensuite, que cette restriction résultant de l'application de règles différentes à des situations identiques pouvait être justifiée par plusieurs raisons impérieuses d'intérêt général « tenant, à la fois, à la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, à la cohérence du régime fiscal danois ainsi qu'à la nécessité de prévenir les risques de double déduction des pertes »²⁹. La question de la proportionnalité de la restriction justifiée se posait alors. Dans le cas des filiales réalisant des pertes finales (c'est-à-dire des pertes non susceptibles d'être prises en compte dans l'État de leur réalisation), la Cour de justice avait identifié, au paragraphe 55 de l'arrêt *Marks & Spencer*³⁰, les conditions dans lesquelles les restrictions sont disproportionnées : cette règle prétorienne est connue sous le nom de « l'exception *Marks & Spencer* ». Dans l'affaire *Bevola*, la Cour a décidé de l'appliquer « par analogie aux pertes d'établissements stables non-résidents »³¹.

La Cour de justice a aussi jugé, dans l'arrêt *NN A/S*³², que la liberté d'établissement ne s'oppose pas, en principe, à une législation nationale en vertu de laquelle les sociétés résidentes d'un groupe

2008, *État Belge - SPF Finances c. Truck Center s.a.*, aff. C-282/07 ; puis C.J.U.E., 3^e ch., 17 septembre 2015, aff. jointes C-10/14, C-14/14 et C-17/14, *J.B.G.T. Miljoen* (aff. C-10/14), *X* (aff. C-14/14) et *Société Générale s.a.* (aff. C-17/14) c. *Staatssecretaris van Financiën* ; et C.J.U.E., 1^{re} ch., 2 juin 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek c. Skatteverket*, aff. C-252/14. (22) Voy. par exemple C.J.C.E., 12 février 2009, *Margarete Block c. Finanzamt Kaufbeuren*, aff. C-67/08 ; ou C.J.U.E., 15 avril 2010, *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft c. Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály*, aff. C-96/08. (23) C.J.U.E., ord., 6^e ch., 14 juin 2018, *GS c. Bundeszentralamt für Steuern*, aff. C-440/17. (24) C.J.U.E., 5^e ch., 21 juin 2018, *Fidelity Funds, Fidelity Investment Funds, Fidelity Institutional Funds c. Skatteministeriet*, aff. C-480/16. (25) C.J.U.E., gr. ch., 12 juin 2018, *A/S Bevola et Jens W. Trock ApS c. Skatteministeriet*, aff. C-650/16. (26) C.J.U.E., 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, aff. C-48/13. (27) C.J.U.E., 17 décembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, aff. C-388/14. (28) Points 32 et 35 de l'arrêt *Bevola*. (29) Voy. le point 53 de l'arrêt *Bevola*. (30) C.J.C.E., 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03 ; puis C.J.U.E., gr. ch., 3 février 2015, *Commission européenne c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, aff. C-172/13. (31) Voy. le point 64 de l'arrêt *Bevola*. (32) C.J.U.E., 1^{re} ch., 4 juillet 2018, *NN A/S c. Skatteministeriet*, aff. C-28/17.

Chroniques

ne sont autorisées à déduire de leur résultat intégré les pertes d'un établissement stable résident d'une filiale non-résidente de ce groupe que dans le cas où les règles applicables dans l'État membre où cette filiale a son siège ne permettent pas de déduire ces pertes du résultat de cette dernière, lorsque l'application de cette législation est combinée à celle d'une convention préventive de la double imposition autorisant, dans ce dernier État membre, la déduction de l'impôt sur le revenu dû par la filiale d'un montant correspondant à l'impôt sur le revenu acquitté, dans l'État membre sur le territoire duquel cet établissement stable est situé, au titre de l'activité de celui-ci. Ceci étant, la Cour a précisé que la liberté d'établissement s'oppose à une telle législation si son application a pour effet de priver le groupe de toute possibilité effective de déduction desdites pertes de son résultat intégré, alors qu'une imputation de ces mêmes pertes sur le résultat de ladite filiale est impossible dans l'État membre sur le territoire duquel celle-ci est établie. Pour se prononcer ainsi, la Cour de justice a considéré que la législation en litige introduisait une différence de traitement entre les établissements stables résidents et non-résidents, alors même qu'ils se trouvaient dans des situations identiques. Mais elle a ensuite jugé que cette restriction pouvait être justifiée par le risque de double emploi des pertes, qui semble être devenu une raison impérieuse d'intérêt général autonome³³. Aussi cette législation ne méconnaît-elle pas les exigences inhérentes à la liberté d'établissement tant qu'elle reste proportionnée.

D. Taxes spécifiques sur les entreprises

Enfin, la Cour de justice a jugé que ne porte pas atteinte à la libre prestation des services une réglementation autrichienne qui impose aux établissements de crédit, s'ils sont établis en Autriche et fournissent des services à leurs clients résidant dans d'autres États membres sans recourir à des établissements stables établis dans ceux-ci, d'acquitter une taxe déterminée en fonction du « total du bilan non consolidé moyen », lequel comprend les opérations bancaires effectuées par ces établissements directement avec des ressortissants d'autres États membres, alors qu'elle exclut les mêmes opérations réalisées par des filiales d'établissements de crédit établis en Autriche lorsque ces filiales sont établies dans d'autres États membres³⁴. De même, dans l'arrêt *ANGED*, la Cour a jugé la taxe régionale espagnole qui frappe exclusivement les grandes surfaces commerciales ne méconnaître ni la liberté d'établissement, ni le droit des aides d'État³⁵.

3 Fiscalité des personnes physiques

Dans le domaine de la fiscalité des personnes physiques, les arrêts rendus par la Cour durant la période sous chronique concernent comme toujours l'imposition des revenus, l'imposition du capital et la taxation des véhicules.

A. Traitement fiscal des revenus des personnes physiques

Dans six affaires jugées durant la période sous chronique, la Cour a dû se demander si des États membres avaient instauré des restrictions fiscales en matière d'imposition des revenus. Souvent techniques, les arrêts ou ordonnances alors rendus ne comportent pas d'apport majeur au droit fiscal de l'Union européenne.

“Souvent techniques, les arrêts rendus en matière d'imposition des revenus ne comportent pas d'apport majeur au droit fiscal de l'Union européenne”

Statuant sur une question classique, la Cour de justice a ainsi pu, dans l'arrêt *Frank Montag*³⁶, confirmer sa jurisprudence relative aux conditions de déduction de leurs cotisations sociales par des contribuables non-résidents. Se fondant sur la distinction des cotisations obligatoires et des cotisations volontaires, elle a ainsi jugé, d'une part, que l'article 49 TFUE s'oppose à une réglementation d'un État membre en vertu de laquelle un contribuable non-résident, assujéti, dans cet État membre, à l'impôt sur le revenu dans le cadre d'une obligation fiscale limitée, ne peut déduire de l'assiette de l'impôt sur le revenu le montant des cotisations obligatoires versées à un organisme professionnel de prévoyance, à due proportion de la part des revenus soumis à l'impôt dans cet État membre, lorsque celles-ci représentent un lien direct avec l'activité ayant généré ce revenu, alors qu'un contribuable résident, assujéti à l'impôt sur le revenu dans le cadre d'une obligation fiscale illimitée, peut déduire de telles cotisations de l'assiette de l'impôt sur le revenu, dans les limites prévues par le droit national. Et elle a ensuite jugé, d'autre part, qu'en revanche, l'article 49 TFUE ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre permettant aux seuls résidents déduire de l'assiette de l'impôt sur le revenu le montant des cotisations complémentaires versées à un organisme professionnel de prévoyance ainsi que celui des cotisations acquittées dans le cadre d'une assurance retraite privée.

Les *exit taxes* frappant les personnes physiques sont également une question classique. Dans l'arrêt *Lasteyrie du Saillant*³⁷, la Cour de justice avait en effet jugé que le respect de la liberté d'établissement interdit de taxer les personnes physiques qui transfèrent leur domicile fiscal vers un autre État membre à raison de leurs plus-values latentes en matière de valeurs mobilières dès lors que les personnes qui continuent à résider en France ne sont taxés qu'après la réalisation effective des plus-values. Toutefois, la liberté d'établissement protégée par l'article 49 TFUE ne s'applique que dans les relations entre les États membres. Dans une hypothèse de transfert de résidence de la France vers la Suisse, la Cour a estimé que l'Accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse,

(33) Précédemment, la Cour de justice considérait que cette justification devait être « prise ensemble » avec la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition et avec le risque d'évasion fiscale (C.J.C.E., 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03 ; puis C.J.U.E., gr. ch., 3 février 2015, *Commission européenne c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, aff. C-172/13). Voy. aussi *Philips Electronics* (C.J.U.E., 4^e ch., 6 septembre 2012, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs c. Philips Electronics UK Ltd*, aff. C-18/11) et *K.* (C.J.U.E., 1^{re} ch., 7 novembre 2013, *K.*, aff. C-322/11). (34) C.J.U.E., 1^{re} ch., 22 novembre 2018, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG c. Finanzamt Feldkirch*, aff. C-625/17). (35) C.J.U.E., 1^{re} ch., 26 avril 2018, *Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) c. Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias* (aff. C-234/16), *Consejo de Gobierno del Principado de Asturias* (aff. C-235/16), aff. jointes C-234/16 et C-235/16. (36) C.J.U.E., 10^e ch., 6 décembre 2018, *Frank Montag c. Finanzamt Köln-Mitte*, aff. C-480/17. (37) C.J.C.E., 11 mars 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant c. ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, aff. C-9/02.

d'autre part, sur la libre circulation des personnes³⁸ n'était pas applicable³⁹.

Tout aussi technique se trouve être l'arrêt *Jacob et Lassus* du 22 mars 2018⁴⁰ par lequel la Cour de justice a apporté des précisions malheureusement incomplètes sur les conditions de report d'imposition des plus-values réalisées après le transfert de domicile d'un contribuable hors de France et sur les modalités de prise en compte des moins-values éventuelles. Dans cet arrêt, la Cour de justice a jugé, au sujet d'un mécanisme de report d'imposition, que l'article 8 la directive 90/434/CEE (« fusions ») ne s'oppose pas à une législation d'un État membre en vertu de laquelle la plus-value issue d'une opération d'échange de titres relevant de cette directive est constatée à l'occasion de cette opération, mais qui prévoit que son imposition est reportée jusqu'à l'année au cours de laquelle intervient l'événement mettant fin à ce report d'imposition, en l'occurrence la cession des titres reçus en échange. Selon la Cour, cette disposition de droit dérivé ne s'oppose pas davantage à une législation d'un État membre qui prévoit l'imposition de la plus-value afférente à une opération d'échange de titres, placée en report d'imposition, lors de la cession ultérieure des titres reçus en échange, alors même que cette cession ne relève pas de la compétence fiscale de cet État membre. En revanche, la liberté d'établissement s'oppose à ce que dans une situation où la cession ultérieure de titres reçus en échange ne relève pas de la compétence fiscale de cet État membre, la loi prévoit l'imposition de la plus-value placée en report d'imposition à l'occasion de cette cession sans tenir compte d'une éventuelle moins-value réalisée à cette occasion, alors qu'il est tenu compte d'une telle moins-value lorsque le contribuable détenteur de titres a sa résidence fiscale dans ledit État membre à la date de ladite cession. Si cette solution est conforme à la jurisprudence antérieure, il faut regretter, toutefois, que la Cour n'ait pas identifié les lignes directrices devant être suivies par cet État pour l'imputation et le calcul de cette moins-value.

Confirmant l'incompatibilité des discriminations fiscales en matière d'imposition des plus-values immobilières, la Cour de justice a ensuite jugé, dans un arrêt en manquement rendu contre la Belgique, qu'en matière d'estimation des revenus afférents aux immeubles, la base imposable ne peut pas être calculée à partir de la valeur cadastrale en ce qui concerne les biens situés sur le territoire national et sur la valeur locative réelle s'agissant des immeubles situés à l'étranger dès lors qu'à la lumière de l'objectif poursuivi par la réglementation relative à l'imposition de ces revenus, la situation des contribuables ayant acquis un bien immobilier sur le territoire national est comparable à celle des contribuables

ayant acquis un tel bien dans un autre État membre de l'Union ou de l'EEE⁴¹.

La Belgique a en revanche obtenu gain de cause dans l'arrêt *Sauvage et Lejeune*⁴², où la Cour de justice a décidé que la liberté de circulation des travailleurs ne s'oppose pas à un régime fiscal d'un État membre résultant d'une convention fiscale tendant à éviter la double imposition qui subordonne l'exonération des revenus d'un résident provenant d'un autre État membre et afférents à un emploi salarié occupé dans ce dernier État à la condition que l'activité en raison de laquelle les revenus sont payés soit effectivement exercée dans ledit État. Selon la Cour, le fait d'exonérer de l'impôt belge des revenus de source luxembourgeoise d'un résident belge afférents à un emploi salarié occupé au Luxembourg à condition que le contribuable soit physiquement présent dans cet État membre n'est en effet constitutif d'aucun désavantage.

B. Traitement fiscal des transmissions de capital

La question du traitement fiscal des transmissions de capital n'a pour sa part suscité aucune difficulté non plus qu'aucune critique. Ainsi, dans l'arrêt *Vlaamse Gewest et Vlaamse Gewest c. Johannes Huijbrechts*⁴³, la Cour de justice a dit pour droit qu'une réglementation nationale qui accorde un avantage fiscal pour les forêts reçues par voie successorale mais le limite à celles qui sont situées sur son territoire porte atteinte à la libre-circulation des capitaux. Dans cette affaire, l'avantage fiscal était subordonné à la condition que les forêts fissent l'objet d'une gestion durable dans les termes définis par le droit national et, surtout, était réservé à celles qui étaient situées sur le territoire national. Parce qu'une telle mesure dissuade les investissements réalisés dans un autre État, la Cour a jugé qu'elle était restrictive, avant de juger que cette restriction ne peut pas être justifiée par la protection de l'environnement « puisque la gestion durable d'une zone forestière située sur le territoire limitrophe de deux États membres, telle que celle en cause au principal, constitue une problématique environnementale transfrontalière ne pouvant être cantonnée au seul territoire de l'un de ces États membres ou à une partie de celui-ci »⁴⁴. De même, elle ne peut pas être justifiée par « la difficulté de vérifier, dans les États membres autres que le Royaume de Belgique, si des forêts remplissent effectivement les exigences requises par la réglementation nationale (...), et par l'impossibilité d'assurer le contrôle du respect effectif de ces exigences pendant 30 ans, comme l'exige cette réglementation »⁴⁵ : certes, l'efficacité des contrôles fiscaux est une raison impérieuse d'intérêt général ; mais les mesures ainsi justifiées doivent être proportionnées, ce qui n'est pas le cas de celles qui sont trop générales ou absolues et qui excluent que le contribuable puisse produire des justificatifs⁴⁶.

(38) Accord signé à Luxembourg le 21 juin 1999, J.O., 2002, L 114, p. 6. (39) C.J.U.E., 1^{re} ch., 15 mars 2018, *Christian Picart c. Ministre des Finances et des Comptes publics*, aff. C-355/17. (40) C.J.U.E., 1^{re} ch., 22 mars 2018, *Marc Jacob c. Ministre des Finances et des Comptes publics et Ministre des Finances et des Comptes publics c. Marc Lassus*, aff. jointes C-327/16 et C-421/16. (41) C.J.U.E., 6^e ch., 12 avril 2018, *Commission européenne c. Royaume de Belgique*, aff. C-110/17. En ce sens, voy., précédemment, C.J.U.E., 11 septembre 2014, *Verest et Gerards*, aff. C-489/13, point 32. Dans une ordonnance du 6 septembre 2018, la Cour de justice a ensuite jugé que la liberté de circulation des capitaux s'oppose à ce qu'un État membre soumette les plus-values résultant de la cession, par un résident d'un État tiers, d'un immeuble à une charge fiscale supérieure à celle qui serait appliquée pour ce même type d'opération aux plus-values réalisées par un résident de cet État membre. Dans l'hypothèse dans laquelle cette différence de traitement aurait existé avant le 31 décembre 1993, cette restriction pourrait toutefois être couverte par la clause de gel prévue à l'article 64, § 1, TFUE (C.J.U.E., ord., 7^e ch., 6 septembre 2018, *Fazenda Pública c. Carlos Manuel Patrício Teixeira, Maria Madalena da Silva Moreira Patrício Teixeira*, aff. C-184/18). (42) C.J.U.E., 6^e ch., 24 octobre 2018, *Benoît Sauvage, Kristel Lejeune c. État belge*, aff. C-602/17. (43) C.J.U.E., 1^{re} ch., 22 novembre 2018, *Vlaamse Gewest et Vlaamse Gewest c. Johannes Huijbrechts*, aff. C-679/17. (44) Voy. le point 34 de l'arrêt *Vlaamse Gewest et Vlaamse Gewest c. Johannes Huijbrechts*. (45) Voy. le point 35 de l'arrêt *Vlaamse Gewest et Vlaamse Gewest c. Johannes Huijbrechts*. (46) C.J.C.E., 8 juillet 1999, *Société Baxter, B. Braun Médical s.a., Société Fresenius France et Laboratoires Bristol-Myers-Squibb s.a. c. Premier Ministre, ministre du Travail et des Affaires sociales, ministère de l'Économie et des Finances et ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation*, aff. C-254/97.

Chroniques

C. Taxes sur les véhicules

En matière de fiscalité des véhicules, la Cour a confirmé sa jurisprudence relative aux taxes d'immatriculation des véhicules d'occasion. Appliquant une jurisprudence constante et bien établie⁴⁷, elle a ainsi jugé que l'article 110 TFUE (interdiction des impositions intérieures discriminatoires) s'oppose à la réglementation d'un État membre établissant une taxe unique de circulation perçue lors de la première immatriculation dans cet État d'un véhicule automobile sans tenir compte de la date de première immatriculation d'un véhicule lorsque celle-ci est intervenue dans un autre État membre, de sorte que, s'agissant des véhicules d'occasion, la taxation des véhicules importés d'un autre État membre est supérieure à celle des véhicules non importés similaires⁴⁸.

4 Taxe sur la valeur ajoutée

La taxe sur la valeur ajoutée étant l'impôt le plus harmonisé au niveau européen⁴⁹, il n'est pas étonnant que l'essentiel de l'actualité législative et jurisprudentielle la concerne. En dehors de la T.V.A., certains arrêts de la Cour de justice rendus en matière de fiscalité indirecte ont concerné d'autres impôts harmonisés, comme les accises sur les alcools⁵⁰ et sur l'énergie⁵¹ et les taxes sur les rassemblements de capitaux⁵². D'autres arrêts ont été rendus sur le fondement des articles 28 et 30 TFUE relatifs à la prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douane⁵³.

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

L'assujettissement à la T.V.A. découle de l'accomplissement d'une activité économique de manière indépendante et de la réalisation d'opérations imposables, impliquant en principe une contrepartie identifiée⁵⁴.

En ce qui concerne la notion d'activité économique, la Cour a depuis longtemps établi que « la simple acquisition et la simple détention d'actions ne constituent pas, en elles-mêmes, une activité économique », ce qui exclut l'existence d'une opération imposable⁵⁵. Sur la base d'une jurisprudence consolidée (mais néanmoins critiquable)⁵⁶, les sociétés holdings ne sont donc pas

assujetties à la T.V.A., sauf dans la mesure où il y a immixtion dans la gestion des filiales.

Dans l'arrêt *Marle Participations*⁵⁷, la Cour a estimé que « la location d'un immeuble par une société holding à sa filiale constitue une "immixtion dans la gestion" de cette dernière, qui doit être considérée comme une activité économique (...) ouvrant droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les dépenses supportées par la société en vue de l'acquisition de participations dans cette filiale, dès lors que cette prestation de services présente un caractère permanent, qu'elle est effectuée à titre onéreux et qu'elle est taxée, ce qui implique que cette location ne soit pas exonérée, et qu'il existe un lien direct entre le service rendu par le prestataire et la contre-valeur reçue du bénéficiaire ».

Durant la période considérée, la Cour a également admis à deux reprises que des opérations d'achat d'actions se rattachassent à une activité économique : dans le cas de l'achat des actions d'une société en vue de fournir à cette dernière des services de gestion (*Ryanair*⁵⁸), et dans le cas du rachat d'actions d'une société réalisée en transférant à l'actionnaire des immeubles affectés à l'activité économique de la société (*Polfarmex*)⁵⁹.

“Le montant versé à titre de droit de suite à l'occasion de la revente d'une œuvre n'est pas soumis à la T.V.A.”

Au sujet de la définition des opérations imposables, la Cour a estimé que n'est pas soumis à la T.V.A. le montant versé à titre de droit de suite à l'occasion de la revente d'une de ses œuvres, car ne constituant pas la contre-valeur d'une prestation fournie par l'auteur⁶⁰. En revanche, constitue une prestation de services imposable la vente de « crédits » par un site de vente aux enchères, permettant aux utilisateurs d'enchérir pour acheter des biens à prix réduits (cette opération est par ailleurs distincte de l'achat subséquent du bien mis aux enchères)⁶¹. Dans le domaine de la construction, la Cour a considéré que dans la cadre d'un contrat de démolition/enlèvement, une livraison de bien imposable (taxable) doit être constatée si les parties octroient une valeur à la ferraille et aux déchets enlevés (à condition que l'opération soit réalisée par un assujetti)⁶².

(47) C.J.U.E., gr. ch., 7 avril 2011, *Ioan Tatu*, aff. C-402/09. (48) C.J.U.E., ord., 8^e ch., 17 avril 2018, *Luís Manuel dos Santos c. Fazenda Pública*, aff. C-640/17. (49) S'agissant des règles d'imposition en matière de T.V.A., peu de modifications sont intervenues durant la période sous chronique. Doit toutefois être signalée la directive étendant le bénéfice du taux réduit prévu pour les livres, journaux et périodiques papier aux publications électroniques (directive (UE) 2018/1713 du Conseil du 6 novembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée appliqués aux livres, journaux et périodiques, *J.O. L* 286 du 14 novembre 2018, pp. 20-21). (50) Voy. C.J.U.E., 3^e ch., 28 février 2019, « *Bene Factum* » *UAB*, aff. C-567/17 (notion d'alcool non destiné à la consommation humaine) ; et 17 mai 2018, 4^e ch., *Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu c. Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu*, aff. C-30/17 (calcul de l'accise pour les bières aromatisées). (51) C.J.U.E., 1^{re} ch., 25 juillet 2018, *Messer France SAS c. Premier ministre e.a.*, aff. C-103/17 (contribution au service public de l'électricité). Voy. également C.J.U.E., 1^{re} ch., 7 mars 2018, *Cristal Union*, venant aux droits de *Sucrerie de Toury s.a. c. Ministre de l'Économie et des Finances*, aff. C-31/17 ; C.J.U.E., 1^{re} ch., 27 juin 2018, *Turbogás - Produtora Energética s.a. c. Autoridade Tributária e Aduaneira*, aff. C-90/17 ; C.J.U.E., 1^{re} ch., 6 juin 2018, *Koppers Denmark ApS c. Skatteministeriet*, aff. C-49/17 ; C.J.U.E., 8^e ch., 17 octobre 2018, *Commission européenne c. Irlande*, aff. C-504/17 ; et C.J.U.E., 8^e ch., 17 octobre 2018, *Commission européenne c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, aff. C-503/17. (52) C.J.U.E., ord., 1^{re} ch., 31 janvier 2019, *Prosa - Produtos e Serviços Agrícolas s.a. c. Autoridade Tributária e Aduaneira*, aff. C-373/18 (interdiction de la réintroduction d'un droit d'apport). (53) Durant la période sous chronique, la Cour de justice a rendu deux arrêts reconnaissant l'incompatibilité de taxes à l'exportation avec les articles 28 et 30 TFUE (C.J.U.E., 4^e ch., 1^{er} mars 2018, *Petrotel-Lukoil s.a. c. Maria Magdalena Georgescu c. Ministerul Economiei, Ministerul Energiei, Ministerul Finantelor Publice*, aff. C-76/17 ; et C.J.U.E., 4^e ch., 6 décembre 2018, *FENS spol. s r.o. c. Slovenská republika - Úrad pre reguláciu sietových odvetví*, aff. C-305/17). Elle a également jugé que la contribution sociale de solidarité des sociétés n'est compatible avec l'article 30 TFUE que sous conditions (C.J.U.E., 4^e ch., 14 juin 2018, *Lubrizol France SAS c. Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures*, aff. C-39/17). (54) La contrepartie peut être forcée, comme dans le cas d'une expropriation pour cause d'utilité publique (C.J.U.E., 7^e ch., 13 juin 2018, *Gmina Wrocław*, aff. C-665/16). (55) C.J.U.E., 6^e ch., 8 novembre 2018, *C&D Foods Acquisition*, aff. C-502/17. (56) Voy. notamment C.J.U.E., 14 novembre 2000, *Floridiene et Berginvest*, aff. C-142/99, point 18 ; 27 septembre 2001, *Cibo Participations*, aff. C-16/00, point 20 ; 16 juillet 2015, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt*, aff. C-108/14 et C-109/14, point 20. (57) C.J.U.E., 7^e ch., 5 juillet 2018, *Marle Participations*, aff. C-320/17. (58) C.J.U.E., 1^{re} ch., 17 novembre 2018, *Ryanair*, aff. C-249/17. (59) C.J.U.E., 7^e ch., 13 juin 2018, *Polfarmex*, aff. C-421/17. (60) C.J.U.E., 8^e ch., 19 décembre 2018, *Commission c. Autriche*, aff. C-51/18. (61) C.J.U.E., 5^e ch., 5 juillet 2018, *Marcandi*, aff. C-544/16. (62) C.J.U.E., 9^e ch., 10 janvier

En ce qui concerne le calcul de la T.V.A., la base d'imposition est constituée par tout ce qui correspond à la contrepartie de l'opération. En matière de télécommunications, la Cour a ainsi estimé que constituait la contrepartie d'une prestation de services imposables la « clause pénale » prévue dans un contrat de fourniture de service de téléphonie en cas de résiliation anticipée⁶³. Par ailleurs, la Cour a considéré que le principe de neutralité ainsi que les articles 90 et 273 de la directive T.V.A. ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui prévoit que la réduction de la base d'imposition à la T.V.A., en cas de non-paiement, ne peut être effectuée par l'assujéti tant que celui-ci n'a pas communiqué, préalablement, son intention d'annuler une partie ou la totalité de la T.V.A. à l'acquéreur du bien ou du service, si celui-ci est un assujéti, aux fins de la rectification de la déduction du montant de T.V.A. que ce dernier a pu effectuer⁶⁴.

Enfin, en matière d'exigibilité, la Cour a jugé que dans le cadre d'opérations successives avec transport intracommunautaire concernant de produits soumis droits d'accises (carburants), le fait que ces produits soient en suspension de droit d'accises n'avait pas d'incidence sur l'exigibilité aux fins de la T.V.A.⁶⁵. Par ailleurs, la Cour n'a pas admis que dans le cadre de paiements prévus de manière échelonnée et conditionnels postérieurement à l'opération imposable (placement de joueurs), la T.V.A. soit intégralement réclamée par l'administration au moment de celle-ci⁶⁶.

B. Exonérations et régimes particuliers

La directive T.V.A. prévoit trois séries d'exonération : des exonérations avec maintien du droit à déduction ; des exonérations relatives au commerce international et aux opérations assimilées⁶⁷ ; et des exonérations (sans droit à déduction) de certaines activités d'intérêt général et d'autres activités telles que les activités financières des banques, assurances et intermédiaires, et les activités immobilières.

Concernant la première série, la Cour a rendu durant la période sous rubrique des arrêts portant sur des prestations accessoires à une exportation (au sujet de la preuve de cette dernière)⁶⁸, sur les conditions d'application de l'exonération à l'importation suivie d'une livraison intracommunautaire en cas de fraude⁶⁹ ou de changement de destinataire final des marchandises postérieurement à l'importation⁷⁰, et sur la possibilité de bénéficier de l'exonération des livraisons intracommunautaires depuis un État membre en utilisant un numéro de T.V.A. autre que celui de l'État membre⁷¹.

S'agissant des autres opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction, on retiendra surtout qu'en matière de location immobilière,

la Cour a inclus dans cette catégorie la cession temporaire de l'exploitation de terres viticoles⁷² et la location d'un établissement commercial avec tous les biens d'équipement et consommables nécessaires à cette exploitation, en refusant d'assimiler cette opération à une cession de fonds de commerce hors champ d'application de la T.V.A.⁷³. En revanche, la Cour a considéré que la mise à disposition d'hébergements de vacances par un agence de voyages n'était pas une location et relevait donc du régime spécifique aux agences de voyages⁷⁴.

Par ailleurs, en matière de services financiers, la Cour a confirmé l'interprétation restrictive de la notion d'opérations relatives à des paiements, en refusant le bénéfice de l'exonération à ce titre pour des opérations de gestion de paiements pour soins dentaires⁷⁵.

Outre les exonérations, la directive prévoit l'existence de certains régimes particuliers qui ont fait l'objet de décisions durant la période sous chronique, comme les agences de voyages, les biens d'occasions, les livraisons d'objets d'art, ou encore les petites entreprises⁷⁶.

C. Droit à déduction et procédure

L'accomplissement d'opérations taxées (ou dans certains cas exonérées) ouvre immédiatement un droit à déduction ou à restitution de la T.V.A. acquittée par l'assujéti conformément à la directive⁷⁷ dès lors qu'un lien direct et immédiat est établi entre la dépense et l'activité économique de l'assujéti.

Durant la période sous chronique, la Cour a confirmé que les États membres ne peuvent pas restreindre le droit à déduction dans des cas d'erreur sur la facture rectifiée par la suite⁷⁸, de désactivation temporaire du numéro de T.V.A.⁷⁹, de numéros T.V.A. différents entre l'assujéti et sa succursale⁸⁰ ou de paiement ayant la nature d'un acompte (sous réserve du caractère certain de la livraison)⁸¹. Les États membres restent libres de prévoir un délai pour réclamer la déduction, à condition de ne pas rendre impossible l'exercice du droit (par exemple en cas de redressement ultérieur par l'administration⁸² ou de facturation tardive émise par le cocontractant⁸³). Ils peuvent aussi exiger de l'assujéti la fourniture de renseignements permettant de vérifier les conditions de fond d'exercice du droit⁸⁴, notamment la réalité des opérations⁸⁵ ou le montant exact de la T.V.A. payée⁸⁶.

Lorsque l'assujéti accomplit des opérations ouvrant droit à déduction et d'autres ne l'ouvrant pas, un prorata de déduction est normalement calculé selon le chiffre d'affaires respectif de ces deux types d'opérations. Dans l'arrêt *Morgan Stanley International*, la Cour a précisé que pour calculer le prorata de déduction de la suc-

2019, *A Oy*, aff. C-410/17. (63) C.J.U.E., 5^e ch., 22 novembre 2018, *MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia s.a.*, aff. C-295/17. (64) C.J.U.E., 6^e ch., 6 décembre 2018, *Tratave*, aff. C-672/17. (65) C.J.U.E., 4^e ch., 19 décembre 2018, *AREX CZ*, aff. C-414/17. (66) C.J.U.E., 6^e ch., 29 novembre 2018, *Baumgarten sports & more*, aff. C-548/17. (67) Il s'agit des exportations hors de l'Union, des livraisons à destination d'autres États membres entre assujétis et des opérations assimilées. (68) C.J.U.E., 7^e ch., 8 novembre 2018, *Cartrans Spedition*, aff. C-495/17. (69) C.J.U.E., 25 octobre 2018, *Boicevic Jeovnik*, aff. C-528/17 ; 14 février 2019, 9^e ch., *Vetsch Int. Transporte*, aff. C-531/17. (70) C.J.U.E., 4^e ch., 20 juin 2018, *Enteco Baltic*, aff. C-108/17. (71) J.U.E., 4^e ch., 19 avril 2018, *Firma Hans Bühler*, aff. C-580/16. (72) C.J.U.E., 28 février 2019, *Sequeira Mesquita*, aff. C-278/18. (73) C.J.U.E., 19 décembre 2018, *Mailat*, aff. C-17/18. (74) C.J.U.E., 19 décembre 2018, *Alpenchalets Resorts*, aff. C-552/17. (75) C.J.U.E., 2^e ch., 25 juillet 2018, *DPAS*, aff. C-5/17. (76) C.J.U.E., 17 mai 2018, *Vamos*, aff. C-566/16 ; 11 juillet 2018, *E LATs*, aff. C-154/17 (régime des biens d'occasion non applicable à des biens usagés contenant des métaux précieux) ; 29 novembre 2018, *Mensing*, aff. C-264/17 (objet d'art) ; 19 décembre 2018, *Skarpa Travel*, aff. C-422/17 (agences de voyages - régime de l'acompte). (77) C.J.U.E., 14 février 2019, *Nestrade*, aff. C-562/17 (dans le cadre d'une procédure de remboursement à un assujéti établi en dehors de l'Union européenne). (78) C.J.U.E., ord., 10^e ch., 13 décembre 2018, *Mennica Wroclawska*, aff. C-491/18. (79) C.J.U.E., 12 septembre 2018, *Gamesa Wind România*, aff. C-69/17. (80) C.J.U.E., 5^e ch., 7 août 2018, *TGE Gas Engineering*, aff. C-16/17. (81) C.J.U.E., 5^e ch., 31 mai 2018, *Kollroß*, aff. jointes C-660/16 et C-661/16. Voy. aussi C.J.U.E., 13 mars 2014, *FIRIN*, aff. C-107/13. (82) Voy. C.J.U.E., 9^e ch., 26 avril 2018, *Zabrus Siret*, aff. C-81/17 ; C.J.U.E., 7^e ch., 12 avril 2018, *Biosafe - Indústria de Reciclagens*, aff. C-8/17. (83) C.J.U.E., 21 mars 2018, *Volkswagen*, aff. C-533/16. (84) C.J.U.E., 10^e ch., 7 mars 2018, *Dobre*, aff. C-159/17. (85) C.J.U.E., 27 juin 2018, *SGI*, aff. C-459/17 et C-460/17. (86) C.J.U.E., 4^e ch., 21 novembre 2018, *Vadan*, aff. C-664/16.

Chroniques

cursale dans un État membre d'une banque dont le siège est situé dans un autre État membre, il convient de tenir compte également des opérations réalisées dans l'État membre du siège, à la condition toutefois que ces dernières eussent ouvert un droit à déduction si elles avaient été effectuées dans l'État membre d'immatriculation de la succursale⁸⁷. Les États peuvent contraindre l'assujetti à recourir à une autre méthode que celle du prorata (basée sur l'affectation réelle des dépenses), à la condition toutefois que celle-ci aboutisse à un résultat plus précis. Dans l'arrêt *Volkswagen Financial Services (UK)* concernant la location-financement de véhicules, la Cour a estimé que cette condition n'était pas remplie⁸⁸.

Durant la période sous chronique, la Cour a rendu des arrêts relatifs à la T.V.A. portant sur des opérations immobilières, en faisant notamment application des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, en relation avec ceux de sécurité juridique et de confiance légitime (en matière de régularisation des déductions)⁸⁹. Elle s'est également prononcée sur les méthodes inductives d'évaluation sectorielle du chiffre d'affaires⁹⁰.

5 Coopération administrative et protection du contribuable

Entre le 1^{er} mars 2018 et le 28 février 2019, des progrès ont été accomplis dans le domaine de la coopération administrative et en matière de protection des droits des contribuables.

A. Coopération administrative et lutte contre l'évasion fiscale

Plusieurs mesures renforçant la lutte contre la fraude et la coopération en matière de T.V.A. ont été adoptées à l'initiative de la Commission européenne. Tel est le cas de différents actes visant à introduire des solutions rapides à des problèmes ponctuels constatés dans les échanges transfrontières (« quick fixes »), tels que les preuves requises pour bénéficier de l'exonération des livraisons intracommunautaires, le régime des stocks sous contrat de dépôt et les opérations en chaîne⁹¹.

Le Conseil a également approuvé une directive autorisant les États membres particulièrement touchés par les phénomènes de fraude carrousel à instaurer un mécanisme d'autoliquidation généralisé (MALG) pour des opérations internes excédant le seuil

de 17.500 EUR. Ce mécanisme impliquera que l'assujetti destinataire du bien ou du service (et non le prestataire/fournisseur) soit le redevable de la T.V.A.⁹². Cet outil s'ajoute aux mécanismes de réaction rapide déjà existant et au mécanisme facultatif d'autoliquidation (ciblé sur certaines opérations) dont le Conseil a approuvé la prolongation jusqu'au 30 juin 2022⁹³.

“Une réforme importante du règlement sur la collaboration administrative en matière de T.V.A. a été adoptée”

Enfin, une réforme importante du règlement sur la collaboration administrative a été adoptée. Elle entend notamment renforcer le rôle d'Eurofisc (plateforme de liaison et d'échange de renseignements et de bonnes pratiques entre les administrations fiscales des États membres), donner un cadre juridique aux contrôles conjoints, et organiser la transmission d'informations douanières et de données relatives à l'immatriculation des véhicules, ainsi que la collaboration avec l'Office européen de lutte antifraude⁹⁴. Dans la même optique d'efficacité, il faut saluer l'approbation de l'accord de coopération avec la Norvège en matière de T.V.A.⁹⁵.

Dans certains cas, la coopération administrative rencontre toutefois des limites. Ainsi, selon la Cour de justice, l'article 14, §§ 1 et 2, de la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, lu à la lumière de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ne s'oppose pas à ce qu'une autorité d'un État membre refuse l'exécution d'une demande de recouvrement portant sur une créance afférente à une sanction pécuniaire infligée dans un autre État membre au motif que la décision infligeant cette sanction n'a pas été dûment notifiée à l'intéressé avant que la demande de recouvrement ne soit présentée à ladite autorité en application de cette directive⁹⁶.

Au-delà de la coopération administrative, les États membres peuvent lutter contre l'évasion fiscale de manière unilatérale. Il est alors nécessaire que leurs législations nationales respectent les libertés de circulation. En la matière, la Cour de justice est toutefois de moins en moins exigeante.

Dans l'arrêt *Hornbach-Baumarkt AG c. Finanzamt Landau*⁹⁷, la Cour de justice a ainsi considéré que la liberté d'établissement ne

(87) C.J.U.E., 4^e ch., 24 janvier 2019, *Morgan Stanley & Co International*, aff. C-165/17. (88) C.J.U.E., 6^e ch., 18 octobre 2018, *Volkswagen Financial Services (UK)*, aff. C-153/17. (89) C.J.U.E., 2^e ch., 25 juillet 2018, *Gmina Ryjewo*, aff. C-140/17 (régularisation de la T.V.A. non déduite sur un immeuble acheté par un organisme public) ; C.J.U.E., 1^{re} ch., 11 avril 2018, *SEB bankas*, aff. C-532/16. (90) C.J.U.E., 4^e ch., 21 novembre 2018, *Fontana*, aff. C-648/16. (91) Directive (UE) 2018/1910 du Conseil du 4 décembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'harmonisation et la simplification de certaines règles dans le système de taxe sur la valeur ajoutée pour la taxation des échanges entre les États membres, J.O. L 311 du 7 décembre 2018, pp. 3-7 ; règlement (UE) 2018/1909 du Conseil du 4 décembre 2018 modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne l'échange d'informations aux fins du contrôle de l'application correcte du régime des stocks sous contrat de dépôt, J.O. L 311 du 7 décembre 2018, pp. 1-2 ; règlement d'exécution (UE) 2018/1912 du Conseil du 4 décembre 2018 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne certaines exonérations liées aux opérations intracommunautaires, J.O. L 311 du 7 décembre 2018, pp. 10-12. (92) Directive (UE) 2018/2057 du Conseil du 20 décembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application temporaire d'un mécanisme d'autoliquidation généralisé pour les livraisons de biens et prestations de services dépassant un certain seuil, J.O. L 329 du 27 décembre 2018, pp. 3-7. (93) Directive (UE) 2018/1695 du Conseil du 6 novembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la période d'application du mécanisme facultatif d'autoliquidation aux livraisons de certains biens et prestations de certains services présentant un risque de fraude et du mécanisme de réaction rapide contre la fraude à la T.V.A., J.O. L 282 du 12 novembre 2018, pp. 5-7. (94) Règlement (UE) 2018/1541 du Conseil du 2 octobre 2018 modifiant les règlements (UE) n° 904/2010 et (UE) 2017/2454 en ce qui concerne des mesures de renforcement de la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, J.O. L 259 du 16 octobre 2018, pp. 1-11. (95) Décision (UE) 2018/1089 du Conseil du 22 juin 2018 relative à la conclusion, au nom de l'Union, de 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 195, 1^{er} août 2018, pp. 1-2. (96) C.J.U.E., 2^e ch., 26 avril 2018, *Eamonn Donnellan c. The Revenue Commissioners*, aff. C-34/17. (97) C.J.U.E., 2^e ch., 31 mai 2018,

s'oppose pas à ce que les revenus d'une société résidente d'un État membre, qui a consenti à une société établie dans un autre État membre, à laquelle elle est liée par des liens d'interdépendance, des avantages dans des conditions qui s'écartent de celles dont auraient convenu, dans des circonstances identiques ou similaires, des tiers indépendants les uns des autres, soient calculés comme ils l'auraient été si les conditions dont auraient convenu de tels tiers avaient été applicables et faire l'objet d'une rectification, alors qu'il n'est pas procédé à une telle rectification des revenus imposables lorsque ces mêmes avantages ont été consentis par une société résidente à une autre société résidente, à laquelle elle est liée par des liens d'interdépendance.

S'agissant de l'évasion fiscale impliquant des « pays tiers », la Cour a également facilité les conditions dans lesquelles les États membres peuvent la combattre. Se prononçant au sujet d'un dispositif allemand de lutte contre le transfert de bénéfices à des sociétés étrangères contrôlées, la Cour de justice a, d'une part, favorablement interprété les conditions d'application de la clause de gel de l'article 64 TFUE. Et elle a, d'autre part, confirmé que lorsqu'elles concernent des échanges avec des « pays tiers », la proportionnalité des restrictions justifiées peut être appréciée de manière moins stricte que dans le cas des échanges entre États membres⁹⁸.

B. Protection des contribuables

Durant la période sous chronique, trois arrêts importants en matière de protection des droits du contribuable sont intervenus.

Dans l'arrêt *Luca Menci*⁹⁹, la Cour est revenue, à la suite d'un arrêt de la C.E.D.H.¹⁰⁰, sur sa jurisprudence *Akerberg Fransson*¹⁰¹ relative au cumul de poursuites et de sanctions administratives revêtant un caractère pénal au sens de l'article 50 des droits fondamentaux de l'Union européenne et de sanctions pénales *sensu stricto*. Elle a en effet jugé que l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle des poursuites pénales peuvent être engagées contre une personne pour omission de verser la taxe sur la valeur ajoutée due dans les délais légaux,

alors que cette personne s'est déjà vu infliger, pour les mêmes faits, une sanction administrative définitive de nature pénale au sens de cet article 50, à la triple condition que cette réglementation : 1^o vise un objectif d'intérêt général qui est de nature à justifier un tel cumul de poursuites et de sanctions, à savoir la lutte contre les infractions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ces poursuites et ces sanctions devant avoir des buts complémentaires ; 2^o contienne des règles assurant une coordination limitant au strict nécessaire la charge supplémentaire qui résulte, pour les personnes concernées, d'un cumul de procédures ; et 3^o prévoit des règles permettant d'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée. Dans ce cadre, il appartient aux juridictions nationales de s'assurer, compte tenu de l'ensemble des circonstances, que la charge résultant concrètement pour la personne concernée de l'application de la réglementation nationale en cause et du cumul des poursuites et des sanctions que celle-ci autorise n'est pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction commise.

Dans l'arrêt *Mauro Scialdone*¹⁰², la Cour de justice a ensuite considéré que le principe de coopération loyale (article 4,3 TUE), l'article 325 TFUE sur la protection des intérêts financiers de l'Union et la directive T.V.A. ne s'opposent ni à ce que l'absence de paiement de la T.V.A. déclarée ne soit pénalement sanctionnée qu'au-delà d'un certain montant, ni à ce que ce montant soit supérieur à celui prévu pour une infraction en matière d'impôt sur les revenus. La Cour considère en effet qu'une absence de paiement n'est pas toujours le résultat d'une fraude, que les amendes administratives applicables en dessous de ce seuil sont suffisamment dissuasives au regard du principe d'effectivité, et que la fraude à la T.V.A. et la fraude à l'impôt sur le revenu ne peuvent pas être considérées « d'une nature et d'une importance similaires » pour l'application du principe d'équivalence.

Enfin, la Cour a considéré que le principe d'effectivité n'interdit pas d'écarter des preuves d'une fraude à la T.V.A. obtenues par des écoutes téléphoniques autorisées par un juge incompétent, même si cela a pour conséquence la fin des poursuites¹⁰³.

Hornbach-Baumarkt AG c. Finanzamt Landau, aff. C-382/16. En ce sens, voy. précédemment C.J.U.E., 21 janvier 2010, *Société de Gestion Industrielle*, aff. C-311/08. En ce sens, voy. précédemment C.J.U.E., 1^{re} ch., 5 juillet 2012, *Sté d'investissement pour l'agriculture tropicale s.a. (SIAT)*, aff. C-318/10. (98) C.J.U.E., gr. ch., 26 février 2019, *X GmbH c. Finanzamt Stuttgart Körperschaften*, aff. C-135/17. (99) C.J.U.E., gr. ch., 20 mars 2018, *Luca Menci*, aff. C-524/15. (100) CED.H., 15 novembre 2016, *A et B c. Norvège*, § 132. (101) C.J.U.E., gr. ch., 26 février 2013, *Akerberg Fransson*, aff. C-617/10. (102) C.J.U.E., gr. ch., 2 mai 2018, *Mauro Scialdone*, aff. C-574/15. (103) C.J.U.E., 17 janvier 2019, *Dzivev et autres*, aff. C-310/16.