

44. — Il est toutefois possible de voir tout de même là un progrès relatif, car c'est bien la première fois à notre connaissance que la Cour, de surcroît en formation de grande chambre, se réfère à la Charte dans un arrêt (66). Ce progrès pourrait annoncer une dynamique dont l'aboutissement serait la consécration d'une valeur normative de la Charte. L'arrêt *Unibet* consacrerait ainsi progressivement les travaux du « constituant » communautaire.

45. — En effet, si, ainsi que nous pouvons aisément le supposer après en avoir démontré la cohérence en termes d'équivalence, la Cour étend par la suite sa jurisprudence *Unibet* à son propre prétoire, elle élargira les modalités des recours en annulation pour aboutir à des conditions de recevabilité qui semblent se rapprocher de celles prévues dans le Traité établissant une Constitution pour l'Europe. En effet, ce Traité dispose en son article III-365, § 4, que « [t]oute personne physique ou morale peut former (...) un recours contre les actes dont elle est le destinataire, ou qui la concernent directement et individuellement, ainsi que contre les actes réglementaires qui la concernent directement et qui ne comportent pas de mesures d'exécution ». Cependant, l'innovation n'opère que pour les actes réglementaires et non les lois européennes. Or, ces dernières sont directement applicables en vertu de l'article I-33. Ainsi il se pourrait que la Cour, si elle consacrait l'équivalence au sens où nous l'entendons, aille même plus loin que le constituant.

46. — En tout état de cause et même à défaut de ratification dudit Traité, l'arrêt *Unibet* permettra peut-être de combler une lacune persistante dans le système des voies de recours communautaires. A cet égard, le développement par la Cour de la protection des droits fondamentaux peut effectivement rendre obsolète ces différentes initiatives étatiques. En effet, un tel développement, en ce qu'il est inséparable de la structuration d'un « nouvel ordre juridique » en « communauté de droit » paraît inéluctable. Et les débats suscités par la possibilité d'une adhésion de la Communauté à la Convention européenne des droits de l'homme ou au caractère normatif de la Charte peuvent sembler désormais encore plus inutiles au regard de la cohérence de l'œuvre jurisprudentielle de la Cour qui peut s'expliquer par l'idée que « la Communauté n'a pas pu recueillir de ses Etats membres des compétences sans assumer les obligations internationales qui réglaient, précédemment, leur exercice entre les mains des mêmes Etats » (67). Il est alors possible de déceler dans l'arrêt *Unibet* une prise en compte de ce partage de responsabilités, induit par le partage des compétences, en matière d'obligations internationales des Etats membres. Il en est pour le moins ainsi dans le domaine des droits fondamentaux.

Frédéric SCHMIED
Allocataire de recherches
à la Faculté de droit de Nancy

(66) Voy., antérieurement, ordonnance de la Cour du 18 octobre 2002, *Commission c. Technische Glaswerke Ilmenau*, C-232/02 P (R), *Rec.*, p. I-8977, points 85 et 115.

(67) Voy., sur cette question, P. Pescatore, « La protection des droits du citoyen ordinaire du citoyen européen », *Mélanges Léger*, Paris, Pedone, 2006, p. 456; l'auteur assoit sur cette idée la démonstration d'une substitution de plein droit de la Communauté aux Etats membres à la Convention européenne des droits de l'homme en vertu de la doctrine de la succession d'Etats déjà observée pour le GATT de 1947.

Chronique de droit fiscal communautaire

(1^{er} mars 2006 - 28 février 2007)

La présente contribution couvre les principaux développements législatifs et jurisprudentiels du droit fiscal communautaire intervenus pendant la période comprise entre le 1^{er} mars 2006 et le 28 février 2007. Toute sélection étant arbitraire, le lecteur nous excusera des omissions résultant des choix opérés (1). Cette chronique est divisée en cinq parties thématiques. La première concerne la fiscalité directe des entreprises, les acteurs les plus concernés par l'établissement progressif d'un marché européen intégré. La deuxième partie a trait à l'imposition directe des particuliers. Une partie spéciale est consacrée aux développements récents en matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt « européen » par excellence. La quatrième partie concerne les autres impositions indirectes harmonisées au niveau communautaire, en particulier les impôts indirects perçus à l'occasion de la réorganisation des sociétés. Enfin, la dernière partie fait le point sur la coopération administrative entre Etats membres en matière fiscale, un secteur moins connu que les précédents, mais porteur d'importantes implications pratiques, tant pour l'administration que pour les contribuables.

1

Fiscalité des sociétés et de leurs actionnaires

A. — Mobilité intracommunautaire des sociétés et des actionnaires et mesures nationales anti-abus

Le Traité CE garantit aux entreprises des Etats membres la liberté d'exercer leurs activités économiques sur l'ensemble du territoire communautaire. Cette liberté se traduit notamment par la liberté d'établissement (article 43 CE). Les sociétés d'un Etat membre se voient donc reconnaître par le Traité CE le droit d'établir des filiales ou des succursales dans d'autres Etats membres, sans subir de restrictions injustifiées, que ce soit de la part de leur Etat d'origine ou de celle de l'Etat d'implantation. Néanmoins, ce droit n'est pas absolu. Il ne peut en effet être exercé conformément à l'objectif que lui assigne le Traité.

Dans l'arrêt *Cadbury Schweppes* (2), le célèbre groupe alimentaire a contesté la compatibilité communautaire de la législation britannique sur les sociétés étrangères contrôlées (S.E.C.). Cette législation prévoit l'incorporation dans le revenu imposable des sociétés établies au Royaume-Uni des bénéfices réalisés par leurs filiales étrangères, lorsque celles-ci sont établies dans un Etat dont le régime fiscal est sensiblement plus favora-

ble que le régime britannique d'imposition des sociétés. Certaines exceptions à l'application du régime des S.E.C. sont prévues par la législation nationale, notamment lorsque, sur la base de critères déterminés, la société mère arrive à prouver l'absence d'intention de minimiser la charge fiscale globale du groupe (3). La société mère du groupe *Cadbury Schweppes* s'est vu appliquer le régime S.E.C. pour deux de ses filiales indirectes établies dans l'International Financial Services Center (IFSC) de Dublin, en Irlande, où elles étaient soumises à un impôt de 10% (4). La Cour de justice conclut à une incompatibilité de principe du régime britannique des S.E.C., au motif que « la seule circonstance qu'une société résidente crée un établissement secondaire, telle qu'une filiale, dans un autre Etat membre ne saurait fonder une présomption générale de fraude fiscale et justifier une mesure portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le Traité » (5). Elle ajoute toutefois que les sociétés recourant à « des montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt national » ne peuvent abusivement se prévaloir de la protection des articles 43 CE et suivants. Ces articles ne s'appliquent en effet que si la S.E.C. est « réellement implantée dans l'Etat membre d'accueil » et qu'elle « y exerce des activités économiques effectives » (6).

Une autre illustration de ce principe est donnée par l'arrêt *Thin Cap Group Litigation*, mettant aussi en cause une législation anti-abus britannique, cette fois en matière de sous-capitalisation (7). En vertu de cette législation, peuvent être, à certaines conditions, requalifiés en dividendes distribués les intérêts des prêts contractés par une société auprès d'une autre société appartenant au même groupe, si

(3) Le régime britannique des S.E.C. est décrit dans les conclusions de l'avocat général Léger du 2 mai 2006 dans l'affaire C-196/04, précitée, points 1 à 18.

(4) Il convient de préciser que les faits à l'origine du litige remontent à 1996. Par la suite, le centre de services de Dublin a été, à l'instar des centres de coordination belges, considéré une mesure fiscale dommageable, sur la base du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, présenté dans les conclusions du conseil des ministres de l'économie et des finances (ECOFIN) du 1^{er} décembre 1997, et a été aboli.

(5) C.J.C.E., arrêt *Cadbury Schweppes*, précité, point 50 et la jurisprudence citée. C'est pourquoi à la suite de l'arrêt *Cadbury Schweppes*, d'autres pays européens, comme l'Allemagne ont suspendu leur législation sur les S.E.C. Concernant l'Allemagne, voy. aussi l'affaire *Columbus Container Services* (C-298/05), pendante devant la Cour.

(6) La réalité économique de la S.E.C. doit être établie sur la base d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers. En effet, les motivations de nature fiscale ne peuvent pas être considérées suffisantes pour permettre à l'Etat membre d'appliquer des mesures anti-abus du type S.E.C. (C.J.C.E., arrêt *Cadbury Schweppes*, précité, point 64 à 68). *Comp.* en matière de T.V.A., avec les arrêts *Halifax* (C-255/02) et *BUPA Hospitals* (C-419/02), commentés dans notre précédente chronique (*J.T.D.E.*, n° 130/2006, p. 175). Voy. aussi la jurisprudence citée par l'avocat général Léger dans ses conclusions précédant l'arrêt *Cadbury Schweppes*, précitées, ainsi que F. Vanistendael, « Halifax and Cadbury Schweppes : one single European theory of abuse in tax law? », *EC Tax review*, n° 2006/4, pp. 192 à 195.

(7) C.J.C.E., 13 mars 2007, aff. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation c. Commissioners of Inland Revenue*, pas encore publié au *Recueil* (conclusions de l'avocat général Geelhoed du 29 juin 2006).

le montant de ces intérêts excède ce qui aurait été convenu entre sociétés indépendantes. Toutefois, cette mesure n'est pas applicable lorsque l'ensemble des sociétés concernées sont résidentes au Royaume-Uni. Concernant cette différence de traitement, la Cour de justice considère que la simple existence de prêts entre sociétés liées d'Etats membres différentes ne peut « fonder une présomption générale de pratiques abusives et justifier une mesure portant atteinte à la liberté d'établissement ». En revanche, elle admet que de telles mesures sont admissibles en cas de « montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éviter l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national » (8). Selon la Cour, ces montages doivent être prouvés sur la base d'éléments objectifs et vérifiables, et les contribuables doivent, le cas échéant, être mis en mesure de justifier le bien-fondé commercial de ces opérations, sans contraintes administratives excessives. En ce qui concerne la sanction d'un tel comportement, la Cour limite la possibilité pour les Etats membres de réqualifier les intérêts en dividendes à la seule partie des intérêts excédant ce qui aurait été versé dans des conditions de pleine concurrence (9). Par ailleurs, la Cour exclut l'application de l'article 43 CE à des groupes de sociétés dont la société mère est résidente dans un Etat tiers. Cet arrêt affine donc la jurisprudence *Lankhorst-Hohorst* (10), qui avait déclaré incompatible avec le droit communautaire les mesures anti-abus en matière de sous-capitalisation prises par l'Allemagne, en fixant des critères permettant aux législateurs nationaux de maintenir ces mesures tout en les adaptant aux exigences du marché intérieur.

B. — Taxation discriminatoire des dividendes transfrontières entrants et sortants

Entre les arrêts *Cadbury Schweppes* et *Thin Cap Group Litigation*, la Cour a rendu plusieurs arrêts concernant l'application des libertés de circulation à la taxation des dividendes transfrontières, que l'imposition ait lieu dans l'Etat de la source de ces dividendes ou au contraire dans l'Etat de résidence des actionnaires.

A propos de la taxation dans l'Etat de résidence des actionnaires, la Cour admet, dans l'arrêt *Kerckaert et Morres* (11), la compatibilité au regard du droit communautaire, en particulier de la libre circulation des capitaux, du système belge d'impôt sur le revenu, en ce qu'il soumet au même taux d'imposition tous

les dividendes, qu'ils soient d'origine belge ou étrangère, sans prévoir dans ce dernier cas un mécanisme d'imputation de la retenue prélevée dans l'Etat membre de la source. Selon la Cour de justice, en effet, la cause de l'éventuelle double imposition n'est pas à rechercher dans une différence de traitement injustifiée contenue dans la législation belge mais dans « l'exercice parallèle par deux Etats membres de leur compétence fiscale » (12).

Toutefois, si le droit communautaire ne peut être interprété comme contenant l'obligation pour les Etats membres de remédier aux situations de double imposition juridique ou économique dans les situations transfrontières, les libertés de circulation du Traité CE comportent néanmoins l'obligation pour ceux-ci, lorsqu'ils décident de mettre en place des mécanismes pour atténuer, voire supprimer, cette double imposition, de veiller à ce que cette atténuation ou cette suppression ne varie pas selon que les dividendes proviennent de sociétés résidentes ou de sociétés établies dans d'autres Etats membres (13). C'est ainsi que la Cour de justice a, dans l'arrêt *FII Group Litigation* (14), notamment jugé qu'il est admissible de prévoir un régime d'exonération pour les dividendes intragroupes entre sociétés résidentes et un régime de crédit d'impôt pour les dividendes intragroupes versés par une société non-résidente, « pour autant que le taux d'imposition sur les dividendes d'origine étrangère ne soit pas supérieur au taux d'imposition appliqué aux dividendes d'origine nationale et que le crédit d'impôt soit au moins égal au montant acquitté dans l'Etat membre de la société distributrice jusqu'à hauteur du montant d'imposition appliqué dans l'Etat membre de la société bénéficiaire » (15). En revanche, en présence de l'exonération des dividendes versés entre sociétés résidentes, le fait de ne pas prévoir de crédit d'impôt pour les dividendes versés à une société résidente par une société d'un autre Etat membre ou, dans le cas d'un mécanisme de déduction dans le chef de la société bénéficiaire de l'impôt acquitté par la société résidente distributrice, le fait de ne pas autoriser la déduction pour des dividendes ayant leur source dans un autre Etat membre ou encore le fait de prévoir, tant dans le chef

de la société distributrice que des actionnaires, un traitement fiscal moins favorable des dividendes issus de dividendes d'origine étrangère par rapport à des dividendes issus de dividendes nationaux constitue autant de violations du droit communautaire (16).

L'imposition dans l'Etat de la source des dividendes est soumise à des contraintes semblables. Dans l'arrêt *ACT Group Litigation* (17), la Cour de justice considère que le droit communautaire ne s'oppose pas à ce qu'un Etat membre octroie aux sociétés bénéficiaires résidentes un crédit d'impôt correspondant à l'impôt acquitté sur les dividendes par la société distributrice résidente, et ne l'octroie pas aux sociétés bénéficiaires non-résidentes qui ne sont pas assujetties à l'impôt dans l'Etat membre au titre de ces dividendes. Au Royaume-Uni, les sociétés non-résidentes ne sont en effet, sauf dispositions contraaires contenues dans les conventions préventives de la double imposition (C.D.I.), pas assujetties à l'impôt sur les dividendes perçus de sociétés résidentes. En revanche, en présence d'une C.D.I. conclue entre le Royaume-Uni et un Etat membre et soumettant les dividendes perçus par les sociétés résidentes de cet Etat membre à imposition au Royaume-Uni, ce dernier est toutefois tenu de leur octroyer le crédit d'impôt dans les mêmes conditions qu'aux résidentes (18). Le crédit d'impôt ne doit cependant pas être octroyé à des sociétés établies dans un autre Etat membre ayant conclu avec le Royaume-Uni une C.D.I. qui ne prévoit pas un tel avantage (19).

L'arrêt *Dansk Denkvit Internationaal* (20) porte sur la législation française applicable aux flux intragroupes antérieurement à la transposition de la directive 90/435/CE. Il est néanmoins intéressant en ce qu'il pose la question de la prise en compte, afin d'évaluer la compatibilité communautaire d'une différence de traitement fiscal entre sociétés bénéficiaires résidentes et non-résidentes contenue dans la législation d'un Etat membre, du régime mis en place dans les C.D.I. conclues entre celui-ci et un autre Etat membre. Si la Cour semble admettre que l'application d'une C.D.I. dans l'Etat de résidence puisse remédier aux conséquences discriminatoires de l'application de la législation de l'Etat de

(8) C.J.C.E., arrêt *Thin cap* (C-524/04), précité, point 73 et 74.

(9) C.J.C.E., arrêt *Thin Cap* (C-524/04), précité, point 82 à 86.

(10) C.J.C.E., 12 décembre 2002, aff. C-324/00, *Rec.*, p. I-11779. Le litige devant le juge britannique dans l'affaire *Thin Cap Group Litigation* est d'ailleurs né de demandes introduites par plusieurs groupes multinationaux de sociétés à la suite de l'arrêt *Lankhorst-Hohorst*. Depuis lors est entrée en vigueur la directive 2003/49/CE concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, *J.O. L* 157 du 26 juin 2003, pp. 49 à 54. En 2006, la Commission a publié une étude sur l'état de sa transposition dans les Etats membres, disponible sur le site de la direction générale Taxation et union douanière (www.ec.europa.eu/taxation_customs).

(11) C.J.C.E., 14 novembre 2006, aff. C-513/04, *Mark Kerckaert et Bernadette Morres c. Belgische Staat*, pas encore publié au *Recueil*.

(12) C.J.C.E., arrêt *Kerckaert et Morres* (C-513/04), point 20. La Cour de justice précise cependant « qu'il appartient aux Etats membres de prendre les mesures nécessaires pour prévenir les situations telles que celle en cause au principal, en utilisant, notamment, les critères de répartition suivis dans la pratique fiscale internationale » et fait référence à la convention préventive de la double imposition signée entre la France et la Belgique, bien que la Cour considère que « ladite convention ne fait toutefois pas l'objet de la présente demande préjudicielle » (point 23). Nonobstant l'arrêt *Kerckaert et Morres*, la Commission a décidé de traduire la Belgique devant la Cour de justice pour son régime de taxation des dividendes entrants (voy. le communiqué de la Commission n° IP/07/67 du 22 janvier 2007 : « Fiscalité directe : la Commission décide de traduire la Belgique devant la Cour de justice pour taxation discriminatoire des dividendes entrants »).

(13) Voy. aussi C.J.C.E., 6 mars 2007, aff. C-292/04, *Mellicke e.a.* pas encore publié au *Recueil*, qui reprend la position exprimée par la Cour dans les arrêts *Verkooijen* (C.J.C.E., 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Rec.*, p. I-4701, point 35) et *Manninen* (C.J.C.E., 7 septembre 2004, aff. C-319/02, *Rec.*, p. I-7477, point 23).

(14) C.J.C.E., 12 décembre 2006, aff. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation c. Commissioners of Inland Revenue*, pas encore publié au *Recueil*.

(15) C.J.C.E., arrêt *FII Group Litigation* (C-446/04), précité, point 57. En ce qui concerne les dividendes intragroupes, l'existence d'une directive d'harmonisation en la matière ne fait pas obstacle, bien au contraire, à l'application des dispositions pertinentes du Traité CE (voy. C.J.C.E., 18 septembre 2003, aff. C-168/01, *Bosal*, *Rec.*, p. I-9409).

(16) C.J.C.E., arrêt *FII Group Litigation* (C-446/04), précité, points 74, 112 et 173.

(17) C.J.C.E., 12 décembre 2006, aff. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation c. Commissioners of Inland Revenue*, pas encore publié au *Recueil*.

(18) Etant également assujetties à l'impôt, la situation des sociétés non résidentes devient en effet comparable à celles des sociétés résidentes.

(19) Il s'agit d'une acceptation déguisée par la Cour de justice de la compatibilité communautaire des clauses dites de « limitation des bénéfices », contenues dans les C.D.I. et excluant du bénéfice de celles-ci les sociétés résidentes des deux Etats contractants contrôlées par une société d'un troisième Etat. Cette attitude soulève cependant des doutes quant à sa cohérence avec la position adoptée par la Cour dans les arrêts *Open Skies* du 5 novembre 2002 (affaires C-466/98 à C-472/98, et C-475/98 et C-476/98, *Rec.*, pp. I-9519 et s.), concernant des clauses semblables dans le cadre des accords de navigation aérienne entre les Etats-Unis et différents Etats membres. Voy. à ce sujet les conclusions de l'avocat général Geelhoed du 23 février 2006 dans l'affaire *ACT Group litigation* (C-374/04), précité, points 97 à 102, ainsi que P. Pistone, « L'impact du droit européen sur les relations avec les pays tiers en matière de fiscalité directe », *R.D.U.E.*, n° 4/2006, pp. 1 à 24 (traduction de l'anglais par E. Traversa).

(20) C.J.C.E., 14 décembre 2006, aff. C-170/05, *Denkvit Internationaal BV et Denkvit France s.à r.l. c. ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*, pas encore publié au *Recueil*.

la source, elle est cependant attentive à ne pas permettre à ce dernier Etat membre, auteur de la violation, de se décharger de sa responsabilité sur l'Etat de résidence, avec lequel il a conclu une C.D.I. (21).

C. — Action de la Commission en vue d'une meilleure coordination des systèmes fiscaux des Etats membres

Les réponses apportées par la Cour de justice à ces phénomènes de non-coordination entre les systèmes fiscaux des Etats membres ne constituent pas une solution idéale, ni pour les entreprises, ni pour les Etats membres, vu leur caractère casuistique et non systématique. La jurisprudence communautaire constitue néanmoins pour la Commission un outil de persuasion, et même de pression, à l'égard des Etats membres pour améliorer cette coordination. Le 19 décembre 2006, la Commission a ainsi adopté trois communications, une communication de caractère général (22) et deux autres visant la coordination dans des domaines plus spécifiques, à savoir le traitement des pertes transfrontières (23) et les impositions à la sortie (24).

Dans sa communication générale, la Commission, tout en rappelant sa volonté de proposer aux Etats membres l'adoption d'une base d'imposition commune consolidée de l'impôt des sociétés (ACCIS) pour 2008, part du constat que les systèmes nationaux de fiscalité directe sont (et resteront) non harmonisés et indique la voie de la coordination, qui « s'appuie sur les systèmes nationaux pour les rendre compatibles avec le Traité et entre eux » (25). Les principes guidant cette coordination sont la suppression des discriminations et des doubles impositions des situations transnationales (26), la prévention de la non-imposition et des abus dans ces mêmes situations, et la réduction de coûts de mise en

conformité causés par l'application concurrente de plusieurs systèmes fiscaux nationaux. Sur la base de ces principes, la Commission s'engage à proposer aux Etats membres des solutions pour remédier aux incohérences de la situation actuelle.

Dans la communication relative à la compensation transfrontière des pertes, la Commission suggère ainsi, d'une part, à garantir le même traitement fiscal des pertes subies par une même société, selon que ces pertes sont imputables à un établissement stable dans le même Etat membre ou dans un autre Etat membre (27) et, d'autre part, à assurer pour les groupes de sociétés, dans l'attente de l'adoption de l'ACCIS, une prise en compte effective des pertes des filiales situées dans des Etats membres autres que celui de l'Etat membre de résidence de la société mère (28). Dans la lignée de l'arrêt *Marks & Spencer* (29), la Commission envisage plusieurs alternatives pour la compensation des pertes intragroupes, étant entendu qu'il s'agit toujours d'une solution ultime, lorsque la filiale a épuisé les possibilités de compensation offertes par son Etat membre de résidence, dans l'objectif de limiter les risques d'abus (30).

Dans la communication relative aux impositions à la sortie, la Commission tire les conséquences des arrêts *Lasteyrie* (31) et *N.* (32). Ce dernier arrêt, rendu en 2006, revient sur l'interdiction de principe des impositions à la sortie consacrée par l'arrêt *Lasteyrie*, mais admet la compatibilité communautaire de certains de ces mécanismes à des conditions strictes. Ces conditions sont l'absence d'imposition des plus-values non réalisées au moment du transfert de résidence dans un autre Etat membre et le report de celle-ci au moment de la réalisation. De plus, ce report ne peut être lié à des obligations mises à charge du contribuable, telles la constitution de garanties, et doit tenir compte des moins-values intervenues postérieurement au transfert de résidence. La Communication envisage tant la situation des particuliers actionnaires que celles des sociétés, notamment à la lumière de l'entrée en vigueur du statut de la *Societas Europaea* en 2004. Elle suggère des solutions comme le partage de la compétence fiscale sur les plus-values sur la base de la durée de résidence sur chacun des Etats membres concernés par le transfert de la résidence et plaide pour une certaine convergence des méthodes d'évaluation des actifs en vigueur dans les Etats membres d'origine et de destination (33).

En outre, la Commission envisage d'autres initiatives ponctuelles, notamment dans les domaines des entités hybrides, de l'imposition des succursales, des retenues à la source et de la distinction dettes/fonds propres et des

régimes S.E.C., ainsi que la mise en place d'un mécanisme général de règlement des litiges portant sur la double imposition au sein de l'Union européenne.

Enfin, elle annonce la publication d'une communication en 2007 sur les règles anti-abus (34).

2

Fiscalité des particuliers et des autres personnes morales

Si le manque de coordination entre législations des Etats membres en matière de fiscalité directe affecte principalement les sociétés, il constitue également une entrave à la libre circulation non seulement des personnes physiques, mais aussi des autres personnes morales sur le territoire de l'Union européenne.

A. — Traitement discriminatoire d'immeubles situés dans d'autres Etats membres

Dans l'arrêt *Stauffer*, la Cour de justice admet en effet qu'une fondation de droit privé, reconnue d'intérêt général et résidente en Italie, peut se prévaloir de la libre circulation des capitaux (article 56 et 58 CE, anciens 73 B et 73 D) pour exiger l'exonération au regard du fisc allemand des revenus locatifs tirés d'immeubles situés en Allemagne, dans les mêmes conditions que les fondations de droit privé, reconnues d'intérêt général et résidentes allemandes (35).

En matière immobilière, la Cour de justice s'est par ailleurs prononcée sur d'autres réglementations nationales subordonnant l'obtention d'un avantage fiscal à une condition de résidence. Dans deux arrêts semblables, statuant sur des recours de la Commission à l'encontre respectivement du Portugal (36) et de la Suède (37), la Cour considère que l'exonération ou le report d'imposition de la plus-value résultant de la cession d'immeubles d'habitation ne peut être soumise à une condition de emploi des gains dans l'acquisition d'immeubles situés sur le territoire de l'Etat membre accordant l'avantage, donc à l'exclusion de l'acquisition d'immeubles situés sur le territoire d'autres Etats membres. Cette condition constitue en effet une restriction à la libre circulation des personnes dans l'Union (article 18 CE), dont la libre circulation des travailleurs (article 39 CE) et la liberté d'établissement (article 43 CE) sont des expressions spécifiques (38). La Cour rejette les

(21) C.J.C.E., arrêt *Denkavit Internationaal* (C-170/05), précité, points 51 à 56. Cet arrêt est pris en exemple par la Commission pour illustrer le bien-fondé des recours qu'elle a intenté devant la Cour de justice à l'égard de plusieurs Etats membres à ce sujet. Voy. le communiqué de la Commission n° IP/07/66 du 22 janvier 2007, « Fiscalité directe : la Commission décide de traduire la Belgique, l'Espagne, l'Italie, les Pays-Bas et le Portugal devant la Cour de justice pour taxation discriminatoire des dividendes sortants et demande à la Lettonie de mettre un terme à cette pratique ».

(22) Communication de la Commission du 19 décembre 2006, intitulée « Coordination des systèmes de fiscalité directe des Etats membres dans le marché intérieur », COM (2006) 823. Le Conseil s'est prononcé sur cette communication le 27 mars 2007.

(23) Communication de la Commission du 19 décembre 2006, intitulée « Le traitement fiscal des pertes dans des situations transfrontalières », COM (2006) 824. Cette communication est accompagnée d'un document de travail, comprenant les annexes de nature technique (S.E.C. (2006)1690).

(24) Communication de la Commission du 19 décembre 2006, intitulée « Imposition à la sortie et nécessité de coordonner les politiques fiscales des Etats membres », COM (2006) 825.

(25) Un exemple de cette coordination est la matière des prix de transfert entre entreprises associées d'Etats membres différents. A la suite des travaux du forum conjoint sur les prix de transferts, créé en 2004 et destiné à faire naître les conditions d'une mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage 90/436/CEE, le Conseil a adopté le 20 juin 2006 un code de conduite « relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU TPD) » (J.O., 28 juin 2006, p. 1). Sur l'action de la Commission en matière de prix de transfert, voy. notre précédente chronique 2005-2006, *J.T.D.E.*, n° 130/2006, p. 169.

(26) La Commission rappelle l'existence d'un objectif d'élimination de la double imposition dans le marché intérieur à l'article 293 CE.

(27) La Commission renvoie à l'arrêt *AMID* (C.J.C.E., 14 décembre 2000, aff. C-141/99, *Algemene Maatschappij voor Investeren in Dienstverlening n.v. t. Belgische Staat*, Rec., p. I-11619).

(28) Selon la Commission, il n'est pas nécessaire, ni par ailleurs dans certains cas souhaitable, que les Etats membres étendent leur régime de compensation des pertes internes aux situations transfrontières (communication n° 2006/824, *op. cit.*, p. 8).

(29) C.J.C.E., 13 décembre 2005, aff. C-446/03, *Marks & Spencer plc c. David Halsey*, Rec., p. I-10837.

(30) Communication 2006/824, *op. cit.*, pp. 9 à 11.

(31) C.J.C.E., 11 mars 2004, aff. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant c. ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*, Rec., p. I-2409, commenté dans notre chronique 2003-2004.

(32) C.J.C.E., 7 septembre 2006, aff. C-470/04, *N. contre Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rec., p. I-7409.

(33) Communication 2006/825, *op. cit.*, pp. 5 et 7 à 9.

(34) Communication 2006/823, *op. cit.*, p. 8.

(35) C.J.C.E., 14 septembre 2006, aff. C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer c. Finanzamt München für Körperschaften*, Rec., p. I-8203. Concernant la Belgique, voy. la procédure d'infraction entamée par la Commission au sujet de la discrimination dont sont victimes les associations caritatives d'autres Etats membres en ce que les dons qui leur sont faits ne sont pas déductibles à l'impôt sur le revenu dans le chef du donateur, contrairement aux dons à des associations belges (communiqué de la Commission n° IP/06/1879 du 21 décembre 2006).

(36) C.J.C.E., 26 octobre 2006, aff. C-345/05, Rec., p. I-10633.

(37) C.J.C.E., 18 janvier 2007, aff. C-104/06, pas encore publié au Recueil.

(38) C.J.C.E., arrêt *N.* (C-470/04), précité, point 22 et arrêt *Communication c. Suède* (C-104/06), précité, point 13.

arguments liés à l'inclusion d'une telle mesure dans une politique nationale du logement, qui permettrait de justifier la différence de traitement causée par la mesure (39). La Cour refuse également la cause de justification tirée de la cohérence du système fiscal, avancée tant par le gouvernement portugais que par le gouvernement suédois (40). D'autres procédures d'infraction, intentées par la Commission contre des réglementations semblables, sont en cours, notamment à l'égard de la Belgique, ou pourraient suivre, comme pour la Hongrie (41).

B. — Régime fiscal des pensions et autres allocations sociales versées entre Etats membres différents

La cohérence du système fiscal a été acceptée par la Cour, on s'en souvient, pour la première et l'unique fois dans deux arrêts de 1992, *Bachmann* et *Commission c. Belgique* (42). Ces arrêts concernaient le refus par la Belgique de la déductibilité des cotisations versées, dans le cadre d'un contrat d'assurance vie, à des assureurs établis dans un autre Etat membre, alors que cette déductibilité était admise pour les cotisations versées à des assureurs belges, au motif que celle-ci était liée à l'imposition ultérieure des rentes ou autres versements opérés par les assureurs en exécution de leurs contrats. La Cour a considéré qu'une telle différence de traitement était justifiée par la cohérence du système fiscal belge.

Dans un récent arrêt *Commission c. Danemark* (43), la Cour est à nouveau confrontée à une condition de résidence des assureurs au Danemark pour que soit accordée aux assurés la déduction de leurs primes et d'autres avantages similaires. Bien que le contexte factuel de cette affaire soit presque identique à celui de l'arrêt *Bachmann*, la Cour adopte une attitude inverse et refuse de considérer que le système danois peut être justifié par la nature du système. Selon la Cour, exclure la déductibilité des primes pour tout contrat d'assurance conclu avec une entreprise d'un autre Etat membre est une mesure trop générale pour être justifiable, dès lors que « le facteur susceptible de porter atteinte à la cohérence du système fiscal danois réside dans la survenance d'un transfert de résidence de l'intéressé entre le moment du paiement des cotisations à un plan de retraite et celui du versement des prestations correspondantes, et non pas tant dans le fait que l'institution de retraite soit située dans un autre Etat membre » (44). En effet, poursuit la Cour, « ce

n'est que dans l'hypothèse où ce contribuable aurait transféré, avant l'échéance du versement des prestations, sa résidence dans un Etat membre autre que le royaume de Danemark pourrait rencontrer des difficultés à taxer les prestations versées et que, ainsi, une atteinte serait portée à la cohérence du système fiscal danois en matière de taxation des retraites privées ». Cet arrêt peut donc être considéré comme marquant l'abandon formel, déjà pressenti, de la jurisprudence *Bachmann*.

L'imposition des pensions transfrontières peut en outre donner lieu à des différences de traitement injustifiées sur la base de la résidence dans le chef de l'assuré social. Dans l'affaire *Turpeinen* (45), la Cour a ainsi jugé qu'en vertu de l'article 18 CE, qu'une personne résidente dans un Etat membre percevant une pension publique d'un autre Etat membre composant la (quasi-)totalité de ses revenus ne peut subir une imposition plus élevée qu'une personne résidente dans ce dernier Etat et se trouvant dans la même situation.

Des entraves à la libre circulation peuvent enfin apparaître en raison de différences entre Etats membre quant au caractère imposable ou non de certaines prestations sociales. Dans l'arrêt *Meindl* (46), le fisc allemand a tenté de refuser d'accorder à des époux, dont le mari résidait en Allemagne, le bénéfice d'une imposition commune (*splitting*) au motif que l'épouse, jeune maman et résidente en Autriche, y avait perçu des allocations sociales liées à son congé de maternité, non imposables selon le droit autrichien. La motivation en était que ces allocations n'avaient pas été réglées en vertu du droit allemand. Appliquant la jurisprudence *Schumacker* (47), la Cour de justice a cependant considéré comme discriminatoire une telle attitude de l'administration fiscale allemande, dès lors que, M. Meindl percevant l'intégralité des revenus imposables du ménage, il était dans une situation comparable à celle d'un autre résident allemand dont l'épouse était également résidente. Il incombait à l'Allemagne de tenir compte de sa situation personnelle et familiale.

C. — Non-résidents et déductibilité des frais professionnels

La Cour procède en effet toujours à un test de comparabilité, afin de s'assurer que des non-résidents peuvent légitimement prétendre à des avantages fiscaux qu'un Etat membre accorde à ses résidents. Outre le principe selon lequel un assujetti non-résident d'un Etat membre peut réclamer un traitement fiscal identique à celui d'un résident lorsqu'il perçoit au moins 90% de ses revenus imposables dans cet Etat membre, il existe un autre cas où un tel traitement identique doit être octroyé. Il s'agit des avantages fiscaux directement liés à des revenus perçus dans un Etat membre par un non-résident. Les dépenses professionnelles sont un terrain d'application privilégié d'une telle règle, qu'il s'agisse de dépenses de sociétés (48) ou de personnes

physiques. Ainsi, dans l'arrêt *Conijn* (49), l'Allemagne a dû accorder la déductibilité des frais de consultation fiscale encourus par un non-résident pour remplir sa déclaration de revenus nés, et donc imposables, en Allemagne.

L'arrêt *Scorpio* (50), dont les faits rappellent ceux de l'arrêt *Gerritse* (51), applique ce même principe dans le cadre d'une retenue à la source opérée par un résident sur les revenus qu'il a versés à un imprésario non-résident en rémunération de services d'organisation de concerts en Allemagne (52). La Cour, considérant qu'une telle situation est régie par la libre prestation de services (article 49 CE), admet que le destinataire du service peut également se prévaloir de cette liberté, et donc déduire les frais professionnels directement liés à l'activité du prestataire du montant imposable, sous réserve que le prestataire dudit service soit ressortissant d'un Etat membre et non d'un Etat tiers (53).

3

Taxe sur la valeur ajoutée

Si les impôts sur le revenu restent à l'heure actuelle une matière non harmonisée, il n'en va pas de même pour les impôts indirects, et particulièrement du plus important de ceux-ci en termes de recettes, la taxe sur la valeur ajoutée (54). Depuis le 1^{er} janvier 2007, est entrée en vigueur la directive 2006/112/CE, qui remplace la célèbre sixième directive, et qui, sans en changer la teneur, en améliore la structure et la numérotation à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice, rendant le texte plus lisible (55).

(49) C.J.C.E., 6 juillet 2006, aff. C-346/04, *Robert Hans Conijn c. Finanzamt Hamburg-Nord*, Rec., p. I-6117.

(50) C.J.C.E., 3 octobre 2006, aff. C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH c. Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel*, Rec., p. I-9461.

(51) C.J.C.E., 12 juin 2003, aff. C-234/01, *Arnoud Gerritse c. Finanzamt Neukölln-Nord*, Rec., p. I-5933.

(52) La Cour ajoute que l'existence d'une procédure de remboursement, ouverte au prestataire non-résident en aval de la retenue à la source, n'est pas suffisante pour rendre la réglementation allemande compatible avec le droit communautaire. Par contre, selon la Cour, si le prestataire invoque le bénéfice d'une exonération trouvant sa source dans une convention préventive, l'administration fiscale allemande peut exiger un certificat d'exonération délivré par les autorités de l'Etat cocontractant (voy. C.J.C.E., arrêt *Scorpio* (C-290/04), précité, points 45 à 47).

(53) C.J.C.E., arrêt *Scorpio* (C-290/04), précité, points 62 à 68.

(54) La T.V.A. a en effet engendré en 2004 plus de 17% des recettes fiscales et parafiscales globales des Etats membres, pour un total de près de 713 milliards EUR (source : Commission européenne, D.G. Taxation et Union douanière, 2007). Sur la définition de taxe sur la valeur ajoutée, voy. C.J.C.E., 3 octobre 2006, aff. C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*, pas encore publié au Recueil, où la Cour de justice admet la compatibilité de l'IRAP italien avec l'article 33 de la sixième directive T.V.A., en opposition avec la position des deux avocats généraux intervenus dans cette affaire, et en opérant un revirement déguisé de jurisprudence par rapport à C.J.C.E., 31 mars 1992, aff. C-200/90, *Dansk Denkavit ApS et P. Poulsen Trading ApS, soutenues par Monsanto-Searle A/S c. Skatteministeriet*, Rec., p. I-2217.

(55) Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, J.O. L 347, 11 décembre 2006, pp. 1 à 118.

(39) C.J.C.E., arrêt *Commission c. Portugal* (C-345/05), précité, points 31 et s.

(40) C.J.C.E., arrêt *Commission c. Portugal* (C-345/05), précité, points 25 à 30; arrêt *Commission c. Suède* (C-104/06), précité, points 25 à 27.

(41) Concernant la portabilité des droits d'enregistrements de la Région flamande, la Commission a décidé le 8 janvier 2007 d'introduire un recours à Luxembourg. Voy. communiqué de la Commission n° IP/07/11 du 8 janvier 2007. Une autre procédure d'infraction a été lancée à l'égard de la Belgique à propos d'allègements en matière d'impôts des personnes physiques applicables aux habitations occupées par leurs propriétaires et aux résidences secondaires (voy. communiqué de la Commission n° IP/07/12 du 8 janvier 2007, intitulé « Fiscalité directe : la Commission invite la Belgique à mettre fin à l'imposition discriminatoire des habitations situées en dehors de la Belgique »).

(42) C.J.C.E., 28 janvier 1992, aff. C-204/90, Rec., p. I-249, et C-300/90, Rec., p. I-305.

(43) C.J.C.E., 30 janvier 2007, aff. C-150/04, *Commission c. Danemark*, pas encore publié au Recueil.

(44) C.J.C.E., arrêt *Commission c. Danemark* (C-150/04), précité, point 71.

(45) C.J.C.E., 9 novembre 2006, aff. C-520/04, pas encore publié au Recueil.

(46) C.J.C.E., 25 janvier 2007, aff. C-329/05, *Finanzamt Dinslaken c. Gerold Meindl*, pas encore publié au Recueil.

(47) C.J.C.E., 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, Rec., p. I-225.

(48) C.J.C.E., 15 février 2007, aff. C-345/04, *Centro Equestre de Leiria Grande*, pas encore publié au Recueil.

A. — Champ d'application et opérations imposables

En vertu de l'article 9 de la directive 2006/112/CE, est assujetti à la T.V.A. « quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité ».

Dans l'arrêt *FCE Bank* (56), la Cour de justice a eu à se prononcer sur le caractère d'assujetti d'une succursale, située dans un Etat membre, fournissant des services à sa société, résidente dans un autre Etat membre. Tout d'abord, elle considère que cet établissement secondaire ne peut être assujetti à la T.V.A. que s'il accomplit une activité économique indépendante, par hypothèse de l'activité économique de sa société mère (57). Ensuite, elle examine si l'établissement peut être qualifié d'autonome, en ce sens qu'il « supporte le risque économique découlant de son activité ». Enfin, la Cour constate qu'en l'absence d'un capital de dotation, cette condition n'est pas remplie, et que la succursale forme un assujetti T.V.A. unique avec la société non-résidente, indépendamment de l'assujettissement particulier de l'établissement stable aux fins de l'impôt sur le revenu sur la base du modèle O.C.D.E. (58).

Les autorités publiques ne sont en principe pas assujetties, à la condition qu'elles accomplissent des activités ou des opérations « en tant qu'autorité publique » (59). Néanmoins, même dans cette hypothèse, l'assujettissement à la T.V.A. peut être requis selon la directive « dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance ». Dans l'arrêt *Feuerbestattungsverein Halle* (60), la Cour a reconnu un effet direct à cette disposition, autorisant l'exploitant privé d'un crématorium à s'en prévaloir, pour faire état du non-assujettissement d'une commune pour la même activité d'exploitation et de sa répercussion positive sur la position concurrentielle de cette dernière sur le marché de la crémation dans la région de Halle.

B. — Exonérations

L'assujettissement à la T.V.A. est une condition nécessaire, mais non suffisante pour que les opérations effectuées par l'opérateur économique donnent droit à la déduction de la taxe. Il existe en effet des opérations qui, tout en rentrant dans le champ d'application de la T.V.A., bénéficient d'une exonération.

Pour limiter les coûts de prestations au public, nombre d'activités d'intérêt général sont ainsi exonérées par les articles 132 à 134 de la directive 2006/112/CE; c'est le cas, entre autres, des prestations de santé. Dans cette matière, les Etats membres disposent du pouvoir de déterminer la nomenclature tant des professions que des prestations de soins à la personne, dans le respect cependant du principe de neutralité fiscale.

Concernant les professions, l'arrêt *Solleveld* (61) confirme que les Etats ne peuvent accorder l'exonération, pour les mêmes prestations de santé, à certaines professions (par exemple, les médecins) tout en refusant à d'autres professions qui possèderaient pourtant les qualifications professionnelles requises (telles que les psychothérapeutes diplômés) (62).

Concernant les prestations, l'arrêt *L.u.P.* (63) précise que, l'exonération couvrant toutes les « prestations médicales effectuées dans un but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes », elle est susceptible de s'appliquer à des analyses médicales effectuées par un laboratoire à un établissement de soins, même sans le contrôle d'un médecin. L'inconvénient de telles exonérations d'intérêt général réside toutefois dans le fait que celles-ci n'ouvrent pratiquement jamais un droit à déduction dans le chef de l'assujetti (64). Dans l'arrêt *Eurodental*, la Cour a jugé que tel était le cas, quand bien même il s'agirait d'opérations intracommunautaires et que de telles opérations seraient taxables dans l'Etat de destination en vertu d'une dérogation particulière (65).

En outre, bénéficient d'une exonération, en vertu des articles 135 à 137 de la directive 2006/112/CE, certaines autres opérations, comme les opérations de banque et d'assurance, y compris « la gestion de fonds communs de placement ». Dans l'arrêt *Abbey National* (66), la Cour a considéré que sont englobés dans cette notion « les services de gestion administrative et comptable des fonds fournis par

un gestionnaire tiers, s'ils forment un ensemble distinct, apprécié de façon globale, et sont spécifiques et essentiels pour la gestion de ces fonds », à l'exclusion des services rendus par un simple dépositaire. Toutes les exonérations sont en effet d'interprétation stricte, dès lors qu'il s'agit de dérogations aux principes de généralité et de neutralité du système commun de la T.V.A. (67), ce qui ne signifie pas que les Etats membres peuvent en restreindre librement le champ d'application (68).

C. — Localisation des opérations imposables et calcul de l'impôt

Pour calculer la T.V.A., il faut, outre constater la qualité d'assujetti et l'existence d'une opération imposable non exonérée, localiser cette opération afin de déterminer l'Etat membre dont la législation est applicable. Dans ce contexte, il est parfois difficile d'isoler une opération particulière d'un ensemble complexe d'opérations concourant à fournir une prestation globale à un, voire à un nombre indéterminé de destinataires. C'est le cas d'une prestation de services consistant dans l'organisation de foires et de salons. Dans l'arrêt *Gillan Beach* (69), la Cour a considéré qu'aux fins de localiser une telle prestation, il fallait l'assimiler aux « activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement », réputées se situer à « l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées » (70). C'est aussi le cas lorsque des biens font l'objet de livraisons successives, mais d'un transport unique d'un Etat membre à un autre. A sujet, l'arrêt *EMAG* enseigne logiquement que seule une de ces livraisons peut être qualifiée de livraison intracommunautaire (à laquelle correspond une acquisition intracommunautaire taxable), tandis que la ou les autres sont des livraisons de biens intérieures à l'Etat membre, soit de départ soit d'arrivée du transport, selon qu'elles ont lieu avant ou après celui-ci (71).

La T.V.A. est calculée sur une base d'imposition égale à la contrepartie perçue par l'assujetti pour le bien ou le service fourni à l'acheteur. En vertu de l'article 78 de la directive 2006/112/CE, cette base comprend notamment « les impôts, droits, prélèvements et taxes », autres que la T.V.A., grevant le bien ou le service, comme par exemple les droits d'accise. Néanmoins, la Cour de justice a considéré dans un nouvel arrêt *De Danske Bilimportører* (72) qu'une taxe d'immatriculation danoise ne pouvait pas être comprise dans la base imposable, quand bien même elle avait été acquittée par le vendeur d'un véhicule neuf en vertu d'une obligation légale et incluse dans le prix de vente de celui-ci, dès lors que son fait générateur n'est pas constitué par la livraison du véhicule elle-même (73).

(67) Pour un exemple concernant les services de *call center* rendus à un organisateur de jeux de hasard, C.J.C.E., 13 juillet 2006, aff. C-89/05, *United utilities*, Rec., p. I-6813.

(68) C.J.C.E., 7 décembre 2006, aff. C-13/06, *Commission c. Grèce*, pas encore publié au Recueil, concernant des assurances accidents.

(69) C.J.C.E., 9 mars 2006, aff. C-114/05, *Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c. Gillan Beach Ltd*, Rec., p. I-2427.

(70) Directive 2006/112/CE, précitée, article 52, a.

(71) C.J.C.E., 6 avril 2006, aff. C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG c. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Rec., p. I-3227.

(72) C.J.C.E., 1^{er} juin 2006, aff. C-98/05, Rec., p. I-4945.

(73) La part du prix correspondant au montant de la taxe d'immatriculation est assimilée à un « rembourse-

(56) C.J.C.E., 23 mars 2006, aff. C-210/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate c. FCE Bank plc*, Rec., p. I-2823.

(57) La Cour écarte d'ailleurs la pertinence de l'article 43 de la directive 2006/112/CE (par exemple article 9, § 1^{er}, de la sixième directive T.V.A.) dans ce contexte, en ce qu'il concerne les opérations économiques entre l'établissement stable d'une société et des parties tierces (arrêt *FCE Bank*, C-210/04, précité, point 38).

(58) C.J.C.E., arrêt *FCE Bank* (C-210/04), précité, points 34 à 37.

(59) Directive 2006/112/CE, précitée, article 13. En outre, l'article 13, 2. prévoit que les Etats membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique certaines activités des organismes de droit public normalement exonérées, comme par exemple les activités d'enseignement ou les prestations médicales (voy. *infra*).

(60) C.J.C.E., 8 juin 2006, aff. C-430/04, *Finanzamt Eisenleben c. Feuerbestattungsverein Halle eV*, Rec., p. I-4999.

(61) C.J.C.E., 27 avril 2006, affaires jointes C-443/04 et C-444/04, *H. A. Solleveld et J. E. van den Hout-van Eijnsbergen c. Staatssecretaris van Financiën*, Rec., p. I-3617.

(62) Sur cette thématique, voy. E. Traversa, « Le régime T.V.A. des soins de santé », *R.G.F.*, novembre 2005, pp. 16 à 23.

(63) C.J.C.E., 8 juin 2006, aff. C-106/05, *L.u.P. GmbH c. Finanzamt Bochum-Mitte*, Rec., p. I-5123. Par contre, ne sont pas exonérées les « livraisons de prothèses dentaires effectuées par un intermédiaire (...) qui n'a pas la qualité de dentiste ou de mécanicien-dentiste, mais qui a acquis de telles prothèses auprès d'un mécanicien-dentiste » (voy. C.J.C.E., 14 décembre 2006, aff. C-401/05, *VDP Dental Laboratory n.v. c. Staatssecretaris van Financiën*, pas encore publié au Recueil).

(64) L'article 136 de la directive 2006/112/CE vise en effet l'hypothèse bien particulière de « la revente de biens préalablement acquis par un assujetti pour les besoins d'une activité exonérée en vertu dudit article, dans la mesure où la taxe sur la valeur ajoutée acquittée à l'occasion de l'acquisition initiale desdits biens n'a pas fait l'objet d'un droit à déduction ». Sur un exemple d'interprétation erronée de cet article, voy. C.J.C.E., ordonnance du 6 juillet 2006, affaires jointes C-18/05 et C-155/05, *Casa Salus e.a.*, Rec., p. I-6199. Il existe néanmoins dans la directive des exonérations qui ouvrent un droit à déduction dans le chef de l'assujetti : il s'agit pour la plupart des opérations liées au commerce international ou assimilées. Sur l'exonération des locations de bateaux de mer, voy. C.J.C.E., 14 septembre 2006, affaires jointes C-181/04 à C-183/04, *Elmeka*, Rec., p. I-8167.

(65) C.J.C.E., 7 décembre 2006, aff. C-240/05, *Administration de l'enregistrement et des domaines c. Eurodental s.à r.l.*, pas encore publié au Recueil.

(66) C.J.C.E., 4 mai 2006, aff. C-169/04, *Abbey National plc et Inscape Investment Fund c. Commissioners of Customs & Excise*, Rec., p. I-4027.

La base d'imposition n'est pas toujours aisée à déterminer. Par exemple, en matière immobilière, l'affectation totale ou partielle à l'habitation d'un immeuble auparavant destiné à une activité économique imposable, et à l'achat duquel une T.V.A. a été acquittée et ensuite déduite, peut soulever des questions d'application des règles communautaires (74). Les fraudes et les dissimulations sont par ailleurs fréquentes. C'est pourquoi le Conseil a adopté une directive permettant aux Etats membres de recourir à la notion de valeur normale, dans le cadre d'opérations réalisées par des personnes entre lesquelles « il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques tels que définis par l'Etat membre » (75).

D. — Droit à déduction et dérogations

La « clé de voûte » du système T.V.A. est constituée par l'octroi aux assujettis ordinaires d'un droit à déduction de la taxe acquittée en amont auprès de leurs fournisseurs, de sommes perçues en aval à titre de T.V.A. de leurs clients, que ceux-ci soient assujettis ou consommateurs finals. Il faut néanmoins « qu'il existe un lien direct et immédiat entre les biens et services utilisés [par l'assujetti], d'une part, et les opérations qu'il doit accomplir et pour lesquelles existe un droit à déduction, d'autre part » (76). Sous réserve d'une disposition particulière de la directive ou d'une dérogation expresse accordée par le Conseil, le droit à déduction ne peut ni être limité (77), ni a fortiori être supprimé par les Etats membres, et ce même en cas de fraude, s'il s'agit d'assujettis de bonne foi. En effet, selon l'arrêt *Kittel* e.a. (78), la circonstance qu'une opération entachée de fraude soit frappée de nullité, même absolue, sur le plan du droit interne de l'Etat membre (ici, la Belgique) ne peut engendrer aucune conséquence sur le plan du droit communautaire de la T.V.A.

Les dérogations au régime commun sont généralement motivées par le souci de combattre la fraude et les abus (79). Une directive du

24 juillet 2006 a élargi l'éventail des mesures anti-abus autorisées par le droit communautaire à l'ensemble des Etats membres en introduisant, outre la notion de valeur normale (voy. *supra*), une série de dispositions destinées à combattre ce type de phénomènes, notamment en matière de groupements T.V.A. et en ce qui concerne l'instauration d'un transfert de l'obligation d'acquitter la taxe sur le destinataire des biens (*reverse charge*) dans des secteurs déterminés tels que la construction et le traitement des déchets (80). Les mesures anti-abus et antifraude prises par les Etats membres doivent en outre respecter les principes généraux du droit communautaire, dont le principe de proportionnalité. C'est ainsi que dans l'arrêt *Federation of Technological Industries* (81), la Cour de justice admet qu'un assujetti « en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait, ou avait de bonnes raisons de soupçonner, que tout ou partie de la taxe sur la valeur ajoutée due sur cette livraison ou cette prestation, ou sur toute livraison ou toute prestation antérieure ou postérieure, resterait impayée, peut être solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe ». En outre, l'absence de bonne foi peut être présumée sur la base de critères objectifs établis par la législation, à la condition toutefois que ces présomptions puissent être renversées par l'assujetti.

4 Impôts indirects sur les réorganisations de sociétés

Outre la taxe sur la valeur ajoutée, d'autres impôts indirects font l'objet d'une harmonisation. Il s'agit des droits d'accises (82) et des impôts indirects sur les opérations de rassemblement de capitaux, telles la constitution ou la réorganisation de sociétés. Concernant ces derniers impôts, la directive 69/335/CEE prévoit, d'une part, l'institution d'un droit d'apport harmonisé sur de telles opérations, dont le taux, progressivement réduit (83), est actuellement compris entre 0% et 1% et, d'autre part, l'interdiction faite aux Etats

sur ces mêmes biens, comme les accises. Sur les limites de cette uniformité, voy. C.J.C.E., 15 juin 2006, aff. C-494/04, *Heintz van Landewijck*, Rec., p. I-5381 (taxation des cigarettes).

(80) La Commission a cependant refusé de faire droit aux demandes de dérogations de l'Allemagne et de l'Autriche consistant en l'introduction d'un mécanisme généralisé d'un tel transfert. Voy. communication de la Commission au Conseil du 19 juillet 2006, COM (2006) 404. Celle-ci a néanmoins accepté de proposer au Conseil une dérogation en faveur de Royaume-Uni, prévoyant un tel transfert que pour un nombre limité de biens liés à la téléphonie et à l'informatique. Voy. proposition de directive du 28 septembre 2006 de la Commission, COM (2006) 555.

(81) C.J.C.E., 11 mai 2006, aff. C-384/03, Rec., p. I-4191.

(82) En matière de droits d'accises, voy. C.J.C.E., 30 mars 2006, aff. C-495/04, *Smits Koolhoven*, Rec., p. I-3129 (exonération d'accise pour les cigarettes sans tabac ayant une « fonction exclusivement médicale »); 23 novembre 2006, aff. C-5/05, *Joustra*, Rec., p. I-11075 (transport intracommunautaire de vins pour le compte de particuliers - Exigibilité dans l'Etat d'arrivée du transport).

(83) La directive, et singulièrement en son article 7, fixant les taux, a en effet été modifiée plusieurs fois depuis son entrée en vigueur. Voy. C.J.C.E., 18 mai 2006, aff. C-509/04, *Magpar IV*, Rec., p. I-4601 (réorganisations successives de sociétés - Obligation de conservation des parts).

membres de soumettre de telles opérations à d'autres impositions que ce droit d'apport harmonisé. Cette interdiction de principe est néanmoins tempérée par de nombreuses exceptions, contenues dans les articles 11 et 12 de la directive, notamment en matière d'apport de biens immobiliers (84), de « taxes sur la transmission des valeurs mobilières, perçues forfaitairement ou non » (85) et de taxes ayant un caractère rémunérateur. La directive vise ainsi principalement à faciliter les fusions de sociétés, en minimisant, voire en supprimant la charge fiscale grevant ces opérations (86). Dans cet objectif, la Commission a proposé une modification de la directive 69/335/CEE, qui, outre une refonte de celle-ci, comme il a été fait pour la T.V.A., prévoit une élimination progressive du taux du droit d'apport harmonisé, jusqu'à une suppression effective à partir de 2010 (87).

5 Coopération administrative et lutte contre la fraude

L'on sait que l'harmonisation des législations fiscales des Etats membres doit, pour être effective, s'accompagner des mesures de nature formelle, destinées à renforcer la coopération entre les administrations fiscales des Etats membres.

Cette coopération fait l'objet d'actes de droit dérivé, spécifiques à certains impôts, comme en matière de T.V.A. ou de droits d'accises (88). En matière d'impôts directs, il convient de signaler la communication du 26 février 2007 « concernant les activités du forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert dans le domaine de la prévention et du règlement des différends et concernant des lignes directrices relatives aux accords préalables sur les prix dans l'Union européenne » (89). Dans cette communication, la Commission propose un ensemble de mesures, notamment en matière de coopération administrative, destinées à rendre effective la convention d'arbitrage en matière de prix de transfert. Plus spécifiquement, la communication vise à instaurer une procédure type à travers laquelle les administrations des Etats membres seraient en mesure de négocier des accords préalables sur les prix (A.P.P.) qu'elles appliqueraient con-

(84) Voy. C.J.C.E., 15 juin 2006, aff. C-264/04, *Badischer Winzerkeller*, Rec., p. I-5275.

(85) Pour un exemple récent, voy. C.J.C.E., 7 septembre 2006, aff. C-193/04, *Organon Portuguesa*, Rec., p. I-7271.

(86) C.J.C.E., 30 mars 2006, aff. C-46/04, *Aro Tubi Trafilerie SpA*, Rec., p. I-3009, point 47 (fusion inversée).

(87) Proposition de directive du Conseil du 4 décembre 2006 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, COM (2006) 760. La Belgique applique toutefois déjà un taux de 0%.

(88) Règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92, J.O. L 264, p. 1. Règlement (CE) n° 2073/2004 du Conseil du 16 novembre 2004 relatif à la coopération administrative dans le domaine des droits d'accises, J.O. L 359, p. 1. En matière de T.V.A., la coopération administrative présente un enjeu majeur, vu qu'une des ressources propres de la Communauté est calculée sur la base de l'assiette T.V.A. globale corrigée de chaque Etat membre. L'intérêt budgétaire de la Communauté à une perception effective et uniforme de cet impôt dans l'ensemble des Etats membre est ainsi évident.

(89) COM (2007) 71.

jointement à des opérations futures impliquant des sociétés actives dans plusieurs Etats membres. En outre, la Commission envisage d'étendre le mécanisme mis en place par la directive 2003/48/CE en matière de taxation de l'épargne à Singapour, Macao et Hong-Kong (90).

Cette coopération se traduit aussi par des actes et des programmes de portée plus générale, comme la directive 77/799/CEE (91) et le programme Fiscalis 2013, proposé par la Commission en 2006 et visant à renouveler l'expérience positive de Fiscalis 2003-2007 (92). En effet, outre la mise en œuvre du droit communautaire matériel, la coopération administrative est un élément essentiel de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale dans l'Union européenne. Cet objectif est d'ailleurs devenu une des priorités de la Commission. Selon une communication de mai 2006, « en 2004, les recettes fiscales, c'est-à-dire le montant total des impôts et cotisations sociales obligatoires, ont représenté 39,3% du P.I.B. dans l'Union européenne, soit 4.097,7 milliards EUR. En revanche, très peu d'estimations sont disponibles quant à l'importance des impôts non collectés en raison de la fraude fiscale. La littérature économique retient en général que la fraude s'élève à plus ou moins 2 à 2,5% du P.I.B. Les enjeux de la fraude fiscale sont donc extrêmement importants. Le fonctionnement des systèmes fiscaux est avant tout du ressort des Etats membres et doit le rester. L'organisation de l'administration fiscale, le contrôle des assujettis et le recouvrement de la taxe sont des domaines relevant de la compétence des Etats, mais la Commission, en vue d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur et la protection des intérêts financiers de la Communauté, a le devoir de stimuler et de faciliter la coopération entre les Etats membres. La fraude fiscale constitue une entrave au bon fonctionnement du marché intérieur dans la mesure où elle entraîne des distorsions de concurrence entre les contribuables » (93). La Commission plaide ainsi en faveur de la mise en place d'une stratégie antifraude au niveau communautaire, et propose différentes mesures, dont une intensification de la coopération administrative entre Etats membres et même avec certains Etats tiers, une amélioration des mécanismes d'assistance au recouvrement et un renforcement des obligations déclaratives pesant sur les contribuables « à risque ».

Edoardo TRAVERSA

Aspirant F.N.R.S.-F.R.S., Université catholique de Louvain et Université de Bologne

(90) Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, J.O. L 157 du 26 juin 2003, p. 38. Pour de plus amples développements, il est renvoyé au document de la Commission, « Activities of the European Union in the tax field in 2006 », 24 janvier 2007, disponible sur le site de la DG Taxud (http://ec.europa.eu/taxation_customs).

(91) Directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance, J.O. L 336 du 27 décembre 1977, p. 15, plusieurs fois modifiée.

(92) Proposition de décision du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 établissant un programme communautaire pour améliorer le fonctionnement des systèmes d'imposition sur le marché intérieur (Fiscalis 2013), COM(2006) 202.

(93) Communication de la Commission du 31 mai 2006 sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale, COM (2006) 254, p. 5.

Mise en cause d'une disposition nationale au regard du droit communautaire dans l'ordre interne. — Autonomie procédurale. — Nécessité d'une protection juridictionnelle effective.

C.J.C.E., 13 mars 2007

Unibet

Siège : MM. V. Skouris (prés.), C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (rapp.), R. Schintgen, P. Kris et E. Juhász (prés. de ch.) J. Makarczyk, G. Arestis, U. Lohmus, E. Levits, A. O. Caoimh et L. Bay Larsen.

Avocat général : Mme E. Sharpston.

Demande de décision préjudicielle introduite par le Högsta domstolen (Suède), par décision du 24 novembre 2005, aff. C-432/05, gde ch.

Le principe communautaire de protection juridictionnelle effective ne requiert pas l'existence, devant les juridictions nationales, d'un recours autonome tendant, à titre principal, à contester la conformité de dispositions nationales avec des normes communautaires, pour autant que le respect des principes d'équivalence et d'effectivité est assuré dans le cadre du système des recours internes par des voies incidentes.

En revanche, la protection juridictionnelle effective ferait défaut si les requérants étaient contraints de s'exposer à des procédures administratives ou pénales entamées à leur encontre, et aux sanctions qui peuvent en découler, comme seule voie de droit pour contester la conformité des dispositions nationales en cause avec le droit communautaire.

Résumé des faits

Unibet (London) Ltd et Unibet (International) Ltd sont deux sociétés basées respectivement au Royaume-Uni et à Malte. Elles organisent des paris et d'autres jeux de hasard conformément aux autorisations accordées dans les Etats autorisant l'organisation de paris à destination, notamment, de clients résidant ailleurs. Unibet propose ses paris principalement sur Internet et n'a aucun projet de s'établir en Suède ou d'y organiser des paris mais elle souhaite y promouvoir ses services.

L'inspection suédoise des loteries et jeux de hasard a fait savoir qu'elle s'opposait à la publication d'annonces publicitaires concernant des paris organisés par des sociétés établies dans d'autres Etats membres. Cette attitude empêche la promotion des activités d'Unibet par les médias suédois. Unibet n'a elle-même fait l'objet d'aucune action. Devant les juridictions suédoises, elle revendique le droit de commercialiser ses services de jeux en Suède et, partant, son droit de pro-

mouvoir ces activités, en se fondant sur la non-conformité présumée de la législation suédoise sur les loteries à l'article 49 CE.

Extraits

[...]

36. — ... [L]a juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe de protection juridictionnelle effective des droits conférés aux justiciables par le droit communautaire doit être interprété en ce sens qu'il requiert, dans l'ordre juridique d'un Etat membre, l'existence d'un recours autonome tendant, à titre principal, à examiner la conformité de dispositions nationales avec l'article 49 CE, dès lors que d'autres voies de droit permettent d'apprécier de manière incidente une telle conformité.

37. — D'emblée, il convient de rappeler que, en vertu d'une jurisprudence constante, le principe de protection juridictionnelle effective constitue un principe général du droit communautaire, qui découle des traditions constitutionnelles communes aux Etats membres, qui a été consacré par les articles 6 et 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (arrêts du 15 mai 1986, *Johnston*, 222/84, Rec., p. 1651, points 18 et 19; du 15 octobre 1987, *Heylens e.a.*, 222/86, Rec., p. 4097, point 14; du 27 novembre 2001, *Commission c. Autriche*, C-424/99, Rec., p. I-9285, point 45; du 25 juillet 2002, *Unión de Pequeños Agricultores c. Conseil*, C-50/00 P, Rec., p. I-6677, point 39, et du 19 juin 2003, *Eribrand*, C-467/01, Rec., p. I-6471, point 61) et qui a également été réaffirmé à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, proclamée le 7 décembre 2000 à Nice (J.O. C 364, p. 1).

38. — Il incombe à cet égard aux juridictions des Etats membres, par application du principe de coopération énoncé à l'article 10 CE, d'assurer la protection juridictionnelle des droits que les justiciables tirent du droit communautaire (voy., en ce sens, arrêts du 16 décembre 1976, *Rewe*, 33/76, Rec., p. 1989, point 5, et *Comet*, 45/76, Rec., p. 2043, point 12; du 9 mars 1978, *Simmenthal*, 106/77, Rec., p. 629, points 21 et 22; du 19 juin 1990, *Factortame e.a.*, C-213/89, Rec., p. I-2433, point 19, ainsi que du 14 décembre 1995, *Peterbroeck*, C-312/93, Rec., p. I-4599, point 12).

39. — Il y a également lieu de rappeler que, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque Etat membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit communautaire (voy., notamment, arrêts précités *Rewe*, point 5; *Comet*, point 13; *Peterbroeck*, point 12; du 20 septembre 2001, *Courage et Crehan*, C-453/99, Rec., p. I-6297, point 29, ainsi que du 11 septembre 2003, *Saálero*, C-13/01, Rec., p. I-8679, point 49).

40. — En effet, si le Traité CE a institué un certain nombre d'actions directes qui peuvent