

Dans son arrêt *Dior c. Evora*, la Cour avait cependant précisé qu'un tel motif légitime au sens de l'article 7, § 2, n'existe que lorsqu'une atteinte « sérieuse » à la renommée a été démontrée. Or, dans l'arrêt annoté, la Cour ne retient plus ce qualificatif de « sérieux ». Que faut-il en conclure? Le titulaire de la marque pourrait-il plus facilement s'opposer à la commercialisation de ses produits lorsque celle-ci intervient en violation d'une clause contractuelle? Ne faut-il plus avoir égard à la gravité du dommage porté à la renommée? La Cour laisse sur ce point planer un doute. Nous pensons dès lors qu'elle aura à l'avenir à revenir sur cette question.

Selon la Cour, il importe au juge national d'apprécier si la commercialisation ultérieure de la marque effectuée par le tiers, en utilisant les modalités usuelles de son secteur d'activités, porte une atteinte à la renommée de cette marque. Celle-ci s'apprécierait en considération des destinataires de la revente et des conditions spécifiques de commercialisation des produits de prestige¹⁵. Ainsi, par exemple, la vente en vrac de produits de luxe, dans un voisinage qui risquerait d'amoindrir l'image que le titulaire a réussi à créer autour de sa marque, constituerait une telle atteinte¹⁶. De même, des produits dont les conditionnements, les étiquettes ou les emballages sont défraîchis ou qui auraient été altérés (même pour faire effacer des codes d'identification) paraissent autant d'atteintes sérieuses à l'image et à la réputation de la marque¹⁷.

5

Conclusion

Même si les réponses apportées dans le présent arrêt peuvent à certains égards manquer peut-être de précision, celles-ci sont l'occasion pour la Cour de consacrer à nouveau, comme elle l'avait fait dans son arrêt *Dior c. Evora*, la spécificité des produits de luxe en droit des marques, mais surtout de mieux circonscrire les limites des droits conférés par la marque à l'égard du revendeur des produits revêtus de celle-ci.

Cet enseignement ne préjuge toutefois pas de l'application du droit commun des obligations et du droit de la concurrence déloyale, notamment en matière de tierce complicité dans la violation des obligations contractuelles.

Emmanuel CORNU¹⁸

Rec., p. I-3457; R.D.C., 1997, p. 15 et note A. Braun; C.J.C.E., 11 novembre 1997, *Loendersloot*, aff. C-349/95, Rec., p. I-6227; C.J.C.E., 23 avril 2002, *Boehringer Ing.-cons.*, 2002, p. 72; C.J.C.E., 26 avril 2007, *Boehringer II*, aff. C-348/04; R.D.C., 2007, p. 679 et obs. de E. Cornu; I.R.D.I., 2007, p. 297 et obs. de M. Campolini et I. Vernimme; Rec., p. I-3391.

(15) Point 58 de l'arrêt annoté.

(16) En ce sens, C.J.C.E., *Dior c. Evora*, précité, point 47.

(17) A. Braun et E. Cornu, *op. cit.*, n° 311quinquies, pp. 348 et s.

(18) L'auteur est avocat au barreau de Bruxelles et rédacteur en chef de la *Revue de droit intellectuel*, l'*Ingénieur-conseil*. Les commentaires peuvent être adressés à emmanuel.cornu@simontbraun.eu.

Chronique de droit fiscal communautaire

1^{er} mars 2008 - 28 février 2009

LES THÈMES À L'HONNEUR de cette chronique sont, pour la fiscalité directe, le traitement fiscal des pertes, des charges et des dons transnationaux, l'interdiction de la double imposition internationale des revenus mobiliers et la taxation des revenus de l'épargne. En matière de fiscalité indirecte (T.V.A.), on retiendra la compatibilité communautaire des amnisties fiscales, l'assujettissement des organismes publics, l'application de taux réduits et les limitations dont peut faire l'objet le droit à déduction.

Cette chronique, divisée en quatre parties, couvre les principaux développements législatifs et jurisprudentiels du droit fiscal communautaire intervenus pendant la période comprise entre le 1^{er} mars 2008 et le 28 février 2009. La première concerne la fiscalité des entreprises, les acteurs les plus concernés par l'établissement progressif d'un marché européen intégré. La deuxième partie a trait à l'imposition des particuliers. Une partie spéciale est consacrée aux développements récents en matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt « européen » par excellence. Enfin, la quatrième partie fait le point, tant en matière d'impôts directs qu'indirects sur les mesures et les actions prises au niveau communautaire en ce qui concerne le renforcement de la coopération administrative entre États membres¹.

1

Fiscalité des sociétés, de leurs actionnaires et de leurs prêteurs

1. — Le droit communautaire influence la fiscalité (directe) des sociétés principalement de deux manières, à savoir par les libertés de circulation, en particulier la liberté d'établissement (article 43 CE) et la libre circulation des capitaux (article 56 CE), et par les directives d'harmonisation. Dans les deux cas, la Cour de justice joue un rôle central dans le développement d'un véritable droit fiscal communautaire des sociétés², dont les règles viennent se superposer au cadre normatif existant formé par les conventions bilatérales préventives de la double imposition conclues par les États membres.

A. — Impôt des bénéfices des sociétés : fiscalité des groupes et pertes transfrontières

2. — L'établissement du marché intérieur implique au minimum une égalité de traitement fiscal entre les sociétés qui exercent leur activité sur le territoire national d'un État membre et celles qui font le choix d'entreprendre une activité économique transfrontière. Une discrimination classique apparaît lorsqu'un avantage fiscal prévu par la législation d'un État membre est refusé aux sociétés résidentes en raison d'activités exercées dans un autre État membre. La Cour a ainsi sanctionné dans l'arrêt *Jobra* une réglementation autrichienne excluant l'octroi d'une prime à l'investissement pour des biens corporels aux sociétés employant ces biens principalement dans d'autres États membres³.

3. — Le principe de non-discrimination est également applicable à la prise en compte par l'État membre de résidence d'une société des revenus négatifs (pertes) des établissements stables étrangers. Comme nous y faisons allusion dans notre précédente chronique, la question du traitement fiscal des pertes est au cœur de l'actualité fiscale communautaire⁴. Les arrêts *Lidl Belgium*⁵ et *Krankenhaus Ruhesitz Wannsee*⁶ apportent certaines éléments nouveaux concernant l'interaction entre libertés de circulation et conventions internationales préventives de la double imposition en matière de pertes transfrontières. La Cour s'y montre toutefois plus réceptive aux arguments des États membres (et au respect de leur souveraineté fiscale), que dans certains arrêts antérieurs, tels que par exemple *Marks and Spencer*⁷ ou *AMID*⁸ ou encore *Deutsche Shell*⁹. Sans que l'on puisse parler de revirement, on constate néanmoins un infléchissement de la jurisprudence consistant à admettre plus facilement des causes de justification aux entraves

(3) C.J.C.E., 4 décembre 2008, aff. C-330/07, *Jobra*, Comp. C.J.C.E., 10 mars 2005, aff. C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Rec., p. I-2057.

(4) E. Traversa, « Chronique de droit fiscal communautaire », J.D.E., n° 150, n° 6/2008, p. 181.

(5) C.J.C.E., 15 mai 2008, aff. C-414/06, *Lidl Belgium*.

(6) C.J.C.E., 23 octobre 2008, aff. C-157/07, *Krankenhaus Ruhesitz Wannsee*.

(7) C.J.C.E., 13 décembre 2005, aff. C-446/03, *Marks and Spencer*, Rec., p. I-10837.

(8) C.J.C.E., 14 décembre 2000, C-141/99, *AMID*, Rec., p. I-11619.

(9) C.J.C.E., 28 février 2008, aff. C-293/06, *Deutsche Shell*.

aux libertés de circulation¹⁰. Dans *Lidl Belgium*, la Cour considère que la liberté d'établissement « ne s'oppose pas à ce qu'une société établie dans un État membre ne puisse pas déduire de son assiette imposable les pertes afférentes à un établissement stable lui appartenant et situé dans un autre État membre, dans la mesure où, en vertu d'une convention préventive de la double imposition, les revenus de cet établissement sont imposés dans ce dernier État membre dans lequel lesdites pertes peuvent être prises en compte dans le cadre de l'imposition du revenu de cet établissement stable au titre d'exercices futurs ». La Cour admet en effet qu'une telle restriction est justifiée tant par « la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres et celle de prévenir le risque d'une double prise en compte des pertes » (point 42). Dans l'arrêt *Krankenheim Ruhesitz Wannsee*, la Cour adopte une approche semblable au sujet d'un régime fiscal national admettant la prise en compte des pertes d'un établissement stable situé dans un autre État membre, mais qui prévoyait la réintégration de ces pertes dans les bénéfices de la société résidente lorsque l'établissement stable commençait à dégrader des bénéfices. Ici aussi, le fait qu'en vertu d'une convention visant à prévenir la double imposition, l'État membre de situation de l'établissement stable disposait de la compétence exclusive d'imposition des revenus engendrés par ce dernier a permis à la Cour de considérer qu'une telle entrave était justifiée (point 52). Ce dernier arrêt est remarquable en ce que la Cour admet — de surcroît dans un tout autre contexte — une justification tirée de la cohérence du système fiscal (point 43), qu'elle n'avait plus acceptée depuis 1992 (arrêts *Bachmann* et *Commission contre Belgique*)¹¹.

4. — En outre, les libertés de circulation sont aussi applicables aux régimes mis en place par les États membres pour faciliter le transfert des sociétés¹² et leur regroupement¹³. Elles impliquent, par exemple, que, lorsqu'un État membre prévoit un régime de consolidation fiscale pour les groupes (ce qui n'est pas le cas de la Belgique), il doit l'étendre aux sociétés d'autres États membres. La Cour a confirmé cette position dans l'arrêt *Société Papillon*, où elle a considéré comme contraire à la liberté d'établissement l'exclusion du régime français de l'intégration fiscale des sociétés détenant des sous-filiales résidentes par l'intermédiaire de filiales

situées dans d'autres États membres¹⁴. En outre, la Cour a également confirmé dans l'arrêt *CFC and Dividend GLO*¹⁵ qu'en l'absence de pratiques abusives, un État membre ne pouvait pas « forcer » la consolidation en intégrant dans le bénéfice imposable d'une société les bénéfices réalisés par des filiales situées dans un autre État membre, quand bien même ce dernier appliquerait un régime fiscal plus avantageux.

B. — Imposition des intérêts, dividendes et plus-values : droit communautaire et prévention de la double imposition internationale

5. — L'imposition transnationale des actionnaires et des prêteurs fait l'objet d'une attention particulière en droit communautaire. Les législateurs fiscaux des États membres doivent non seulement respecter les libertés de circulation (en particulier les articles 43 et 56 CE, ce dernier article s'appliquant aussi aux États tiers) mais aussi, lorsqu'il s'agit de dividendes ou d'intérêts entre sociétés associées intragroupes les régimes prévus par les directives « mère - fille » (90/435/CEE) et « intérêts - redevances » (2003/49/CE)¹⁶. En outre, la taxation des plus-values dans le chef des associés lors de restructurations de sociétés d'États membres différents est soumise au régime de report prévu par la directive fiscale « fusions » (90/434/CEE)¹⁷. Une différence de traitement dans la taxation des dividendes, intérêts et plus-values opérée par un État membre en fonction de l'État de résidence de l'actionnaire ou du prêteur risque en effet de dissuader le financement de sociétés par des investisseurs d'autres États membres, ce qui compromettrait l'établissement du marché intérieur. L'arrêt *CFC and Dividend Group Litigation* rappelle toutefois qu'en vertu des articles 43 CE et 56 CE, les dividendes versés à une société mère résidente par une filiale établie dans un autre État membre peuvent se voir appliquer des règles différentes que les dividendes reçus d'une filiale résidente, à condition néanmoins que la charge fiscale sur les dividendes communautaires ne soit pas plus lourde que celle grevant les dividendes nationaux¹⁸.

6. — Ces principes sont également applicables aux organismes de placement collectif. Dans l'arrêt *Orange European Smallcap Fund*, la Cour a déclaré incompatible avec la libre circulation des capitaux une réglementation néerlandaise prévoyant une compensation prévue en faveur des organismes de placement collectif résidents, destinée à tenir compte des prélèvements fiscaux effectués à la source par un autre État membre ou par un pays tiers sur les dividendes versés à ces organismes. En effet, cette compensation était réduite dès que et dans la mesure où ces organismes comptaient parmi leurs actionnaires des personnes physiques ou morales résidentes d'autres États membres ou de pays tiers¹⁹.

7. — En vertu de la directive 90/435/CEE, les dividendes distribués par une société d'un État membre à sa société mère d'un autre État membre ne peuvent faire l'objet d'une retenue à la source dans l'État membre de la filiale²⁰, ni être imposés dans l'État membre de la société mère. Pour arriver à ce résultat, ce dernier État peut choisir soit d'exonérer les dividendes dans le chef de la société mère, soit d'accorder à celle-ci un crédit d'impôt correspondant à l'impôt des sociétés qui serait dû sur les dividendes en l'absence du régime prévu par la directive. Dans l'important arrêt *Cobelfret*²¹, la Cour a déclaré incompatible avec la directive mère - fille le régime belge censé transposer celle-ci, en ce qu'il aboutissait à taxer indirectement les dividendes de sociétés d'autres États membres, dans le cas où la société mère résidente se trouvait en perte. La Cour n'ayant pas accédé à la demande de la Belgique d'en limiter les effets dans le temps, cet arrêt aura de très sérieuses répercussions budgétaires²².

8. — En outre, comme l'illustrent les arrêts *Les Vergers du Vieux Tauves* et *Burda*²³, le fait qu'un régime d'imposition des dividendes intragroupes respecte la directive ne dispense pas la Cour d'examiner sa compatibilité avec la liberté d'établissement. Dans *Les Vergers du Vieux Tauves*, la Cour considère que, quand bien même la directive ne s'applique pas aux dividendes reçus par des détenteurs de parts en usufruit, l'État membre qui choisit de supprimer la double imposition économique sur ces dividendes doit étendre ce régime aux dividendes transnationaux.

9. — Néanmoins, les directives d'harmonisation jouent un rôle important, notamment en ce qui concerne la prévention de la double imposition internationale et la détermination de l'État membre chargé d'y remédier. À ce sujet, la Cour a considéré dans l'arrêt *Burda*, concernant un crédit d'impôt octroyé par la législation

(10) Comp. avec C.J.C.E., *Marks and Spencer* (C-446/03), précité et C.J.C.E., 18 juillet 2007, aff. C-231/05, *Oy AA, Rec.*, p. I-6373.

(11) C.J.C.E., 28 janvier 1992, aff. C-204/90, *Bachmann, Rec.*, p. I-249 et aff. C-300/90, *Commission c. Belgique, Rec.*, p. I-305.

(12) Sur le transfert de siège, voir récemment C.J.C.E., 16 décembre 2008, aff. C-210/06, *Cartesio* (affaire non fiscale). Comp. C.J.C.E., 27 septembre 1988, 81/87, *Daily mail and general trust, Rec.*, p. 5483.

(13) Les réorganisations de sociétés d'États membres différents et le transfert de siège de S.E. font également l'objet de la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, J.O. L 225 du 20 août 1990, p. 1. La mise en œuvre de cette directive a fait l'objet en 2009 d'une étude réalisée pour la Commission européenne, « Study on the implementation of the Tax Merger directive », 22 janvier 2009, disponible sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/economic_studies/index_en.htm. On remarquera que la Belgique n'a effectivement transposé cette directive que, récemment, par une loi du 11 décembre 2008 (*M.B.*, 12 janvier 2009).

(14) C.J.C.E., 27 novembre 2008, aff. C-418/07, *Papillon*.

(15) C.J.C.E., 23 mars 2008, aff. C-201/05, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*. Cet arrêt confirme C.J.C.E., 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c. Commissioners of Inland Revenue*, commenté dans E. Traversa, « Chronique de droit fiscal communautaire 2006-2007 », *J.T.D.E.*, n° 140, 2007, p. 170.

(16) Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, J.O. L 225 du 20 août 1990, p. 6, et directive 2003/49/CE du Conseil du 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. L 157, 26 juin 2003, p. 49.

(17) Directive 90/434/CE, précitée. Concernant la taxation des plus-values à l'issue d'un échange d'action, voy., durant la période considérée, C.J.C.E., 11 décembre 2008, aff. C-285/07, *A.T.*, où la Cour interprète la directive 90/434/CEE comme s'opposant « à une réglementation d'un État membre selon laquelle un échange d'actions donne lieu à une imposition, dans le chef des associés de la société acquise, des plus-values d'apport correspondant à la différence entre les coûts initiaux d'acquisition des parts apportées et leur valeur vénale, à moins que la société acquérante ne reporte la valeur comptable historique des parts apportées dans son propre bilan fiscal ».

(18) C.J.C.E., 23 mars 2008, aff. C-201/05, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*.

(19) C.J.C.E., 20 mai 2008, C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*. Selon la Cour, l'incompatibilité découle du fait que telle réduction désavantage indistinctement tous les actionnaires desdits organismes.

(20) Sur la notion de retenue à la source, voy. durant la période considérée, C.J.C.E., 26 juin 2008, aff. C-284/06, *Burda*.

(21) C.J.C.E., 12 février 2009, aff. C-138/07, *Cobelfret*.

(22) En ce qui concerne les répercussions de cet arrêt sur la taxation des dividendes internes et en provenance d'États tiers, voy. les questions préjudicielles pendantes devant la Cour de justice dans les affaires C-439/07, *KBC* et C-499/07, *s.a. Beleggen, RisicoKapitaal, Beheer*.

(23) C.J.C.E., 22 décembre 2008, aff. C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves* et C.J.C.E., arrêt *Burda* (C-284/06), précité.

2

Fiscalité des personnes physiques

allemande aux seules sociétés mères résidentes en raisons de dividendes distribués par leurs filiales, qu'en vertu de la directive 90/435/CE, c'est à l'État de résidence de la société mère et non à l'État de la société fille de remédier à la double imposition économique des dividendes et que l'Allemagne n'a donc pas à compenser l'imposition de dividendes distribués par une société allemande à une société néerlandaise, comme elle ferait s'il s'agissait d'une société allemande²⁴. En outre, selon la Cour, on ne peut déduire des seules libertés de circulation que la double imposition des revenus transnationaux serait en soi contraire au droit communautaire. Dans l'arrêt *Orange Smallcap Fund* (précité), la Cour a admis que, d'une part, les Pays-Bas n'étaient pas obligés en vertu du droit communautaire d'accorder une compensation pour l'impôt étranger sur les dividendes et que, d'autre part, dans le calcul de cette compensation, les Pays-Bas pouvaient tenir compte, le cas échéant, des conventions préventives conclues avec l'État de la source des dividendes²⁵. Si la double imposition peut être vue comme un obstacle à l'établissement du marché intérieur, il faut pour qu'elle soit également constitutive d'une restriction au sens du Traité C.E. que celle-ci soit assimilable à une différence de traitement de situations comparables qui ne peut être justifiée. Dans l'arrêt *Truck Center*, la Cour a appliqué ce raisonnement à la taxation d'intérêts transnationaux (en dehors du cadre de la directive 2008/49/CE). Elle a conclu qu'un État membre peut appliquer une retenue à la source sur les seuls intérêts payés à une société résidente dans un autre État membre, l'absence de retenue à la source lors du paiement d'intérêts à une société résidente constituant une situation non comparable, en raison du fait que ces intérêts peuvent encore être taxés en tant que bénéfices de la société résidente²⁶.

10. — Enfin, il existe des situations de double imposition internationale où, en dépit de l'activité de la Cour de justice, des solutions législatives tardent à être adoptées. C'est le cas en matière d'imposition à la sortie (*exit tax*) sur des actifs ou des gains non réalisés, visée par la jurisprudence de *Lasteyrie du Saillant et N.*²⁷. Le Conseil a ainsi voté en décembre 2008 une résolution ayant pour objectif de remédier aux conséquences fiscales défavorables en cas de transfert d'activité économique d'un État membre à un autre²⁸. Néanmoins, cette délicate matière nécessiterait l'adoption de règles contraignantes, en particulier en ce qui concerne la détermination de la valeur des actifs transférés et la fixation du moment précis du transfert.

(24) C.J.C.E., arrêt *Burda* (C-284/06), point 89.

(25) C.J.C.E., arrêt *Orange European Smallcap Fund*, points 37, 39, 41, 42, 51 et 53. Comp. C.J.C.E., 8 novembre 2007, aff. 379/05, *Amurta*, point 83.

(26) C.J.C.E., 22 décembre 2008, *Truck Center*, points 41 à 49. Le raisonnement de la Cour nous semble néanmoins contestable. Concernant la double imposition des dividendes dans le cas très particulier de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et la France, voy. C.J.C.E., C-128/08, *Damseaux*, pendante devant la Cour.

(27) C.J.C.E., 11 mars 2004, aff. C-9/02, de *Lasteyrie du Saillant, Rec.*, p. I-2409, C.J.C.E., 7 septembre 2006, aff. C-470/04, *N.*

(28) Résolution du Conseil du 2 décembre 2008, disponible sur http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_Data/docs/pressData/en/ecofin/104449.pdf. Cette résolution fait partiellement écho à la communication de la Commission du 19 décembre 2006, « Imposition à la sortie et nécessité de coordonner les politiques fiscales des États membres », COM (2006) 825.

11. — Les personnes physiques en leur qualité propre sont aussi couvertes par les libertés de circulation dès qu'elles se retrouvent dans une situation transnationale, quelle qu'elle soit. Les arrêts les plus significatifs rendus par la Cour durant la période considérée concernent la déductibilité des dons réalisés au profit d'organismes établis dans d'autres États membres et le traitement fiscal des dettes et pertes immobilières, tant à l'impôt sur le revenu qu'à l'impôt des successions.

A. — Déductibilité des dons réalisés au profit d'organismes établis dans d'autres États membres

12. — Dans l'arrêt *Persche*, la Cour a adopté une position courageuse en admettant le principe de la déductibilité des dons transnationaux²⁹. Il s'agit en effet d'une matière très sensible, dès lors que le choix des organismes bénéficiant de ce type de déduction dépend de considérations extrafiscales liées à des politiques ressortissant à la compétence exclusive des États membres, telles que l'aide aux personnes, la coopération au développement, l'enseignement ou encore les cultes. Néanmoins, la Cour a non seulement admis que de tels dons sont couverts par l'article 56 CE (libre circulation des capitaux), mais en outre que cet article « s'oppose à une législation d'un État membre en vertu de laquelle, en ce qui concerne les dons faits à des organismes reconnus d'intérêt général, le bénéfice de la déduction fiscale n'est accordé que par rapport aux dons effectués à des organismes établis sur le territoire national (...) ». La Cour a néanmoins tempéré ce principe. D'une part, les États membres restent libres de définir eux-mêmes les critères et les objectifs d'intérêt général que doivent poursuivre les organismes pour bénéficier de la déduction, sans être liés par les choix réalisés par d'autres États membres. D'autre part, ceux-ci peuvent exiger du contribuable qu'il démontre que des dons effectués en faveur d'organismes établis dans d'autres États membres satisfont aux conditions qu'ils imposent pour l'octroi d'un tel avantage fiscal³⁰.

B. — Dettes et pertes afférentes à des immeubles situés dans d'autres États membres

13. — En droit fiscal international, l'État compétent pour imposer les revenus tirés d'un immeuble est généralement l'État de situation de l'immeuble, quand bien même le bénéficiaire de ces revenus serait résident d'un autre État. Néanmoins, des disparités dans les législations

des États membres existent en ce qui concerne la prise en compte des charges afférentes à ces immeubles. Dans l'arrêt *Renneberg*, la Cour a considéré qu'au regard de la déductibilité des intérêts d'un emprunt hypothécaire relatif à un immeuble situé dans un autre État, un État membre devait, sur la base de l'article 39 CE, accorder le même traitement aux résidents et aux non-résidents qui se trouvent dans une situation comparable, à savoir ceux qui, par application de la doctrine *Schumacker*³¹, perçoivent dans cet État l'essentiel de leurs revenus³².

14. — La Cour a également appliqué cette jurisprudence en matière de droits de succession. Dans l'arrêt *Eckelkamp*, la Cour considère ainsi que « les articles 56 et 58 CE s'opposent à une réglementation nationale (...) relative au calcul des droits de succession et de mutation dus sur un bien immobilier sis dans un État membre, qui ne prévoit pas la déductibilité de dettes grevant ce bien immobilier lorsque la personne dont la succession est ouverte était, au moment de son décès, résidente non pas de cet État, mais d'un autre État membre, alors que cette déductibilité est prévue lorsque cette personne était, à ce même moment, résidente de l'État dans lequel est situé le bien immobilier faisant l'objet de la succession »³³. Plus généralement, comme elle le précise dans l'arrêt *Arens-Sikken*, portant sur une problématique semblable, le Traité C.E. peut trouver à s'appliquer à chaque fois que l'impôt réclamé par un État membre aux héritiers ou à la succession d'un non-résident est plus élevé que celui qui serait réclamé aux héritiers ou à la succession d'un résident³⁴. Il convient en outre de souligner que cette différence de traitement ne peut être justifiée *a priori* par un avantage fiscal qui leur serait unilatéralement accordé par un autre État membre³⁵.

C. — Double imposition des successions internationales

15. — Toujours en matière d'impôt des successions, la Cour a eu à connaître d'un cas — classique — de double imposition internationale. Dans l'arrêt *Block*^{35bis}, en effet, il était question de la double taxation d'un patrimoine en capital situé dans un établissement bancaire espagnol et ayant appartenu à une résidente allemande. L'héritière revendiquait l'imputation sur l'impôt à percevoir par l'Allemagne de l'impôt déjà acquitté en Espagne. La Cour a toute-

(31) C.J.C.E., 14 février 1995, aff. C-279/93, *Schumacker, Rec.*, p. I-225, point 38.

(32) C.J.C.E., 16 octobre 2008, C-527/06, *Renneberg*. Voy. aussi C.J.C.E., 18 juillet 2007, aff. C-182/06, *Luxemburg c. Lakebrink, Rec.*, p. I-6705 et C.J.C.E., 21 février 2006, aff. C-152/03, *Ritter-Coulais*, ainsi que l'affaire C-35/08, *Busley c. Cibrian*, pendante devant la Cour.

(33) C.J.C.E., 11 septembre 2008, C-11/07, *Eckelkamp*. Voy. le commentaire de E. Traversa et E.-J. Navez, « Droits de mutation par décès : le droit communautaire autorise la déduction des charges grevant un immeuble », *Revue du notariat belge*, 2008, pp. 680-700.

(34) C.J.C.E., 11 septembre 2008, C-43/07, *Arens-Sikken*, point 60. Il s'agit d'une confirmation de C.J.C.E., 11 décembre 2003, C-364/01, *Héritiers Barbier et C.J.C.E.*, 25 octobre 2007, aff. C-464/05, *Geurts et Vogten*.

(35) C.J.C.E., arrêt *Arens-Sikken*, points 65-66. Dans un autre contexte, voy. aussi C.J.C.E., 8 novembre 2007, aff. C-379/05, *Amurta*, point 78.

(35bis) C.J.C.E., 12 février 2009, aff. C-67/08, *Block*.



fois considéré que les États membres « n'ont pas l'obligation d'adapter leur propre système fiscal aux différents systèmes de taxation des autres États membres, en vue, notamment, d'éliminer la double imposition découlant de l'exercice parallèle par lesdits États de leurs compétences fiscales ». La Cour confirme donc une nouvelle fois que la double imposition (ici, juridique) ne peut être, en soi, contraire aux libertés de circulation.

3

Taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.)

La taxe sur la valeur ajoutée est l'impôt indirect qui fait l'objet du plus grand degré d'harmonisation³⁶. Les développements intervenus pendant la période considérée portent principalement sur les thèmes suivants : l'application de la T.V.A. aux organismes publics, le droit des États membres d'opérer des amnisties fiscales en matière de T.V.A., l'introduction de taux réduits, le régime des assujettis accomplissant des opérations autres que des opérations soumises à la T.V.A. et les règles procédurales encadrant l'exercice du droit à déduction.

A. — Champ d'application : organismes publics, groupements et amnisties fiscales

16. — La T.V.A. a un champ d'application très large. D'un point de vue territorial, elle est appliquée dans l'ensemble du territoire des États membres, à quelques rares exceptions près, comme, par exemple, îles Canaries³⁷. D'un point de vue personnel, est assujetti à la T.V.A. en vertu de l'article 9.1. de la directive 2006/112/CE (ci-après la directive T.V.A.), « (...) qui-conque 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 ». La directive T.V.A. prévoit même la faculté pour les États membres d'autoriser plusieurs opérateurs économiques à se grouper et à ne former pour l'application de la T.V.A. qu'un seul assujetti, ce qui a pour conséquence de mettre hors champ d'application les opérations accomplies entre les membres de ce

groupement. Comme l'a rappelé la Cour dans l'arrêt *Ampliscientifica*, cette faculté est soumise à des conditions de fond, à savoir la nécessité de liens étroits sur plans financier, économique et de l'organisation entre les assujettis, et de procédure, en particulier la consultation du comité T.V.A., dont les juridictions communautaires et nationales peuvent (et doivent) assurer le respect³⁸.

17. — Même les opérations de nature économique réalisées par les autorités publiques sont en principe soumises à la T.V.A. En effet, seules les activités économiques que les autorités publiques³⁹ effectuent en tant qu'autorité publiques ne sont pas assujetties à la T.V.A. en vertu de l'article 13 de la directive T.V.A., en outre sous la réserve que « (...) leur non-assujettissement [ne] condui[se] [pas] à des distorsions de concurrence d'une certaine importance ». L'arrêt *Isle of Wight Council*, concernant l'exploitation par des collectivités locales de parcs de stationnement, a apporté des précisions quant à la portée de cette réserve⁴⁰. Selon la Cour, il s'agit d'examiner, par rapport à l'activité en cause et non par rapport au marché local en particulier, s'il y existe une distorsion de concurrence, en prenant en considération « non seulement la concurrence actuelle, mais également la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent soit réelle, et non purement hypothétique ». En outre, les distorsions de concurrence réelles et potentielles doivent être « plus que négligeables » (par opposition à « notables » ou « exceptionnelles »).

18. — En outre, la directive T.V.A. prévoit qu'« en tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis, notamment pour les opérations énumérées à l'annexe D et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables ». Par exemple, dans l'arrêt *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, la Cour a considéré que « l'opération de branchement individuel qui consiste (...) en la pose d'une canalisation permettant le raccordement de l'installation hydraulique d'un immeuble aux réseaux fixes de distribution d'eau » relevait de la distribution d'eau visées à l'annexe D et était donc en tout état de cause une opération imposable⁴¹.

19. — Dans le chef des États membres, la généralité de la T.V.A. a également pour conséquence de les obliger à percevoir la taxe sur l'ensemble des opérations imposables réalisées sur leur territoire. Cette obligation découle également de l'article 10 CE. Ce principe pose donc la question de la compatibilité des amnisties fiscales opérées par les États membre en matière de T.V.A. Dans deux procédures d'infractions intentées par la Commission, la Cour a sévère-

ment condamné l'Italie pour avoir adopté des mesures prévoyant « une renonciation générale et indifférenciée à la vérification des opérations imposables effectuées au cours d'une série de périodes d'imposition »⁴². Selon la Cour, les amnisties fiscales « vident de leur contenu ces articles de la [directive T.V.A.], lesquels sont pourtant à la base du système commun de T.V.A., et touchent, ainsi, à la structure même de cette taxe ». Elles facilitent également la fraude. Les amnisties fiscales en matière de T.V.A. sont donc interdites par le droit communautaire.

B. — Opérations imposables et calcul de l'impôt : localisation et taux réduits

20. — La T.V.A. est due sur les opérations imposables telle qu'uniformément déterminées par la directive T.V.A., à savoir les livraisons de biens, les prestations de services, les acquisitions intracommunautaires et les importations. La détermination du taux et la perception de la taxe restent en grande partie de la compétence des États membres, dans le respect des critères fixés par la directive concernant la localisation des opérations et le calcul de la T.V.A.⁴³.

21. — Comme la Cour l'a confirmé dans les arrêts *TRR*, au sujet de la localisation de prestations de conseil à des entreprises en matière de ressources humaines, et *Athesia Druck*, sur la localisation de prestation de publicité, les critères de localisation ont pour objectifs d'éviter à la fois la double imposition et la non-imposition des opérations⁴⁴. Dans *Athesia Druck*, la Cour rappelle également que dans le cas de prestations de services successives impliquant des intermédiaires, les critères prévus par la directive s'appliquent à chaque prestation prise isolément. Il convient en outre d'attirer l'attention sur le fait que les règles de localisation de prestations de services seront profondément modifiées à partir du 1^{er} janvier 2010⁴⁵.

22. — La localisation d'une opération influence directement le calcul de l'impôt. Les États peuvent appliquer aux opérations localisées sur leur territoire un taux normal (qui ne peut être inférieur à 15%) ou, à certaines conditions, un ou deux taux réduits de T.V.A. En effet, les taux réduits ne peuvent être appliqués qu'aux seules livraisons de biens et prestations de service visées dans les annexes de la directive T.V.A.⁴⁶.

(36) La matière des accises n'est pas traitée dans cette chronique. En ce qui concerne les développements législatifs, on notera cependant la refonte de la directive générale 92/12/CE par la directive 2008/118/CE du 18 décembre 2008 relatif au régime général d'accises et abrogeant la directive 92/12/CEE, J.O. L 9, 14 janvier 2009, p. 12 (applicable à partir du 1^{er} avril 2010) et la proposition du 16 juillet 2008 de directive du Conseil modifiant les directives 92/79/CEE, 92/80/CEE et 95/59/CE sur la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, COM (2008) 459. Concernant l'actualité jurisprudentielle, voy. C.J.C.E., 18 décembre 2008, aff. C-517/07, *Alton Chemical* (régime des additifs pour carburants); 12 juin 2008, aff. C-458/06, *Gourmet Classic* (alcools).

(37) Au sujet de l'incompétence de la Cour de justice pour connaître de l'application d'un impôt similaire à la T.V.A. en vigueur aux îles Canaries, voy. C.J.C.E., ordonnance du 16 avril 2008, aff. C-186/07, *Club nautico de Gran Canaria*.

(38) C.J.C.E., 22 mai 2008, aff. C-162/07, *Ampliscientifica et Amplifin*.

(39) Les actes relevant de prérogatives de l'autorité publique accomplis par des particuliers sont soumis à T.V.A. Cette jurisprudence constante a été une nouvelle fois confirmée par la Cour dans C.J.C.E., ordonnance du 21 mai 2008, aff. C-456/07, *Mihal* et dans C.J.C.E., 12 juin 2008, C-462/05, *Commission c. Portugal*, en particulier points 25-27 et 34 à 42.

(40) C.J.C.E., 16 septembre 2008, aff. C-288/07, *Isle of Wight Council* e.a.

(41) C.J.C.E., 3 avril 2008, aff. C-442/05, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*.

(42) C.J.C.E., 17 juillet 2008, aff. C-132/06, *Commission c. Italie* et C.J.C.E., 11 décembre 2008, aff. C-174/07, *Commission c. Italie*.

(43) Sur la marge de manœuvre dont dispose les États membres pour prévoir des règles d'arrondissement de la T.V.A. due, voy. C.J.C.E., 10 juillet 2008, aff. C-484/06, *Koninklijke Ahold et C.J.C.E.*, 5 mars 2009, aff. C-302/07 *JD Wetherspoon*.

(44) C.J.C.E., 6 novembre 2008, aff. C-291/07, *TRR*, point 24 et C.J.C.E., 19 février 2009, aff. C-1/08, *Athesia Druck*, point 20.

(45) Voy. la directive 2008/9/CE du 12 février 2008, J.O. L 44, 20 février 2008, p. 11, commentée dans notre précédente chronique.

(46) La Commission a déposé une proposition visant à modifier le régime des taux réduits, notamment en ce qui concerne les services de restauration qui ne sont actuellement pas visés par l'annexe III de la directive 2006/112/CE. Voy. proposition du 7 juillet 2007 de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux réduits de taxe sur la valeur ajoutée, COM(2008) 428.

C'est ainsi que le Portugal a été condamné par la Cour de justice pour avoir soumis les péages perçus pour le franchissement du pont sur le Tage à Lisbonne à un taux réduit de 5% (le taux normal étant de 17%), alors que cette activité économique n'était pas visée par l'annexe de la directive⁴⁷. La Cour a en outre considéré dans l'arrêt *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (précité) que, les taux réduits « ne sont admissibles que s'ils ne méconnaissent pas le principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de la T.V.A., lequel s'oppose à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la T.V.A. ». Néanmoins, pour les opérations visées à l'annexe, la Cour a admis « une application sélective du taux réduit », à savoir une application du taux réduit à une partie de l'opération, « ne saurait être exclue, à condition qu'elle n'entraîne aucun risque de distorsion de concurrence »⁴⁸.

23. — Malgré les efforts de la Commission vers une plus grande uniformisation des taux⁴⁹, certains États membres jouissent encore de dérogation leur permettant de prévoir des taux réduits inférieurs au minimum fixé par la directive, allant même jusqu'à un « taux 0% ». Ce taux de 0% équivaut à une exonération avec droit à déduction (voy. *infra*). Toutefois, dès lors qu'il s'agit d'un régime exorbitant du système commun, la Cour a précisé, dans un arrêt *Marks and Spencer* (encore un!)⁵⁰, que les opérateurs économiques n'avaient pas le droit d'invoquer, contre les États membres qui bénéficiaient d'une dérogation, un droit à un taux zéro tiré du droit communautaire. En revanche, dans l'hypothèse où la dérogation avait été effectivement transposée par l'État membre dans la législation nationale, les opérateurs qui n'avaient pu en bénéficier, en raison d'une interprétation erronée de cette législation nationale, peuvent, par application du principe de neutralité, solliciter le remboursement de la T.V.A. acquittée par erreur. La Cour confirme également que l'État membre peut s'opposer à une demande de remboursement de T.V.A. en cas d'enrichissement sans cause⁵¹. Néanmoins, il faut que cette exception soit appliquée par l'État membre dans le respect du principe d'égalité de traitement (dont le principe de neutralité n'est

qu'une traduction), et donc que les distinctions opérées par la législation nationale soient objectivement justifiées. Dans le cas d'espèce, la Cour a considéré qu'une distinction basée sur le fait qu'un opérateur est dans une situation de crédit ou débit vis-à-vis du fisc n'était pas pertinente eu égard au droit à remboursement⁵².

C. — Exonérations

24. — La directive T.V.A. prévoit de nombreuses hypothèses d'exonérations. Les exonérations ont pour effet de permettre aux opérateurs économiques de ne pas facturer de T.V.A. à leurs clients, mais ce « privilège » est généralement compensé par l'absence de droit à déduction de la T.V.A. acquittée à leurs propres fournisseurs. À l'instar de dérogations individuelles accordées aux États membres en matière de taux réduits, les exonérations sont d'interprétation restrictive, mais contrairement à ces dernières, demeurent obligatoires et les États membres ne peuvent les restreindre. Durant la période considérée, la Cour a été amenée à se prononcer sur les exonérations applicables aux clubs sportifs et aux associations (pour les prestations rendues à leurs membres), ainsi qu'aux services financiers.

25. — Concernant les clubs sportifs, la directive T.V.A. exonère « certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies par des organismes sans but lucratif aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique » (article 132, 1, m). Dans *Canterbury Hockey Club*, la Cour a admis que l'exonération cou-

vrait non seulement les prestations fournies directement aux personnes physiques pratiquant un sport, mais aussi les prestations fournies par une personne sans but lucratif (par exemple, une fédération) à des personnes morales ou à des associations (tels que des clubs sportifs), pour autant que — même indirectement — les « bénéficiaires effectifs desdites prestations soient des personnes qui pratiquent le sport »⁵³.

26. — Dans l'arrêt *Stichting Intercollegiale Toetsing*, la Cour de justice a également adopté une interprétation téléologique de l'exonération prévue pour les groupements autonomes formés par des assujettis exonérés ou des non-assujettis. La Cour a ainsi admis qu'une association composée d'hôpitaux et d'établissements actifs dans le secteur de la santé (effectuant donc des opérations exonérées) pouvait bénéficier de l'exonération pour l'ensemble de ses activités, sans qu'il soit nécessaire de restreindre l'exonération aux seules prestations effectuées par cette association pour l'ensemble des membres, à l'exclusion des opérations bénéficiant seulement à un ou certaines d'entre elles⁵⁴.

27. — La directive T.V.A. exonère également une série de services financiers, parmi lesquels les opérations d'assurance et de réassurance. Dans l'arrêt *J.C.M. Beheer*, la Cour a précisé sa jurisprudence antérieure en admettant que, si un intermédiaire d'assurance ou un courtier doit être en rapport avec les parties au contrat d'assurance pour bénéficier de l'exonération, ce rapport ne doit pas nécessairement être direct. Il peut s'agir aussi d'un rapport indirect, à savoir « par l'entremise d'un autre assujetti, qui est lui-même en relation directe avec l'une de ces parties »⁵⁵. Toutefois, tous les intermédiaires ne sont pas couverts par l'exonération. Ainsi selon la Cour, on ne peut interpréter les opérations de « dépôts de fonds » et de « paiements » visées par la directive T.V.A. comme s'étendant à la prise de paris sur courses de chevaux et autres événements sportifs (ordonnance *Tierce Ladbroke et Derby*)⁵⁶.

(52) C.J.C.E., arrêt *Marks and Spencer*, point 52.

DROIT BANCAIRE ET FINANCIER EUROPÉEN

DROIT BANCAIRE
ET FINANCIER
EUROPÉEN

Septembre 2009

Philippe-Emmanuel Partsch

L'objectif de l'ouvrage est de donner au lecteur les clés de lecture propres à l'ordre juridique européen dérivé.

Éd. 2009 • 970 p. • 115,00 €

► Collection Europe(s)

Découvrez-le en visitant le site www.larcier.com



commande@deboeckservices.com
Larcier c/o De Boeck Services sprl • Fond Jean-Pâques 4
1348 Louvain-la-Neuve • ☎ 0800/99 613 • ✉ 0800/99 614
e-mail : commande@deboeckservices.com

D. — Droit à déduction et à restitution

28. — Le droit à déduction constitue le trait le plus original de la taxe sur la valeur ajoutée. Il permet à l'assujetti de déduire du montant de la T.V.A. qu'il a perçue de ses clients, la T.V.A. qu'il a lui-même versée à ses fournisseurs ou, le cas échéant, de se la faire rembourser. Ce droit est soumis à des conditions de fond, en particulier le fait d'accomplir des opérations ouvrant droit à déduction, c'est à dire, en règle des opérations soumises à la T.V.A. et non exonérées, et à des conditions de forme, notamment l'existence d'une facture régulière.

(53) C.J.C.E., 16 octobre 2008, aff. C-253/07, *Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club*.

(54) C.J.C.E., 11 décembre 2008., aff. C-407/07, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing contre Staatssecretaris van Financiën*. Voy. aussi C.J.C.E. aff. C-168/07, *AXA Belgium s.a.*, pendante devant la Cour.

(55) C.J.C.E., 3 avril 2008, aff. C-124/07, *J.C.M. Beheer*. Comp. C.J.C.E., 20 novembre 2003, aff. C-8/01, *Taksatorringen*, Rec., p. I-13711; 3 mars 2005, aff. C-472/03, *Arthur Andersen*, Rec., p. I-1719; 21 juin 2007, aff. C-453/05, *Ludwig*, Rec., p. I-5083.

(56) C.J.C.E., ordonnance du 14 mai 2008, affaires jointes C-231/07 et C-232/07, *Tierce Ladbroke et Derby*.

(47) C.J.C.E., 12 juin 2008, aff. C-462/05, *Commission c. Portugal*.

(48) C.J.C.E., 3 avril 2008, aff. C-442/05, points 41 et 42.

(49) Voy. la communication du 5 juillet 2007 de la Commission relative aux taux de T.V.A. autres que le taux de T.V.A. normal et la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne certaines dispositions temporaires relatives aux taux de taxe sur la valeur ajoutée, COM(2007) 381.

(50) C.J.C.E., 10 avril 2008, aff. C-309/06, *Marks & Spencer*. Voy. aussi la question préjudicielle précédemment posée dans le cadre de la même procédure nationale : C.J.C.E., 1^{er} juillet 2002, aff. C-62/00, *Marks & Spencer*, Rec., p. I-6325. Ces arrêts ne sont pas à confondre avec l'arrêt *Marks & Spencer* en matière de traitement des pertes transfrontières à l'impôt des sociétés (C.J.C.E., 13 décembre 2005, aff. C-446/03, *Marks & Spencer plc contre David Halsey*, Rec., p. I-10837).

(51) C.J.C.E., arrêt *Marks and Spencer* (C-309/06), point 41. Voy. aussi C.J.C.E., 24 mars 1988, aff. 104/86, *Commission c. Italie*, Rec., p. 1799, point 6; 9 février 1999, aff. C-343/96, *Dilexport*, Rec., p. I-579, point 47; 21 septembre 2000, aff. jointes C-441/98 et C-442/98, *Michailidis*, Rec., p. I-7145, point 31.

29. — L'arrêt *Securenta*⁵⁷ constitue une illustration du principe selon lequel un assujetti qui exerce à la fois des activités rentrant dans le champ d'application de la T.V.A. et des activités non économiques ne dispose d'un droit à déduction que pour les dépenses effectuées dans le cadre des premières activités. Il s'agissait en l'occurrence d'une société active dans « l'acquisition, la gestion et l'exploitation de biens immobiliers, de valeurs mobilières, ainsi que de participations et de placements de toute nature ». La Cour a ainsi considéré que *Securenta* ne dispose pas d'un droit à déduction intégral et, qu'en l'absence de règles spécifiques dans la directive T.V.A., c'est à l'État membre de déterminer la méthode de répartition des activités économiques et non économiques permettant de calculer la proportion dans laquelle la T.V.A. acquittée par *Securenta* peut être déduite. En revanche, dans le cas où l'assujetti effectue des opérations économiques taxées et des opérations économiques exonérées, la directive T.V.A. contient des dispositions concernant le calcul du prorata de déduction⁵⁸. Il y est notamment prévu que, dans le calcul de ce prorata, il n'est pas tenu compte des livraisons de « biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise ». Dans l'arrêt *Nordania*⁵⁹, la Cour a précisé que cette notion « ne saurait inclure [les biens] dont la vente revêt, pour l'assujetti concerné, le caractère d'une activité économique habituelle » et donc que les véhicules achetés pour être loués puis revendus par une entreprise active dans le crédit-bail (*leasing*) ne peuvent être considérés comme des biens d'investissement. Enfin, la Cour a eu à connaître d'autres situations où, en vertu de la directive T.V.A., le droit à déduction est limité, voire supprimé, telles que lorsque l'assujetti affecte des biens précédemment acquis en vue de réaliser des opérations soumises à la T.V.A. à des fins étrangères à celle de l'entreprise, y inclus les besoins privés du personnel de celle-ci (*Danfoss Astrazeneca*⁶⁰), ou, lorsque l'État membre a obtenu une dérogation spécifique, notamment pour les dépenses afférentes aux véhicules (*Magoora*⁶¹).

30. — Concernant les conditions de forme, les États membres peuvent en principe déterminer librement les règles procédurales afférentes à l'exercice du droit à déduction. Néanmoins, les mesures prises par les États membres pour lutter contre la fraude doivent respecter les principes de neutralité et de proportionnalité. Ainsi, dans l'arrêt *Ecotrade*, la Cour a admis que les États membres peuvent prévoir un délai de forclusion pour l'exercice du droit à déduction par un assujetti, « pour autant que le principe d'équivalence, qui exige que le délai s'applique de la même manière aux droits analogues en matière fiscale fondés sur le droit interne et à ceux fon-

dés sur le droit communautaire, et le principe d'effectivité, en vertu duquel le délai de forclusion ne peut rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction, sont respectés ». De plus, ce délai de forclusion peut être plus court que le délai applicable à l'administration pour procéder au recouvrement de la T.V.A. impayée, « dès lors que la situation de l'administration fiscale ne saurait être comparée à celle d'un assujetti »⁶². Néanmoins, des mesures qui ne seraient applicables qu'à certains assujettis et qui entraveraient l'exercice du droit à déduction ne seraient pas compatibles avec la directive T.V.A., comme la Cour l'a rappelé dans l'arrêt *Sosnowska*, à propos d'une disposition polonaise portant de soixante jours à cent quatre-vingts jours le délai de remboursement de la T.V.A. excédentaire pour les seuls nouveaux assujettis⁶³.

4

Coopération administrative en matière de T.V.A. et de fiscalité de l'épargne

31. — L'application optimale des règles communautaires portant harmonisation ou rapprochement des législations fiscales est indissociable d'un renforcement de la coopération administrative entre États membres. Il s'agit en effet du meilleur moyen pour lutter contre la fraude fiscale intracommunautaire et internationale. C'est particulièrement vrai en matière de T.V.A., où la Commission a lancé depuis 2006 un ambitieux programme de réforme visant à améliorer le cadre normatif existant. Dans la lignée de ses précédentes communications⁶⁴, la Commission a adopté en décembre 2008 un document intitulé « une stratégie coordonnée pour améliorer la lutte contre la fraude à la T.V.A. dans l'Union européenne »⁶⁵. La Commission y détaille un calendrier d'actions, incluant notamment la refonte du règlement 1798/2003 sur la coopération administrative en matière de T.V.A. Il semble que le Conseil accueille favorablement les initiatives de la Commission dans ce domaine⁶⁶.

32. — De même, durant la période considérée, la Commission s'est distinguée pour son intense activité dans le domaine de la coopération en matière de fiscalité (directe) de l'épargne. En effet, à cinq ans de l'adoption de la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts et à trois ans de son entrée en vigueur, la Commission a fait rapport au Conseil sur l'application de cet instrument, qui — pour rappel — introduit une procédure d'échange automatique d'information entre l'État membre où est effectué un paiement d'intérêt à une personne physique et l'État membre de résidence du bénéficiaire⁶⁷. Le rapport de la Commission se base sur des données transmises par les administrations fiscales des États membres et sur les conclusions d'experts. Il conclut à l'inadéquation de l'actuel texte de la directive par rapport aux objectifs que le Conseil avait assignés à celle-ci. En effet, il apparaît que, vu l'exigüité de son champ d'application tant matériel que personnel de la directive 2003/48/CE, les obligations imposées par celle-ci peuvent être aisément (et légalement) contournées. Le rapport invite ainsi le Conseil à clarifier certaines définitions utilisées dans la directive 2003/48/CE, telles que celles de « bénéficiaire effectif » des intérêts, afin d'éviter les interpositions de personnes morales ou les constructions juridiques similaires, et d'« agent payeur », sur lequel repose le devoir de communiquer à l'administration fiscale les renseignements relatifs au paiement et au bénéficiaire (en particulier, l'agent payeur « à la réception », c'est-à-dire celui qui reçoit des intérêts pour le compte d'une personne physique). En outre, selon la Commission, la notion même de « revenus de l'épargne » doit être étendue afin de couvrir les revenus d'autres types d'instruments financiers dont le risque est limité et le rendement est défini à l'avance, tels que les organismes de placement collectif non coordonnés (qui n'étaient pas encore visés par la directive) et les assurances vie. En revanche, la Commission ne considère pas que la directive devrait inclure l'ensemble des revenus d'investissements. À la suite de ce rapport, la Commission a déposé une proposition de modification de la directive 2003/48/CE, qui en reprend les recommandations principales⁶⁸.

Edoardo TRAVERSA(*)

(57) C.J.C.E., 13 mars 2008, aff. C-437/06, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement*, Rec., p. I-1597.

(58) Sur la méthode d'arrondissement applicable au calcul du prorata, voy. C.J.C.E., 18 décembre 2008, aff. C-488/07, *Royal Bank of Scotland*.

(59) C.J.C.E., 6 mars 2008, aff. C-98/07, *Nordania Finans A/S et BG Factoring A/S*, Rec., p. I-1281.

(60) Pour une illustration, C.J.C.E., 11 décembre 2008, aff. C-371/07, *Danfoss Astrazeneca*.

(61) En ce qui concerne le champ d'application matériel et temporel des dérogations accordées aux États membres en ce qui concerne la limitation du droit à déduction, voy. C.J.C.E., 22 décembre 2008, aff. C-414/07, *Magoora*.

(62) C.J.C.E., 8 mai 2008, affaires jointes C-95/07 et C-96/07, *Ecotrade*, Rec., p. I-3457.

(63) C.J.C.E., 10 juillet 2008, aff. C-25/07, *Sosnowska*.

(64) Voy. notre précédente chronique, E. Traversa, « Chronique de droit fiscal communautaire », *J.D.E.*, n° 150, n° 6/2008, p. 181.

(65) COM (2008) 807. Ce document est accompagné d'une proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la fraude fiscale liée aux importations et autres opérations transfrontalières, COM (2008) 805.

(66) Voy. notamment la directive 2008/117/CE du Conseil du 16 décembre 2008 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, afin de lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires, *J.O. L* 14, 20 janvier 2009, pp. 7-9 et règlement (CE) 37/2009 du Conseil du 16 décembre 2008 modifiant le règlement (CE) 1798/2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, afin de lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires, *J.O. L* 14, 20 janvier 2009, pp. 1-2, par lesquels le Conseil adopte la proposition du 17 mars 2008 modifiant le règlement (CE) 1798/2003 en vue de

lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires, COM (2008) 147.

(67) Rapport du 15 septembre 2008 de la Commission au Conseil conformément à l'article 18 de la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts COM(2008) 552. Ce rapport est accompagné des documents de travail « Commission Staff Working Document presenting an economic evaluation of the effects of Council directive 2003/48/EC on the basis of the available data », SEC(2008) 2420 et « Refining the present coverage of Council directive 2003/48/EC on taxation of income from savings », SEC(2008) 559, disponibles sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/savings_directive_review/index_fr.htm.

(68) Proposition du 13 novembre 2008 de directive du Conseil modifiant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts, COM (2008) 727. La proposition est accompagnée d'un document de travail intitulé « Résumé de l'analyse d'impact », SEC(2008) 2767.

(*) Professeur à l'U.C.L., avocat. Les commentaires relatifs à la présente contribution peuvent être envoyés à e.traversa@liedekerke.com ou edoardo.traversa@uclouvain.be.