

Chroniques

Droit fiscal européen

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

- Si le plan d'action relatif à la « fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle » tarde à être déployé, la directive « FASTER » a été adoptée
- La Cour de justice a statué dans l'affaire Apple et a rendu une dizaine d'arrêts concernant la portée fiscale des libertés de circulation
- En matière de TVA, d'importantes évolutions législatives ont été engagées
- Sur le fondement de la Charte des droits fondamentaux, la Cour de justice a rendu deux nouveaux arrêts relatifs à la « DAC 6 »

1 Fiscalité des entreprises et des investisseurs

La Commission européenne avait publié le 18 mai 2021 un ambitieux plan d'action relatif à la « fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle »¹. Sa mise en œuvre a toutefois pris du retard (A). Parallèlement, la Cour de justice a confirmé sa jurisprudence relative à la portée fiscale du droit des aides d'État (B) et des libertés de circulation (C).

A. Mise en œuvre retardée du plan d'action relatif à la « fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle »

Afin de réformer les conditions d'imposition des entreprises multinationales, des négociations internationales sont menées depuis le milieu des années 2010 dans le « cadre inclusif » proposé par l'OCDE. En 2021, ces négociations avaient conduit à l'adoption, par plus de 130 États et territoires, d'une « déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie »². Comme nous l'avions indiqué dans nos trois précédentes chroniques³, le « pilier 1 » doit permettre une répartition différente des bases d'imposition (attribution d'une partie de la matière imposable aux États où se trouvent les consommateurs) ; et le « pilier 2 » conduit à appliquer, « pays par pays », une imposition minimale aux entreprises concernées (15 % de leurs bénéfices), puis à instaurer une imposition complémentaire si l'imposition initiale est insuffisante.

Pour la mise en œuvre de ces réformes à l'échelle continentale, la Commission avait annoncé, dans sa communication du 18 mai 2021, que plusieurs directives seraient proposées au Conseil. Dans le

cadre du « pilier 2 », une proposition de directive relative à la mise en place d'un taux d'imposition effectif minimum pour les activités mondiales des grands groupes multinationaux⁴ a ainsi été publiée en décembre 2021, donnant lieu à l'adoption de la directive (UE) 2022/2523 le 14 décembre 2022⁵. Cette situation contraste avec celles de la proposition de directive destinée à lutter contre les sociétés écrans⁶ et de la proposition de directive « établissant des règles relatives à un abattement pour la réduction de la distorsion fiscale en faveur de l'endettement et à la limitation de la déductibilité des intérêts aux fins de l'impôt sur les sociétés »⁷, dite « DEBRA » (*Debt Equity Bias Reduction Allowance*) : ces propositions sont en effet restées pendantes pendant la période commentée.

Il en est de même pour les trois propositions de directives qui sont rattachables au « pilier 1 » : la proposition dite « BEFIT » (*Business in Europe : Framework for Income Taxation*, qui entend mettre en place un ensemble unique de règles pour déterminer la base d'imposition des groupes d'entreprises)⁸ ; la proposition dite « HOT » (« *Head Offices Tax system for SMEs* », qui entend permettre aux petites et moyennes entreprises (« PME ») réalisant des activités transfrontières d'appliquer une règle unique de détermination de la base imposable, à savoir la législation fiscale de l'État du siège, et de n'entretenir de relations qu'avec l'administration de cet État)⁹, et la proposition de directive relative aux prix de transfert (prix pratiqués dans les transactions intra-groupes)¹⁰ sont restées pendantes. En décembre 2023, la présidence belge du Conseil de l'UE avait indiqué qu'elle espérait que ces trois propositions seraient adoptées avant la fin du premier semestre 2024¹¹. Toutefois, le Parlement européen n'a pas respecté le calendrier originellement prévu (votes des rapports par sa commission des affaires économiques et monétaires en mars 2024 et adoption en session plénière en 10 avril 2024). Ces propositions figurent donc dans le programme de travail de la Commission pour l'année 2025¹².

(*) Charlène Herbain est référendaire au Tribunal de l'UE (elle était administrateur à la Commission européenne lors de la rédaction de la chronique) et enseignante à l'UCLouvain (Belgique). Elle a rédigé la partie 3 de la présente chronique. Les opinions exprimées dans la présente contribution lui sont propres et n'engagent pas l'institution à laquelle elle appartient, ni celle à laquelle elle appartenait lors de la rédaction. Fondateur de l'équipe de recherche « Marchés, Institutions, Libertés » (EA 7382) et président d'Université Paris-Est, Alexandre Maitrot de la Motte est professeur à la Faculté de droit de l'Université Paris-Est Créteil (France), où il dirige le Master « Droit fiscal, spécialité Fiscalité appliquée ». Il a rédigé les parties 1, 2 et 4 de la présente chronique. Les commentaires relatifs à la présente chronique peuvent être communiqués à maitrotde lamotte@u-pec.fr et charlene.herbain@curia.europa.eu. Période couverte par la présente chronique : 1^{er} avril 2024 au 31 mars 2025. (1) Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, « Fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle », COM(2021) 251 final, 18 mai 2021. (2) OCDE, Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 1^{er} juillet 2021, puis 8 octobre 2021. (3) Voy. cette chronique, *J.D.E.*, 2022, p. 280 ; 2023, p. 299, et 2024, p. 285. (4) COM(2021) 823 final, 22 décembre 2021. (5) *J.O.*, 2022, L 328, p. 1. (6) COM(2021) 565 final, 22 décembre 2021. (7) COM(2022) 216 final, 11 mai 2022. (8) Proposition de directive du Conseil relative à un cadre pour l'imposition des revenus des entreprises en Europe (BEFIT), COM(2023) 532 final, 12 septembre 2023. (9) Proposition de directive du Conseil établissant un système d'imposition en fonction du siège central pour les micro, petites et moyennes entreprises et modifiant la directive 2011/16/UE, COM(2023) 528 final, 12 septembre 2023. (10) Proposition de directive du Conseil relative aux prix de transfert, COM(2023) 529 final, 12 septembre 2023. (11) Secrétariat général du Conseil, Projets d'ordres du jour pour les réunions du Conseil pendant le 1^{er} semestre de 2024 (présidence belge), 17069/23, POLGEN 195, 22 décembre 2023. (12) Communication de la Commission, « Programme de travail 2025 de la Commission - Avancer ensemble : une Union plus audacieuse, plus simple et plus rapide », COM(2025) 45 final, 11 février 2025.

Chroniques

B. Portée fiscale du droit des aides d'État

Attendu de longue date, l'arrêt **Apple**¹³ a enfin été rendu par la Cour de justice. Dans cet arrêt, la Cour a considéré, au fond, que des *rulings* fiscaux accordés par l'administration fiscale irlandaise à Apple en matière de prix de transfert étaient constitutifs d'avantages fiscaux sélectifs, et donc d'aides d'État individuelles au sens de l'article 107 TFUE, dès lors qu'ils dérogeaient au principe de pleine concurrence (prix de marché, correspondant aux prix qu'auraient pratiqués des entités indépendantes), dont il fallait considérer qu'il correspondait au système fiscal « normal » en Irlande.

Pour statuer ainsi, la Cour a mis en œuvre les principes méthodologiques traditionnellement applicables pour apprécier la sélectivité des avantages fiscaux, c'est-à-dire pour savoir s'ils ne sont accordés qu'à « certaines entreprises ou certaines productions » (point 75). Le premier de ces principes méthodologiques tient à ce « que le paramètre pertinent pour établir la sélectivité de la mesure en cause consiste à vérifier si celle-ci introduit entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal général concerné, dans une situation factuelle et juridique comparable une différenciation non justifiée par la nature et l'économie de ce régime », ce qui suppose d'« identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou « normal » applicable dans l'État membre concerné et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans une situation factuelle et juridique comparable »¹⁴, sous réserve que la sélectivité ne soit pas justifiée par l'économie générale du système fiscal (point 76). Pour sa part, le second principe méthodologique tient à ce qu'« en dehors des domaines dans lesquels le droit fiscal de l'Union fait l'objet d'une harmonisation, c'est l'État membre concerné qui détermine, par l'exercice de ses compétences propres en matière de fiscalité directe et dans le respect de son autonomie fiscale, les caractéristiques constitutives de l'impôt, lesquelles définissent, en principe, le système de référence ou le régime fiscal « normal », à partir duquel il convient d'analyser la condition relative à la sélectivité » (point 81)¹⁵.

Dans la mesure où le système fiscal normal applicable en Irlande ne repose sans doute pas sur le principe de pleine concurrence, la question de savoir si la Cour de justice a respecté le second principe méthodologique a pu être posée. Dans les affaires *Fiat Chrysler Finance Europe*¹⁶, *Engie*¹⁷ et *Amazon*¹⁸, la Cour avait

d'ailleurs considéré que des mesures fiscales luxembourgeoises n'appliquant pas le principe de pleine concurrence ne dérogeaient pas au système normal de taxation, car celui-ci ne repose pas sur le principe de pleine concurrence.

Ceci étant, la solution retenue par la Cour dans l'affaire *Apple* n'est constitutive d'aucun revirement de jurisprudence. Les différences entre la solution retenue en l'espèce et celle des arrêts *Fiat Chrysler Finance Europe*, *Engie* et *Amazon* s'expliquent par des raisons procédurales. Avant de statuer au fond, la Cour a, pour trois raisons assez techniques, annulé l'arrêt du Tribunal¹⁹, qui avait annulé la décision de la Commission ordonnant la récupération d'une aide par l'Irlande. Puis, elle a choisi de statuer définitivement sur le litige plutôt que de renvoyer l'affaire devant le Tribunal, et elle a alors admis que le principe de pleine concurrence constituait le cadre de référence pertinent en vertu du droit irlandais. Faute de pourvoi incident émanant d'Apple ou du gouvernement irlandais, ce postulat, qui avait été retenu par le Tribunal, a été considéré comme revêtu de l'autorité de la chose jugée, alors même qu'il pouvait être discuté. La solution de l'arrêt *Apple* ne résulte donc pas d'une volonté de la Cour de reconnaître l'applicabilité du principe de pleine concurrence en Irlande ; elle tient à l'absence de pourvoi incident contre les motifs critiquables de l'arrêt du Tribunal, dont il ressortait que, sans s'y référer expressément, la législation irlandaise met en œuvre le principe de pleine concurrence.

Quelques jours après l'arrêt *Apple*, la Cour a à nouveau appliqué les deux principes méthodologiques permettant d'apprécier la sélectivité d'un avantage fiscal. S'agissant cette fois-ci d'un régime d'aides, elle a jugé, dans l'arrêt *ITV*²⁰, que le dispositif fiscal britannique dit « CFC Group Financing Exemption », qui permettait de ne pas appliquer les règles britanniques relatives aux sociétés étrangères contrôlées (« CFC », pour *Controlled Foreign Companies*) à certaines opérations des groupes multinationaux, n'instaurait pas, malgré son nom (« Exemption »), une dérogation au système fiscal normal. À cet effet, la Cour a considéré que ce régime constituait une exception à l'exception et permettait en fin de compte d'appliquer le système fiscal normal en matière d'impôt sur les sociétés, fondé sur le principe de territorialité.

C. Portée fiscale des libertés de circulation

Pendant la période sous chronique, la Cour de justice a par ailleurs rendu sept arrêts concernant les relations entre les libertés européennes de circulation et la fiscalité directe des entreprises²¹.

(13) C.J., arrêt du 10 septembre 2024, *Commission c. Irlande* e.a., aff. C-465/20 P, EU:C:2024:724. (14) Voy. C.J., arrêt du 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group* e.a., aff. jointes C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 57 et 60. (15) Voy. C.J., arrêts du 16 mars 2021, *Commission c. Pologne*, aff. C-562/19 P, EU:C:2021:201, points 38-39, et *Commission c. Hongrie*, aff. C-596/19 P, EU:C:2021:202, points 44-45 ; ou C.J., 6 octobre 2021, *World Duty Free Group et Espagne c. Commission*, aff. jointes C-51/19 P et C-64/19 P, EU:C:2021:793, point 64. (16) C.J., arrêt du 8 novembre 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe c. Commission*, aff. jointes C-885/19 P et C-898/19 P, EU:C:2022:859. (17) C.J., arrêt du 5 décembre 2023, *Luxembourg e.a. c. Commission*, aff. jointes C-451/21 P et C-454/21 P, EU:C:2023:948. (18) C.J., arrêt du 14 décembre 2023, *Commission c. Amazon.com* e.a., aff. C-457/21 P, EU:C:2023:985. (19) Trib., arrêt du 15 juillet 2020, *Irlande e.a. c. Commission*, aff. jointes T-778/16 et T-892/16, EU:T:2020:338. Pour annuler cet arrêt, la Cour de justice a considéré que le Tribunal avait commis trois erreurs de droit lorsqu'il avait analysé les méthodes de détermination des prix de transfert retenues par la Commission : premièrement, il avait qualifié à tort le « raisonnement principal » de la Commission de « raisonnement par exclusion » ; deuxièmement, dans le cadre du « raisonnement principal », il avait mal appliqué le droit irlandais lorsqu'il avait appréhendé le principe de pleine concurrence et le rôle des fonctions exercées par les différentes entités du groupe Apple ; et, enfin, il avait incorrectement appliqué l'approche de l'entité distincte lorsqu'il avait appréhendé les fonctions exercées par les sièges des entités irlandaises. (20) C.J., arrêt du 19 septembre 2024, *Royaume-Uni e.a. c. Commission (imposition des bénéfices des SEC)*, aff. jointes C-555/22 P, C-556/22 P et C-564/22 P, EU:C:2024:763. (21) La Cour a également rendu un arrêt relatif à la directive « mères-filiales », dont il ressort que la législation belge ne peut pas prévoir que les dividendes perçus par une société mère de sa filiale doivent être, dans un premier temps, inclus dans la base imposable de la première, avant de pouvoir faire, dans un second temps, l'objet d'une déduction, sans que celle-ci s'applique au montant d'un transfert intragroupe repris dans la base imposable (C.J., arrêt du 13 mars 2025, *John Cockerill*, aff. C-135/24, EU:C:2025:176). Sur le régime des « revenus définitivement taxés » en cause dans cette affaire, voy., précédemment, C.J., arrêt du 12 février 2009, *Cobelfret*, aff. C-138/07, EU:C:2009:82 ; C.J., ordonnance du 4 juin 2009, *KBC Bank et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, aff. jointes C-439/07 et C-499/07, EU:C:2009:339 ; C.J., arrêt du 19 décembre 2019, *Brussels Securities*, aff. C-389/18, EU:C:2019:1132, et C.J., arrêt du 20 octobre 2022, *Allianz Benelux*, aff. C-295/21, EU:C:2022:812.

Chroniques

Ces arrêts ont confirmé une jurisprudence bien établie dont il ressort que les restrictions fiscales « à l'entrée » et « à la sortie » sont prohibées, sauf si elles sont justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général et respectueuses du principe de proportionnalité. Entre avril 2024 et mars 2025, la Cour de justice a dû, à l'instar des périodes précédentes, statuer sur des questions relatives aux fonds, aux dividendes, et à la comparaison des filiales et des succursales⁽²²⁾.

S'agissant de l'existence de restrictions, la question des différences de traitement fiscal des opérations intermédiaires est une question récurrente. Elle tient à ce que les véhicules d'investissement sont différents d'un État à un autre et à ce que la comparabilité de leurs situations est difficile. Par suite, une partie importante des questions préjudicielles posées à la Cour de justice porte sur cette question. Dans l'arrêt *Keva*⁽²³⁾, la Cour a ainsi dû statuer sur la réglementation d'un État membre prévoyant que des dividendes distribués par des sociétés résidentes à des institutions de retraite de droit public non-résidentes sont soumis à une imposition prenant la forme d'une retenue à la source, alors que des dividendes distribués à des fonds de pension de droit public résidents en sont exonérés. Pour juger qu'une telle réglementation est contraire à la liberté de circulation des capitaux, la Cour a rappelé que les différences de traitement entre les résidents et les non-résidents sont prohibées, sauf si elles sont justifiées par une différence de situation ou une raison impérieuse d'intérêt général. Au cas d'espèce, la question essentielle était celle de la comparabilité des situations en litige : la Cour y a répondu en appliquant la jurisprudence selon laquelle la similitude des situations doit être appréhendée en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause, ainsi que de l'objet et du contenu de ces dernières⁽²⁴⁾. Plus précisément, s'agissant de l'objectif supposé d'éviter une « circulation en boucle » des ressources publiques de l'État suédois, elle a jugé que le fait qu'un fonds de pension fit partie de l'État suédois ne le plaçait pas nécessairement dans une situation différente de celle d'une institution de retraite de droit public non-résidente, car « cet objectif pourrait également être atteint si les institutions de retraite de droit public non-résidentes bénéficiaient en Suède d'une exonération de la retenue à la source sur les dividendes versés par des sociétés résidentes au même titre que les fonds de pension de droit public résidents » (points 55-56).

De manière similaire, dans l'arrêt *XX*⁽²⁵⁾, la Cour a retenu qu'un État membre ne peut pas prévoir que les dividendes distribués par une société résidente à une société non-résidente, qui a investi dans les actions de la première société afin de couvrir des engagements de paiement dans le futur, font l'objet d'un impôt sur les dividendes de 15 % assis sur leur montant brut, alors que les dividendes distribués à une société résidente sont soumis à l'impôt

sur les dividendes retenu à la source qui peut ensuite être intégralement imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par cette dernière société et donner lieu à un remboursement, de sorte que la charge fiscale pesant sur ces dividendes est nulle en raison de la prise en compte, dans le calcul de l'assiette de l'impôt sur les sociétés de cette dernière société, des coûts engendrés par l'augmentation de ses engagements de paiement dans le futur (point 76). De manière plus claire, la législation néerlandaise en litige conduisait systématiquement à une imposition définitive des dividendes perçus par des sociétés non-résidentes, alors que les dividendes perçus par des sociétés résidentes subissaient une imposition susceptible d'être ultérieurement réduite, ce qui est contraire à une jurisprudence constante⁽²⁶⁾. Apparaît ainsi l'idée selon laquelle les retenues à la source doivent ne pas défavoriser les non-résidents, comme l'a encore montré l'arrêt *Crédit Suisse Securities (Europe)*⁽²⁷⁾, qui a confirmé la jurisprudence *Sofina*⁽²⁸⁾ dont il ressort qu'un État membre ne peut pas réserver aux seules sociétés résidentes la possibilité, si elles sont en situation déficitaire, d'obtenir le remboursement de la retenue à la source prélevée sur les dividendes qui leur ont été distribués.

L'existence de restrictions est plus difficile à appréhender lorsqu'un État taxe différemment des filiales et des succursales ou des établissements stables. Dans l'affaire *Volvo Group Belgium*⁽²⁹⁾, la Cour a ainsi jugé que si la soumission, en Belgique, des seules filiales des sociétés non-résidentes aux effets de la *fairness tax* ne leur permettait pas « d'exercer leurs activités dans les mêmes conditions que celles qui s'appliquent aux établissements stables » (point 26), ces structures ne se trouvaient pas dans des situations identiques⁽³⁰⁾, et pouvaient donc être taxées différemment : « le Royaume de Belgique n'exerce plus son pouvoir d'imposition sur les bénéfices des établissements stables ou des succursales des sociétés non-résidentes. Partant, ces sociétés non-résidentes ne se trouvent pas dans une situation comparable à celle des sociétés résidentes, telles qu'une filiale d'une société non-résidente » (point 34).

De même, des difficultés se présentent lorsque les réglementations sont indistinctement applicables et semblent ne procéder à aucune discrimination. Dans l'affaire *F.S.A.*⁽³¹⁾, la Cour a ainsi dû statuer sur la compatibilité avec la liberté de circulation des capitaux d'une réglementation polonaise, qui prévoyait que seul un organisme de placement collectif géré par une entité externe, exerçant ses activités sur la base d'un agrément délivré par les autorités compétentes en matière de surveillance des marchés financiers de l'État dans lequel cette entité a son siège, pouvait bénéficier de l'exonération de l'impôt sur les personnes morales pour les revenus tirés des investissements effectués. À la demande d'un organisme luxembourgeois,

(22) Durant la période sous chronique, la Cour a également jugé qu'un État membre ne peut pas limiter une exonération de droit timbre sur les opérations de trésorerie à court terme aux seules situations qui concernent deux entités établies sur son territoire, et exclure les opérations concernant des emprunteurs établis dans d'autres États membres (C.J., arrêt du 20 juin 2024, *Faurécia*, aff. C-420/23, EU:C:2024:534). En outre, elle a rendu une ordonnance dont il ressort que la liberté d'établissement s'oppose à une législation bulgare qui prévoit une exonération de retenue à la source pour les dividendes versés à des sociétés résidentes ou à des sociétés non-résidentes d'autres États membres, sans condition relative à l'imposition de ces dividendes dans le chef de la société bénéficiaire, tout en refusant cet avantage aux sociétés situées à Gibraltar [C. J., ordonnance du 16 mai 2024, *Entain Services (Bulgaria)*, aff. C-287/23, EU:C:2024:418]. (23) C.J., arrêt du 29 juillet 2024, *Keva* e.a., aff. C-39/23, EU:C:2024:648. (24) Voy. originellement, C.J., arrêt du 28 janvier 1986, *Commission c. France*, aff. 270/83, EU:C:1986:37. Pour des explications, voy. ensuite, C.J., arrêt du 12 juin 2018, *Bevola et Jens W. Trock*, aff. C-650/16, EU:C:2018:424, et C.J., arrêt du 12 octobre 2023, *BA (Successions - Politique sociale de logement dans l'Union)*, aff. C-670/21, EU:C:2023:763. (25) C.J., arrêt du 7 novembre 2024, *XX (contrats dits unit-linked)*, aff. C-782/22, EU:C:2024:932. (26) C.J., arrêt du 17 décembre 2015, *Miljoen* e.a., aff. jointes C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:608. (27) C.J., arrêt du 19 décembre 2024, *Crédit Suisse Securities (Europe)*, aff. C-601/23, EU:C:2024:1048. (28) C.J., arrêt du 22 novembre 2018, *Sofina*, aff. C-575/17, EU:C:2018:943. (29) C.J., arrêt du 12 décembre 2024, *Volvo Group Belgium*, aff. C-436/23, EU:C:2024:1023. (30) Pour des hypothèses dans lesquelles la Cour a admis la similarité des situations, voy. C.J., arrêts du 28 janvier 1986, *Commission c. France*, aff. 270/83, EU:C:1986:37, et du 12 juin 2018, *Bevola et Jens W. Trock*, aff. C-650/16, EU:C:2018:424. (31) C.J., arrêt du 27 février 2025, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Mode de gestion d'un OPC)*, aff. C-18/23, EU:C:2025:119.



Chroniques

elle a alors statué en faveur de l'incompatibilité pour les raisons suivantes : si cette réglementation instaurait une différence de traitement en fonction du mode de gestion de l'organisme de placement collectif, et non pas en fonction de son État de résidence, cette différenciation, qui reposait apparemment sur des critères objectifs et semblait être indistinctement applicable, pouvait défavoriser de fait les situations transfrontalières, dès lors que seuls les opérateurs présents sur le marché national étaient susceptibles de remplir les conditions requises et que les opérateurs non-résidents qui présentaient des caractéristiques comparables ne les remplissaient généralement pas³². Plus précisément, dans la mesure où les fonds d'investissement ne peuvent être constitués en Pologne que s'ils optent pour un mode de gestion externe, « la conséquence inéluctable et non aléatoire d'une condition telle que celle prévue » par la loi polonaise était « que seuls les organismes de placement collectif constitués dans un autre État membre sont susceptibles de ne pas remplir la condition relative au mode de gestion externe et de ne pas être admis, pour cette raison, au bénéfice de l'exonération de leurs revenus » (point 69). Puis, la Cour a jugé que les situations des différents organismes étaient comparables et que les différences de traitement étaient restrictives « à l'égard d'une législation nationale ayant pour objet d'exonérer les revenus des organismes de placement collectif et visant à assimiler fiscalement les investissements effectués par l'intermédiaire de tels organismes aux investissements effectués directement, un organisme de placement collectif ayant un mode de gestion interne ne se trouve pas dans une situation objectivement différente d'un organisme de placement collectif ayant un mode de gestion externe » (point 88)³³.

La question de l'existence de discriminations *de facto* a également été appréhendée par l'arrêt **X BV**³⁴. Dans cette affaire, la Cour a ainsi dû statuer sur la possibilité, pour les Pays-Bas, de refuser la déduction des intérêts lorsqu'ils résultaient de l'acquisition ou de l'augmentation d'une participation dans une entité qui, après cette opération, devenait une entité liée au contribuable, sauf si l'emprunt reposait sur des considérations économiques ou si les intérêts faisaient l'objet d'une imposition « raisonnable » (10 % du bénéfice imposable déterminé selon les règles néerlandaises).

Après avoir laissé à la juridiction de renvoi le soin de vérifier que recourir au seuil de 10 % avait pour « conséquence inéluctable et non aléatoire » (point 44) de ne refuser la déduction qu'en cas d'implication de sociétés non-résidentes, la Cour a examiné la possibilité de justifier l'éventuelle restriction par une raison impérieuse d'intérêt général, à savoir la lutte contre les montages artificiels, avant de statuer sur la proportionnalité du dispositif en litige. Elle a alors considéré que des présomptions d'abus peuvent être proportionnées si elles sont simples et si elles ne sont pas générales, et visent des cas dans lesquels des indices pertinents

existent³⁵. Puis, elle a appréhendé la proportionnalité des preuves requises pour démontrer l'absence de montage purement artificiel, ce qui l'a amenée à statuer sur la portée du point 56 de l'arrêt *Lexel*³⁶, qui retient que des transactions conclues dans des conditions de pleine concurrence ne peuvent pas être qualifiées de montages artificiels ou fictifs dans le but d'éviter l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par les activités réalisées sur le territoire national. Entre autres, la Cour a alors jugé que la vérification des conditions de pleine concurrence ne se limite pas aux conditions de l'emprunt, mais porte également sur le choix de recourir à cette modalité de financement. En outre, elle a dit pour droit que si le principe de proportionnalité ne s'oppose pas à ce que soit refusée la déduction de l'intégralité des intérêts d'emprunt lorsque le recours même à l'emprunt est dénué de réalité économique, il en va différemment lorsque sont en cause les conditions de l'emprunt : en cas d'application d'un taux anormalement élevé, le refus du droit à déduction doit être limité à la fraction des intérêts qui n'auraient pas été acquittés si le contrat avait été conclu dans des conditions de marché.

2 Fiscalité des personnes physiques

Dans le domaine de la fiscalité des personnes physiques, aucune affaire concernant l'imposition du patrimoine ou la fiscalité automobile, habituellement chroniquées dans les présentes colonnes, n'a été examinée par la Cour de justice entre avril 2024 et mars 2025. Durant cette période, la Cour a seulement rendu trois arrêts concernant l'imposition des revenus³⁷. Ces arrêts, qui concernent la portée fiscale de la citoyenneté européenne (A), de l'ALCP (B), et de la protection sociale des travailleurs (C), montrent qu'en matière d'imposition des revenus des personnes physiques, aucune restriction « à l'entrée » ou « à la sortie » ne peut, comme en matière d'imposition des entreprises, être mise en œuvre, sauf à être justifiée et proportionnée.

A. Portée fiscale de la citoyenneté européenne

À l'instar des contribuables qui entendent jouir des libertés économiques de circulation, ceux qui n'exercent aucune liberté de cette nature sont protégés contre les entraves fiscales. En effet, l'article 20, § 2, sous a), TFUE étend le principe de libre circulation aux mouvements non économiques et élargit le champ de la protection européenne dont bénéficient les contribuables des États membres. En matière fiscale, cette protection avait été reconnue par l'arrêt *Schempp*³⁸. La Cour de justice y avait jugé que la citoyenneté européenne constitue un fondement auquel peuvent se rattacher

(32) Précédemment, voy. C.J., arrêts du 30 janvier 2020, *Köln-Aktienfonds Deka*, aff. C-156/17, EU:C:2020:51 ; du 16 décembre 2021, *UBS Real Estate*, aff. jointes C-478/19 et C-479/19, EU:C:2021:1015, et du 7 avril 2022, *Veronsaajien oikeudenvaltayksikkö (Exonération des fonds d'investissement contractuels)*, aff. C-342/20, EU:C:2022:276. (33) La Cour a ensuite admis qu'il était possible, en matière fiscale et de manière inédite dans cette matière, de justifier cette restriction par un objectif d'intérêt général poursuivi par l'Union, à savoir la protection des investisseurs (voy. par exemple C.J., arrêt du 1^{er} août 2022, *HOLD Alapkezelő*, aff. C-352/20, EU:C:2022:606, point 80). Toutefois, elle a considéré, au stade de l'examen de la proportionnalité, que la mesure litigieuse n'était pas propre à atteindre cet objectif. (34) C.J., arrêt du 4 octobre 2024, *Staatssecretaris van Financiën (Intérêts relatifs à un emprunt intragroupe)*, aff. C-585/22, EU:C:2024:822. (35) Précédemment, voy. C.J., arrêt du 26 février 2019, *N Luxembourg 1 e.a.*, aff. jointes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, EU:C:2019:134. (36) C.J., arrêt du 20 janvier 2021, *Lexel*, aff. C-484/19, EU:C:2021:34. (37) Un quatrième arrêt peut être mentionné en matière de fiscalité personnelle. Il s'agit de l'arrêt *Monmorieux* dans lequel la Cour de justice a jugé qu'est irrecevable une demande de question préjudicielle relative à la conformité à la liberté de circulation des travailleurs d'une pratique administrative subordonnant le remboursement, au terme d'une procédure amiable prévue par une convention fiscale internationale, de l'impôt indûment prélevé par un autre État membre, à la condition que le contribuable se désiste de toute contestation de l'imposition mise à sa charge dans le premier État membre. Selon la Cour, la juridiction de renvoi n'avait pas expliqué en quoi cette exigence pouvait gêner ou rendre moins attrayant l'exercice de la libre circulation des travailleurs par le contribuable (C.J., arrêt du 13 juin 2024, *Monmorieux*, aff. C-380/23, EU:C:2024:500). (38) C.J., arrêt du 12 juillet 2005, *Schempp*, aff. C-403/03, EU:C:2005:446.



Chroniques

toutes les personnes qui, même si elles n'exercent aucune liberté économique, subissent une discrimination fiscale ou toute autre forme de gêne entravant la libre circulation.

En application de ces idées, la Cour a jugé, dans l'arrêt **Ministars-tvo financija (Bourse Erasmus+)**³⁹, qu'un État membre ne peut pas, pour déterminer le montant d'une déduction fiscale, prendre en compte l'aide à la mobilité à des fins d'éducation dont un enfant à charge a bénéficié dans le cadre du programme Erasmus+ s'il en résulte, le cas échéant, une réduction de cette déduction dans le cadre du calcul de l'impôt sur le revenu de ses parents. Cette solution résulte du principe selon lequel tout État membre participant au programme Erasmus+ « doit veiller à ce que les modalités d'allocation et de taxation des bourses destinées à faciliter la mobilité des bénéficiaires de ce programme ne créent pas une restriction injustifiée au droit de circuler et de séjourner sur le territoire des États membres » (point 44).

“À l’instar des contribuables qui entendent jouir des libertés économiques de circulation, ceux qui n’exercent aucune liberté de cette nature sont protégés contre les entraves fiscales”

B. Portée fiscale de l'ALCP

Lorsque les contribuables ne circulent pas entre des États membres, mais entre un État membre et la Suisse, ils peuvent être protégés par l'Accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, du 21 juin 1999, dit l'« ALCP ». Depuis une dizaine d'années, cet accord a donné lieu à plusieurs arrêts de la Cour de justice⁴⁰, dont certains ont permis d'appréhender le champ. Ceci tient à ce que l'ALCP n'étend pas les libertés européennes à la Suisse, mais prévoit des règles spécifiques⁴¹.

Dans l'affaire **Finanzamt Köln-Süd**⁴², la Cour de justice a ainsi dû vérifier si, dans le cas d'un ressortissant allemand résidant en Suisse et exerçant une activité salariée en Allemagne (sachant que cette activité le conduisait à effectuer des déplacements professionnels en Allemagne et à « télétravailler » depuis la Suisse), l'ALCP s'opposait au refus d'application d'un régime de faveur réservé aux travailleurs ayant leur domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire d'un État membre de l'Union ou d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (auquel la Suisse n'appartient pas). La Cour a alors considéré que ce contribuable remplissait les conditions lui permettant d'être reconnu comme « travailleur salarié » au sens de l'annexe I à l'accord, et qu'il était donc protégé par l'ALCP, invocable à l'encontre de son État de résidence.

L'existence d'une restriction étant reconnue, il fallait ensuite se demander si elle pouvait être couverte par la clause de *standstill* prévue par l'article 13 de l'ALCP. La question était inédite. La Cour de justice a alors jugé « que, conformément au libellé de l'article 13 de l'ALCP, les parties contractantes s'engagent à ne pas adopter de nouvelles mesures restrictives à l'égard des ressortissants de l'autre partie dans les domaines d'application de cet accord. En revanche, cet article 13 ne comporte pas d'indication s'agissant d'un éventuel droit des États parties à l'ALCP de maintenir des restrictions existantes » (point 111). Une commentatrice avisée, dont l'analyse doit être partagée, a indiqué qu'« une telle lecture n'était pas évidente »⁴³.

C. Portée fiscale de la nécessité d'assurer la protection sociale des travailleurs d'un secteur donné et de garantir des conditions de travail équitables

Enfin, il ressort de l'arrêt **Nord Vest Pro Sani Pro**⁴⁴ que la Roumanie peut accorder le bénéfice d'avantages fiscaux et sociaux aux seuls employés des entreprises du secteur de la construction exerçant leurs activités sur son territoire et se trouvant dans une situation comparable avec celle des entreprises du même secteur dont les employés sont détachés dans d'autres États membres, à condition que cette différence de traitement soit justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général et respecte le principe de proportionnalité (point 65).

Parmi les raisons impérieuses d'intérêt général qui pourraient être retenues par la juridiction de renvoi, la Cour a mentionné la nécessité d'assurer la protection sociale des travailleurs d'un secteur donné et de garantir des conditions de travail équitables, ce qui est inédit en matière fiscale⁴⁵. Elle a ajouté « que des considérations liées à l'objectif de lutter contre les risques systémiques auxquels fait face un État membre dans un secteur d'une importance certaine pour son développement, tel que, en l'occurrence, le secteur de la construction, afin d'assurer la viabilité, voire la pérennité, de ce secteur, s'apparentent à des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction aux libertés fondamentales garanties par le Traité FUE » (point 64).

3 Taxe sur la valeur ajoutée

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) étant l'impôt le plus harmonisé au niveau européen, il n'est pas étonnant que l'essentiel de l'actualité législative et jurisprudentielle la concerne. En dehors de la TVA, certains arrêts de la Cour de justice rendus en matière de fiscalité indirecte ont porté sur la directive sectorielle instaurant des accises sur l'énergie⁴⁶ et sur la directive générale relative à la circulation des produits soumis à ces accises⁴⁷.

(39) C.J., arrêt du 16 janvier 2025, *Ministars-tvo financija (Bourse Erasmus+)*, aff. C-277/23, EU:C:2025:18. (40) C.J., arrêts du 28 février 2013, *Ettwein*, aff. C-425/11, EU:C:2013:121 ; du 19 novembre 2015, *Bukovansky*, aff. C-241/14, EU:C:2015:766, et du 21 septembre 2016, *Radgen*, aff. C-478/15, EU:C:2016:705. (41) Voy. C.J., arrêt du 15 mars 2018, *Picart*, aff. C-355/16, EU:C:2018:184. Comp. C.J., arrêt du 26 février 2019, *Wächter*, aff. C-581/17, EU:C:2019:138. (42) C.J., arrêt du 30 mai 2024, *Finanzamt Köln-Süd (Imposition sur demande d'un assujetti partiel)*, aff. C-627/22, EU:C:2024:431. (43) Voy. A. Iljic, A. Maitrot de la Motte, F. Pezet et F. Sicard, « Droit fiscal de l'Union européenne : chronique de jurisprudence et de législation (1^{er} mars 2024-31 mai 2024) », *Revue de Droit Fiscal*, 2024, n° 36, chronique 323. (44) C.J., arrêt du 26 septembre 2024, *Nord Vest Pro Sani Pro*, aff. C-387/22, EU:C:2024:786. (45) Cette raison impérieuse d'intérêt général existait précédemment en matière sociale : voy. C.J., arrêt du 21 décembre 2016, *AGET Iraklis*, aff. C-201/15, EU:C:2016:972. (46) C.J., arrêts du 18 avril 2024, *Omya CZ*, aff. C-133/23, EU:C:2024:335 ; du 25 avril 2024, *Bitulpetroleum Serv*, aff. C-657/22, EU:C:2024:353 ; du 30 mai 2024, *DISA*, aff. C-743/22, EU:C:2024:438 ; du 13 juin 2024, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Coût réel de l'énergie)*, aff. C-266/23, EU:C:2024:506, et du 13 mars 2025, *Alsen*, aff. C-137/23, EU:C:2025:179. (47) C.J., arrêts du 11 avril 2024, *Gabel Industria Tessile et Canavesi*, aff. C-316/22, EU:C:2024:301 ; du 18 avril 2024, *Girelli Alcool*, aff. C-509/22, EU:C:2024:341, et du 19 décembre 2024, *Pohjanri*, aff. C-596/23, EU:C:2024:1044.

Chroniques

En matière de TVA, il existe à l'échelle européenne un système commun applicable à la consommation intérieure sur le territoire européen. Ce système suppose que les États membres instaurent une TVA nationale conforme aux directives⁽⁴⁸⁾ qui harmonisent les règles relatives au champ, aux exonérations, à l'assiette, aux taux, au fait générateur ou aux modalités de recouvrement. La période sous rubrique est particulièrement riche et intéressante, marquée par des réformes significatives et des ajustements législatifs essentiels. Cette période marque par ailleurs le début d'une nouvelle ère pour la TVA, avec le transfert des nouvelles affaires préjudicielles au Tribunal de l'UE (A). Enfin, la jurisprudence de la Cour de justice fournit de précieux éclairages sur un large éventail de sujets, abordant des questions complexes liées à l'interprétation et à l'application du droit de la TVA (B).

A. Veille juridique de l'UE

1. TVA à l'ère numérique (ViDA)

Annoncé dès 2020⁽⁴⁹⁾ et dévoilé le 8 décembre 2022⁽⁵⁰⁾, le projet législatif intitulé « La TVA à l'ère numérique » a reçu un accord politique lors de la réunion ECOFIN le 5 novembre 2024⁽⁵¹⁾. Le texte a ensuite été approuvé par le Parlement européen le 12 février 2025⁽⁵²⁾, puis ratifié le 11 mars par le Conseil de l'UE et publié au Journal officiel dans la foulée, le 25 mars 2025.

ViDA se compose de la directive 2025/516 du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les règles en matière de TVA adaptées à l'ère numérique⁽⁵³⁾, du règlement (UE) 2025/517 du Conseil modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne les modalités de coopération administrative en matière de TVA nécessaires à l'ère numérique⁽⁵⁴⁾ et du règlement d'exécution (UE) 2025/518 du Conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne les exigences en matière d'information applicables à certains régimes de TVA⁽⁵⁵⁾.

ViDA réinvente le système de la TVA en l'ajustant aux exigences de l'économie numérique, le rendant ainsi à la fois plus simple, plus efficace et plus sûr. La transition numérique portée par ViDA réduit les charges administratives liées à la gestion de la TVA et lutte activement contre la fraude intracommunautaire. Enfin, ViDA garantit un environnement fiscal juste, en établissant des conditions de concurrence équitables entre les plateformes numériques et les prestataires de services traditionnels. Pour arriver à de tels résultats, ViDA repose sur trois piliers : la modernisation des obligations déclaratives et le recours à la facturation électronique, le passage à un enregistrement unique au sein de l'UE et la mise à jour des règles pour relever les défis posés par l'économie des plateformes numérique. Les grands traits des trois piliers sont présentés ci-après.

Le premier pilier de la réforme concerne la déclaration numérique et en temps réel. À partir du 1^{er} juillet 2030, les états récapitulatifs des livraisons de biens et prestations de services seront supprimés. Ces états récapitulatifs sont pour l'heure déposés périodiquement par les assujettis afin d'informer leur administration fiscale nationale des montants agrégés des livraisons et prestations réalisées au profit d'assujettis établis dans d'autres États membres. Toutefois ces états récapitulatifs pèchent quant à leurs contenus imprécis et à leurs fréquences trop réduites, échouant ainsi à combattre la fraude. Ils seront remplacés par une transmission automatique et en temps réel des informations contenues dans les factures aux autorités fiscales. Ces obligations de transmission pèseront à la fois sur les fournisseurs/prestataires de livraison intracommunautaire de biens et de prestation de services et sur les acquéreurs/preneurs d'acquisition intracommunautaire de biens et de services imposables et pour lesquels le destinataire est redevable de la taxe. Dans ce cadre, les factures seront obligatoirement émises électroniquement et dans un format structuré⁽⁵⁶⁾ pour les transactions entre assujettis intra-UE et celles soumises à l'autoliquidation⁽⁵⁷⁾. L'émission devra intervenir endéans les 10 jours suivant la livraison du bien ou la prestation du service. De plus, un système électronique central d'échange d'informations sur la TVA sera mis en place afin de partager entre États membres les informations collectées. Cette réforme permettra aux autorités fiscales d'intervenir plus rapidement en cas de fraude présumée, optimisant ainsi la réactivité et l'efficacité des contrôles.

Comme le met en exergue l'arrêt *Dranken Van Eetvelde*⁽⁵⁸⁾, la fraude touche également les transactions nationales. De ce fait, les exigences relatives à la facturation électronique pourraient également s'appliquer aux transactions nationales, dans la mesure où l'État membre choisit d'adopter cette option. Il convient de noter qu'à compter de 2025, les États membres sont habilités à instaurer des obligations de facturation électronique pour les transactions nationales, sans requérir l'autorisation préalable de la Commission. Enfin, les systèmes nationaux existants avant 2024 devront être interopérables avec le système européen d'ici à 2035.

Le deuxième pilier de la réforme concerne le guichet unique en matière d'enregistrement à la TVA. L'introduction d'un guichet unique en 2021 a considérablement limité les besoins d'immatriculations multiples dans l'UE⁽⁵⁹⁾. Il reste cependant des cas où les assujettis sont contraints de s'immatriculer dans plusieurs États pour les besoins de l'exercice de leurs activités transfrontalières. Cela constituant un obstacle au marché unique, le projet ViDA prévoit des mesures (à savoir, l'extension des systèmes existants de guichet unique et le recours accru au mécanisme d'autoliquidation) destinées à limiter plus encore ces occurrences afin que les assujettis puissent ne s'enregistrer que dans un État membre et

(48) Les règles de principe sont actuellement prévues par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »), *J.O.*, 2006, L 347, p. 1. (49) Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, « Un plan pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance », COM(2020) 312 final, 15 juillet 2020. (50) Proposition de directive du conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les règles de TVA applicables à l'ère numérique, COM(2022) 701 final, 8 décembre 2022. (51) Communiqué de presse de la Commission, « La Commission se félicite de l'orientation générale sur ses propositions relatives à la TVA à l'ère numérique », 5 novembre 2024, IP/24/5666. (52) Le Parlement européen a été consulté sur la proposition initiale de la Commission et a rendu son avis le 22 novembre 2023 (C9-0021/2023). Cependant, en raison des modifications substantielles apportées par le Conseil, le Parlement européen a été reconsulté sur le texte révisé et a finalement approuvé le texte le 12 février 2025 (C10-0170/2024). (53) *J.O.*, L, 2025/516. (54) *J.O.*, L, 2025/517. (55) *J.O.*, L, 2025/518. (56) Le format structuré vise à permettre le traitement automatisé et électronique des factures et recouvre à minima les données à communiquer. (57) Les factures électroniques devraient en principe être conformes à la norme européenne établie dans la décision d'exécution (UE) 2017/1870 de la Commission, du 16 octobre 2017, concernant la publication de la référence de la norme européenne sur la facturation électronique et de la liste des syntaxes en vertu de la directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil (*J.O.*, 2017, L 266, p. 19). (58) C.J., arrêt du 12 décembre 2024, *Dranken Van Eetvelde*, aff. C-331/23, EU:C:2024:1027. (59) Directive (UE) 2017/2455 du Conseil, du 5 décembre 2017, modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens, *J.O.*, 2017, L 348, p. 7.

Chroniques

utiliser cet enregistrement pour déclarer et payer la TVA dans d'autres États membres.

La première mesure consiste à étendre le champ d'application du guichet unique. Parmi les livraisons concernées par l'extension, il faut noter, dès 2027, les livraisons transfrontalières de gaz, d'électricité et de chauffage/refroidissement. À partir de 2028, l'extension du champ du guichet unique se poursuivra et concernera notamment les livraisons intérieures de biens d'entreprise à particulier effectuées dans l'Union par des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre de consommation ou encore les livraisons de biens installés ou assemblés et les ventes de biens à bord de navires, d'avions ou de trains. Quant au guichet unique régime non-Union, il couvrira tous les services d'entreprise à particulier sans être limité à ceux destinés à des preneurs établis dans l'Union. L'extension des régimes Union et non-Union permettra aux assujettis de déclarer leurs ventes via le guichet unique idoïne, limitant ainsi leurs obligations d'immatriculation à la TVA. Par ailleurs, un nouveau guichet unique est également prévu pour les transferts de biens propres, c'est-à-dire pour les mouvements de stocks d'un État membre vers un autre. Cette mesure permettra aux prestataires de ne pas devoir s'immatriculer dans chaque État membre où ils établissent un stock.

Enfin, seconde mesure, le champ d'application de l'autoliquidation, mécanisme consistant à transférer les obligations de déclaration et de paiement de la TVA du vendeur au client, sera étendu. Ce dernier s'appliquera aux transactions intra-EU réalisées par des prestataires/fournisseurs non établis et taxables à destination ainsi que, sur option des États membres, aux achats nationaux soumis au mécanisme d'autoliquidation domestique. Cette dernière mesure limitera le besoin pour les prestataires de s'immatriculer à destination.

Le troisième et dernier pilier de la réforme concerne l'économie des plateformes. À l'heure actuelle, les services de location de courte durée de logements et de transport de voyageurs par la route fournis par l'intermédiaire de plateformes sont souvent rendus sans que la TVA, pourtant due, ne soit facturée par les prestataires. Cette situation crée une concurrence déloyale avec les services traditionnels d'hébergement et de transports qui eux facturent effectivement la TVA.

Les nouvelles dispositions entendent remédier à cela avec la mise en place à partir du 1^{er} janvier 2030 (ou 1^{er} juillet 2028, sur option) de la règle du « prestataire présumé ». Les plateformes seront chargées de collecter et de reverser la TVA pour le compte des fournisseurs ne le faisant pas eux-mêmes. Les États membres auront toutefois la possibilité d'exonérer les petites et moyennes entreprises.

2. La TVA après ViDA

Le Groupe d'experts sur la TVA a rédigé un rapport intitulé « VAT after ViDA », qui examine l'avenir du système de TVA⁶⁰. Il propose

des pistes pour rendre la TVA plus simple, plus flexible, plus moderne et mieux alignée avec les objectifs de durabilité.

Parmi ses recommandations, le rapport plaide, entre autres, pour une harmonisation des règles de localisation des transactions transfrontalières de biens et de services au sein de l'UE entre assujettis, ainsi que pour une modernisation de la collecte de la TVA tirant parti des nouvelles technologies⁶¹. Par ailleurs, des modifications procédurales sont suggérées afin de rationaliser les modalités d'adoption de la législation TVA et de réduire les divergences d'interprétation la concernant entre les États membres. Il est aussi proposé de créer une agence européenne de la TVA chargée de coordonner les actions des États membres, de les assister dans la collecte, de résoudre les litiges transfrontaliers et de promouvoir l'harmonisation des règles de TVA. Enfin, le rapport propose diverses recommandations pour la mise en œuvre de ViDA, ainsi que la relance de certaines initiatives, dont celles concernant la TVA appliquée aux services financiers et au secteur du tourisme. La mise en œuvre de tous ces changements est prévue progressivement sur une période s'étalant de 2025 à 2045.

3. Régime de franchise des petites et moyennes entreprises

En 2025, des modifications importantes sont apportées au régime de franchise TVA pour les PME⁶². Ce régime permet aux PME de vendre des biens et des services sans facturer de TVA et de bénéficier d'une certaine simplification de leurs obligations en matière de conformité et de facturation. Pendant la période sous chronique, la Cour a souligné dans deux arrêts⁶³ l'importance de ce régime, qui, grâce aux simplifications administratives qu'il offre, favorise la création et la compétitivité des petites entreprises. Elle rappelle également qu'il permet de maintenir un équilibre entre les charges administratives liées aux contrôles fiscaux et les revenus attendus, souvent modestes.

“L'ouverture du régime de franchise devrait encourager la croissance des PME et, en rendant le système plus équitable, participer à l'élaboration d'un cadre fiscal plus juste”

Jusqu'au changement intervenu en ce début d'année, seules les entreprises établies dans l'État membre dans lequel la TVA était due pouvaient bénéficier du régime particulier des petites entreprises. À contrario, les PME exerçant des activités dans des États membres où elles n'étaient pas établies ne pouvaient pas bénéficier de ce régime dans ces autres États membres. Ces règles avaient ainsi un effet néfaste sur la concurrence sur le marché intérieur, car en engendrant des formalités administratives supplémentaires, elles nuisaient à la compétitivité des PME non établies

(60) Groupe d'experts sur la TVA, « "VAT after ViDA" - Reflections on the future of VAT », 2 décembre 2024. (61) À ce sujet, voy. également, C. Herbain et M. Lamensch, « Reforming the VAT system for the 21st century », *Tax Planning International Review*, 2015, vol. 13, n° 8, pp. 2-7. (62) Voy. directive (UE) 2020/285 du Conseil, du 18 février 2020, modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le régime particulier des petites entreprises et le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne la coopération administrative et l'échange d'informations aux fins du contrôle de l'application correcte du régime particulier des petites entreprises, *J.O.*, 2020, L 62, p. 13. Voy. également, règlement d'exécution (UE) 2021/2007 de la Commission, du 16 novembre 2021, portant modalités d'application du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil en ce qui concerne le régime particulier des petites entreprises, *J.O.*, 2021, L 407, p. 27. (63) C.J., arrêts du 4 octobre 2024, *UP CAFFE*, aff. C-171/23, EU:C:2024:840, et du 11 avril 2024, *Legafact*, aff. C-122/23, EU:C:2024:293.

Chroniques

et limitaient le développement des PME au-delà de leur État membre d'établissement.

Dans le but d'harmoniser les conditions de concurrence, les ministres des Finances européens ont étendu les règles de simplification aux PME établies dans l'UE, mais non dans l'État membre où la TVA est due. L'ouverture du régime de franchise devrait encourager la croissance des PME et, en rendant le système plus équitable, participer à l'élaboration d'un cadre fiscal plus juste.

Il existe désormais deux régimes : un national historique et le nouveau transfrontalier. Le régime transfrontalier est accessible à condition que le chiffre d'affaires annuel de l'entreprise dans l'UE ne dépasse pas 100 000 EUR et que celle-ci ait obtenu un numéro EX auprès de son État membre d'établissement. De plus, l'entreprise doit respecter le seuil de chiffre d'affaires maximal dans l'État membre de destination⁶⁴. À ce titre, la règle générale fixe ce seuil à 85 000 EUR par an, bien que certains États membres puissent appliquer des seuils différenciés en fonction des secteurs d'activité.

L'entreprise bénéficiant de ce régime doit déclarer trimestriellement auprès de son État membre d'établissement les opérations effectuées dans tous les États membres et ne peut pas déduire la TVA en amont sur les achats de biens et de services liés à ces fournitures exonérées.

La Commission a également publié des notes explicatives⁶⁵ ainsi qu'un guide⁶⁶ pour faciliter la mise en œuvre de ces nouvelles règles.

4. Règles de territorialité

Les règles de territorialité en matière de TVA jouent un rôle crucial en déterminant l'État membre compétent pour percevoir la taxe. Les événements physiques, tels que les conférences, les concerts, les expositions, sont en principe soumis à la TVA dans l'État membre où ils ont lieu⁶⁷. Lors de l'élaboration de cette règle, aucune disposition n'avait été prévue pour les activités ou manifestations virtuelles. Or, en raison de l'impossibilité matérielle de les rattacher à un État membre, leur traitement s'avère particulièrement complexe, et les règles de TVA existantes, inadaptées⁶⁸.

En 2021, le Comité TVA s'est penché sur la question et a estimé que, pour les événements virtuels, le lieu de prestation se situe là où le preneur est établi, ou, à défaut, à son domicile ou sa résidence habituelle⁶⁹. En 2022, le Conseil de l'UE a adopté la directive 2022/542⁷⁰, qui confirme cette approche. Cette directive modifie les articles 53 et 54 de la directive TVA et garantit une imposition au lieu de consommation effective de ces événements, conformément au principe général de taxation à destination⁷¹.

Ainsi depuis le 1^{er} janvier 2025 et sauf application de la règle de « use and enjoyment »⁷², les prestations de services consistant à donner accès à, ou ayant pour objet, des activités ou des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires ou les expositions, rendues de manière virtuelle sont soumises à la TVA au lieu d'établissement du preneur qu'il soit assujéti ou non à la TVA. Par l'ajout d'un nouvel alinéa à l'article 53 de la directive TVA, les prestations de services consistant à donner accès à ces manifestations lorsque la présence est virtuelle sont exclues de la règle selon laquelle, dans les relations entre assujettis, ces prestations sont imposables là où les événements se déroulent physiquement. Dans ce cas, le lieu de prestation est celui où le client est établi conformément à la règle générale énoncée à l'article 44 de la directive TVA. Concernant les services rendus à des non-assujettis, un alinéa a été ajouté à l'article 54, § 1, précisant que le lieu de prestation de ces services est situé à l'endroit où la personne non-assujettie est établie, ou, à défaut, à son domicile ou sa résidence habituelle. Dans cette situation, le prestataire peut utiliser le guichet unique d'enregistrement à la TVA.

Il convient également de noter que la directive 2022/542 permet aux États membres d'appliquer des taux réduits de TVA à l'accès à la diffusion en direct des manifestations ou des visites, afin qu'elles bénéficient du même traitement que celles organisées en présentiel⁷³.

5. Modification du taux de TVA et du régime de la marge bénéficiaire pour les objets d'art, de collection et les antiquités

La directive 2022/542 redéfinit en profondeur le régime TVA applicable aux œuvres d'art, de collection et aux antiquités.

Parmi les nouveautés, il convient de souligner l'ajout d'un nouveau point dans l'annexe III de la directive TVA concernant la livraison des objets d'art, de collection ou d'antiquité, énumérés à l'annexe IX, parties A, B et C⁷⁴. Cette mesure permet aux États membres d'appliquer un taux réduit d'au moins 5 % à ces livraisons.

À l'extension du champ des taux réduits, la directive 2022/542 a ajouté l'interdiction de cumuler un taux réduit à l'achat et le régime de la marge à la revente⁷⁵. Concrètement, cela signifie que, dès lors que leurs achats ont bénéficié d'un taux réduit, les revendeurs d'objets d'art, de collection ou d'antiquité ne peuvent plus soumettre à la TVA uniquement la marge réalisée sur leurs ventes, mais doivent appliquer le régime général⁷⁶. Ainsi, le nouveau régime limite la concurrence entre les États membres pour l'établissement des revendeurs puisque les reventes à distance⁷⁷ d'un des objets susmentionnés ayant bénéficié d'un taux réduit sont soumises à la TVA du pays du preneur.

(64) Article 284, § 2, sous b), de la directive TVA. (65) Commission européenne, Notes explicatives relatives aux modifications apportées en matière de TVA dans l'Union européenne en ce qui concerne le régime particulier des petites entreprises - Directive (UE) 2020/285 du Conseil et règlement d'exécution (UE) 2021/2007 de la Commission. (66) Commission européenne, « Guide to the SME scheme », septembre 2024. (67) Directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, *J.O.*, 2008, L 44, p. 1. (68) La Cour de justice est intervenue en rendant des décisions concernant les règles applicables en cas de prestations virtuelles diffusées en direct. Voy. not. les arrêts du 8 mai 2019, *Geelen*, aff. C-568/17, EU:C:2019:388, et du 23 novembre 2023, *Westside Unicat*, aff. C-532/22, EU:C:2023:919. (69) Comité TVA, Working Paper No. 1013 du 22 mars 2021 et lignes directrices de la 118^e réunion. Document B - taxud.c.1(2021)6378389 – 1016. (70) Directive (UE) 2022/542 du Conseil, du 5 avril 2022, modifiant les directives 2006/112/CE et (UE) 2020/285 en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, 2022, L 107, p. 1. (71) Le régime de TVA de l'UE est basé sur le principe de destination. Voy. notamment : Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen sur l'avenir de la TVA, « Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique », COM(2011) 851 final, 6 décembre 2011. (72) L'article 59bis de la directive TVA permet de soumettre à la règle de « use and enjoyment » les services dont le lieu des prestations est régi notamment par les articles 44 et 54, § 1, deuxième alinéa, de la directive TVA. (73) Annexe III, point 7), de la directive TVA. (74) Annexe III, point 26), de la directive TVA. (75) Article 98bis de la directive TVA. (76) Article 316, § 1, de la directive TVA. (77) Les reventes se réalisant sous le régime des ventes à distance sont soumises à la TVA à destination, sauf si le seuil de 10 000 EUR applicable à l'ensemble de l'UE n'est pas dépassé (articles 33 et 59quater, § 1, sous c), de la directive TVA).

Chroniques

6. Certificat d'exonération de la TVA

Les livraisons et les prestations à destination de certains organismes internationaux, ambassades ou forces armées⁽⁷⁸⁾ sont exonérées de TVA. Afin de bénéficier de cette exonération, ces entités doivent fournir à leurs prestataires un certificat d'exonération sous format papier, revêtu du cachet des autorités compétentes⁽⁷⁹⁾. Afin de moderniser la procédure actuelle, la Commission a proposé de remplacer l'actuel certificat d'exonération de TVA sur support papier par un certificat électronique⁽⁸⁰⁾. La proposition de la Commission a été approuvée par le Parlement européen⁽⁸¹⁾, puis adoptée par le Conseil⁽⁸²⁾.

La mise en œuvre de cette mesure est prévue pour 2031, avec une période de transition d'un an durant laquelle les deux types de certificats coexisteront laissant aux États membres la possibilité d'utiliser à la fois des versions électroniques et des versions papier des certificats.

7. L'UE et la Norvège renforcent la coopération administrative dans le domaine de TVA

En septembre 2018, un accord établissant le cadre de collaboration entre les États membres de l'UE et la Norvège est entré en vigueur⁽⁸³⁾. Cet accord visait à assurer une coopération efficace dans la lutte contre la fraude et le recouvrement des créances TVA. Ce cadre a permis de généraliser la coopération administrative avec la Norvège qui, jusque-là, reposait principalement sur des accords bilatéraux entre la Norvège et des États membres particuliers.

Cet accord a maintenant été révisé afin d'aligner le cadre du partenariat UE-Norvège sur les évolutions récentes de la législation européenne en matière de TVA⁽⁸⁴⁾. Ainsi, afin d'améliorer la coopération existante, l'UE et la Norvège ont signé un nouvel accord le 2 octobre 2024⁽⁸⁵⁾ que le Conseil a approuvé le 5 novembre 2024. L'entrée en vigueur est fixée au deuxième mois suivant la notification par les parties de l'achèvement de leurs procédures juridiques internes.

De nouveaux outils de coopération favorisant une collaboration plus fluide et efficace entre la Norvège et les États membres sont donc introduits. On retient notamment la possibilité pour les fonctionnaires autorisés par les autorités compétentes d'un État d'être présents lors des enquêtes administratives effectuées par les fonctionnaires d'un autre État et de participer aux enquêtes administratives menées conjointement. On note également le renforcement du travail des fonctionnaires de liaison Eurofisc, notamment en ce qui concerne les actions de suivi engagées par les autorités fiscales à la suite d'une alerte à la fraude.

8. Transfert partiel de la compétence préjudicielle de la Cour vers le Tribunal

Depuis 1^{er} octobre 2024, à la faveur d'une modification du protocole n° 3 sur le statut de la Cour de justice de l'UE⁽⁸⁶⁾, le Tribunal de l'UE est compétent pour connaître des questions préjudicielles dans six matières spécifiques, en ce compris la TVA.

Pour traiter ce nouveau contentieux, le Tribunal a mis en place une chambre spécialisée composée de cinq juges désignés selon un système de roulement parmi dix juges et présidée par le vice-président du Tribunal, M. Savvas Papasavvas. En outre, trois autres juges ont été élus pour occuper les fonctions d'avocat général. Les mandats des juges et des avocats généraux s'étendent jusqu'en août 2025.

Pratiquement, cette évolution n'altère pas la procédure suivie par les juridictions nationales, qui continuent de saisir directement la Cour de leurs demandes de décision préjudicielle. Il appartient à la Cour de décider si les demandes doivent être transmises au Tribunal. Elles ne le sont pas, et restent donc dans le champ de compétence de la Cour lorsque la demande, bien qu'étant rattachée aux matières transférées, porte également sur d'autres matières ou encore lorsqu'elle soulève des questions indépendantes d'interprétation : 1) du droit primaire, y inclus la Charte des droits fondamentaux de l'UE, 2) du droit international public ou 3) des principes généraux du droit de l'Union.

Le Tribunal pourra par ailleurs renvoyer à la Cour de justice une affaire relevant de sa compétence, mais appelant une décision de principe susceptible d'affecter l'unité ou la cohérence du droit de l'Union.

B. Jurisprudence de la Cour de justice

On retrouve ici les arrêts TVA mentionnés *supra* ainsi que d'autres affaires à signaler pendant la période sous chronique.

Dans l'affaire *Dranken Van Eetvelde* précitée⁽⁸⁷⁾, des factures de livraison de boissons avaient été établies à des particuliers alors que les ventes étaient en réalité effectuées à des assujettis, ces derniers revendant alors les boissons sans TVA. La Cour a alors été interrogée concernant la portée de l'article 205 de la directive TVA, par lequel les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable soit solidairement tenue d'acquitter la TVA. La Cour rappelle que cette responsabilité sans faute vise à garantir au Trésor public une perception efficace de l'intégralité de la TVA due auprès de la personne la plus adéquate au regard de la situation envisagée quel que soit son degré de participation

(78) Les organismes visés sont listés dans l'article 151, § 1, de la directive TVA. (79) Les modalités régissant l'utilisation du certificat d'exonération sont définies dans l'article 51, et dans les notes explicatives sous l'annexe II, du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, 2011, L 77, p. 1. (80) Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le certificat électronique d'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, COM(2024) 278 final, 8 juillet 2024, et proposition de règlement d'exécution du Conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le certificat électronique d'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, COM(2024) 279 final, 8 juillet 2024. (81) Résolution législative du Parlement européen du 14 novembre 2024 sur la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le certificat électronique d'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, C10-0083/2024. (82) Le Conseil est parvenu à un accord politique le 10 décembre 2024 et l'adoption formelle est intervenue le 18 février 2025 lors de la réunion « Affaires économiques et financières ». Voy. <https://www.consilium.europa.eu/fr/meetings/ecofin/2025/02/18>. (83) Accord entre l'Union européenne et le Royaume de Norvège en ce qui concerne la coopération administrative, la lutte contre la fraude et le recouvrement de créances dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, 2018, L 195, p. 3. (84) Voir le règlement (UE) 2018/1541 du Conseil, du 2 octobre 2018, modifiant les règlements (UE) n° 904/2010 et (UE) 2017/2454 en ce qui concerne des mesures de renforcement de la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, 2018, L 259, p. 1. (85) Accord entre l'Union européenne et le Royaume de Norvège modifiant l'accord entre l'Union européenne et le Royaume de Norvège en ce qui concerne la coopération administrative, la lutte contre la fraude et le recouvrement de créances dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, L, 2024/2889. (86) Règlement (UE, Euratom) 2024/2019 du Parlement européen et du Conseil, du 11 avril 2024, modifiant le protocole n° 3 sur le statut de la Cour de justice de l'Union européenne, *J.O.*, L, 2024/2019. (87) Arrêt *Dranken Van Eetvelde*, aff. C-331/23.



Chroniques

à la fraude fiscale et sans qu'il soit tenu compte de son droit à déduction de la TVA due ou acquittée en amont. Elle indique également que la personne sur qui pèse cette responsabilité doit avoir la possibilité de démontrer qu'elle a pris toutes les mesures pouvant raisonnablement être exigées d'elle pour s'assurer que ses opérations ne faisaient pas partie d'une fraude. Enfin, la Cour précise que la Charte des droits fondamentaux de l'UE ne s'oppose pas à une réglementation nationale permettant le cumul de sanctions pénales et de sanctions administratives de nature pénale, résultant de procédures différentes, pour des faits de même nature ayant cependant eu lieu au cours d'exercices fiscaux successifs.

La Cour de justice de l'UE a rendu pendant la période sous chronique deux arrêts concernant le régime de franchise des PME. Dans les deux arrêts, la Cour souligne l'importance de ce régime, qui, grâce aux simplifications administratives qu'il offre, favorise la création et la compétitivité des petites entreprises. Elle rappelle également qu'il permet de maintenir un équilibre entre les charges administratives liées aux contrôles fiscaux et les revenus attendus, souvent modestes. Dans l'arrêt **UP CAFFE**⁸⁸, la juridiction de renvoi demande à la Cour si la création d'une société en vue de continuer à bénéficier du régime de franchise de TVA préalablement appliqué par une autre société qui ne pouvait plus en bénéficier, constitue une pratique abusive. La Cour considère que, dès lors que la constitution de la nouvelle société constitue une pratique abusive visant à maintenir le bénéfice du régime de franchise à une activité antérieurement exercée, sous le bénéfice de ce régime, par une autre société, la société ainsi créée ne doit pas pouvoir bénéficier dudit régime, et ceci même en l'absence de dispositions spécifiques interdisant de telles pratiques abusives dans l'ordre juridique national.

Dans l'arrêt **Legafact**⁸⁹, la Cour examine l'impact sur le régime de franchise de la violation d'une obligation domestique d'immatriculation suite au dépassement d'un certain seuil de chiffre d'affaires. Elle rappelle que la Directive TVA confère aux États membres une marge d'appréciation quant à la manière d'appliquer le régime de franchise et qu'en conséquence, ils peuvent imposer des obligations d'immatriculation distinctes aux assujettis en fonction des caractéristiques de leurs activités. De plus, en cas de violation desdites obligations d'immatriculation, la Cour reconnaît aux États membres le droit de refuser le bénéfice du régime de franchise aux opérations imposables pour lesquelles la TVA aurait été facturée si l'assujetti s'était acquitté, dans le délai prescrit, de son obligation d'immatriculation. En ce qui concerne les opérations intervenues plus tôt et pour lesquelles la TVA n'aurait pas été due si l'obligation d'immatriculation à la TVA avait été respectée, la Cour indique qu'il appartient à la juridiction de renvoi de s'assurer que la non-application de la franchise soit conforme au principe d'effectivité et au principe de proportionnalité.

Dans l'affaire **Adient**⁹⁰ du 13 juin 2024, la Cour examine les critères de reconnaissance d'un établissement stable. Une société allemande avait conclu avec une société du même groupe établie en Roumanie un contrat exclusif de prestation de services. Les

services étaient réalisés localement par la société roumaine et facturés au preneur allemand sous son numéro de TVA allemand et donc, sans TVA roumaine. L'administration fiscale roumaine considérait que les services auraient dû être soumis à la TVA roumaine, car ils étaient rendus à un établissement stable de la société allemande situé en Roumanie. La Cour de justice écarte en l'espèce la qualification d'établissement stable rappelant les principes posés par sa jurisprudence. Ainsi, le statut juridique de l'entité concernée, son appartenance à un groupe ou la conclusion d'un contrat de prestation de service exclusif ne sont pas des critères d'identification d'un établissement stable. Par ailleurs, la Cour rappelle que l'existence d'un établissement stable, au sens de l'article 44 de la directive TVA, doit être examinée en fonction de l'assujetti preneur (et non de l'assujetti prestataire). Enfin, la Cour souligne qu'il est nécessaire, pour que le bénéficiaire des services soit considéré comme établi via un établissement stable, de pouvoir distinguer les moyens humains et techniques utilisés par le prestataire et ceux utilisés par le bénéficiaire.

Dans l'affaire **Finanzamt O**⁹¹, la Cour a été amenée à interpréter les dispositions de la Directive TVA qui régissent les « bons » fournis par voie électronique⁹². La Cour, interrogée tout d'abord quant à la compatibilité entre la circonstance qu'un « bon » fasse l'objet de transferts entre assujettis⁹³ et la qualification de « bon à usage unique », a indiqué que le transfert d'un bon ne saurait remettre en cause la qualification de la nature du bon. Ensuite, à la question de la taxation d'un transfert d'un « bon à usages multiples », la Cour a indiqué que dans ce contexte, toute prestation de services, tels que des services de distribution ou de promotion, devait être soumise à la TVA.

Dans l'affaire **Weatherford Atlas Gip**⁹⁴ la Cour s'intéresse au droit à déduction dans un contexte intra-groupe. Une société roumaine avait acquis des services administratifs généraux auprès de sociétés du groupe établies hors de Roumanie. Les autorités fiscales roumaines considéraient que la TVA auto-liquidée sur ces services en Roumanie n'était pas déductible, car les services avaient été simultanément fournis à d'autres sociétés du groupe et que leur acquisition n'aurait pas été nécessaire ou opportune. La Cour répond en distinguant le cas où des services sont fournis simultanément à d'autres sociétés du groupe de celui où les services sont rendus pour les besoins d'opérations effectuées par des tiers. Le premier n'ayant aucun impact sur le droit à déduction, mais le second le limite, au contraire. La Cour précise également que le caractère nécessaire ou opportun des services ayant donné lieu à la TVA, dont la déductibilité est en cause, est sans pertinence quant à l'étendue du droit à déduction.

4 Coopération administrative et protection des contribuables

Entre le 1^{er} avril 2024 et le 31 mars 2025, les règles de droit dérivé applicables en matière de coopération administrative ont en-

(88) C.J., arrêt du 4 octobre 2024, *UP CAFFE*, aff. C-171/23, EU:C:2024:840. (89) C.J., arrêt du 11 avril 2024, *Legafact*, aff. C-122/23, EU:C:2024:293. (90) C.J., arrêt du 13 juin 2024, *Adient*, aff. C-533/22, EU:C:2024:501. Voy. C. Herbain, « Fixed establishment », *IBFD*, disponible sur https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/pe_indirect_taxation_chaphead. (91) C.J., arrêt du 18 avril 2024, *Finanzamt O (Bons à usage unique)*, aff. C-68/23, EU:C:2024:342. Voy. A. Iljic, A. Maitrot de la Motte, F. Pezet et F. Sicard, « Droit fiscal de l'Union européenne : chronique de jurisprudence et de législation (1^{er} mars 2024 - 31 mai 2024) », *Revue de droit fiscal*, 2024, n° 36, chronique 323, p. 10, n° 36. (92) Voy. article 30bis, points 2 et 3, de la directive TVA, qui distingue et définit les bons « à usage unique » et les bons « à usages multiples ». (93) Article 30ter de la directive TVA. (94) C.J., arrêt du 12 décembre 2024, *Weatherford Atlas Gip*, aff. C-527/23, EU:C:2024:1024.



Chroniques

core évolué (A). Parallèlement, la Cour de justice a rendu deux arrêts relatifs à la protection des droits des contribuables et de leurs conseils (B).

A. Coopération administrative et lutte contre l'évasion fiscale

En juin 2023, la Commission a publié une proposition de directive relative aux retenues à la source qui sont appliquées aux dividendes et aux intérêts⁽⁹⁵⁾, conformément à ce qu'elle avait annoncé dans une communication du 15 juillet 2020⁽⁹⁶⁾. Cette proposition a très rapidement convaincu le Conseil et le Parlement, puisqu'une directive dite « FASTER » (*Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes*) a été adoptée le 10 décembre 2024⁽⁹⁷⁾.

“L'objectif de la directive FASTER est de mieux éliminer les doubles impositions tout en garantissant l'échange d'informations fiscales entre les États membres”

L'objectif de la directive FASTER est de mieux éliminer les doubles impositions tout en garantissant l'échange d'informations fiscales entre les États membres. Lorsque des contribuables reçoivent des dividendes ou des intérêts en provenance d'un autre État membre, il existe en effet, d'une part, un risque de double imposition tenant à ce que l'État de la source taxe le flux sortant au moyen d'une retenue à la source (perception d'une imposition par l'intermédiaire de l'agent payeur du dividende ou de l'intérêt) parallèlement à l'imposition de ce revenu par l'État de résidence. Mais il existe aussi, d'autre part, un risque de non-imposition voire de fraude si des contribuables demandent à l'État de résidence des exonérations ou des crédits d'impôt alors qu'aucune retenue à la source n'a été pratiquée par l'État de la source.

Ces risques seront atténués à compter du 1^{er} janvier 2030, lorsque les États membres auront mis en œuvre les mesures législatives, réglementaires et administratives prévues par la directive « FASTER ». À partir de cette date seront en effet employés des certificats de résidence fiscale numérique communs à tous les États membres de l'UE. Dans les conditions prévues par les conventions fiscales internationales applicables entre les États membres, leur emploi permettra aux contribuables de bénéficier de deux procédures accélérées : une procédure dite d'« allègement à la source », qui permettra que le taux d'imposition appliqué lors du versement de dividendes ou d'intérêts soit directement déterminé en application des dispositions de la convention fiscale internationale pertinente ; et une procédure dite de « remboursement rapide », dans le cadre de laquelle le paiement initial sera effectué en tenant compte du taux de retenue à la source de l'État de la source, tandis que le remboursement de l'excédent d'impôt sera accordé dans un

délai de 60 jours à compter de la date du paiement. En même temps, les intermédiaires financiers certifiés s'inscriront sur des registres nationaux et déclareront les paiements de dividendes et d'intérêts aux administrations fiscales des États membres, qui pourront contrôler les transactions. Par ailleurs, un portail européen des intermédiaires financiers certifiés, qui sera mis au point et exploité par la Commission, servira de site web central spécifique par l'intermédiaire duquel les registres nationaux seront accessibles.

Selon la même logique, la Commission a publié en octobre 2024 une proposition de directive⁽⁹⁸⁾, dite « DAC 9 », en vue de permettre la bonne mise en œuvre, pour les contribuables, de la directive du 14 décembre 2022⁽⁹⁹⁾ qui met en place, « pays par pays », un taux effectif d'imposition au moins égal à 15 %. Dans le cadre du système européen appliquant l'imposition minimale prévue par le « Pilier 2 » de l'OCDE, chaque entité (et non chaque groupe) concernée doit en principe déposer une « déclaration d'information » auprès de l'administration fiscale de l'État où elle est établie. Cette déclaration permet de vérifier que l'imposition minimale a été acquittée, et de prévoir le cas échéant des impôts complémentaires. Il existe donc, pour chaque groupe, un risque de devoir déposer autant de déclarations que d'États où il dispose d'implantations. Aussi la proposition dite « DAC 9 », qui a été adoptée le 14 avril 2025, prévoit-elle la souscription, par l'entité constitutive de chaque groupe, d'une seule déclaration standardisée pour l'ensemble du groupe. Adressée à l'administration de l'État membre de l'entité constitutive, elle donnera ensuite lieu, par cet État membre, à une transmission automatique, aux autres États membres, des extraits de la déclaration les concernant.

B. Protection des contribuables

La directive « DAC 9 » constitue ainsi la huitième modification de la directive 2011/16/UE du 15 février 2011, dite « DAC » (*Directive on Administrative Cooperation*)⁽¹⁰⁰⁾, qui organise les conditions dans lesquelles ces administrations collectent, puis échangent (sur demande, spontanément ou automatiquement) des informations concernant les contribuables.

Parmi les modifications antérieures, il convient de mentionner la « DAC 6 », qui a été adoptée en 2018⁽¹⁰¹⁾. Cette dernière impose des obligations déclaratives aux « intermédiaires fiscaux » en vue d'alimenter les échanges d'informations fiscales entre les États membres, ce qui peut conduire à des violations de la Charte des droits fondamentaux de l'UE et des principes généraux du droit de l'Union. Historiquement, l'affaire *Orde van Vlaamse Balies*⁽¹⁰²⁾ en témoigne, puisqu'elle avait conduit la Cour de justice à reconnaître, en 2022, l'invalidité d'une disposition de la « DAC 6 » « en ce que son application par les États membres a pour effet d'imposer à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire [...] lorsque celui-ci est dispensé de l'obligation de déclaration [...] en raison du secret professionnel auquel il est tenu, de notifier sans retard à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration

(95) Proposition de directive du Conseil relative au dégrèvement plus rapide et plus sûr de l'excédent de retenues à la source, COM(2023) 324 final, 19 juin 2023.

(96) Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, « Un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance », COM(2020) 312 final, 15 juillet 2020. (97) Directive (UE) 2025/50 du Conseil, du 10 décembre 2024, relative à un allègement plus rapide et plus sûr de l'excédent de retenues à la source, J.O., L, 2025/50. (98) Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, COM(2024) 497 final, 28 octobre 2024. (99) Directive (UE) 2022/2523 du Conseil, du 14 décembre 2022, visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union, J.O., 2022, L 328, p. 1. (100) Directive 2011/16/UE du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, J.O., 2011, L 64, p. 1. (101) Directive (UE) 2018/822 du Conseil, du 25 mai 2018, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, J.O., 2018, L 139, p. 1. (102) C.J., arrêt du 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies* e.a., aff. C-694/20, EU:C:2022:963.



Chroniques

qui lui incombent en vertu du paragraphe 6 dudit article 8*bis ter* » (point 66).

Depuis cet arrêt, la difficile conciliation des droits des contribuables et de la lutte contre la fraude fiscale conduit des avocats, des ordres professionnels, des barreaux ou des associations à porter d'autres contentieux devant la Cour de justice. Deux d'entre eux ont abouti durant la période sous chronique.

En premier lieu, dans l'arrêt *Belgian Association of Tax Lawyers e.a.*¹⁰³, la Cour de justice a répondu à plusieurs questions préjudicielles posées par la Cour constitutionnelle belge devant laquelle était contestée la loi belge de transposition de la « DAC 6 ». Au prix d'une analyse qui aurait parfois gagné à être plus rigoureuse¹⁰⁴, elle a jugé qu'aucune des dispositions de la directive indirectement critiquée ne méconnaissait la Charte et les principes généraux.

La Cour a ainsi retenu que la « DAC 6 » peut régir certains impôts, mais pas d'autres. Pour statuer sur l'absence de clarté de plusieurs termes de la loi belge et de la « DAC 6 » (« dispositif transfrontière », « dispositif commercialisable », « dispositif sur mesure », « intermédiaire », « participant », « entreprise associée », « marqueurs », et « critère de l'avantage principal »), elle a ensuite rappelé les exigences tenant au principe de légalité en matière pénale, au regard de la Charte des droits fondamentaux et de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Cependant, elle les a assorties de deux limites très contestables : le fait qu'il est toujours possible d'interpréter des textes généraux ou vagues, et la prudence dont doivent faire preuve des professionnels. Elle a par ailleurs refusé d'étendre la garantie résultant de l'arrêt *Orde van Vlaamse Balies* aux professionnels autres que les avocats, même s'ils sont habilités à assurer la représentation en justice. Elle a enfin jugé que l'obligation de déclaration est compatible avec l'article 7 de la Charte, même lorsque « l'obligation de déclaration peut concerner des dispositifs transfrontières qui sont licites, authentiques, non abusifs et dont le principal avantage n'est pas fiscal » (point 122). Comme nous

l'avons indiqué dans d'autres colonnes¹⁰⁵, la Cour n'a pas été vraiment convaincante lorsqu'elle a affirmé (plus que démontré) que cette obligation ne va pas « au-delà de ce qui est strictement nécessaire pour permettre aux États membres d'avoir une compréhension suffisante du dispositif transfrontière concerné et de pouvoir agir rapidement » et qu'elle « ne revêt pas un caractère démesuré par rapport à l'objectif d'intérêt général poursuivi » (points 145 et 148).

En second lieu, la Cour de justice a dit pour droit, dans l'affaire *Ordre des avocats du barreau de Luxembourg*¹⁰⁶, qu'une décision administrative obligeant un avocat, sous peine d'amende, à divulguer tous les informations et les documents relatifs à une consultation juridique qu'il a réalisée en matière de droit des sociétés, constitue une ingérence dans le droit au respect des communications avec son client garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE relatif au droit au respect de la vie privée. Pour ce faire, la Cour a rappelé que l'article 7 protège l'activité de défense et l'activité de consultation juridique, et qu'il « garantit nécessairement le secret de cette consultation juridique, et ce tant à l'égard de son contenu que de son existence ». Ces garanties résultent, comme la Cour l'avait précédemment retenu dans l'arrêt *Orde van Vlaamse Balies*, de ce que « les personnes qui consultent un avocat peuvent raisonnablement s'attendre à ce que leurs communications demeurent privées et confidentielles », et de ce que, « hormis des situations exceptionnelles, ces personnes doivent pouvoir légitimement avoir confiance dans le fait que leur avocat ne divulguera à personne, sans leur accord, qu'elles le consultent » (point 49). À l'instar de l'arrêt *Orde van Vlaamse Balies*, l'arrêt *Ordre des avocats du barreau de Luxembourg* comporte des passages remarquables sur le rôle des avocats. Il en ressort, notamment, « que les avocats se voient confier une mission fondamentale dans une société démocratique, à savoir la défense des justiciables », et « que tout justiciable doit avoir la possibilité de s'adresser en toute liberté à son avocat, dont la profession même englobe, par essence, la tâche de donner, de façon indépendante, des avis juridiques à tous ceux qui en ont besoin » (point 50).

(103) C.J., arrêt du 29 juillet 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers e.a.*, aff. C-623/22, EU:C:2024:639. (104) Voy. A. Iljic, A. Maitrot de la Motte, F. Pezet et F. Sicard, « Droit fiscal de l'Union européenne : chronique de jurisprudence et de législation (1^{er} juin 2024-31 août 2024) », *Revue de droit fiscal*, 2024, n° 46, chronique 373, pp. 25-27, n°s 17-21. (105) *Ibidem*. (106) C.J., arrêt du 26 septembre 2024, *Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg*, aff. C-432/23, EU:C:2024:791.