

existant manque d'ambition et ne favorisera pas une coopération étroite.

Un autre élément important du succès viendra de l'attribution de pouvoirs de chaque Etat membre à son membre national. S'il se produit un équilibre « vers le haut » des compétences des membres nationaux, grâce aux Etat membres qui auront attribué de larges compétences à leurs représentants, Eurojust pourra délivrer un maximum de résultats.

10

Bibliographie

Brammertz, Serge, « Eurojust : parquet européen de la première génération? » in *Vers un espace judiciaire pénal européen*, G. de Kerchove et A. Weyembergh (édts), Bruxelles, éd. U.L.B., 2000.

Dehousse, Franklin et Garcia Martinez, Jordi, « La coopération policière et judiciaire pénale de l'Union européenne », *Studia Diplomatica*, 2002/4, pp. 1-151.

de Lobkowicz, Wenceslas, *L'Europe et la sécurité intérieure*, Paris, La Documentation française, 2002.

de Kerchove, Gilles, « L'espace judiciaire pénal européen après Amsterdam et le sommet de Tampere », in *Vers un espace judiciaire pénal européen*, Gilles de Kerchove et Anne Weyembergh (éd.), Bruxelles, éd. U.L.B., 2000.

Flore, Daniel, « D'un réseau judiciaire européen à une juridiction pénale européenne : Eurojust et l'émergence d'un système de justice pénale », in *L'espace pénal européen : enjeux et perspectives*, G. de Kerchove et A. Weyembergh (éd.), Bruxelles, éd. U.L.B., 2002.

Nilsson, Hans, « Eurojust - The beginning or the end of the European Public Prosecutor? » in *Europarättslig Tidskrift*, n° 4/2000.

Pradel, J. et Corstens, G., *Droit pénal européen*, Paris, Dalloz, 1999.

Verburggen, « Euro-Cops? Just Say Maybe », *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, 1995, vol. 3, n° 2.

Franklin DEHOUSSE

Juge au Tribunal de première instance
des Communautés européennes

Assesseur des recherches européennes,
Institut royal des relations internationales

Professeur à l'Université de Liège

Jordi GARCIA MARTINEZ

Chercheur à l'Institut royal
des relations internationales

CHRONIQUE

Droit fiscal européen 2003-2004

La présente contribution couvre les principaux développements législatifs et jurisprudentiels du droit fiscal communautaire intervenus pendant la période allant de mars 2003 à mars 2004 (1). Elle est divisée en cinq parties thématiques. 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. De l'impôt des non-résidents aux droits de succession, les influences du droit communautaire se font sentir désormais dans tous les secteurs de la fiscalité. Une partie spéciale est consacrée aux développements récents en matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt « européen » par excellence. La quatrième partie, concernant les principes généraux du droit communautaire, a pour objet cette année les règles encadrant la répétition de l'indu fiscal perçu en violation du droit communautaire. Enfin, la dernière partie fait le point sur la coopération administrative entre Etats membres en matière fiscale, un secteur moins connu que les précédents, mais porteur d'importantes implications pratiques, tant pour l'administration que pour les contribuables.

1

Fiscalité des entreprises

A. — Les secteurs non harmonisés : libertés économiques et souveraineté des Etats membres

Les Traités s'appliquent aussi aux secteurs du droit fiscal qui ne font pas — encore? — l'objet d'une harmonisation. Il s'agit, principalement, du domaine de la fiscalité directe (2). « Si, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les Etats membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire ». Par cette phrase, la Cour a justifié le contrôle de conformité au droit communautaire

(1) Toute sélection étant arbitraire, le lecteur nous excusera des omissions résultant des choix opérés. En ce qui concerne les aspects fiscaux de la problématique des aides d'Etats et de la libre circulation des marchandises taxées d'effet équivalent, nous renvoyons aux chroniques respectives de M. Dony et de J.-P. Keppenne dans cette même revue.

(2) Certains secteurs marginaux de la fiscalité directe ont fait l'objet de directives d'harmonisation. Il s'agit des directives « fusions » 90/434/C.E.E., du Conseil, 23 juill. 1990 L 225, 20 août 1990, « société mère et filiale » 90/435/C.E.E. du Conseil, 23 juill. 1990 L 225, 20 août 1990, auxquelles s'ajoutent les mesures du « paquet fiscal » de 2003 (voy. *infra*).

qu'elle opère sur les dispositions nationales en matière de fiscalité directe. En effet, les quatre grandes libertés (droit d'établissement, libre circulation des marchandises, travailleurs et services, auxquels s'ajoute la libre circulation des capitaux), fonctionnelles à la réalisation d'un marché unique, seraient compromises, si les Etats membres pouvaient créer ou maintenir des obstacles de nature fiscale, visant à favoriser leurs ressortissants, leurs produits ou leurs services au détriment de ceux d'autres Etats membres.

La Cour a développé en trente ans une abondante jurisprudence en la matière. Les arrêts rendus lors de la période étudiée marquent une nouvelle évolution, en phase cependant avec la tendance progressive de la Cour consistant à contraindre les Etats membres à adapter leurs systèmes fiscaux aux exigences du marché unique. Malgré eux, pourrait-on ajouter, dès lors que la règle de l'unanimité en matière fiscale a été maintenue dans le projet de Traité instituant une Constitution pour l'Europe, confirmant l'extrême susceptibilité des Etats membres quant au maintien de leurs prérogatives dans ce domaine. Certains d'entre eux allant même jusqu'à proposer lors de la C.I.G., de soustraire en bloc la fiscalité au contrôle de la Cour de justice...

Cette tendance peut s'apprécier en constatant le passage d'une conception basée sur l'interdiction des discriminations à une approche fondée sur l'interdiction de toutes restrictions, même non discriminatoires, à l'exercice des libertés reconnues par le Traité (3).

1. — L'établissement de filiales dans les Etats membres

L'arrêt *Bosal* (4) s'inscrit dans la lignée de l'arrêt *Lankhorst-Hohorst* (5). En quelques mots,

(3) Les discriminations opérées par les Etats membres à l'égard des ressortissants des autres Etats membres ne peuvent être justifiées que par les motifs expressément prévus par les Traités. Les restrictions non discriminatoires à l'exercice des libertés peuvent être justifiées par des motifs d'intérêt général, dont la Cour apprécie « l'opportunité et la proportionnalité ». Une synthèse du raisonnement de la Cour de justice, appliqué à l'imposition des dividendes des personnes physiques dans le marché intérieur, a été opérée par la Commission, dans une optique de clarification. Voy. la communication de la Commission du 19 décembre 2003, COM 2003) 810 final., www.europa.eu.int, pp. 11-20. Cette évolution se marque tant dans le secteur de l'imposition des sociétés que dans celui de l'imposition de particuliers. A propos de cette dernière, voy. *infra*, partie 2.

(4) C.J.C.E., 18 sept. 2003, aff. 168/01, non encore publié au *Recueil*.

(5) C.J.C.E., 12 déc. 2002, aff. C-324/00, *Rec.*, p. I-11779. La Cour avait, dans cette affaire, considéré incompatible avec le droit communautaire une disposition allemande en vertu de laquelle les intérêts versés par une filiale résidente à une société mère non-résidente étaient requalifiés en dividendes oc-

2004

175

la Cour a considéré contraire à la liberté d'établissement une disposition néerlandaise relative à la déductibilité des frais liés à la participation d'une société mère dans sa filiale. En l'espèce, la société mère n'était autorisée à déduire ces frais qu'à la condition qu'ils servent indirectement à la réalisation de bénéfices imposables aux Pays-Bas. Cette condition favorisait donc les sociétés résidentes qui avaient des filiales aux Pays-Bas, au détriment des sociétés résidentes avec des filiales établies dans d'autres Etats membres.

Parmi les justifications invoquées à l'appui de cette réglementation, se trouvaient la cohérence du système fiscal (6), le principe de territorialité (7), et l'érosion de l'assiette fiscale. La Cour a rejeté ces trois arguments, confirmant de la sorte une nouvelle fois sa ligne : les exigences liées à la réalisation d'un marché unique sans frontières, y compris fiscales, priment sur les intérêts particuliers des vingt-cinq systèmes fiscaux nationaux.

Cette décision entraîne des nouvelles possibilités juridiques de planification fiscale pour les entreprises et restreint encore un peu plus le pouvoir (illusoire?) des Etats de se protéger des conséquences liées à l'intégration des marchés nationaux.

Dans l'attente de la décision de la Cour dans l'affaire *Marks & Spencer* (8), concernant la possibilité pour une société mère de déduire les pertes de ses filiales établies dans d'autres Etats membres, l'arrêt *Bosal* constitue une pression supplémentaire sur les Etats membres pour qu'ils coordonnent leurs actions et qu'ils participent à la création d'une réponse européenne à ce phénomène.

2. — Marché unique et évasion fiscale

Le risque d'abus ne saurait justifier des entraves aux libertés reconnues par le Traité. « Une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne saurait suffire à justifier une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs du Traité » : la Cour a fait application de ce principe dans un arrêt récent. Dans l'arrêt de *Lasteyrie du Saillant* (9), la Cour a sanctionné un mécanisme d'imposition des plus-values latentes de valeurs mobilières, qui se déclenchait uniquement en cas de transfert du domicile fiscal à l'étranger. En bref, les personnes qui détenaient ou avaient détenu à un moment quelconque au cours des cinq dernières années avant leur départ de France, directement ou indirectement avec les membres de leur famille,

cultes, et soumis à l'impôt des sociétés, dans le cas où les capitaux prêtés par un actionnaire ici, la société mère) dépassaient en valeur le triple de la participation détenue par celui-ci. Cette norme visait à éviter les sous-capitalisations et les risques d'évasion fiscale qui y étaient liés.

(6) Jurisprudence inaugurée (et clôturée?) par l'arrêt *Bachmann* C.J.C.E., 28 janv. 1992, aff. C-204/90, *Rec.*, p. I-249. Nous renvoyons pour de plus amples commentaires aux précédentes chroniques fiscales publiées dans cette revue.

(7) Principe reconnu dans C.J.C.E., 15 mai 1997, *Futura Participations et Singer*, C-250/95, *Rec.*, I-2471, pt 22.

(8) Aff. C-446/03, *Marks & Spencer plc v. David Halsey (HM Inspector of Taxes) (UK)*, J.O.C.E., C 304, 13 déc. 2003, p. 18, pendant devant la Cour.

(9) C.J.C.E., 11 mars 2004, aff. C-9/02, non encore publiée au *Recueil*.

des titres donnant droit à plus de 25% des bénéfices sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège social en France, étaient soumises à l'impôt sur les plus-values mobilières.

Cet impôt frappait donc les plus-values non encore réalisées. Les personnes qui maintenaient leur domicile fiscal en France y échappaient (elles devaient l'impôt au moment de la réalisation de ces plus-values). Selon la Cour, ce régime présumait « l'intention de contourner la loi fiscale française de tout contribuable qui transfère son domicile hors de France ». L'examen de la proportionnalité de la mesure a été décisif : « L'objectif envisagé, à savoir empêcher qu'un redevable ne transfère temporairement son domicile fiscal avant de céder des titres mobiliers dans le seul but d'échapper au paiement de l'impôt sur les plus-values dû en France, peut être atteint par des mesures moins contraignantes ou moins restrictives de la liberté d'établissement » (10).

3. — Restrictions à l'entrée et à la sortie

Les arrêts *Bosal* et *Lasteyrie du Saillant* portent sur des restrictions « à la sortie » : l'Etat de résidence pénalise l'exercice ou le transfert d'activité dans un autre Etat membre. Les restrictions « à l'entrée » concernent inversement les comportements des Etats membres qui dissuadent ou empêchent des entreprises d'autres Etats membres d'exercer une activité économique sur leur territoire.

Tel est le cas par exemple lorsqu'un avantage fiscal est attribué sous condition de résidence. Ainsi, la France a récemment été condamnée (11) parce qu'elle réservait la possibilité d'opter pour un prélèvement libératoire sur les « intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'Etat, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants » aux seuls produits dont le débiteur était établi ou domicilié en France. Les sommes versées par des entreprises non-résidentes étaient normalement ajoutées aux autres revenus et soumises à l'impôt progressif. Il en résultait un désavantage non négligeable pour le contribuable et pour les entreprises non-résidentes en France.

La Cour a jugé ce régime contraire tant à la libre circulation des capitaux qu'à la libre prestation des services. En effet, d'une part, ce régime dissuadait les résidents français d'investir dans d'autres Etats membres, et, d'autre part, il constituait une entrave à la prestation de services financiers aux résidents français de la part d'entreprises établies dans d'autres Etats membres.

B. — L'harmonisation de la fiscalité des sociétés

1. — Le « paquet fiscal » : implications pour les sociétés

Le 3 juin 2003, le Conseil a adopté, le lecteur s'en souviendra, le « paquet fiscal », ainsi nommé. Il aura fallu près de six ans (la première proposition de la Commission date de 1997)

(10) Arrêt de *Lasteyrie du Saillant*, précité, pt 52 à 54.

(11) C.J.C.E., 4 mars 2004, *Commission c. France*, aff. C-334/02, non encore publiée au *Recueil*.

pour parvenir à ce résultat. Le paquet se compose de trois éléments. La directive 2003/48/C.E. « taxation de l'épargne » concerne les particuliers (elle n'est donc pas traitée dans cette section) (12). Les deux autres mesures ont trait à la fiscalité des entreprises.

La directive 2003/49/C.E. « concernant un régime fiscal applicable aux paiements d'intérêts et redevances effectuées entre sociétés associées d'Etats membres différents » (13) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2004. Elle vise à supprimer les retenues à la source sur les paiements d'intérêts et de redevances effectués entre entreprises associées d'Etats membres différents. Ces retenues à la source sont en effet considérées comme des obstacles au développement d'activités transfrontières de la part des entreprises établies dans plusieurs Etats de l'Union européenne. De ces retenues découlent des inconvénients tels que des formalités supplémentaires, des charges de trésorerie et des risques de subir une double imposition. Ce régime ne bénéficie pas aux entreprises exonérées d'impôts sur les revenus visées par l'article 3 de la directive.

Le « code de conduite » était déjà appliqué avant 2003. Il prévoit que les Etats s'engagent à s'abstenir d'instaurer toute mesure fiscale dommageable (« gel ») et à modifier les mesures existantes considérées contraires aux principes du Code de conduite (« démantèlement »). Les critères de détermination des mesures potentiellement dommageables sont, entre autres, un niveau d'imposition effective nettement inférieur au niveau moyen du pays, le manque de transparence, l'octroi d'avantages fiscaux en l'absence d'activités économiques effective. Un rapport de 1999 (rapport « Primarolo ») identifiait 66 mesures fiscales dommageables, dans l'Union et dans les territoires dépendants ou associés; toutes ces mesures ont été révisées ou remplacées. Certaines prorogations, limitées dans le temps, subsistent au-delà de 2005 (date limite de la validité de la clause dite de « grandfathering »).

Dans ce contexte est intervenue une décision du Conseil du 16 juillet 2003, autorisant comme aide d'Etat le renouvellement d'une aide temporaire en faveur de certains centres de coordination établis en Belgique jusqu'au 31 décembre 2005. Cette décision est intervenue après que la Commission, dans une décision du 17 février 2003, ait considéré le régime de ces centres de coordination incompatible avec le marché commun. La Cour sera amenée à se prononcer tant sur la validité de la décision de la Commission, sur recours introduit par l'Etat belge, que sur la décision du Conseil, attaquée par la Commission. La Commission estime en effet que le Conseil ne pouvait inter-

(12) J.O. L 157, 26 juin 2003, p. 38. Voy., D. Berlin, « La fiscalité de l'épargne dans l'U.E. », *J.T.D.E.*, 2003, pp. 761-772, et *infra*, dans la partie 5, relative à la coopération administrative. En effet, malgré son appellation trompeuse, cette directive ne constitue pas une tentative d'harmonisation de la taxation des revenus de l'épargne.

(13) J.O. L 157, 26 juin 2003, p. 43. La directive a été transposée par l'arrêté royal du 22 décembre 2003 (*M.B.*, 31 déc.). Le régime mis en place par l'arrêté royal montre que la Belgique a transposé la directive de manière correcte mais extensive par rapport aux possibilités qui lui étaient ouvertes. Ainsi, par exemple, l'arrêté royal ne prévoit pas de liste de clauses anti-abus (permises par la directive) et couvre aussi les transaction internes.

venir au regard d'une aide au sujet de laquelle la Commission avait rendu une décision définitive.

2. — Les groupes de sociétés : distributions des dividendes

La directive 90/435/C.E.E. se donne comme objectif « d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par les filiales à leur société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère ».

La jurisprudence rendue au cours de la période considérée mérite l'attention sous trois différents aspects. Premièrement, l'ensemble de la directive doit être interprété à la lumière des dispositions contenues dans les Traités, et plus particulièrement des quatre grandes libertés économiques (14). Ensuite, la notion de retenue à la source ne s'applique pas au prélèvement sur l'avoir fiscal accordé à l'occasion de la distribution de dividendes. Seuls sont visés les prélèvements sur les bénéfices distribués par la filiale. Le dernier aspect concerne les rapports entre la directive et les conventions bilatérales entre Etats membres relatives à la double imposition des dividendes (15). La Cour a jugé admissible, malgré l'interdiction de principe, une retenue à la source « relevant d'un ensemble de dispositions conventionnelles relatives au paiement de crédits d'impôts aux bénéficiaires de dividendes et visant par là même à l'atténuation de la double imposition » (16).

Une directive du 22 décembre 2003 améliore le régime existant et en étend le champ d'application. D'une part, de nouvelles formes de sociétés font leur apparition dans la liste des sociétés visées par la réglementation, telles la société européenne (17). D'autre part, est assouplie la condition du seuil minimal de participation de la société mère dans le capital de la filiale, qui passe de 25% à 10%. En outre, les modifications apportées à la directive supprimeront toute double imposition dans le chef des « groupes organisés en chaînes de société », dans lesquels « les bénéfices sont distribués à la société mère par le canal de sa chaîne de filiales », en incluant dans l'impôt à déduire des bénéfices de la société mère les impôts acquittés aussi par les filiales indirectes.

3. — Perspectives de l'harmonisation de l'impôt des sociétés

Cette directive s'inscrit dans la « stratégie à deux niveaux » mise en œuvre par la Commission, dans le cadre des objectifs formulés lors du Conseil européen de Lisbonne. Dans une communication du 24 novembre 2003 (18), la

Commission se propose d'agir, à court terme, par « des mesures ciblées visant à lutter contre les obstacles fiscaux sur le marché intérieur ». Parmi les initiatives récentes, on peut citer les améliorations proposées à la directive « fusions », la création d'un forum conjoint de l'U.E. sur les prix de transfert (un rapport intermédiaire a été rendu en avril 2004) et la Communication relative à « l'imposition des dividendes au niveau des personnes physiques » (19).

L'objectif à long terme reste l'établissement d'une base d'imposition des sociétés commune à tous les Etats membres. Celui-ci s'accompagnerait d'un mécanisme de répartition de l'assiette déterminée à l'échelle européenne. Cette « approche globale » reste cependant un projet lointain. La Commission espère en 2004 progresser dans certains domaines spécifiques, tel le projet pilote d'imposition selon l'Etat d'origine pour les petites et moyennes entreprises.

2

Fiscalité des particuliers

En matière d'imposition des particuliers, les exigences liées à la réalisation du marché unique et au principe de libre concurrence semblent moins prégnantes. Les différences de traitement entre résidents et non-résidents sont d'autant plus admissibles que ces situations « ne sont, en règle générale, pas comparables ». Cette position se justifie « dans la mesure où le revenu perçu sur le territoire d'un Etat ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence, et que la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier le plus aisément là où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux » (20).

A. — Libre prestation de services et impôt des non-résidents

Relativement à la libre prestation de services, l'arrêt *Gerritse*, du 12 juin 2003 (21), apporte des restrictions considérables à ce principe. Les faits de la cause sont anecdotiques, les sommes en jeu insignifiantes, mais les conséquences potentielles de cet arrêt sont incalculables. M. Gerritse, de nationalité néerlandaise, effectue une prestation musicale de batteur pour une station de radio à Berlin. Il perçoit à ce titre un cachet de 6.007,55 DEM. Les dépen-

ses professionnelles de M. Gerritse s'élèvent à 968 DEM.

Deux questions sont traitées par la Cour. La première concerne la déductibilité des dépenses professionnelles, la seconde l'ensemble du régime de taxation des revenus des non-résidents.

La législation allemande applicable aux non-résidents refuse le bénéfice de la déduction des dépenses professionnelles, lorsque celles-ci sont inférieures à 50% des recettes. Ce bénéfice est en revanche inconditionnellement accordé aux résidents. La Cour examine premièrement la comparabilité des situations entre résidents et non-résidents. Elle constate que « les frais professionnels sont directement liés à l'activité ayant créé des revenus imposables en Allemagne, de telle sorte que les résidents et les non-résidents sont à cet égard placés dans une situation comparable ». Elle considère ensuite que la différence de traitement opérée sur la base de la résidence risque « de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres Etats membres » et y voit une discrimination indirecte contraire aux articles 49 et 50 du Traité. Elle conclut son raisonnement en indiquant qu'une telle différence de traitement n'a pas été justifiée.

La seconde partie de l'arrêt concerne la compatibilité avec le droit communautaire du régime de retenue à la source pratiqué par l'Allemagne à l'égard des non-résidents. M. Gerritse voulait échapper au taux d'imposition forfaitaire de 25% et demandait à cette fin que l'administration allemande lui applique le régime de la progressivité (avec un minimum imposable) propre aux résidents. Ce régime était étendu aux non-résidents dont le revenu brut perçu à l'étranger était inférieur à 12.000 DEM, ce qui n'était pas le cas de M. Gerritse (il avait perçu 55.000 DEM aux Pays-Bas et en Belgique). Une convention préventive de la double imposition avait cependant été signée entre les Pays-Bas et l'Allemagne. En vertu de celle-ci, les revenus produits en Allemagne par M. Gerritse n'étaient pas imposables comme tels dans son Etat de résidence, les Pays-Bas. Néanmoins, ils étaient pris en compte pour établir le taux marginal d'imposition de l'impôt progressif néerlandais dû. La Cour a donc considéré que les résidents et les non-résidents se trouvaient au regard de la progressivité dans une situation comparable. La retenue à la source n'est donc compatible avec la libre prestation de services, qu'à « la condition que le taux de 25% ne soit pas supérieur à celui qui serait effectivement appliqué à l'intéressé selon le barème progressif aux revenus nets majorés du montant correspondant à la tranche de base non imposable ».

Cet aspect de l'arrêt a laissé certains commentateurs très sceptiques (22). La retenue à la source à un taux forfaitaire est un mécanisme qui, pour les non-résidents dans la situation de M. Gerritse, présente beaucoup d'avantages. Il est simple, efficace et approprié, tant pour le contribuable que pour l'administration. La décision de la Cour oblige l'administration à procéder, au cas par cas, à des calculs dont les résultats sont imprévisibles. Ainsi, dans le cas de M. Gerritse, l'application du barème progressif

(22) Voy., L. Hinnekens, « European Court challenges flat rate withholding taxation of non-resident artist : comment on the *Gerritse* decision », *Ec Tax review*, 2003/4, pp. 207-213.

(14) Arrêt *Bosal*, cité à la note 4, pt 26.

(15) L'article 7, § 2, de la directive prévoit expressément que l'application de ces conventions ne peut être affectée par la directive.

(16) C.J.C.E., 25 sept. 2003, aff. C-58/01, *Océ van der Grinten*, pas encore publiée au *Recueil*.

(17) F. Roccagiatla et M. Bourgeois, « Une nouvelle forme juridique pour les entreprises internationales : la société européenne (S.E.) : Les aspects liés au droit fiscal européen », *Act. dr.*, 2003, 1, pp. 131-143.

(18) Communication de la Commission du 24 novembre 2003 intitulée « Un marché intérieur sans

obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisations, initiatives en cours et défis restants ». COM(2003) 726 final, non publiée.

(19) Citée à la note 3.

(20) C.J.C.E., 14 févr. 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec.*, 1995-I, p. 245, pts 31 et 32, et C.J.C.E., 14 sept. 1999, *Gschwind*, C-291/97, *Rec.*, I-5451, pt 22. Cette pétition de principe, maintes fois répétée, est devenue au fil des arrêts une clause de style, qui n'a jamais empêché la Cour d'adopter une attitude de très restrictive dans l'admission des justifications invoquées par les Etats à l'appui de leur réglementation.

(21) C.J.C.E., 12 juin 2003, C-234/01, *Rec.*, p. I-5933.

aurait conduit à une imposition à un taux supérieur à 25%. Tout comme dans l'affaire *Bosal*, cet arrêt privilégie à l'intérêt des Etats membres et au principe de territorialité de l'imposition l'objectif de la création d'un espace économique intégré et sans frontières.

B. — Libre circulation des capitaux et droits de succession

En ce qui concerne la libre circulation des capitaux, la Cour fait preuve de la même détermination dans la levée des restrictions liées à la diversité des systèmes fiscaux. Aucun secteur de la fiscalité n'est à l'abri des influences communautaires, comme le démontre l'arrêt *Héritiers Barbier*, du 11 décembre 2003 (23), relatif aux droits de succession.

M. Barbier, de nationalité néerlandaise et résident en Belgique, avait acheté aux Pays-Bas plusieurs immeubles. Ensuite, il avait cédé la propriété dite « économique » de ces immeubles à des sociétés qu'il contrôlait, en assumant l'obligation de transférer la propriété juridique dans un second temps, conformément à la législation néerlandaise. Cette obligation de délivrance ne faisait pas l'objet d'une hypothèque. Après le décès de M. Barbier, ses héritiers se sont vu refuser la déduction de l'obligation de délivrance du montant de la valeur des immeubles. En effet, le régime de l'impôt applicable aux non-résidents n'autorisait que la déduction des dettes garanties par une hypothèque sur les biens immobiliers situés aux Pays-Bas. Si M. Barbier avait été résident, l'impôt aurait été appliqué sur l'ensemble du patrimoine transmis et l'obligation de délivrance aurait été ainsi prise en compte.

La Cour conclut à une restriction injustifiée à la libre circulation des capitaux, considérant que le régime mis en place était de nature à dissuader l'achat de biens immobiliers aux Pays-Bas par des résidents d'autres Etats membres.

3

La taxe sur la valeur ajoutée

La taxe sur la valeur ajoutée fait l'objet depuis de nombreuses années d'un processus d'harmonisation au niveau européen. De nombreuses directives du Conseil et une abondante jurisprudence de la Cour de justice concourent à la formation d'un véritable *ius commune* européen de la t.v.a., dont l'application revient aux Etats membres. Ce droit commun de la t.v.a. repose sur quelques grands principes, qui traduisent la volonté de créer un marché intérieur unifié, en réduisant le plus possible les distorsions de concurrence qui pourraient surgir de la disparité des législations fiscales des Etats membres. La présente contribution se concentrera sur quelques aspects du mécanisme de la t.v.a. Notons dès à présent que la sixième directive t.v.a., que de multiples modifications avaient rendu confuse et difficilement lisible, a

fait l'objet d'une refonte intégrale qui vise à la rendre plus claire et accessible (24).

A. — Le champ d'application : apports en société et factoring

La taxe sur le chiffre d'affaires est perçue sur chaque livraison de biens et sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti. Est assujetti quiconque accomplit, de façon indépendante, les activités économiques telles que définies à l'article 4, § 1^{er}, de la sixième directive t.v.a. De l'assujettissement dépend le droit à déduction, clé de voûte du système de la t.v.a.

La question s'est posée de savoir si les frais d'avocats relatifs à l'entrée dans une société de personnes d'un nouvel associé, moyennant apport en numéraire, étaient déductibles. La réponse à cette question dépend du caractère imposable de l'opération en cause, vu que la déduction s'effectue « dans la mesure où les biens et services sont utilisés pour les besoins de l'opération taxée » (art. 17, § 2, de la sixième directive t.v.a.). En ligne avec une jurisprudence antérieure (25), la Cour a dénié à l'acquisition du statut d'associé la qualification d'opération imposable, dès lors que « l'admission d'un nouvel associé dans une société ne constitue pas (...) une prestation de service [de la part de la société elle-même ou des autres associés] envers lui » (26).

Le même jour, la Cour rend un autre arrêt important relatif au champ d'application de la sixième directive t.v.a. Il a trait aux opérations d'affacturage, c'est-à-dire le rachat de créances, avec ou sans prise en charge du risque de défaillance du débiteur, dans un but de recouvrement (*factoring*). La Cour rejette l'argument qui, en appliquant par analogie au *factoring* la jurisprudence relative à la détention et à l'acquisition de parts sociales, consistait à dénier à ces opérations le caractère d'activités économiques, et, partant, à les exclure du champ d'application de la sixième directive. L'affacturage constitue, au contraire, une prestation de service, consistant à « décharger le client des opérations de recouvrement des créances » et, le cas échéant, du « risque du défaut de paiement de celles-ci » effectuée à titre onéreux, c'est-à-dire contre « rétribution constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire ». Les opérations d'affacturage confèrent donc au prestataire de celles-ci la qualité d'assujetti.

(24) Directive 77/388/C.E.E. du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, J.O.C.E. n° L 145, 13 juin 1977, p. 1, dont la refonte est annoncée dans la communication de la Commission du 20 octobre 2003 « Bilan et mise à jour des priorités de la stratégie t.v.a. », COM (2003) 614 final, p. 9. La Commission a formellement adopté le texte de la proposition le 15 avril 2004 (doc. COM (2004) 246 final, pas encore publié au J.O.C.E.).

(25) Relative à la cession, à l'acquisition, et à la détention de parts sociales, C.J.C.E., 20 juin 1991, *Poysar Investement Netherlands*, C-60/90, *Rec.*, p. I-3111 et C.J.C.E., 6 févr. 1997, *Harnas & Helm*, C-80/95, *Rec.*, I-745.

(26) C.J.C.E., 26 juin 2003, *Kap Hag*, C-442/01, *Rec.*, p. I-6851.

B. — La localisation des opérations imposables : prestations de publicité et taxation de l'énergie

Une fois établi le caractère imposable de l'opération en cause (la t.v.a. est-elle due?), il convient de déterminer le lieu de l'opération (où la t.v.a. est-elle due?). Nous nous limiterons à deux considérations, l'une relative à la taxation de l'énergie, l'autre concernant les prestations de publicité.

Dans le cadre du processus de libéralisation des marchés de l'énergie, le Conseil a adopté une directive relative au lieu de livraison du gaz et de l'électricité (27). En vertu de la nouvelle réglementation, le lieu d'imposition est le lieu de la consommation, lorsque la vente s'effectue en vue de la consommation finale (acheteur non assujetti). Dans le cas où un acheteur acquiert le gaz ou l'électricité aux fins de la revente (acheteur assujetti), le lieu d'imposition est en revanche l'endroit où est établi l'acheteur.

En principe, les prestations de services sont localisées « à l'endroit où le prestataire du service a établi le siège de son activité professionnelle ». Les prestations de publicité constituent une des nombreuses exceptions à ce principe, dès lors qu'elles sont réputées avoir lieu à l'endroit où est établi le preneur du service (art. 9, § 2, sous e). L'enjeu que revêt donc la qualification de l'opération, dans le cadre de prestations services transfrontalières, est donc d'importance, vu la différence des taux en vigueur dans les différents Etats membres. L'arrêt *Design Concept* (28) concerne un agence de publicité luxembourgeoise, agissant pour le compte d'un annonceur lui aussi luxembourgeois, qui avait chargé une entreprise belge d'un ensemble de prestations (nettoyage et construction de stands...).

La Cour a jugé que « dans un cas de prestations de services indirectes, tel que celui en cause au principal, (...), il convient d'examiner séparément l'opération de prestations de services fournie par le premier prestataire au preneur intermédiaire, aux fins de déterminer le lieu d'imposition de cette opération ». Elle ajoute qu'« il n'est pas nécessaire de vérifier si l'annonceur, qui est le preneur final des prestations, est également un assujetti faisant entrer le coût desdites prestations dans le prix de biens livrés ou de services fournis par lui ».

On peut regretter que la Cour n'ait pas profité de l'opportunité pour formuler une définition de droit communautaire de la notion de « prestations de publicité ».

C. — Les exonérations : les prestations de santé

Il existe cependant des dérogations, d'interprétation stricte, au principe de l'assujettissement à la t.v.a. à toutes les opérations rentrant dans le champ d'application de la directive. Ces dérogations sont nombreuses et rencontrent des préoccupations diverses, notamment des impératifs d'intérêt général. Elles se traduisent dans la législation européenne par des exonérations

(27) Directive 2003/92/C.E. du Conseil, 7 oct. 2003, J.O.C.E. L 260, 11 oct. 2003, p. 8.

(28) C.J.C.E., 5 juin 2003, aff. C-438/01, *Rec.*, p. I-5617.

(23) C.J.C.E., 11 déc. 2003, C-364/01, non encore publiée au *Recueil*.

accordées à certaines catégories d'opérations (29). Trois arrêts importants, relatifs à l'exonération des prestations médicales, sont intervenus pendant la période étudiée (30). Nous présentons un bref aperçu du régime établi par la directive, tel qu'il résulte des plus récentes interprétations de la Cour.

La notion de « prestations de soins à la personne » (ou de « soins médicaux ») est une notion autonome de droit communautaire. Elle est définie par la Cour, comme qualifiant les prestations menées dans le but « de diagnostiquer, de soigner, et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé » (31). La directive prévoit deux catégories distinctes d'exonérations de prestations médicales. Le premier concerne les soins délivrés par des organismes hospitaliers (art. 13, A, 1, pt b, de la directive). L'exonération couvre, outre les soins médicaux proprement dits, les « opérations qui leur sont étroitement liées », telles que, par exemple, la fourniture de repas. Cependant, cette exonération présuppose, dans le chef des établissements qui fournissent ces prestations, l'absence de but lucratif (32). La seconde catégorie d'exonérations a trait aux prestations effectuées « dans le cadre de professions médicales et paramédicales » (art. 13, A, 1, pt c, de la directive). Pour la Cour, elle couvre toutes les prestations médicales ne rentrant pas dans la première catégorie. Elle « s'applique à des prestations effectuées en dehors d'organismes hospitaliers et dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et les prestataires de soins (...) ».

D'importantes conséquences découlent pour les Etats membres de cette catégorisation. Ceux-ci, par exemple, ne peuvent accorder inconditionnellement l'exonération de la t.v.a. à toutes les prestations accomplies par certains professionnels de la santé (principalement, les médecins). Les prestations des médecins qui n'ont pas de finalité thérapeutique doivent en effet rester soumises à la t.v.a. C'est, entre autres, le cas des expertises médicales dans le cadre d'actions en recherche de paternité, d'actions en responsabilité, ou encore dans le contexte de l'octroi de pensions et allocations diverses. En revanche, les Etats membres sont tenus d'accorder le bénéfice de l'exonération à toutes les personnes, physiques et morales, qui, dans le cadre d'une profession reconnue, accomplissent des prestations ayant la nature de prestations de soins à la personne (33). Plu-

sieurs Etats membres devront adapter leur législation, soit en soumettant à la t.v.a. des prestations de médecins actuellement exonérées (ex. : les expertises médicales), soit en exonérant les activités des professions assimilées aux professions médicales actuellement assujetties à la taxe (ex. : les psychologues et les psychothérapeutes).

D. — Droit à déduction : la facturation électronique

La caractéristique essentielle de la t.v.a. est le droit, pour les assujettis, à la déduction de la taxe payée en amont du montant de la taxe perçue en aval. Le droit à déduction naît « au moment où la taxe déductible devient exigible » (art. 17, 1, de la sixième directive t.v.a.), c'est-à-dire, en pratique lorsque la facture a été émise. Le 31 décembre 2003, s'est écoulé le délai imparti aux Etats membres pour transposer la directive relative à la facturation électronique (34). Désormais, la facture électronique est valide au même titre que la facture papier classique, à la condition que son destinataire en accepte la nouvelle forme. La directive précise les conditions d'authenticité de l'origine, d'intégrité du contenu et de conservation de la facture électronique et règle les cas d'autofacturation et de sous-traitance. Le passage à la facture électronique devrait diminuer les coûts relatifs à la facturation de plus de la moitié, et l'on s'attend à ce qu'une part significative — près de 40% — des opérateurs européens adopte rapidement, si ce n'est déjà fait, ce nouveau procédé.

4

Principes généraux de droit communautaire : la répétition des impôts perçus en violation du droit communautaire

Les particularités de l'ordre juridique communautaire ont conduit la Cour de justice à développer un ensemble de principes afin de garantir aux dispositions contenues dans le Traité et dans le droit dérivé une application pleine, effective et uniforme dans l'ensemble des pays membres. Cette construction, toujours en cours, de principes prétoriens trouve un terrain de prédilection en matière fiscale. L'actualité jurisprudentielle nous donne l'opportunité de faire le point sur les principes encadrant la répétition de l'indu fiscal perçu en violation du droit communautaire. En effet, les Etats membres doivent non seulement s'abstenir d'établir *a priori* des impôts incompatibles avec les dispositions communautaires (Traité et droit dérivé), mais en outre, ils sont tenus de rembour-

ser *a posteriori* les sommes qu'ils ont perçues à titre d'impôt, une fois l'illégalité de ces impositions déclarée par la Cour.

Les deux arrêts rendus en 2003 consolident la jurisprudence de la Cour relative à cette question. (35). Il appartient aux Etats, vu l'absence de réglementation des organes communautaires en matière de procédure fiscale et/ou d'organisation d'une administration fiscale européenne, de déterminer les règles relatives au remboursement des sommes qu'ils ont eux-mêmes indûment perçues (36). De ce conflit entre intérêt communautaire et intérêt national, découlent les tentatives des Etats d'établir des règles qui restreignent, ou même qui suppriment, le droit à remboursement des contribuables, afin de limiter les pertes pour le Trésor public.

A. — Les limites du droit à remboursement : entre transfert de l'imposition et répercussion du préjudice

Le droit au remboursement « est la conséquence et le complément des droits conférés aux particuliers par [les dispositions communautaires] telles qu'elles ont été interprétées par la Cour ». Il s'agit d'un principe général de droit, lié à la réalisation du marché intérieur, dès lors qu'il résulte « de la nécessité économique de remédier à la perturbation des rapports de concurrence occasionnés par la perception d'une imposition irrégulière » (37).

Une seule restriction, de stricte interprétation, au droit à remboursement de sommes indûment perçues est admise par le droit communautaire. Il s'agit du cas où « il est établi par les autorités nationales que la totalité de la charge de la taxe a été supportée par une autre personne que l'assujetti et que le remboursement de la taxe entraînerait pour ce dernier un enrichissement sans cause » (38). L'enrichissement sans cause se distingue, en matière d'impôts indirects, de la répercussion de l'impôt ou de la taxe sur des tiers. Il la présuppose, mais n'y est pas assimilable.

Habituellement, les impôts indirects sont conçus pour être répercutés sur le consommateur final, partiellement ou totalement. Cependant, « le transfert de l'imposition n'est pas la même chose que la répercussion du préjudice économique subi par l'entrepreneur à la suite de l'imposition irrégulièrement perçue » (39). En

(29) Certaines de ces opérations exonérées ouvrent un droit à déduction et/ou à remboursement de l'assujetti, à l'instar des opérations imposables, mais la plupart des opérations exonérées privent l'assujetti de ces droits.

(30) C.J.C.E., 6 nov. 2003, *Christoph-Dornier Stiftung für Klinische Psychologie et Finanzamt Gießen*, aff. n° C-45/01; C.J.C.E., 20 nov. 2003, *D'Ambrunil, Dispute Resolution Services Ltd et Commissioners of Customs and Excise*, aff. C-307/01; C.J.C.E., 20 nov. 2003, *Margarete Unterpertinger et Pensionsversicherungsanstalt de Arbeiter*, aff. C-212/01, pas encore publiées au Recueil.

(31) C.J.C.E., 14 sept. 2000, *D. et W.*, aff. n° 384/98, *Rec.*, p. I-6795, pt 18.

(32) Les conditions relatives à l'absence de but lucratif que les Etats membres peuvent imposer aux organismes de santé sont détaillées à l'article 13, A, 2., a et b de la sixième directive t.v.a.

(33) Au sujet de prestations fournies par un établissement privé, par l'entremise de psychothérapeutes, voy., l'arrêt *Dornier*, précité.

(34) Directive 2001/115/C.E. du Conseil du 20 décembre 2001 modifiant la directive 77/388/C.E.E. en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O. L* 15, 17 janv. 2002, p. 24. La directive a été transposée — avec un peu de retard — par la Belgique par la loi du 28 janvier 2004 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 10 févr. 2004.

(35) C.J.C.E., 2 oct. 2003, *Weber's Wine World*, aff. C-147/01, non encore publié au Recueil, et C.J.C.E., 9 déc. 2003, *Commission c. Italie*, aff. C-129/00, non encore publié au Recueil. Les considérations qui suivent dépassent cependant le champ fiscal; elles valent pour l'ensemble des sommes perçues en violation du droit communautaire : on songe notamment aux aides d'Etat, et aux taxes d'effet équivalent à des droits de douane à l'importation.

(36) Cette obligation est une application particulière de l'article 10 T.C.E., qui interdit aux Etats de mettre en échec le droit communautaire et requiert de ceux-ci une coopération loyale dans la mise en œuvre des obligations découlant du droit communautaire (principe de loyauté).

(37) Conclusions de l'avocat général Geelhoed présentées le 3 juin 2003 dans l'affaire C-129/00, *Commission c. Italie*, pt 68-70.

(38) Notam., C.J.C.E., 14 janv. 1997, *Comateb*, aff. C-192/95 à 218/95, *Rec.*, p. I-165, pts 27 et 28.

(39) Conclusions *Commission c. Italie*, précitées à la note 37, pt 74.

La coopération administrative
en matière fiscale

effet, l'impôt en cause peut avoir causé une diminution du prix de revient ou une diminution du volume des ventes : la preuve de l'enrichissement sans cause nécessite une analyse poussée du marché concerné, et ne peut être simplement déduite de la répercussion sur des tiers. L'Etat membre qui, dans sa réglementation, refuse le remboursement au simple motif que le contribuable a répercuté les sommes versées à titre d'impôts sur des tiers se rend donc responsable d'une violation du droit communautaire.

B. — Les principes
d'équivalence et d'effectivité

En outre, les modalités procédurales établies par les Etats et applicables aux demandes de remboursement doivent respecter les principes d'équivalence et d'effectivité. Le principe d'équivalence impose que ces modalités procédurales « ne soient pas moins favorables que celles régissant des situations similaires de nature interne ». Le principe d'effectivité s'oppose à ce qu'elles « rendent impossibles ou exagérément difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire ».

Dans l'arrêt *Weber's Wine World*, rendu le 2 octobre 2003, la réglementation litigieuse (Code des impôts de la ville de Vienne) prévoyait un régime dérogatoire au régime général de remboursement des impôts illégalement perçus applicable à certains contribuables qui pouvaient se prévaloir de dispositions particulières de droit interne (40). Ces contribuables étaient en l'espèce dispensés de fournir la preuve qu'ils n'avaient pas répercuté la taxe sur des tiers. La Cour a jugé que la juridiction de renvoi devait d'abord examiner si le régime dérogatoire mis en place par la ville de Vienne était plus favorable que le régime général. Il lui incombait, le cas échéant, de déterminer si ces dispositions particulières de droit interne pouvaient être invoquées aussi par les contribuables qui avaient intenté un recours sur la base du droit communautaire, ou si, au contraire, seuls les contribuables qui avaient intenté un recours sur la base du droit interne pouvaient en bénéficier. Dans ce dernier cas, le juge de renvoi devait conclure à une violation du principe d'équivalence (41).

Si le principe d'équivalence se base sur une comparaison de différents régimes de remboursement, donc sur une analyse en termes relatifs des systèmes nationaux, le principe d'effectivité fonctionne en termes absolus, comme limite à la compétence des Etats en matière de procédures fiscales. En matière d'administration de la preuve, la répartition de l'*onus probandi* entre le contribuable et l'administration joue un rôle majeur. Il a été dit précédemment que l'enrichissement sans cause était le seul cas où

l'Etat pouvait se soustraire à son obligation de remboursement. Il s'agit d'une exception à un principe général, exception qui doit être prouvée par l'administration. Toute modalité de preuve qui conduirait en pratique, à renverser la charge de celle-ci, telle une présomption, même simple, de répercussion effective sur des tiers d'une imposition indirecte, rend le droit au remboursement excessivement difficile et contrevient au principe d'effectivité. Il en est de même, « des limitations particulières en ce qui concerne la forme des preuves à apporter, telles que l'exclusion de tout mode de preuve autre que la preuve documentaire », dans un contexte où la durée moyenne des procès excède la durée légale de conservation des documents comptables (42).

C'est ce qui ressort des arrêts *Weber's Wine World* et *Commission c. Italie*. Ce dernier arrêt fera date dans l'histoire de la jurisprudence de la Cour de justice, pour des motifs n'attendant pas à la matière fiscale. Il sanctionne le manquement d'un Etat aux obligations découlant du droit communautaire en vertu de l'interprétation donnée par une Cour suprême (ici, la Cour de cassation) d'une disposition de droit national, qui, dans sa formulation neutre, ne révélait en soi aucune contradiction avec l'ordre juridique communautaire (43).

(42) Arrêt *Commission c. Italie*, cité à la note 35, pt 38.

(43) A la suite de deux arrêts de la Cour de justice, en 1983 (*San Giorgio*) et 1988 (*Commission c. Italie*), l'Italie a modifié sa législation en 1990. Malgré la modification intervenue dans le texte, les juridictions et l'administration fiscales n'ont pas modifié leur jurisprudence et leurs pratiques respectives. Il en découlait une situation paradoxale : la législation conforme au droit communautaire était appliquée de manière non conforme à ce dernier, le texte modifié « subissant » une interprétation du texte originaire. C'est donc pour éviter de sanctionner injustement le législateur italien — cette fois-ci diligent — que la Cour a dû recourir à la condamnation de la République italienne en vertu de l'interprétation et de l'application de la norme en cause.

Une alternative, ou en tout cas un pis-aller, à l'harmonisation des systèmes fiscaux est l'intensification de la coopération administrative entre Etats membres. Celle-ci s'avère en outre indispensable à la lutte contre la fraude, tant en matière de fiscalité indirecte (t.v.a.) que directe. En ce qui concerne la t.v.a., le règlement du Conseil du 7 octobre 2003 a réuni dans un seul instrument juridique l'ensemble des dispositions relatives à la coopération administrative en matière de t.v.a. (44). Plus contraignant pour les Etats membres que l'ancienne législation, il devrait faciliter l'échange d'informations et les contacts entre les administrations nationales. En matière de fiscalité directe, la directive 2003/48/CE précitée, sur la fiscalité des revenus de l'épargne peut être considérée comme une avancée dans le domaine de la coopération. Elle prévoit l'échange automatique d'informations relatives au paiement « d'intérêt de titres de créance de toute nature » entre Etats membres. La Belgique, l'Autriche et le Luxembourg sont toutefois autorisés pendant une période transitoire, à appliquer une retenue à la source au lieu de communiquer les informations. Cette directive suscite cependant des graves interrogations sur son aptitude à contribuer à l'établissement d'un marché communautaire de l'épargne (45).

Enfin, il convient de signaler une directive du 21 avril 2004, modifiant la directive 77/799/C.E.E. sur l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs et indirects (46). Les modifications concernent la fiscalité directe (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés et impôt sur les plus-values). Elle prévoit des améliorations du système existant, telles que la possibilité de procéder à des contrôles simultanés dans plusieurs Etats membres, et la possibilité pour l'Etat membre requis de procéder si nécessaire à certains actes administratifs au nom de l'Etat membre requérant. En outre, les enquêtes effectuées pour obtenir les renseignements demandés par l'administration requérante sont désormais soumises aux mêmes procédures que les enquêtes internes à l'Etat requis. La Commission s'attend à ce que l'adoption de cette directive par le Parlement et le Conseil rende plus efficace la lutte contre les phénomènes de fraude transfrontière, notamment en matière de sous-facturation ou de surfacturation d'opérations entre entreprises liées (prix de transfert).

Edoardo TRAVERSA,

Aspirant du Fonds national
pour la recherche scientifique, U.C.L.

Franco ROCCATAGLIATA,

Chargé de cours de droit fiscal européen
à l'U.Lg.

(40) Il s'agissait de l'« Anlassfallwirkung ». En vertu de cette institution de droit autrichien, une loi déclarée inconstitutionnelle par le *Verfassungsgerichtshof* (V.G.H.) demeurait normalement applicable aux faits produits avant la déclaration d'inconstitutionnalité (effet *ex tunc*), sauf dans l'affaire qui avait donné lieu à l'examen de constitutionnalité et dans les affaires pendantes devant le V.G.H. relatives notamment à la limitation de la portée rétroactive des arrêts du V.G.H. aux affaires pendantes devant cette juridiction.

(41) Arrêt *Weber's Wine World*, cité à la note 35, pt 118.

NOUVEAU
CODES
LARCIER
thématiques

Droit des technologies
de l'information

Normes belges, européennes,
internationales et autres textes

par Jean-François HENROTTE et Yves POULLET
avec la collaboration de Sophie PIRLOT DE CORBION

2004, format A4, 714 pages 192,00 €

Commandez en direct sur
www.larcier.com

COMMANDES : LARCIER, c/o Accès⁺, s.p.r.l.
Fond Jean-Pâques, 4 - 1348 Louvain-la-Neuve
Tél. (010) 48.25.00 - Fax (010) 48.25.19.
E-mail : acces+cde@deboeck.be

(44) Règlement 1798/2003, 7 oct. 2003, *J.O.C.E.*, n° L 264, 15 oct. 2003, p. 1.

(45) Voy. notam., M. Dasse, « Does the E.U. Directive on "taxation of savings" violate the freedom of movement of capital? », *Butterworths Journal of International Banking and Financial Law*, 2004, vol. 19, n° 1, pp. 12-17.

(46) Pas encore publiée au *J.O.C.E.* Voy. communiqué de la presse de la Commission du 26 avril 2004 (IP/04/539).