

N°4

4^{ème} année
Avril 2019

Mensuel sauf juillet et août

BUREAU DE DÉPÔT

BRUXELLES X

P-309273

Revue Générale de Fiscalité

et de
Comptabilité
Pratique

Editorial

La haine fiscale du chômeur

Bernard MARISCAL

2

Jurisprudence

La Cour de Justice de l'Union européenne et la TVA – Revue de jurisprudence 2018

Vincent SEPULCHRE

7

Protection des données

Le RGPD, dans la pratique – Entre principes généraux et obligations, que faire ?

Saba PARSA

27

Recensions

L'assurance-placement : produit d'épargne et véhicule de planification successorale

P. VAN EESBEECK, « Assurances-Placement (branche 21 et branche 23). Le couteau suisse de la structuration patrimoniale », V&V Publishing, 2019, 288 pages

Recension par Bernard MARISCAL

36

La haine fiscale du chômeur

Bernard MARISCAL,

Benefits Expert Deloitte, Professeur à l'ESSF (ICHEC), Expert chargé d'enseignement à l'UCL

Ces quinze dernières années ont favorisé dans notre législation fiscale une consécration de ce que l'on a appelé l'Etat social actif. Il en a notamment résulté une série de mesures fiscales à l'encontre des revenus de remplacement pour éliminer ce que l'on nomme souvent des pièges à l'emploi. Les principales cibles (mais elles ne sont pas les seules) sont les bénéficiaires des allocations de chômage. L'objectif final est d'éviter de se sentir mieux au chômage qu'au travail.

Cet acharnement parfois obsessionnel aboutit toutefois souvent à des effets pervers comme une baisse de pouvoir d'achat des chômeurs les plus précarisés et un système fiscal d'une grande complexité.

Prenons à titre d'exemple la réduction d'impôt pour revenus de remplacement qui a donné lieu à diverses mesures au cours des dernières années. Certaines ont survécu, d'autres non grâce à l'intervention de la Cour constitutionnelle.

1. Pas de décumul

Suite à la réforme fiscale de 2001¹, chaque conjoint (et par extension, chaque cohabitant légal) a droit séparément, comme les cohabitants de fait et les isolés, à une réduction d'impôt propre pour les revenus de remplacement. Au départ, le principe de ce mode de calcul décumulé a été appliqué par la loi de réforme seulement aux pensions, aux indemnités de maladie-invalidité et aux prépensions.

Ce décumul n'a pas été étendu immédiatement aux allocations de chômage. Jusqu'à l'exercice d'imposition 2009, la réduction pour ces prestations était formellement encore déterminée par ménage. Ce mode de calcul était généralement plus désavantageux.

Après avoir dans un premier temps accordé le décumul aux allocations de chômage temporaire², le gouvernement de l'époque a toutefois dû, suite à un

arrêt de la Cour constitutionnelle³, étendre le mode de calcul décumulé à toutes les allocations de chômage. Selon la Cour, il est en effet discriminatoire d'établir une distinction dans le traitement fiscal des allocations de chômage entre les personnes mariées et les cohabitants légaux d'une part et les cohabitants de fait d'autre part.

Devant la Cour, le gouvernement a fait valoir, en s'appuyant sur les travaux préparatoires que la différence de traitement était justifiée par « la volonté [...] de réaliser un Etat social actif »⁴, Etat dont le développement exige des « mesures modulant le traitement fiscal favorable des revenus de remplacement » qui « empêche trop souvent les gens d'effectuer les étapes nécessaires pour participer activement à la recherche d'emploi ou pour rester actifs sur le marché du travail »⁵. La différence de traitement était présentée comme « une mise en balance entre, d'une part, le principe de l'Etat social actif et, d'autre part, la suppression des discriminations »⁶.

Selon la Cour constitutionnelle, l'objectif du gouvernement ne pouvait justifier une différence de traitement entre personnes mariées et cohabitants de fait. En effet, le mode de cohabitation ne peut influencer la volonté de réinsertion sur le marché du travail. A partir de l'exercice d'imposition 2010, le C.I.R.92 est formellement adapté : le décumul absolu pour les allocations de chômage est instauré dans les articles 147 et 150 du C.I.R.92⁷.

2. Pas d'indexation

Par une loi-programme du 19 décembre 2014⁸, le gouvernement fédéral a décidé de ne plus indexer pendant quatre ans un certain nombre de réductions d'impôt, mais de les maintenir au niveau de l'année de revenus 2013 (exercice d'imposition 2014). Le gouvernement a, en d'autres termes, appliqué un gel de l'indexation avec effet rétroactif.

1. Avec une entrée en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2005.

2. Loi de relance du 27 mars 2009, M.B. du 7 avril 2009. Le gouvernement entendait, dans son plan de relance, ne pas infliger de « pénalité » financière supplémentaire à ce groupe en continuant à calculer leur réduction d'impôt par ménage s'ils étaient mariés ou cohabitants légaux.

3. Cour constitutionnelle, arrêt n° 65/2009 du 4 avril 2009, www.constcourt.be.

4. Doc. parl., Chambre, session 2000-2001, n° 50-1270/006, p. 98.

5. Doc. parl., Chambre, session 2000-2001, n° 50-1270/001, p. 27.

6. Doc. parl., Sénat, 2000-2001, n° 832/3, p. 43.

7. Loi portant des dispositions fiscales et diverses du 22 décembre 2009, M.B. 31 décembre 2009.

8. M.B. 29 décembre 2014.

Le gel de l'indexation fédéral a duré quatre ans, pour la période de l'exercice d'imposition 2015 à l'exercice d'imposition 2018, et s'appliquait notamment aux réductions et exonérations d'impôt suivantes :

- la réduction pour pensions et revenus de remplacement de l'article 147 du C.I.R.92. Elle s'élevait ainsi à 2.598,29 EUR pour les allocations AMI et à 2.024,12 EUR pour les pensions et les autres revenus de remplacement (dont les allocations de chômage) ;
- les montants limites du revenu imposable pour le calcul de la réduction d'impôt pour les pensions et revenus de remplacement⁹. Pour les allocations de chômage (autres que le complément d'ancienneté et autres que celles payées aux chômeurs de plus de 58 ans), les montants se sont élevés respectivement à 28.000 EUR, 22.430 EUR et 5.570 EUR ;
- les montants de « l'exonération de fait » pour les pensions et revenus de remplacement de l'article 154 du C.I.R.92. Ces montants ont également été gelés, même si c'est seulement pour trois ans¹⁰ et donc pas à partir de l'exercice d'imposition 2015. Les montants maximums des revenus de remplacement ont en effet été déterminés sur la base des allocations de 2014¹¹.

Ici, la mesure ne concernait pas seulement les allocations de chômage mais bien l'ensemble des revenus de remplacement.

Lors des travaux préparatoires, un parlementaire avait relevé que, selon le SPF Finances, le gel des dépenses fiscales jusqu'en 2018 était une mesure qui toucherait principalement (67 %) les pensionnés, les chômeurs et les invalides¹².

3. Pas de majoration de la quotité exemptée

Une des mesures phare du fameux tax shift est sans conteste la majoration de la quotité exemptée.

A partir de l'exercice d'imposition 2020, le montant de base de la quotité exemptée est désormais identique quelle que soit la hauteur du revenu imposable et s'élève à 4.785 EUR. Cela donne un montant de base indexé de quotité exemptée de 8.860 EUR.

Cela signifie en net, hors additionnels communaux, une augmentation de +/- 300 EUR sur une base annuelle¹³.

Toutefois, selon le gouvernement, l'augmentation de la quotité du revenu exemptée d'impôt doit en premier lieu bénéficier aux actifs¹⁴.

Dès lors, il a été décidé qu'à partir de l'exercice d'imposition 2020, l'avantage lié à l'augmentation du montant de base de la quotité exemptée est compensé pour les « non-actifs », comme les pensionnés, chômeurs et autres bénéficiaires de revenus de remplacement, par une baisse de leur réduction d'impôt à concurrence d'un montant équivalent¹⁵.

Ainsi, pour les contribuables bénéficiant d'une allocation d'assurance maladie-invalidité, le montant de base de la réduction d'impôt passe de 1.725,98 EUR à 1.530,34 EUR. Cela donne un montant indexé de 2.400,80 EUR pour l'exercice d'imposition 2020, soit une perte de pratiquement 300 EUR.

Pour les pensionnés, chômeurs et autres allocataires sociaux, le montant de base non indexé de la réduction d'impôt est ramené de 1.344,57 EUR à 1.148,93 EUR. Après indexation, cela donne pour l'exercice d'imposition 2020 un montant de 1.802,44 EUR. La perte est identique que pour les bénéficiaires d'allocations AMI.

Cette mesure perd évidemment de vue que la réduction d'impôt pour revenus de remplacement diminue en fonction du revenu imposable. Pour les chômeurs, cette réduction n'est pas accordée aux bénéficiaires d'un revenu supérieur à 29.800 EUR¹⁶.

Cela signifie concrètement que les « non-actifs » avec des faibles revenus ne profitent pas de l'augmentation du pouvoir d'achat lié à la majoration de la quotité exemptée au contraire des « non-actifs » qui recueillent des revenus élevés. On peut légitimement s'interroger sur l'intérêt social d'une telle mesure. On risque en effet d'avoir des pauvres plus pauvres et des riches plus riches. L'objectif, déjà contestable en soi, de favoriser uniquement les actifs ne semble pas spécialement rencontré... Voilà la démonstration de l'absurdité de certaines mesures édictées uniquement sur la base d'un dogme, en l'occurrence l'Etat social actif.

9. Art. 151 et 152 C.I.R.92.

10. Ex. d'imp. 2016 jusque et y compris l'ex. d'imp. 2018.

11. Les montants annuels varient parce qu'ils ont été calculés sur la base d'un certain nombre de jours de versement de 'chômage' par an (2016 était une année bissextile).

12. Doc. Parl. Chambre, session 2014-2015, n° 54-0672/009, p. 22.

13. Loi du 26 décembre 2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, *M.B.* 30 décembre 2015, 2^e édition.

14. Doc. Parl. Chambre, session 2015-2016, n° 54 1520/001, p. 52-53.

15. Art. 147 C.I.R.92.

16. Revenu indexé pour l'ex. d'imp. 2020.

4. Pas de nouvelle réforme pour les allocations de chômage

Dans le cadre du *jobsdeal* a été insérée dans la loi une réforme partielle de la réduction fiscale pour pensions et revenus de remplacement¹⁷.

On va très vite s'apercevoir que dans le cadre de cette réforme, on ne va plus faire une différence entre travailleurs et chômeurs mais bien entre pensionnés et bénéficiaires d'allocations AMI, d'une part, et chômeurs, d'autre part.

La partie de réforme qui nous intéresse est celle-ci. Les revenus de remplacement sont totalement exonérés d'impôt si l'ensemble des revenus nets du ménage se compose exclusivement de pensions ou de revenus de remplacement, qui ne dépassent pas les montants maximums de revenus de remplacement et de pensions respectifs. Cette exonération est accordée sous la forme d'une réduction d'impôt complémentaire¹⁸.

4.1. Petit historique

Cette réduction complémentaire a fait l'objet d'une véritable saga législative que nous allons essayer de résumer pour comprendre les fondements de la nouvelle réforme.

De nombreuses questions parlementaires ont rapidement attiré l'attention du ministre sur le fait qu'un léger dépassement du montant maximum entraînait une charge d'impôt supplémentaire très importante¹⁹. Le ministre avait chargé son administration d'établir des propositions pour résoudre ce problème. Elles ont abouti en 2007²⁰.

Depuis lors, pour les revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2007, une règle de palier était applicable lorsque le revenu excédait le plafond. En aucun cas, l'impôt final ne pouvait être plus élevé que le revenu qui excédait la limite.

Pour calculer le montant complémentaire de réduction d'impôt, il fallait, selon le texte légal, tenir compte de l'impôt dû avant que la réduction d'impôt ordinaire pour pensions et revenus de remplacement ne soit limitée à la quotité de l'impôt afférente à ce revenu. On

a vite constaté que cette méthode de calcul entraînait pour certains contribuables une sous-estimation de l'impôt dû et le montant supplémentaire de réduction attribué n'était pas suffisamment élevé pour atteindre l'objectif poursuivi à savoir que l'impôt dû ne pouvait être plus élevé que le revenu qui excédait la limite.

C'est la raison pour laquelle le texte légal a été corrigé pour ne plus aboutir à de telles sous-estimations. La modification est entrée en vigueur avec effet rétroactif pour les revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2007²¹. L'exposé des motifs précisait que l'Administration avait déjà dans les faits, pour l'exercice d'imposition 2008, tenu compte de la correction qui était toujours plus avantageuse pour le contribuable²².

Depuis l'exercice d'imposition 2010, un montant supérieur de réduction d'impôt complémentaire s'applique pour les allocations de chômage²³. La distinction entre les chômeurs de moins de 50 ans et les chômeurs de 50 ans et plus disparaît. La réduction d'impôt complémentaire qui s'applique aux allocations de chômage est fixée uniformément pour les deux groupes au « *montant maximum de l'allocation légale de chômage qui peut être attribuée pendant les douze premiers mois de chômage complet* »²⁴. Le complément d'ancienneté a de la sorte disparu comme critère pour déterminer le montant de la réduction complémentaire pour chômeurs âgés (+ 50 ans). Cette adaptation était due au fait que l'allocation de chômage avait été augmentée durant la première année avant de faire l'objet d'une dégressivité plus importante. Si on voulait maintenir l'exonération de fait des allocations de chômage, il fallait augmenter le revenu de référence pour le calcul de la réduction complémentaire²⁵.

La modification législative de 2008²⁶ avait toutefois une faille : l'absence de prise en compte des additionnels communaux. Un pensionné pouvait par exemple voir sa pension augmenter et en définitive toujours percevoir moins en net que ce qu'il percevait auparavant.

La loi-programme du 10 août 2015²⁷ a entendu corriger cet effet pervers de la dégressivité de la réduction complémentaire d'impôt pour pensions et les revenus de remplacement.

17. Loi du 23 mars 2019 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les dispositions fiscales relatives au deal pour l'emploi, *M.B.* 5 avril 2019.

18. Art. 154 C.I.R.92.

19. Voir e.a. Q. Parl. n° 928, Arens, 26 septembre 2005, Bull. Q. et R. Parl., Chambre, session 2005-2006, n° 51-099, p. 17921.

20. Loi du 17 mai 2007 portant exécution de l'accord interprofessionnel pour la période 2007-2008, *M.B.* 19 juin 2007.

21. Art. 123 loi portant des dispositions diverses du 22 décembre 2008, *M.B.*, 29 décembre 2008, 4^e édition.

22. Doc. Parl., Chambre, session 2008-2009, n° 52/1608/001.

23. Art. 3 Loi dispositions fiscales et diverses du 21 décembre 2009, *M.B.* 31 décembre 2009.

24. Art. 154 § 2, 2° C.I.R.92.

25. Il faut noter que lorsque le contribuable bénéficie de plusieurs revenus de différentes catégories (p. ex. une pension et une allocation AMI ou une allocation AMI combinée à une allocation de chômage), il a droit à une réduction complémentaire qui est fonction du « montant maximum de l'allocation légale de chômage qui peut être attribuée APRÈS les douze premiers mois de chômage complet ».

26. Applicable aux revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2007, voir ci-avant.

27. *M.B.* 18 août 2015, 2^e édition.

Malheureusement, la modification proposée recelait une erreur de raisonnement au niveau du calcul d'impôt, ce qui avait pour effet dans un certain nombre de cas, limités il est vrai, de quand même entraîner une baisse du revenu net en cas d'augmentation du revenu brut.

La solution apportée à l'effet pervers a été étendue aux allocations maladie invalidité mais avec la même erreur de raisonnement^{28 29}.

L'erreur de raisonnement a été réparée mais pas de manière rétroactive à partir de l'exercice d'imposition 2017. La réparation est entrée en vigueur seulement à partir de l'exercice d'imposition 2018³⁰.

Voilà le régime actuel qui résulte d'une législation à rebondissements dont on ne peut pas dire qu'elle soit le résultat d'un travail parlementaire de qualité.

Mais ce n'est pas tout. Lors de la dernière modification législative, le ministre avait proposé d'élaborer une solution plus complète pour la réduction d'impôt pour pensions et revenus de remplacement dans le cadre du budget 2018³¹.

4.2. Réforme envisagée

Cette solution vient de voir le jour un peu plus tard que prévu³². En ce qui concerne l'exonération de fait, cette réforme vise à mettre fin à ce que l'on a appelé le piège à la pension. Dans beaucoup de cas, en effet, une hausse du montant brut de la pension ne se traduit pas ou presque pas en une augmentation du montant net. En outre, le simple bénéficiaire d'un petit revenu d'appoint (un revenu immobilier limité ou une petite pension alimentaire par exemple) fait perdre automatiquement tout l'avantage de la réduction complémentaire³³.

La solution proposée est la suivante. Une réduction d'impôt additionnelle de 370,83 EUR³⁴ va être accordée en plus de la réduction de base de 1.802,44 EUR³⁵. Ce montant a été fixé en déterminant le montant maximum de la réduction complémentaire pour pensions et revenus de remplacement relative à l'exercice d'imposition 2019 (montant de l'allocation de chômage maximum après un an³⁶).

Cette réduction additionnelle sera uniquement accordée lorsque le revenu imposable ne dépasse pas 23.380 EUR³⁷. Lorsque la pension ou le revenu de remplacement se situera entre 15.940 EUR³⁸ et 23.380 EUR, une règle de palier est instaurée de façon à ne pas annihiler toute augmentation de la pension et à négliger l'apport d'un autre revenu faible. Il n'est plus exigé que le revenu soit composé exclusivement de revenus de remplacement pour bénéficier de la réduction additionnelle.

Il faut également souligner que la nouvelle réduction additionnelle sera accordée par contribuable comme la réduction de base et non pas comme la réduction complémentaire qui tenait compte de l'ensemble des revenus du ménage en cas d'imposition commune.

Une solution similaire est instaurée pour les indemnités AMI.

En revanche, la réduction additionnelle ne sera pas accordée pour les allocations de chômage. Pour ces dernières, on conservera la réduction complémentaire ! La réduction complémentaire sera donc encore accordée lorsque l'ensemble des revenus nets est exclusivement composé d'allocations de chômage ou est exclusivement composé d'allocations de chômage d'une part, et de pensions, d'indemnités AMI et autres revenus de remplacement d'autre part. Pour apprécier les montants maximums, l'ensemble des revenus nets des deux contribuables imposés en commun (conjoints et cohabitants légaux) seront donc encore cumulés pour les allocations de chômage.

Le régime fiscal des revenus de remplacement devient d'une complexité sans précédents !

L'exclusion des allocations de chômage du nouveau régime a été fustigée par certains parlementaires lors des travaux préparatoires³⁹. Si l'amendement qu'ils ont introduit ne tenait pas la route pour des raisons techniques, la justification de l'exclusion par un membre de la majorité laisse perplexe : « La réduction d'impôt applicable aux allocations de chômage est déjà supérieure à celle qui est prévue pour les autres revenus de remplacement puisqu'elle est calculée pendant la première période de chômage ». Dans ce cas, il suffisait uniquement d'adapter la réduction additionnelle à la baisse mais en conservant la philosophie de la réforme. Un autre parlementaire de la

28. Art. 154, § 3/1 C.I.R.92 modifié par la loi du 18 décembre 2015 portant des dispositions fiscales et diverses, *M.B.* 28 décembre 2015.

29. Cette solution ne devait pas être apportée en matière d'allocations de chômage vu un montant d'exonération de fait plus élevé.

30. Adaptation de l'art. 154 §3/1 al. 1^{er} C.I.R.92 tel que modifié par l'art. 10 loi portant des dispositions fiscales diverses du 22 octobre 2017, *M.B.* 10 novembre 2017.

31. Doc. Parl. Chambre, session 2016-2017 – n° 54-2639/001, p. 14.

32. Loi du 23 mars 2019 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les dispositions fiscales relatives au deal pour l'emploi, *M.B.*, 5 avril 2019.

33. Le revenu doit en effet être composé uniquement de revenus de remplacement.

34. Montant indexé pour l'ex. d'imp. 2020 – montant de base = 236,38 EUR.

35. Montant indexé pour l'ex. d'imp. 2020 – montant de base = 1.148,93 EUR.

36. 15.615,88 arrondi à 15.620 EUR. Ce montant sera indexé chaque année.

37. Montant indexé pour l'ex. d'imp. 2020 – montant de base = 14.900 EUR.

38. Montant de 15.620 EUR indexé pour l'ex. d'imp. 2020 – montant de base = 10.160 EUR.

39. Doc. Parl. Chambre, session 2018-2019, n° 54-3482/003, p. 13.

majorité semble d'ailleurs être sensible aux préoccupations des parlementaires⁴⁰. Malheureusement, en seconde lecture, il s'est contenté après analyse d'attendre une initiative du ministre de l'Emploi, ce qui nous envoie aux Calendes grecques...⁴¹

Si une personne ne choisit pas d'être malade, elle ne choisit pas non plus d'être chômeur. Un chômeur ne peut pas non plus, à mon sens, être sanctionné parce qu'il dispose à côté de son allocation de chômage d'un petit revenu d'appoint (revenu immobilier ou rente alimentaire par exemple).

En outre, la raison invoquée par la Cour constitutionnelle pour conclure à la discrimination vis-à-vis des chômeurs en matière de décumul⁴² nous semble également pouvoir être applicable dans cette nouvelle réforme. Il existe une distinction entre personnes mariées ou cohabitantes légales d'une part, et cohabitantes de fait d'autre part, puisque pour les premières, il faut tenir compte de l'ensemble des revenus du ménage pour exclure ou non la réduction complémentaire.

Conclusion

Malgré les difficultés techniques évidentes liées à cette matière, on a pu apercevoir un acharnement fiscal certain à l'encontre des bénéficiaires d'allocations de chômage au nom du dogme de l'Etat social actif.

Cet acharnement me semble à tout le moins exagéré. Des effets pervers y sont liés : des ménages ne disposent plus du pouvoir d'achat nécessaire pour nouer les deux bouts et notre système fiscal devient ingérable par sa complexité sans cesse accrue.

Il faut arrêter d'utiliser la fiscalité comme un outil idéologique. Ce n'est pas en défavorisant une catégorie de contribuables (les chômeurs) qu'on en favorise une autre (les travailleurs).

En guise de conclusion je citerai Carlos Ruiz Rafon⁴³ : « La peur est la poudre et la haine est la mèche. Le dogme, en dernière instance, n'est que l'allumette qui y met le feu ».

Le chômeur mérite-t-il d'être brûlé sur le bucher fiscal au nom de l'Etat social actif ? Personnellement, je ne le pense pas.

40. Il comprend les arguments invoqués et est prêt à en discuter. Doc. Parl. Chambre, session 2018-2019, n° 54-3482/003, p. 14.

41. Doc. Parl. Chambre, session 2018-2019, n° 54-3482/006, p. 5.

42. Voir point 1 ci-avant.

43. Le jeu de l'ange, Robert Laffont, 2009.

La Cour de Justice de l'Union européenne et la TVA – Revue de jurisprudence 2018

Vincent SEPULCHRE

Administrateur délégué S.O.G.E.F. SCRL

Chargé de Cours à l'U.Liège

Maître de conférences à l'U.L.B

Professeur à l'École Supérieure des Sciences Fiscales

Maître de conférences à H.E.C. – Ecole de gestion de l'Université de Liège

Membre du Tax Institute de l'U.L.G.

<i>Date</i>	<i>Référence de la Cour</i>	<i>Nom de l'arrêt</i>	<i>N° dans le présent article</i>	<i>Sujets concernés par les arrêts et chapitres du présent article</i>
18 janvier 2018	C-463/16	Stadion Amsterdam	20, 36	IV.1. LA DEFINITION DES PRESTATIONS DE SERVICES (ARTICLE 18 C.TVA) VIII. LES TAUX (ARTICLES 37 ET 38 C.TVA – A.R. N° 20)
8 février 2018	C-380/16	Commission / Allemagne	33	VII.2. LE REGIME PARTICULIER DES AGENCES DE VOYAGES (ARTICLES 1, § 7, 18, § 2, ALINEA 2, 29, § 2, ET 35 ALINEA 2, C.TVA)
21 février 2018	C-628/16	Kreuzmayr	18, 61	III.4. LA LOCALISATION DES LIVRAISONS DE BIENS (ARTICLES 14 A 15 C.TVA) XI. LA DEDUCTION DE LA TVA EN AMONT (ARTICLES 45 A 49 C.TVA)
22 février 2018	C-396/16	T – 2	78	XI.5. LES REVISIONS DE DEDUCTION (ARTICLE 49 C.TVA – A.R. N° 3)
22 février 2018	C-182/17	Ntp. Nagyszénás	1, 12, 21	I.1. LES LIVRAISONS DE BIENS ET LES PRESTATIONS DE SERVICES IMPOSABLES A LA TVA (ARTICLE 2 C.TVA) II.2. LE REGIME PARTICULIER D'ASSUJETTISSEMENT DES ORGANISMES PUBLICS (ARTICLE 6 C.TVA) IV.1. LA DEFINITION DES PRESTATIONS DE SERVICES (ARTICLE 18 C.TVA)
28 février 2018	C-307/16	Pieńkowski	38	IX.1. EXEMPTION DES IMPORTATIONS/EXPORTATIONS (ARTICLES 39, 40 ET 41 C.TVA)
28 février 2018	C-387/16	Nidera	94	XVII. LES RESTITUTIONS DE LA TVA (ARTICLES 76 A 80 C.TVA)
28 février 2018	C-672/16	IMOFLORESMIRA – INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS	56, 79	X.14. EXEMPTION DES LOCATIONS D'IMMEUBLES PAR NATURE (ARTICLE 44, § 3, 2°, C.TVA) XI.5. LES REVISIONS DE DEDUCTION (ARTICLE 49 C.TVA – A.R. N° 3)

<i>Date</i>	<i>Référence de la Cour</i>	<i>Nom de l'arrêt</i>	<i>N° dans le présent article</i>	<i>Sujets concernés par les arrêts et chapitres du présent article</i>
7 mars 2018	C159/17	Dobre M. Marius	62	XI.1. LES CONDITIONS DE FOND DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} QUINQUIES, C.TVA)
20 mars 2018	C-524/15	Luca Menci	92	XVI. LES SANCTIONS – LES AMENDES FISCALES (ARTICLES 70 A 74 ^{TER} C.TVA)
21 mars 2018	C-533/16	Volkswagen	72	XI.4. LES CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLES 47 A 49 C.TVA – A.R. N° 3)
11 avril 2018	C-532/16	SEB bankas	80	XI.5. LES REVISIONS DE DEDUCTION (ARTICLE 49 C.TVA – A.R. N° 3)
12 avril 2018	C-8/17	Biosafe – Indústria de Reciclagens	73	XI.4. LES CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLES 47 A 49 C.TVA – A.R. N° 3)
19 avril 2018	C-580/16	Firma Hans Bühler	30	VI. LES OPERATIONS INTRA-COMMUNAUTAIRES DE BIENS (ARTICLES 3 ^{BIS} , 25 ^{BIS} A 25 ^{SEP} - ^{TIES} , ET 39 ^{BIS} C.TVA)
26 avril 2018	C-81/17	Zabrus Siret	74, 84	XI.4. LES CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLES 47 A 49 C.TVA – A.R. N° 3) XIII. LES OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS (ARTICLES 50 ET 53 A 55 C.TVA)
2 mai 2018	C-574/15	Scialdone	93	XVI. LES SANCTIONS – LES AMENDES FISCALES (ARTICLES 70 A 74 ^{TER} C.TVA)
17 mai 2018	C-566/16	Vámos	86	XIV.2. LE REGIME PARTICULIER DE LA FRANCHISE (ARTICLE 56 ^{BIS} C.TVA)
31 mai 2018	C-660/16 et C-661/16	Kollroß et Wirtl	63, 81	XI.1. LES CONDITIONS DE FOND DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} QUINQUIES, C.TVA) XI.5. LES REVISIONS DE DEDUCTION (ARTICLE 49 C.TVA – A.R. N° 3)
13 juin 2018	C-665/16	Gmina Wrocław	2, 15	I.1. LES LIVRAISONS DE BIENS ET LES PRESTATIONS DE SERVICES IMPOSABLES A LA TVA (ARTICLE 2 C.TVA) III.1. LA DEFINITION DES LIVRAISONS DE BIENS (ARTICLES 9 ET 10 C.TVA)
13 juin 2018	C-421/17	Polfarmex	3	I.1. LES LIVRAISONS DE BIENS ET LES PRESTATIONS DE SERVICES IMPOSABLES A LA TVA (ARTICLE 2 C.TVA)
14 juin 2018	C-39/17	Lubrizol France SAS	17	III.3. LES LIVRAISONS DE BIENS ASSIMILEES ET LES PRELEVEMENTS (ARTICLE 12 C.TVA)
20 juin 2018	C-108/17	Enteco Baltic	39	IX.1. EXEMPTION DES IMPORTATIONS/EXPORTATIONS (ARTICLES 39, 40 ET 41 C.TVA)

<i>Date</i>	<i>Référence de la Cour</i>	<i>Nom de l'arrêt</i>	<i>N° dans le présent article</i>	<i>Sujets concernés par les arrêts et chapitres du présent article</i>
27 juin 2018	C-459/17 et 460/17	SGI et Valériane SNC	64	XI.1. LES CONDITIONS DE FOND DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} QUINQUIES, C.TVA)
5 juillet 2018	C-544/16	Marcandi	4, 22, 32	I.1. LES LIVRAISONS DE BIENS ET LES PRESTATIONS DE SERVICES IMPOSABLES A LA TVA (ARTICLE 2 C.TVA) IV.1. LA DEFINITION DES PRESTATIONS DE SERVICES (ARTICLE 18 C.TVA) VII.1. LES PRINCIPES GENERAUX DE LA DETERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION (ARTICLES 26 A 28)
5 juillet 2018	C-320/17	Marle Participations	9, 65	II.1. ASSUJETTISSEMENT A LA TVA : LA DEFINITION DE L'ACTIVITE ECONOMIQUE (ARTICLE 4 C.TVA) XI. LA DEDUCTION DE LA TVA EN AMONT (ARTICLES 45 A 49 C.TVA)
11 juillet 2018	C-154/17	E LATS	88	XIV.4. LE REGIME PARTICULIER DE LA MARGE BENEFICIAIRE (ARTICLE 58, § 4,C.TVA)
25 juillet 2018	C-140/17	Gmina Ryjewo	66	XI.1. LES CONDITIONS DE FOND DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} QUINQUIES, C.TVA)
25 juillet 2018	C-5/17	DPAS	58	X.16. EXEMPTION DES OPERATIONS FINANCIERES ET D'ASSURANCE/REASSURANCE (ARTICLE 44, § 3, 4° A 11°, C.TVA)
7 août 2018	C-475/17	Viking Motors e.a.	98	XX. L'INCOMPATIBILITE AVEC D'AUTRES TAXES NATIONALES AYANT LE CARACTERE DE TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES (ARTICLE 401 DIRECTIVE 2006/112/CE)
7 août 2018	C-16/17	TGE Gas Engineering	67	XI.1. LES CONDITIONS DE FOND DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} QUINQUIES, C.TVA)
12 septembre 2018	C-69/17	Gamesa Wind România	75	XI.4. LES CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLES 47 A 49 C.TVA – A.R. N° 3)
17 octobre 2018	C-249/17	Ryanair	10, 68	II.1. ASSUJETTISSEMENT A LA TVA : LA DEFINITION DE L'ACTIVITE ECONOMIQUE (ARTICLE 4 C.TVA) XI.1. LES CONDITIONS DE FOND DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} QUINQUIES, C.TVA)
18 octobre 2018	C-153/17	Volkswagen Financial Services (UK)	71	XI.3. ASSUJETTISSEMENT MIXTE ET DROIT A DEDUCTION (ARTICLE 46 C.TVA – A.R. N° 3)
25 octobre 2018	C-528/17	Milan Božičević Ježovnik	29	V. LES IMPORTATIONS DE BIENS (ARTICLES 3BIS, 25BIS A 25SEPTIES, ET 39BIS C.TVA)

<i>Date</i>	<i>Référence de la Cour</i>	<i>Nom de l'arrêt</i>	<i>N° dans le présent article</i>	<i>Sujets concernés par les arrêts et chapitres du présent article</i>
8 novembre 2018	C-502/17	C&D Foods Acquisition	11, 69	II.1. ASSUJETTISSEMENT A LA TVA : LA DEFINITION DE L'ACTIVITE ECONOMIQUE (ARTICLE 4 C.TVA) XI.1. LES CONDITIONS DE FOND DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} QUINQUIES, C.TVA)
8 novembre 2018	C-495/17	Cartrans Spedition	40	IX.1. EXEMPTION DES IMPORTATIONS/EXPORTATIONS (ARTICLES 39, 40 ET 41 C.TVA)
21 novembre 2018	C-648/16	Fontana	91	XV. MOYENS DE PREUVE ET MESURES DE CONTROLE (ARTICLES 59 A 69 C.TVA)
21 novembre 2018	C-664/16	Vādan	76	XI.4. LES CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLES 47 A 49 C.TVA – A.R. N° 3)
22 novembre 2018	C-295/17	Meo – Serviços de Comunicações e Multi-média	5, 23	I.1. LES LIVRAISONS DE BIENS ET LES PRESTATIONS DE SERVICES IMPOSABLES A LA TVA (ARTICLE 2 C.TVA) IV.1. LA DEFINITION DES PRESTATIONS DE SERVICES (ARTICLE 18 C.TVA)
29 novembre 2018	C-548/17	Baumgarten sports & more	27	IV.5. LE FAIT GENERATEUR ET L'EXIGIBILITE POUR LES PRESTATIONS DE SERVICES (ARTICLES 22 A 22BIS C.TVA)
29 novembre 2018	C-264/17	Mensing	89	XIV.4. LE REGIME PARTICULIER DE LA MARGE BENEFICIAIRE (ARTICLE 58, § 4,C.TVA)
6 décembre 2018	C-672/17	Tratave	95	XVII. LES RESTITUTIONS DE LA TVA (ARTICLES 76 A 80 C.TVA)
13 décembre 2018	C-491/18	Mennica Wrocławska	77	XI.4. LES CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLES 47 A 49 C.TVA – A.R. N° 3)
19 décembre 2018	C-51/18	Commission / Autriche	6	I.1. LES LIVRAISONS DE BIENS ET LES PRESTATIONS DE SERVICES IMPOSABLES A LA TVA (ARTICLE 2 C.TVA)
19 décembre 2018	C-17/18	Mailat	16, 82	III.2. L'EXCLUSION DES OPERATIONS PORTANT SUR DES UNIVERSALITES DE BIENS (ARTICLE 11 C.TVA) XI.5. LES REVISIONS DE DEDUCTION (ARTICLE 49 C.TVA – A.R. N° 3)
19 décembre 2018	C-552/17	Alpenchalets Resorts	35, 37	VII.2. LE REGIME PARTICULIER DES AGENCES DE VOYAGES (ARTICLES 1, § 7, 18, § 2, ALINEA 2, 29, § 2, ET 35 ALINEA 2, C.TVA) VIII. LES TAUX (ARTICLES 37 ET 38 C.TVA – A.R. N° 20)

Date	Référence de la Cour	Nom de l'arrêt	N° dans le présent article	Sujets concernés par les arrêts et chapitres du présent article
19 décembre 2018	C-422/17	Skarpa Travel	28, 34	IV.5. LE FAIT GENERATEUR ET L'EXIGIBILITE POUR LES PRESTATIONS DE SERVICES (ARTICLES 22 A 22BIS C.TVA) VII.2. LE REGIME PARTICULIER DES AGENCES DE VOYAGES (ARTICLES 1, § 7, 18, § 2, ALINEA 2, 29, § 2, ET 35 ALINEA 2, C.TVA)
19 décembre 2018	C-414/17	AREX CZ	31	VI. LES OPERATIONS INTRA-COMMUNAUTAIRES DE BIENS (ARTICLES 3BIS, 25BIS A 25SEPTIES, ET 39BIS C.TVA)

I. Les opérations imposables en TVA (articles 2 à 3bis C.TVA)

I.1. Les livraisons de biens et les prestations de services imposables à la TVA (article 2 C.TVA)

1. Arrêt du 22 février 2018 – Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. contre Nemzeti Adóés Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága – Affaire C-182/17

L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi des éléments de fait pertinents, constitue une prestation de services fournie à titre onéreux, soumise à la TVA en vertu de cette disposition, une activité consistant, pour une société, à accomplir certaines tâches publiques en vertu d'un contrat conclu entre cette société et une commune.

2. Arrêt du 13 juin 2018 – Minister Finansów contre Gmina Wrocław – Affaire C-665/16

L'article 2, paragraphe 1, sous a), et l'article 14, paragraphe 2, sous a), de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens que constitue une opération soumise à la TVA le transfert de la propriété d'un bien immeuble appartenant à un assujetti à la TVA, au bénéfice du Trésor public d'un Etat membre, opéré en vertu de la loi et moyennant le paiement d'une indemnité, dans une situation où la même personne représente à la fois le pouvoir expropriant et la commune expropriée, et où cette dernière continue, dans la pratique, à gérer le bien concerné, même si le versement de l'indemnité n'a été effectué qu'au moyen d'un transfert comptable interne dans le budget de la commune.

3. Arrêt du 13 juin 2018 – Szefer Krajowej Administracji Skarbowej contre Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie – Affaire C-421/17

L'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que le

transfert, par une société anonyme, à l'un de ses actionnaires, de la propriété de biens immeubles, opéré au titre de la contrepartie pour le rachat, par ladite société anonyme, dans le cadre d'un mécanisme de retrait d'actions prévu par la législation nationale, des actions détenues dans son capital social par cet actionnaire, constitue une livraison de biens à titre onéreux soumise à la TVA pour autant que lesdits biens immeubles sont affectés à l'activité économique de cette même société anonyme.

4. Arrêt du 5 juillet 2018 – Marcandi Limited contre Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs – Affaire C-544/16

1) L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que l'émission de « crédits » qui permettent aux clients d'un opérateur d'enchérir dans les ventes aux enchères organisées par ce dernier, constitue une prestation de services à titre onéreux, dont la contrepartie est le montant versé en échange desdits « crédits ».

2) L'article 73 de la directive 2006/112¹ doit être interprété en ce sens que la valeur des « crédits » utilisés pour enchérir n'est pas comprise dans la contrepartie perçue par l'assujetti en échange des livraisons de biens qu'il effectue au profit des utilisateurs ayant remporté une vente aux enchères qu'il a organisée ou de ceux ayant effectué leur achat au moyen des fonctions « acheter maintenant » ou « remise cumulée ».

3) Lorsqu'elles interprètent les dispositions pertinentes du droit de l'Union et du droit national, les juridictions d'un Etat membre qui constatent qu'une même opération fait l'objet dans un autre Etat membre d'un traitement différent aux fins de la TVA ont la faculté, voire l'obligation, selon que leurs décisions sont susceptibles ou non de faire l'objet d'un recours juridictionnel de droit interne, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle.

1. Voy. l'article 26, alinéa 1^{er}, du Code belge de la TVA.

5. Arrêt du 22 novembre 2018 – MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA contre Autoridade Tributária e Aduaneira – Affaire C-295/17

1) L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que le montant prédéterminé perçu par un opérateur économique en cas de résiliation anticipée par son client, ou pour un motif imputable à ce dernier, d'un contrat de prestation de services prévoyant une période minimale d'engagement, lequel montant correspond au montant que cet opérateur aurait perçu pendant le reste de ladite période en l'absence d'une telle résiliation, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, doit être considéré comme la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux et soumise en tant que telle à cette taxe.

2) Ne sont pas déterminants pour la qualification du montant prédéterminé dans le contrat de prestation de services dont le client est redevable en cas de résiliation anticipée de celui-ci le fait que l'objectif de ce montant forfaitaire vise à dissuader les clients de ne pas respecter la période minimale d'engagement et à réparer le préjudice que l'opérateur subit en cas de non-respect de cette période, le fait que la rémunération perçue par un agent commercial pour la conclusion de contrats stipulant une période minimale d'engagement soit plus élevée que celle prévue dans le cadre des contrats ne stipulant pas une telle période et le fait que ledit montant soit qualifié en droit national de clause pénale.

6. Arrêt du 19 décembre 2018 – Commission européenne contre République d'Autriche – Affaire C-51/18

En prévoyant que la rémunération due au titre du droit de suite à l'auteur d'une œuvre d'art originale est soumise à la TVA, la République d'Autriche a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE.

1.2. Les importations de biens imposables à la TVA (article 3 C.TVA)

7. Sur ce point, on se reportera au point V. ci-dessous.

1.3. Les acquisitions intracommunautaires de biens imposables à la TVA (article 3bis C.TVA)

8. Sur ce point, on se reportera au point VI. ci-dessous.

II. L'assujettissement à la TVA (articles 4 à 8bis C.TVA)

II.1. Assujettissement à la TVA : la définition de l'activité économique (article 4 C.TVA)

9. Arrêt du 5 juillet 2018 – Marle Participations SARL contre Ministre de l'Economie et des Finances – Affaire C-320/17

La directive 2006/112/CE doit être interprétée en ce sens que la location d'un immeuble par une société holding à sa filiale constitue une « immixtion dans la gestion » de cette dernière, qui doit être considérée comme une activité économique, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de cette directive, ouvrant droit à déduction de la TVA sur les dépenses supportées par la société en vue de l'acquisition de participations dans cette filiale, dès lors que cette prestation de services présente un caractère permanent, qu'elle est effectuée à titre onéreux et qu'elle est taxée, ce qui implique que cette location ne soit pas exonérée, et qu'il existe un lien direct entre le service rendu par le prestataire et la contre-valeur reçue du bénéficiaire. Les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui participe à leur gestion en leur louant un immeuble, et qui, à ce titre, exerce une activité économique, doivent être considérés comme faisant partie de ses frais généraux et la TVA acquittée sur ces frais doit, en principe, pouvoir être déduite intégralement.

Les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui ne participe à la gestion que de certaines d'entre elles et qui, à l'égard des autres, n'exerce, en revanche, pas d'activité économique doivent être considérés comme faisant partie seulement partiellement des frais généraux de cette société, de telle sorte que la TVA acquittée sur ces frais ne peut être déduite qu'en proportion de ceux qui sont inhérents à l'activité économique, selon des critères de ventilation définis par les Etats membres, lesquels, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte de la finalité et de l'économie de ladite directive et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à l'activité économique et à l'activité non économique.

10. Arrêt du 17 octobre 2018 – Ryanair Ltd contre The Revenue Commissioners – Affaire C-249/17

Les articles 4 et 17 de la sixième directive 77/388/CEE doivent être interprétés en ce sens qu'ils confèrent à une société, qui a l'intention d'acquérir la totalité des actions d'une autre société, en vue d'exercer une activité économique consistant à fournir à cette dernière des prestations de services de gestion soumises à la TVA, le droit de déduire, dans son intégralité, la TVA acquittée en amont afférente aux dépenses relatives à des prestations de services de conseil exposées dans le cadre d'une offre publique d'achat, même s'il s'est

avéré que cette activité économique n'a pas été réalisée, pour autant que ces dépenses ont leur cause exclusive dans l'activité économique envisagée.

11. Arrêt du 8 novembre 2018 – C&D Foods Acquisition ApS contre Skatteministeriet – Affaire C-502/17

Les articles 2, 9 ainsi que 168 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'une opération de cession d'actions envisagée, mais non réalisée, qui ne trouve pas sa cause exclusive directe dans l'activité économique taxable de la société concernée ou qui ne constitue pas le prolongement direct, permanent et nécessaire de cette activité économique ne relève pas du champ d'application de la TVA.

En effet, pour qu'une opération de cession d'actions puisse relever du champ d'application de la TVA, il faut que cette opération, en principe, ait sa cause exclusive directe dans l'activité économique taxable de la société mère en question ou qu'elle constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de cette activité. Tel est le cas lorsque ladite opération est effectuée en vue d'affecter le produit de cette cession directement à l'activité économique taxable de la société mère en question ou à l'activité économique exercée par le groupe dont elle est la société mère.

II.2. Le régime particulier d'assujettissement des organismes publics (article 6 C.TVA)

12. Arrêt du 22 février 2018 – Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. contre Nemzeti Adóés Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága – Affaire C-182/17

L'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi des éléments de fait et de droit national pertinents, ne relève pas de la règle de non-assujettissement à la TVA prévue à cette disposition, une activité consistant, pour une société, à accomplir certaines tâches publiques communales en vertu d'un contrat conclu entre cette société et une commune, dans l'hypothèse où cette activité constitue une activité économique, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de cette directive.

II.3. L'assujettissement en cas de livraison occasionnelle de bâtiments neufs et du terrain y attenant (article 8 C.TVA)

13. Néant.

II.4. L'assujettissement en cas de livraison intracommunautaire de moyens de transport neufs (article 8bis C.TVA)

14. Sur ce point, on se reportera au point VI. ci-dessous.

III. Les livraisons de biens imposables à la TVA (articles 9 à 17 C.TVA)

III.1. La définition des livraisons de biens (articles 9 et 10 C.TVA)

15. Arrêt du 13 juin 2018 – Minister Finansów contre Gmina Wrocław – Affaire C-665/16

L'article 2, paragraphe 1, sous a), et l'article 14, paragraphe 2, sous a), de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens que constitue une opération soumise à la TVA le transfert de la propriété d'un bien immeuble appartenant à un assujetti à la TVA, au bénéfice du Trésor public d'un Etat membre, opéré en vertu de la loi et moyennant le paiement d'une indemnité, dans une situation où la même personne représente à la fois le pouvoir expropriant et la commune expropriée, et où cette dernière continue, dans la pratique, à gérer le bien concerné, même si le versement de l'indemnité n'a été effectué qu'au moyen d'un transfert comptable interne dans le budget de la commune.

III.2. L'exclusion des opérations portant sur des universalités de biens (article 11 C.TVA)

16. Arrêt du 19 décembre 2018 – Procédure pénale contre Virgil Mailat e.a. – Affaire C-17/18

La notion de « transmission d'une universalité totale ou partielle de biens », au sens de l'article 19 de la directive 2006/112/CE doit être interprétée en ce sens qu'elle ne couvre pas l'opération par laquelle un bien immeuble qui servait à une exploitation commerciale est donné en location, avec tous les biens d'équipement et consommables nécessaires à cette exploitation, même si le locataire poursuit l'activité du bailleur sous la même enseigne².

III.3. Les livraisons de biens assimilées et les prélèvements (article 12 C.TVA)

17. Arrêt du 14 juin 2018 – Lubrizol France SAS contre Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures – Affaire C-39/17

Les articles 28 et 30 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation d'un Etat membre prévoyant que l'assiette de contributions perçues sur le chiffre d'affaires annuel des sociétés, pour autant que ce dernier atteint ou dépasse un certain montant, soit calculée en tenant compte de la valeur représentative des biens transférés par un assujetti ou pour son compte, pour les besoins de son entreprise, de cet Etat membre vers un autre Etat membre de l'Union européenne, cette valeur étant prise en compte dès ledit transfert, alors que, lorsque les mêmes biens sont transférés par l'assujetti ou pour son compte, pour les besoins de son entreprise, sur le

2. Sur le même thème, voy. aussi récemment C.J.U.E., arrêt Manuel Jorge Sequeira Mesquita du 28 février 2019, C-278/18.

territoire de l'Etat membre concerné, leur valeur n'est prise en compte dans ladite assiette que lors de leur vente ultérieure, à la condition :

- premièrement, que la valeur de ces biens ne soit pas, une nouvelle fois, prise en compte dans ladite assiette lors de leur vente ultérieure dans cet Etat membre ;
- deuxièmement, que leur valeur soit déduite de ladite assiette lorsque ces biens ne sont pas destinés à être vendus dans l'autre Etat membre ou ont été réacheminés dans l'Etat membre d'origine sans avoir été vendus, et
- troisièmement, que les avantages résultant de l'affectation desdites contributions ne compensent pas intégralement la charge supportée par le produit national commercialisé sur le marché national lors de sa mise sur le marché, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

III.4. La localisation des livraisons de biens (articles 14 à 15 C.TVA)

18. Arrêt du 21 février 2018 – Kreuzmayr GmbH contre Finanzamt Linz – Affaire C-628/16

L'article 32, premier alinéa, de la directive 2006/112/CE³, doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à la seconde de deux livraisons successives d'un même bien n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intra-communautaire.

III.5. Le fait générateur et l'exigibilité pour les livraisons de biens (articles 16 à 17 C.TVA)

19. Néant.

IV. Les prestations de services imposables à la TVA (articles 18 à 22 C.TVA)

IV.1. La définition des prestations de services (article 18 C.TVA)

20. Arrêt du 18 janvier 2018 – Stadion Amsterdam CV contre Staatssecretaris van Financiën – Affaire C-463/16

La sixième directive 77/388/CEE doit être interprétée en ce sens qu'une prestation unique, composée de deux éléments distincts⁴, l'un étant principal, l'autre accessoire, qui, s'ils étaient fournis séparément, seraient soumis à des taux de TVA différents, doit être taxée au seul taux de TVA applicable à cette prestation unique déterminé en fonction de l'élément principal, et ce même si le prix de chaque élément composant le prix total payé par un consommateur aux

fins de pouvoir bénéficier de cette prestation peut être identifié.

21. Arrêt du 22 février 2018 – Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. contre Nemzeti Adóés Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága – Affaire C-182/17

L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi des éléments de fait pertinents, constitue une prestation de services fournie à titre onéreux, soumise à la TVA en vertu de cette disposition, une activité consistant, pour une société, à accomplir certaines tâches publiques en vertu d'un contrat conclu entre cette société et une commune.

22. Arrêt du 5 juillet 2018 – Marcandi Limited contre Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs – Affaire C-544/16

1) L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que l'émission de « crédits » qui permettent aux clients d'un opérateur d'encherir dans les ventes aux enchères organisées par ce dernier, constitue une prestation de services à titre onéreux, dont la contrepartie est le montant versé en échange desdits « crédits ».

2) L'article 73 de la directive 2006/112/CE⁵ doit être interprété en ce sens que la valeur des « crédits » utilisés pour enchérir n'est pas comprise dans la contrepartie perçue par l'assujetti en échange des livraisons de biens qu'il effectue au profit des utilisateurs ayant remporté une vente aux enchères qu'il a organisée ou de ceux ayant effectué leur achat au moyen des fonctions « acheter maintenant » ou « remise cumulée ».

3) Lorsqu'elles interprètent les dispositions pertinentes du droit de l'Union et du droit national, les juridictions d'un Etat membre qui constatent qu'une même opération fait l'objet dans un autre Etat membre d'un traitement différent aux fins de la TVA ont la faculté, voire l'obligation, selon que leurs décisions sont susceptibles ou non de faire l'objet d'un recours juridictionnel de droit interne, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle.

23. Arrêt du 22 novembre 2018 – MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA contre Autoridade Tributária e Aduaneira – Affaire C-295/17

1) L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que le montant prédéterminé perçu par un opérateur économique en cas de résiliation anticipée par son client, ou pour un motif imputable à ce dernier, d'un contrat de prestation de services prévoyant une période minimale d'engagement, lequel montant correspond au

3. Voy. l'article 14, § 2, alinéa 1^{er}, du Code belge de la TVA.

4. Il s'agissait de la visite du Stade Arena où joue le club de Football AFC Ajax Amsterdam, se composant d'une visite guidée (éligible à un taux réduit de TVA) et d'une visite sans guide du musée de l'AFC Ajax Amsterdam.

5. Voy. l'article 26, alinéa 1^{er}, du Code belge de la TVA.

montant que cet opérateur aurait perçu pendant le reste de ladite période en l'absence d'une telle résiliation, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, doit être considéré comme la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux et soumise en tant que telle à cette taxe.

2) Ne sont pas déterminants pour la qualification du montant prédéterminé dans le contrat de prestation de services dont le client est redevable en cas de résiliation anticipée de celui-ci le fait que l'objectif de ce montant forfaitaire vise à dissuader les clients de ne pas respecter la période minimale d'engagement et à réparer le préjudice que l'opérateur subit en cas de non-respect de cette période, le fait que la rémunération perçue par un agent commercial pour la conclusion de contrats stipulant une période minimale d'engagement soit plus élevée que celle prévue dans le cadre des contrats ne stipulant pas une telle période et le fait que ledit montant soit qualifié en droit national de clause pénale.

IV.2. L'exclusion des opérations portant sur des universalités de biens (article 11 C.TVA)

24. Sur ce point, on se reportera au point III.2. ci-dessus.

IV.3. Les prestations de services assimilées et les utilisations gratuites de biens de l'entreprise (article 19 C.TVA)

25. Néant.

IV.4. La localisation des prestations de services (articles 21 et 21bis C.TVA)

26. Néant.

IV.5. Le fait générateur et l'exigibilité pour les prestations de services (articles 22 à 22bis C.TVA)

27. Arrêt du 29 novembre 2018 – Finanzamt Goslar contre baumgarten sports & more GmbH – Affaire C-548/17

L'article 63 de la directive 2006/112/CE, lu en combinaison avec l'article 64, paragraphe 1, de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que le fait générateur et l'exigibilité de la taxe afférente à une prestation de services de placement de joueurs de football professionnel par un agent, qui fait l'objet de paiements échelonnés et conditionnels sur plusieurs années postérieurement au placement, soient regardés comme intervenant à la date de ce dernier.

28. Arrêt du 19 décembre 2018 – Szeif Krajowej Administracji Skarbowej contre Skarpa Travel sp. z o.o. – Affaire C-422/17

1) Les articles 65 et 306 à 310 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens que, lorsqu'une agence de voyages, soumise au régime particulier prévu à ces articles 306 à 310, encaisse un acompte sur le paiement de services touristiques qu'elle fournira au voyageur, la TVA est exigible, conformément à l'article 65, dès l'encaissement dudit acompte, à condition que, à ce moment-là, les services touristiques à fournir soient désignés avec précision.

2) L'article 308 de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que la marge de l'agence de voyages et, par conséquent, sa base d'imposition, est constituée par la différence entre le montant total, hors TVA, à payer par le voyageur et le coût effectif supporté en amont par l'agence de voyages au titre de la livraison de biens et de la prestation de services d'autres assujettis, dans la mesure où ces opérations profitent directement au voyageur. Lorsque le montant de l'acompte correspond au prix total du service touristique ou à une partie significative de ce prix et que l'agence n'a encore supporté aucun coût effectif, ou seulement une part limitée du coût total individuel de ce service, ou encore lorsque le coût effectif individuel du voyage supporté par l'agence ne peut pas être déterminé au moment du paiement de l'acompte, la marge bénéficiaire peut être déterminée sur le fondement d'une estimation du coût effectif total qu'elle aura, in fine, à supporter. En vue d'une telle estimation, l'agence doit prendre en compte, le cas échéant, les coûts qu'elle a d'ores et déjà effectivement supportés lors de l'encaissement de l'acompte. Aux fins du calcul de la marge, du prix total du voyage est déduit le coût effectif total estimé et la base d'imposition de la TVA à acquitter lors de l'encaissement de l'acompte est obtenue en multipliant le montant de cet acompte par le pourcentage que représente la marge bénéficiaire prévisible ainsi déterminée dans le prix total du voyage.

V. Les importations de biens (articles 3bis, 25bis à 25septies, et 39bis C.TVA)

29. Arrêt du 25 octobre 2018 – Milan Božičević Ježovnik contre Republika Slovenija – Affaire C-528/17

L'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances où l'assujetti importateur et fournisseur a bénéficié d'une exonération de la TVA à l'importation sur la base d'une autorisation délivrée après un contrôle préalable par les autorités douanières compétentes au vu des éléments de preuve fournis par cet assujetti, celui-ci n'est pas tenu d'acquitter la TVA *a posteriori* lorsqu'il apparaît, à l'occasion d'un contrôle ultérieur, que les conditions matérielles de

l'exonération n'étaient pas réunies, sauf s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ledit assujetti savait ou aurait dû savoir que les livraisons subséquentes aux importations en cause étaient impliquées dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter cette fraude, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

VI. Les opérations intracommunautaires de biens (articles 3bis, 25bis à 25septies, et 39bis C.TVA)

30. Arrêt du 19 avril 2018 – Firma Hans Bühler KG contre Finanzamt de Graz-Stadt – Affaire C-580/16

1) L'article 141, sous c), de la directive 2006/112/CE⁶ doit être interprété en ce sens que la condition qu'il prévoit est remplie lorsque l'assujetti est établi et identifié à la TVA dans l'Etat membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés, mais que cet assujetti utilise le numéro d'identification TVA d'un autre Etat membre pour l'acquisition intracommunautaire en cause⁷.

2) Les articles 42 et 265 de la directive 2006/112/CE, lus en combinaison avec l'article 263 de la directive 2006/112/CE, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un Etat membre applique l'article 41, premier alinéa, de la directive 2006/112/CE⁸, au seul motif que, dans le cadre d'une acquisition intracommunautaire, réalisée pour les besoins d'une livraison subséquente sur le territoire d'un Etat membre, le dépôt de l'état récapitulatif, visé à l'article 265 de la directive 2006/112/CE, n'a pas été effectué en temps utile par l'assujetti identifié à la TVA dans cet Etat membre.

31. Arrêt du 19 décembre 2018 – AREX CZ a.s. contre Odvolací finanční ředitelství – Affaire C-414/17

1) L'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à des acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accises, au titre desquels les droits d'accise sont exigibles sur le territoire de l'Etat membre de destination de l'expédition ou du transport de ces produits, effectuées par un assujetti dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, de cette directive.

2) L'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que, en présence d'une chaîne d'opérations successives n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire des produits soumis à accises sous le régime de suspension des droits d'accise, l'acquisition

effectuée par l'opérateur redevable du paiement des droits d'accise dans l'Etat membre de destination de l'expédition ou du transport de ces produits ne saurait être qualifiée d'acquisition intracommunautaire soumise à la TVA en vertu de cette disposition, lorsque ce transport ne peut être imputé à cette acquisition.

3) L'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que, en présence d'une chaîne d'acquisitions successives portant sur les mêmes produits soumis à accises et n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire de ces produits sous le régime de suspension des droits d'accise, la circonstance que ces produits sont transportés sous ce régime ne constitue pas une circonstance déterminante pour établir à quelle acquisition le transport doit être imputé aux fins de sa soumission à la TVA en vertu de cette disposition.

VII. La base d'imposition (articles 26 à 36 C.TVA)

VII.1. Les principes généraux de la détermination de la base d'imposition (articles 26 à 28)

32. Arrêt du 5 juillet 2018 – Marcandi Limited contre Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs – Affaire C-544/16

1) L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que l'émission de « crédits » qui permettent aux clients d'un opérateur d'encherir dans les ventes aux enchères organisées par ce dernier, constitue une prestation de services à titre onéreux, dont la contrepartie est le montant versé en échange desdits « crédits ».

2) L'article 73 de la directive 2006/112/CE⁹ doit être interprété en ce sens que la valeur des « crédits » utilisés pour enchérir n'est pas comprise dans la contrepartie perçue par l'assujetti en échange des livraisons de biens qu'il effectue au profit des utilisateurs ayant remporté une vente aux enchères qu'il a organisée ou de ceux ayant effectué leur achat au moyen des fonctions « acheter maintenant » ou « remise cumulée ».

3) Lorsqu'elles interprètent les dispositions pertinentes du droit de l'Union et du droit national, les juridictions d'un Etat membre qui constatent qu'une même opération fait l'objet dans un autre Etat membre d'un traitement différent aux fins de la TVA ont la faculté, voire l'obligation, selon que leurs décisions sont susceptibles ou non de faire l'objet d'un recours juridictionnel de droit interne, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle.

6. Voy. l'article 25quinquies, § 3, alinéa 3, du Code belge de la TVA.

7. Il s'agissait en l'espèce d'une opération triangulaire de biens, au départ d'un assujetti 1 établi en Allemagne, pour un assujetti intermédiaire 2 établi en Allemagne et en Autriche, et pour un acquéreur final assujetti 3 établi en Tchéquie. La question préjudicielle portait sur la qualité de l'assujetti 2.

8. Voy. l'article 25quinquies, § 3, alinéa 1^{er}, du Code belge de la TVA.

9. Voy. l'article 26, alinéa 1^{er}, du Code belge de la TVA.

VII.2. Le régime particulier des agences de voyages (articles 1, § 7, 18, § 2, alinéa 2, 29, § 2, et 35 alinéa 2, C.TVA)

33. Arrêt du 8 février 2018 – Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne – Affaire C-380/16

En excluant du régime particulier de la TVA applicable aux agences de voyages les services de voyages fournis à des assujettis, qui les utilisent pour le compte de leur entreprise, et en autorisant les agences de voyages, dans la mesure où elles sont soumises audit régime, à déterminer la base d'imposition de la TVA de manière globale pour des groupes de services ou pour l'ensemble des services fournis au cours d'une période d'imposition, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 73 et des articles 306 à 310 de la directive 2006/112/CE.

34. Arrêt du 19 décembre 2018 – Szefer Krajowej Administracji Skarbowej contre Skarpa Travel sp. z o.o. – Affaire C-422/17

1) Les articles 65 et 306 à 310 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens que, lorsqu'une agence de voyages, soumise au régime particulier prévu à ces articles 306 à 310, encaisse un acompte sur le paiement de services touristiques qu'elle fournira au voyageur, la TVA est exigible, conformément audit article 65, dès l'encaissement dudit acompte, à condition que, à ce moment-là, les services touristiques à fournir soient désignés avec précision.

2) L'article 308 de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que la marge de l'agence de voyages et, par conséquent, sa base d'imposition, est constituée par la différence entre le montant total, hors TVA, à payer par le voyageur et le coût effectif supporté en amont par l'agence de voyages au titre de la livraison de biens et de la prestation de services d'autres assujettis, dans la mesure où ces opérations profitent directement au voyageur. Lorsque le montant de l'acompte correspond au prix total du service touristique ou à une partie significative de ce prix et que l'agence n'a encore supporté aucun coût effectif, ou seulement une part limitée du coût total individuel de ce service, ou encore lorsque le coût effectif individuel du voyage supporté par l'agence ne peut pas être déterminé au moment du paiement de l'acompte, la marge bénéficiaire peut être déterminée sur le fondement d'une estimation du coût effectif total qu'elle aura, *in fine*, à supporter. En vue d'une telle estimation, l'agence doit prendre en compte, le cas échéant, les coûts qu'elle a d'ores et déjà effectivement supportés lors de l'encaissement de l'acompte. Aux fins du calcul de la marge, du prix total du voyage est déduit le coût effectif total estimé et la base d'imposition de

la TVA à acquitter lors de l'encaissement de l'acompte est obtenue en multipliant le montant de cet acompte par le pourcentage que représente la marge bénéficiaire prévisible ainsi déterminée dans le prix total du voyage.

35. Arrêt du 19 décembre 2018 – Alpenchalets Resorts GmbH contre Finanzamt München Abteilung Körperschaften – Affaire C-552/17

Les articles 306 à 310 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens que la seule mise à disposition par une agence de voyages d'une résidence de vacances louée auprès d'autres assujettis ou une telle mise à disposition d'une résidence de vacances accompagnée de prestations supplémentaires¹⁰, indépendamment de l'importance de ces prestations supplémentaires, constituent chacune un service unique relevant du régime particulier des agences de voyages.

En effet, dès lors que la seule fourniture de logements de vacances par l'agence de voyages suffit pour que le régime particulier des agences de voyages s'applique, l'importance d'autres livraisons de biens ou de prestations de services, éventuellement accompagnant cette fourniture de logements, ne saurait avoir d'incidence sur la qualification juridique de la situation en cause, à savoir que celle-ci relève du régime particulier des agences de voyages.

VIII. Les taux (articles 37 et 38 C.TVA – A.R. n° 20)

36. Arrêt du 18 janvier 2018 – Stadion Amsterdam CV contre Staatssecretaris van Financiën – Affaire C-463/16

La sixième directive 77/388/CEE doit être interprétée en ce sens qu'une prestation unique, composée de deux éléments distincts¹¹, l'un étant principal, l'autre accessoire, qui, s'ils étaient fournis séparément, seraient soumis à des taux de TVA différents, doit être taxée au seul taux de TVA applicable à cette prestation unique déterminé en fonction de l'élément principal, et ce même si le prix de chaque élément composant le prix total payé par un consommateur aux fins de pouvoir bénéficier de cette prestation peut être identifié.

37. Arrêt du 19 décembre 2018 – Alpenchalets Resorts GmbH contre Finanzamt München Abteilung Körperschaften – Affaire C-552/17

L'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que la prestation de services des agences de voyages consistant en la fourniture d'hébergements de vacances, relevant du

10. Il s'agissait de prestations de nettoyage du logement ainsi que, dans certains cas, d'un service de blanchisserie et de livraison de petits pains.

11. Il s'agissait de la visite du Stade Arena où joue le club de Football AFC Ajax Amsterdam, se composant d'une visite guidée (éligible à un taux réduit de TVA) et d'une visite sans guide du musée de l'AFC Ajax Amsterdam.

régime particulier des agences de voyages (voy. point VII.2 ci-dessus), ne peut être soumise à un taux réduit ou à l'un des taux réduits figurant à cette première disposition.

IX. Les exemptions ouvrant droit à déduction de principe (article 39 à 42 C.TVA)

IX.1. Exemption des importations/exportations (articles 39, 40 et 41 C.TVA)

38. Arrêt du 28 février 2018 – Stanisław Pieńkowski contre Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie – Affaire C-307/16

L'article 131, l'article 146, paragraphe 1, sous b)¹², ainsi que les articles 147 et 273 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale selon laquelle, dans le cadre d'une livraison à l'exportation de biens à emporter dans les bagages personnels de voyageurs, le vendeur assujéti doit avoir réalisé un chiffre d'affaires d'un montant minimal lors de l'exercice fiscal précédent, ou ce dernier doit avoir conclu un contrat avec un opérateur habilité à procéder aux remboursements de TVA aux voyageurs, dès lors que le seul non-respect de ces conditions a pour conséquence de le priver définitivement de l'exonération de cette livraison.

39. Arrêt du 20 juin 2018 – « Enteco Baltic » UAB contre Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos – Affaire C-108/17

1) L'article 143, paragraphe 1, sous d), et l'article 143, paragraphe 2, sous b), de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que les autorités compétentes d'un Etat membre refusent l'exonération de la TVA à l'importation au seul motif que, à la suite d'un changement de circonstances intervenu postérieurement à l'importation, les produits en cause ont été livrés à un assujéti autre que celui dont le numéro d'identification à la TVA était indiqué dans la déclaration d'importation, alors que l'importateur a communiqué l'ensemble des informations relatives à l'identité du nouvel acquéreur aux autorités compétentes de l'Etat membre d'importation, à condition qu'il soit établi que les conditions de fond de l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente sont effectivement réunies.

2) L'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE, lu en combinaison avec l'article 138 et l'article 143, paragraphe 2, sous c), de cette directive, doit être interprété en ce sens que :

- des documents, qui confirment le transport de biens depuis un entrepôt fiscal situé dans l'Etat membre d'importation à destination, non pas de

l'acquéreur, mais d'un entrepôt fiscal situé dans un autre Etat membre, peuvent être considérés comme des éléments de preuve suffisants de l'expédition ou du transport de ces biens vers un autre Etat membre.

- des documents tels que des lettres d'expédition fondées sur la convention relative au contrat de transport international de marchandises par route, signée à Genève le 19 mai 1956, telle que modifiée par le protocole du 5 juillet 1978, et des documents administratifs électroniques accompagnant le mouvement en suspension de droits d'accises de biens peuvent être pris en compte pour établir que, au moment de l'importation dans un Etat membre, les biens en cause sont destinés à être expédiés ou transportés vers un autre Etat membre, au sens de l'article 143, paragraphe 2, sous c), de la directive 2006/112/CE, pour autant que lesdits documents sont présentés à ce moment et comportent tous les renseignements nécessaires. Ces documents, de même que les confirmations électroniques de la livraison des produits et l'accusé de réception émis à l'issue d'un mouvement en suspension de droits d'accises sont de nature à établir que lesdits biens sont effectivement expédiés ou transportés à destination d'un autre Etat membre, conformément à l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE.

3) L'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités d'un Etat membre refusent à un importateur le bénéfice du droit à l'exonération de la TVA, prévu à cette disposition, pour les importations de biens qu'il a effectuées dans cet Etat membre qui ont été suivies d'une livraison intracommunautaire, au motif que ces biens ont été non pas transmis directement à l'acquéreur, mais pris en charge par des entreprises de transport et des entrepôts fiscaux que ce dernier a désignés, lorsque le pouvoir de disposer desdits biens comme un propriétaire a été transféré, par l'importateur, à l'acquéreur. Dans ce cadre, la notion de « livraison de biens », au sens de l'article 14, paragraphe 1, de cette directive, telle que modifiée, doit être interprétée de la même manière que dans le contexte de l'article 167 de ladite directive, telle que modifiée.

4) L'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une pratique administrative en vertu de laquelle le bénéfice du droit à l'exonération de la TVA à l'importation est refusé à l'importateur de bonne foi, lorsque les conditions de l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente ne sont pas réunies en raison d'une fraude fiscale commise par l'acquéreur, à moins qu'il ne soit établi que l'importateur savait ou aurait dû savoir que l'opération était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables

12. Voy. l'article 39, 2° et 4°, du Code belge de la TVA.

en son pouvoir pour éviter sa participation à cette fraude. Le seul fait que l'importateur et l'acquéreur ont communiqué par des moyens de communication électroniques ne saurait permettre de présumer que l'importateur savait ou pouvait savoir qu'il participait à une telle fraude.

5) L'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que les autorités nationales compétentes ne sont pas tenues, lorsqu'elles examinent le transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire, de recueillir des informations auxquelles seules les autorités publiques peuvent accéder.

40. Arrêt du 8 novembre 2018 – Cartrans Spedition Srl contre Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova et Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii – Affaire C-495/17

L'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112/CE, d'une part, et ladite disposition combinée à l'article 153 de cette même directive, d'autre part, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une pratique fiscale d'un Etat membre en vertu de laquelle l'exonération de la TVA, respectivement, pour les prestations de transport directement liées à des exportations de biens et pour les prestations de services effectuées par des intermédiaires intervenant dans ces prestations de transport est subordonnée à la production par le redevable de la déclaration en douane d'exportation des biens concernés. A cet égard, il incombe aux autorités compétentes, aux fins de l'octroi desdites exonérations, d'examiner si la réalisation de la condition afférente à l'exportation des biens concernés peut être déduite avec un degré de vraisemblance suffisamment élevé de l'ensemble des éléments dont ces autorités sont à même de disposer. Dans ce contexte, un carnet TIR visé par les douanes du pays tiers de destination des biens produit par le redevable constitue un élément dont il incombe, en principe, auxdites autorités de tenir dûment compte, à moins que celles-ci n'aient des raisons précises de douter de l'authenticité ou de la fiabilité de ce document.

IX.2. Exemption des navires, bateaux et aéronefs (article 42, § 1^{er} et § 2, C.TVA)

41. Néant.

IX.3. Exemption des organismes internationaux et autres exemptions (article 42, § 3 et § 4, C.TVA)

42. Néant.

X. Les exemptions n'ouvrant pas de droit à déduction de principe (article 44 C.TVA)

X.1. Exemption des professions médicales (article 44, § 1, 1^o A 3^o, C.TVA)

43. Néant.

X.2. Exemption des soins de santé et prestations sociales (article 44, § 2, 1^o, C.TVA)

44. Néant.

X.3. Exemption des livraisons d'organes, de sang, de lait maternel (article 44, § 2, 1^oter, C.TVA)

45. Néant.

X.4. Exemption de l'assistance sociale (article 44, § 2, 2^o, C.TVA)

46. Néant.

X.5. Exemption des infrastructures sportives (article 44, § 2, 3^o, C.TVA)

47. Néant.

X.6. Exemption de l'enseignement, formation et recyclage professionnel (article 44, § 2, 4^o, C.TVA)

48. Néant.

X.7. Exemption de l'orientation scolaire ou familiale (article 44, § 2, 5^o, C.TVA)

49. Néant.

X.8. Exemption de la culture (article 44, § 2, 6^o à 9^o, C.TVA)

50. Néant.

X.9. Exemption de la mise à disposition de personnel (article 44, § 2, 10^o, C.TVA)

51. Néant.

X.10. Exemption des associations (article 44, § 2, 11^o, C.TVA)

52. Néant.

X.11. Exemption du soutien financier (article 44, § 2, 12^o, C.TVA)

53. Néant.

X.12. Exemption des livraisons de biens et prestations de services affectées à une activité exemptée (article 44, § 2, 13°, C.TVA)

54. Néant.

X.13. Exemption des livraisons d'immeubles par nature (article 44, § 3, 1°, C.TVA)

55. Néant.

X.14. Exemption des locations d'immeubles par nature (article 44, § 3, 2°, C.TVA)

56. Arrêt du 28 février 2018 – Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA contre Autoridade Tributária e Aduaneira – Affaire C-672/16

Les articles 167, 168, 184, 185 et 187 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui prévoit la régularisation de la TVA initialement déduite au motif qu'un immeuble, pour lequel le droit d'option pour la taxation a été exercé, est considéré comme n'étant plus utilisé par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées, lorsque cet immeuble est resté inoccupé pendant plus de deux ans, même s'il est prouvé que l'assujetti a cherché à le louer pendant cette période.

X.15. Exemption des droits d'auteur (article 44, § 3, 3°, C.TVA)

57. Néant.

X.16. Exemption des opérations financières et d'assurance/réassurance (article 44, § 3, 4° à 11°, C.TVA)

58. Arrêt du 25 juillet 2018 – Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contre DPAS Limited – Affaire C-5/17

L'article 135, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE¹³, doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA qui y est prévue pour les opérations concernant les paiements et les virements ne s'applique pas à une prestation de services qui consiste pour l'assujetti à demander aux établissements financiers concernés, d'une part, qu'une somme d'argent soit transférée du compte bancaire d'un patient vers celui de l'assujetti sur le fondement d'un mandat de débit direct et, d'autre part, que cette somme, après déduction de la rémunération due à cet assujetti, soit transférée du compte bancaire de ce dernier vers les comptes bancaires respectifs du dentiste et de l'assureur de ce patient.

X.17. Exemption des paris, loteries et jeux de hasard (article 44, § 3, 13°, C.TVA)

59. Néant.

X.18. Exemption des timbres postaux et des services publics postaux (article 44, § 3, 12° et 14°, C.TVA)

60. Néant.

XI. La déduction de la TVA en amont (articles 45 à 49 C.TVA)

XI.1. Les conditions de fonds du droit à déduction de la TVA en amont (article 45, § 1 A § 1^{er}quinquies, C.TVA)

61. Arrêt du 21 février 2018 – Kreuzmayr GmbH contre Finanzamt Linz – Affaire C-628/16

Dès lors que la seconde livraison d'une chaîne de deux livraisons successives impliquant un seul transport intracommunautaire est une livraison intracommunautaire, le principe de protection de la confiance légitime doit être interprété en ce sens que l'acquéreur final, qui s'est prévalu à tort d'un droit à déduction de la TVA en amont, ne peut pas déduire, au titre de la TVA en amont, la TVA versée au fournisseur sur la seule base des factures transmises par l'opérateur intermédiaire qui a retenu une qualification erronée de sa livraison.

62. Arrêt du 7 mars 2018 – Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius contre Ministerul Finanțelor Publice – A.N.A.F. – D.G.R.F.P. Galați – Serviciul Soluționare Contestații et A.N.A.F. – D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P. Constanța – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 Constanța – Affaire C-159/17

Les articles 167 à 169 et 179, l'article 213, paragraphe 1, l'article 214, paragraphe 1, et l'article 273 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale, qui permet à l'administration fiscale de refuser à un assujetti le droit à déduction de la TVA lorsqu'il est établi que, en raison des manquements reprochés à ce dernier, l'administration fiscale n'a pu disposer des données nécessaires pour établir que les exigences de fond ouvrant droit à la déduction de la TVA acquittée en amont par ledit assujetti sont satisfaites ou que ce dernier a agi de manière frauduleuse pour pouvoir bénéficier de ce droit, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

13. Voy. l'exemption de l'article 44, § 3, 8°, du Code belge de la TVA.

63. Arrêt du 31 mai 2018 – Finanzamt Dachau contre Achim Kollroß et Finanzamt Göppingen contre Erich Wirtl – Affaires jointes C-660/16 et C-661/16

Les articles 65 et 167 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens que le droit à déduction de la TVA afférente au versement d'un acompte ne peut être refusé à l'acquéreur potentiel des biens en question dès lors que cet acompte a été versé et encaissé et que, au moment de ce versement, tous les éléments pertinents de la future livraison pouvaient être considérés comme étant connus par cet acquéreur et que la livraison de ces biens apparaissait alors certaine. Un tel droit pourra toutefois être refusé audit acquéreur s'il est établi, au regard d'éléments objectifs, que, au moment du versement de l'acompte, il savait ou ne pouvait raisonnablement ignorer que cette livraison était incertaine.

64. Arrêt du 27 juin 2018 – SGI et Valériane SNC contre Ministre de l'Action et des Comptes publics – Affaires jointes C-459/17 et C-460/17

L'article 17 de la sixième directive 77/388/CEE doit être interprété en ce sens que, pour refuser à l'assujetti destinataire d'une facture le droit de déduire la TVA mentionnée sur cette facture, il suffit que l'administration établisse que les opérations auxquelles cette facture correspond n'ont pas été réalisées effectivement.

65. Arrêt du 5 juillet 2018 – Marle Participations SARL contre Ministre de l'Economie et des Finances – Affaire C-320/17

La directive 2006/112/CE doit être interprétée en ce sens que la location d'un immeuble par une société holding à sa filiale constitue une « immixtion dans la gestion » de cette dernière, qui doit être considérée comme une activité économique, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de cette directive, ouvrant droit à déduction de la TVA sur les dépenses supportées par la société en vue de l'acquisition de participations dans cette filiale, dès lors que cette prestation de services présente un caractère permanent, qu'elle est effectuée à titre onéreux et qu'elle est taxée, ce qui implique que cette location ne soit pas exonérée, et qu'il existe un lien direct entre le service rendu par le prestataire et la contre-valeur reçue du bénéficiaire. Les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui participe à leur gestion en leur louant un immeuble, et qui, à ce titre, exerce une activité économique, doivent être considérés comme faisant partie de ses frais généraux et la TVA acquittée sur ces frais doit, en principe, pouvoir être déduite intégralement.

Les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui ne participe à la gestion que de certaines d'entre elles et qui, à l'égard des autres, n'exerce, en revanche, pas d'activité économique doivent être considérés comme faisant partie seulement partiellement des frais généraux de

cette société, de telle sorte que la TVA acquittée sur ces frais ne peut être déduite qu'en proportion de ceux qui sont inhérents à l'activité économique, selon des critères de ventilation définis par les Etats membres, lesquels, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte de la finalité et de l'économie de ladite directive et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à l'activité économique et à l'activité non économique.

66. Arrêt du 25 juillet 2018 – Szeft Krajowej Administracji Skarbowej contre Gmina Ryjewo – Affaire C-140/17

Les articles 167, 168 et 184 de la directive 2006/112/CE, ainsi que le principe de neutralité de la TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce qu'un organisme de droit public bénéficie d'un droit à régularisation des déductions de la TVA acquittée sur un bien d'investissement immobilier dans une situation où, lors de l'acquisition de ce bien, d'une part, ce dernier pouvait par nature être utilisé tant pour des activités taxées que pour celles non taxées mais a été utilisé, dans un premier temps, pour des activités non taxées et, d'autre part, cet organisme public n'avait pas expressément déclaré avoir l'intention d'affecter ledit bien à une activité taxée mais n'avait pas non plus exclu qu'il soit utilisé à une telle fin, pour autant qu'il résulte d'un examen de l'ensemble des circonstances de fait, qu'il incombe à la juridiction nationale d'opérer, qu'il est satisfait à la condition posée par l'article 168 de la directive 2006/112/CE, selon laquelle l'assujetti doit avoir agi en sa qualité d'assujetti au moment où il a procédé à cette acquisition.

67. Arrêt du 7 août 2018 – TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal contre Autoridade Tributária e Aduaneira – Affaire C-16/17

Les articles 167 et 168 de la directive 2006/112/CE, ainsi que le principe de neutralité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un Etat membre considère qu'une société qui a son siège dans un autre Etat membre ainsi que la succursale qu'elle détient dans le premier de ces Etats constituent deux assujettis distincts au motif que ces entités disposent chacune d'un numéro d'identification fiscale, et refuse, pour cette raison, à la succursale le droit de déduire la TVA sur des notes de débit émises par un groupement d'intérêt économique dont ladite société, et non pas sa succursale, est un membre.

68. Arrêt du 17 octobre 2018 – Ryanair Ltd contre The Revenue Commissioners – Affaire C-249/17

Les articles 4 et 17 de la sixième directive 77/388/CEE doivent être interprétés en ce sens qu'ils confèrent à une société, qui a l'intention d'acquérir la totalité des actions d'une autre société, en vue d'exercer une activité économique consistant à fournir à cette dernière

des prestations de services de gestion soumises à la TVA, le droit de déduire, dans son intégralité, la TVA acquittée en amont afférente aux dépenses relatives à des prestations de services de conseil exposées dans le cadre d'une offre publique d'achat, même s'il s'est avéré que cette activité économique n'a pas été réalisée, pour autant que ces dépenses ont leur cause exclusive dans l'activité économique envisagée.

69. Arrêt du 8 novembre 2018 – C&D Foods Acquisition ApS contre Skatteministeriet – Affaire C-502/17

Les articles 2, 9 ainsi que 168 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'une opération de cession d'actions envisagée, mais non réalisée, qui ne trouve pas sa cause exclusive directe dans l'activité économique taxable de la société concernée ou qui ne constitue pas le prolongement direct, permanent et nécessaire de cette activité économique ne relève pas du champ d'application de la TVA.

En effet, pour qu'une opération de cession d'actions puisse relever du champ d'application de la TVA, il faut que cette opération, en principe, ait sa cause exclusive directe dans l'activité économique taxable de la société mère en question ou qu'elle constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de cette activité. Tel est le cas lorsque ladite opération est effectuée en vue d'affecter le produit de cette cession directement à l'activité économique taxable de la société mère en question ou à l'activité économique exercée par le groupe dont elle est la société mère.

XI.2. Les limitations et exclusions de déduction (article 45, § 2 et § 3, C.TVA)

70. Néant.

XI.3. Assujettissement mixte et droit à déduction (article 46 C.TVA – A.R. n° 3)

71. Arrêt du 18 octobre 2018 – Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contre Volkswagen Financial Services (UK) Ltd – Affaire C-153/17

L'article 168 et l'article 173, paragraphe 2, sous c), de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens que, d'une part, même lorsque les frais généraux afférents à des opérations de location-vente de biens meubles, sont répercutés non pas dans le montant dû par le client au titre de la mise à disposition du bien concerné, soit la partie imposable de l'opération, mais dans le montant de l'intérêt dû au titre de la partie « financement » de l'opération, soit la partie exonérée de celle-ci, ces frais généraux doivent néanmoins être considérés, aux fins de la TVA, comme un élément constitutif du prix de cette mise à disposition et, d'autre part, les Etats membres ne peuvent pas

compte de la valeur initiale du bien concerné lors de sa livraison, dès lors que cette méthode n'est pas de nature à garantir une ventilation plus précise que celle qui découlerait de l'application de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires.

XI.4. Les conditions d'exercice du droit à déduction (articles 47 à 49 C.TVA – A.R. n° 3)

72. Arrêt du 21 mars 2018 – Volkswagen AG contre Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky – Affaire C-533/16

Le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation d'un Etat membre en vertu de laquelle, dans des circonstances dans lesquelles la TVA a été facturée à l'assujetti et payée par celui-ci plusieurs années après la livraison des biens en cause, le bénéfice du droit au remboursement de la TVA est refusé, au motif que le délai de forclusion prévu par ladite réglementation pour l'exercice de ce droit aurait commencé à courir à compter de la date de la livraison et aurait expiré avant l'introduction de la demande de remboursement.

73. Arrêt du 12 avril 2018 – Biosafe – Indústria de Reciclagens SA contre Flexipiso – Pavimentos SA – Affaire C-8/17

Les articles 63, 167, 168, 178 à 180, 182 et 219 de la directive 2006/112/CE, ainsi que le principe de neutralité fiscale, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la réglementation d'un Etat membre en vertu de laquelle, dans des circonstances dans lesquelles, à la suite d'un redressement fiscal, un complément de TVA a été payé à l'Etat et a fait l'objet de documents rectifiant les factures initiales plusieurs années après la livraison des biens en cause, le bénéfice du droit à déduction de la TVA est refusé au motif que le délai prévu par ladite réglementation pour l'exercice de ce droit aurait commencé à courir à compter de la date d'émission desdites factures initiales et aurait expiré.

74. Arrêt du 26 avril 2018 – Zabrus Siret SRL contre Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Affaire C-81/17

Les articles 167, 168, 179, 180 et 182 de la directive 2006/112/CE, ainsi que les principes d'effectivité, de neutralité fiscale et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui, par dérogation au délai de prescription de cinq ans instauré par le droit national pour la rectification des déclarations de TVA, empêche un assujetti de procéder à une telle rectification afin de faire valoir son droit à déduction au seul motif que cette rectification concerne une période qui a déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal.

75. Arrêt du 12 septembre 2018 – Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL contre Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor et Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Affaire C-69/17

La directive 2006/112/CE, notamment les articles 213, 214 et 273 de celle-ci, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation nationale qui permet à l'administration fiscale de refuser à un assujetti ayant effectué des acquisitions pendant la période au cours de laquelle son numéro d'identification à la TVA a été annulé en raison d'une omission de présenter des déclarations fiscales le droit de déduire la TVA relative à ces acquisitions au moyen de déclarations de TVA effectuées – ou de factures émises – après la réactivation de son numéro d'identification au seul motif que ces acquisitions ont eu lieu pendant la période de désactivation, alors que les exigences de fond sont réunies et que le droit à déduction n'est pas invoqué frauduleusement ou abusivement.

76. Arrêt du 21 novembre 2018 – Lucrețiu Hadrian Vădan contre Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor et Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba – Affaire C-664/16

La directive 2006/112/CE, en particulier ses articles 167 et 168, son article 178, sous a), et son article 179, ainsi que les principes de neutralité de la TVA et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'un assujetti qui n'est pas en mesure de rapporter la preuve du montant de la TVA qu'il a payée en amont, par la production de factures ou de tout autre document, ne peut bénéficier d'un droit à déduction de la TVA sur la seule base d'une estimation résultant d'une expertise ordonnée par une juridiction nationale.

77. Ordonnance du 13 décembre 2018 – Mennica Wrocławska sp. z o.o. contre Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu – Affaire C-491/18

L'article 168, sous a), l'article 178, sous a), et l'article 226 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que les autorités fiscales nationales refusent à l'assujetti le droit de déduire la TVA due ou acquittée en amont au seul motif que les factures établies comportent une erreur relative à l'identification des marchandises faisant l'objet des transactions concernées, et ce alors même que l'assujetti a, avant que les autorités fiscales ne prennent de décision à son égard, fourni à ces dernières les documents et explications nécessaires à la détermination de l'objet réel de ces transactions et attestant de la réalité de celles-ci.

XI.5. Les révisions de déduction (article 49 C.TVA – A.R. n° 3)

78. Arrêt du 22 février 2018 – T – 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. contre Republika Slovenija – Affaire C-396/16

1) L'article 185, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que la réduction des obligations d'un débiteur, qui résulte de l'homologation définitive d'un concordat, constitue une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions, au sens de cette disposition.

2) L'article 185, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que la réduction des obligations d'un débiteur résultant de l'homologation définitive d'un concordat ne constitue pas un cas d'opération totalement ou partiellement impayée ne donnant pas lieu à une régularisation de la déduction initialement opérée, dès lors que cette réduction est définitive, ce qu'il appartient, toutefois, à la juridiction de renvoi de vérifier.

3) L'article 185, paragraphe 2, second alinéa, de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que, afin de mettre en œuvre la faculté prévue à cette disposition, un Etat membre n'est pas tenu de prévoir expressément une obligation de régularisation des déductions en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées.

79. Arrêt du 28 février 2018 – Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA contre Autoridade Tributária e Aduaneira – Affaire C-672/16

Les articles 167, 168, 184, 185 et 187 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui prévoit la régularisation de la TVA initialement déduite au motif qu'un immeuble, pour lequel le droit d'option pour la taxation a été exercé, est considéré comme n'étant plus utilisé par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées, lorsque cet immeuble est resté inoccupé pendant plus de deux ans, même s'il est prouvé que l'assujetti a cherché à le louer pendant cette période.

80. Arrêt du 11 avril 2018 – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos contre SEB bankas AB – Affaire C-532/16

1) L'article 184 de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que l'obligation de régularisation des déductions de TVA indues énoncée à cet article s'applique également dans les cas où la déduction initialement opérée ne pouvait pas l'être légalement parce que l'opération qui a conduit à la pratiquer était exonérée de TVA. En revanche, les articles 187 à 189 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens que le mécanisme de régularisation des déductions de TVA indues prévu à ces articles n'est pas

applicable dans de tels cas, en particulier dans une situation où la déduction de TVA initialement opérée était injustifiée parce qu'il s'agissait d'une opération de livraison de terrains exonérée de TVA.

2) L'article 186 de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que, dans les cas où la déduction de TVA initialement opérée ne pouvait pas l'être légalement, il appartient aux Etats membres de déterminer la date à laquelle naît l'obligation de régulariser la déduction de TVA induite et la période au titre de laquelle cette régularisation doit intervenir, dans le respect des principes du droit de l'Union, en particulier des principes de sécurité juridique et de confiance légitime. Il appartient au juge national de vérifier si, dans un cas tel que celui en cause au principal, ces principes sont respectés.

81. Arrêt du 31 mai 2018 – Finanzamt Dachau contre Achim Kollroß et Finanzamt Göppingen contre Erich Wirtl – Affaires jointes C-660/16 et C-661/16

Les articles 185 et 186 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une législation ou à une pratique nationale qui ont pour effet de subordonner la régularisation de la TVA afférente au paiement d'un acompte en vue de la livraison d'un bien au remboursement de cet acompte par le fournisseur.

82. Arrêt du 19 décembre 2018 – Procédure pénale contre Virgil Mailat e.a. – Affaire C-17/18

L'article 135, paragraphe 1, sous l), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'un contrat de location portant sur un bien immeuble qui servait à une exploitation commerciale ainsi que sur tous les biens d'équipement et consommables nécessaires à cette exploitation constitue une prestation unique dans laquelle la location du bien immeuble est la prestation principale¹⁴.

XII. Les mesures tendant à assurer le paiement de la taxe – les redevables de la TVA (articles 51 à 52 C.TVA)

83. Néant.

XIII. Les obligations des assujettis (articles 50 et 53 à 55 C.TVA)

84. Arrêt du 26 avril 2018 – Zabrus Siret SRL contre Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Affaire C-81/17

Les articles 167, 168, 179, 180 et 182 de la directive 2006/112/CE, ainsi que les principes d'effectivité, de

neutralité fiscale et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui, par dérogation au délai de prescription de cinq ans instauré par le droit national pour la rectification des déclarations de TVA, empêche un assujetti de procéder à une telle rectification afin de faire valoir son droit à déduction au seul motif que cette rectification concerne une période qui a déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal.

XIV. Les régimes particuliers (articles 56 à 58^{quater} C.TVA)

XIV.1. Le régime particulier du forfait (article 56, § 1^{er}, C.TVA)

85. Néant.

XIV.2. Le régime particulier de la franchise (article 56^{bis} C.TVA)

86. Arrêt du 17 mai 2018 – Dávid Vámos contre Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága – Affaire C-566/16

Le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale excluant l'application d'un régime particulier d'imposition à la TVA prévoyant une franchise pour les petites entreprises – adopté conformément aux dispositions de la section 2 du chapitre 1 du titre XII de la directive 2006/112/CE – à un assujetti qui remplit toutes les conditions de fond, mais qui n'a pas exercé la faculté d'opter pour l'application de ce régime en même temps qu'il a déclaré le commencement de ses activités économiques à l'administration fiscale.

XIV.3. Le régime particulier des agriculteurs (article 57 C.TVA)

87. Néant.

XIV.4. Le régime particulier de la marge bénéficiaire (article 58, § 4, C.TVA)

88. Arrêt du 11 juillet 2018 – SIA « E LATS » contre Valsts ieņēmumu dienests – Affaire C-154/17

L'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que la notion de « biens d'occasion » ne couvre pas des biens usagés contenant des métaux précieux ou des pierres précieuses si ces biens ne sont plus aptes à remplir leur fonctionnalité initiale et n'ont conservé que les fonctionnalités inhérentes à ces métaux et à ces pierres, ce qu'il appartient au juge national de vérifier en tenant compte de toutes les circonstances objectives pertinentes de chaque cas d'espèce.

14. Sur le même thème, voy. aussi récemment C.J.U.E., arrêt Manuel Jorge Sequeira Mesquita du 28 février 2019, C-278/18.

89. Arrêt du 29 novembre 2018 – Harry Mensing contre Finanzamt Hamm – Affaire C-264/17

1) L'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'un assujetti-revendeur peut opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire à une livraison d'objets d'art qui lui ont été livrés en amont, dans le cadre d'une livraison intracommunautaire exonérée, par l'auteur ou ses ayants droit, alors que ceux-ci ne relèvent pas des catégories de personnes énumérées à l'article 314 de cette directive.

2) Un assujetti-revendeur ne peut pas à la fois opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire prévu à l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112/CE à une livraison d'objets d'art qui lui ont été livrés en amont dans le cadre d'une livraison intracommunautaire exonérée et prétendre à un droit à déduction de la TVA acquittée en amont dans les situations où un tel droit est exclu en vertu de l'article 322, sous b), de cette directive, si cette dernière disposition n'a pas été transposée en droit national.

XIV.5. Autres régimes particuliers (article 58, § 1^{er} à § 3, et 58bis à 58quater C.TVA)

90. Néant.

XV. Moyens de preuve et mesures de contrôle (articles 59 à 69 C.TVA)**91. Arrêt du 21 novembre 2018 – Fortunata Silvia Fontana contre Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria – Affaire C-648/16**

La directive 2006/112/CE du Conseil, ainsi que les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui autorise une administration fiscale, en cas de graves divergences entre les recettes déclarées et les recettes estimées sur la base d'études sectorielles, à recourir à une méthode inductive, fondée sur de telles études sectorielles, pour déterminer le montant du chiffre d'affaires réalisé par un assujetti et de procéder, en conséquence, à un redressement fiscal imposant le paiement d'un montant supplémentaire de TVA, à condition que cette réglementation et son application permettent à l'assujetti, dans le respect des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité ainsi que des droits de la défense, de remettre en cause les résultats obtenus par cette méthode, sur la base de l'ensemble des preuves contraires dont il dispose, et d'exercer son droit à déduction conformément aux dispositions figurant sous le titre X de la directive 2006/112/CE, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

XVI. Les sanctions – les amendes fiscales (articles 70 à 74ter C.TVA)**92. Arrêt du 20 mars 2018. – Procédure pénale contre Luca Menci – Affaire C-524/15**

1) L'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle des poursuites pénales peuvent être engagées contre une personne pour omission de verser la TVA due dans les délais légaux, alors que cette personne s'est déjà vu infliger, pour les mêmes faits, une sanction administrative définitive de nature pénale au sens de cet article 50, à condition que cette réglementation

- vise un objectif d'intérêt général qui est de nature à justifier un tel cumul de poursuites et de sanctions, à savoir la lutte contre les infractions en matière de TVA, ces poursuites et ces sanctions devant avoir des buts complémentaires,
- contienne des règles assurant une coordination limitant au strict nécessaire la charge supplémentaire qui résulte, pour les personnes concernées, d'un cumul de procédures, et
- prévoie des règles permettant d'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée.

2) Il appartient à la juridiction nationale de s'assurer, compte tenu de l'ensemble des circonstances au principal, que la charge résultant concrètement pour la personne concernée de l'application de la réglementation nationale en cause au principal et du cumul des poursuites et des sanctions que celle-ci autorise n'est pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction commise.

93. Arrêt du 2 mai 2018 – Procédure pénale contre Mauro Scialdone – Affaire C-574/15

La directive 2006/112/CE, lue en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, TUE, et l'article 325, paragraphe 1, TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui prévoit que l'omission de versement, dans les délais impartis par la loi, de la TVA résultant de la déclaration annuelle pour un exercice donné constitue une infraction pénale punie d'une peine privative de liberté uniquement lorsque le montant de TVA impayé dépasse un seuil d'incrimination de 250 000 euros, alors qu'un seuil d'incrimination de 150 000 euros est prévu pour l'infraction d'omission de versement des retenues à la source relatives à l'impôt sur le revenu.

XVII. Les restitutions de la TVA (articles 76 à 80 C.TVA)

94. Arrêt du 28 février 2018 – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos contre Nidera BV – Affaire C-387/16

L'article 183 de la directive 2006/112/CE¹⁵, lu à la lumière du principe de neutralité fiscale, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réduction du montant des intérêts normalement dus en application du droit national sur un excédent de TVA non remboursé dans les délais, pour des raisons liées à des circonstances non attribuables à l'assujetti, telles que l'importance du montant de ces intérêts par rapport au montant de l'excédent de TVA, la durée et les causes du non-remboursement ainsi que les pertes réellement subies par l'assujetti.

95. Arrêt du 6 décembre 2018 – Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA contre Autoridade Tributária e Aduaneira – Affaire C-672/17

Le principe de neutralité ainsi que les articles 90 et 273 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui prévoit que la réduction de la base d'imposition à la TVA, en cas de non-paiement, ne peut être effectuée par l'assujetti tant que celui-ci n'a pas communiqué, préalablement, son intention d'annuler une partie ou la totalité de la TVA à l'acquéreur du bien ou du service, si celui-ci est un assujetti, aux fins de la rectification de la déduction du montant de TVA que ce dernier a pu effectuer.

XVIII. Les prescriptions (articles 81 à 83 C.TVA)

96. Néant.

XIX. Poursuites et instances – sûretés données au Trésor (articles 84 à 93 C.TVA)

97. Néant.

XX. L'incompatibilité avec d'autres taxes nationales ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires (article 401 directive 2006/112/CE)

98. Arrêt du 7 août 2018 – Viking Motors AS e.a. contre Tallinna linn et Maksu- ja Tolliamet – Affaire C-475/17

L'article 401 de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas au maintien ou à l'introduction d'une taxe locale sur les ventes payée par les entrepreneurs individuels et les personnes morales disposant d'une autorisation de faire du commerce ou de fournir des services sur le territoire de la commune ou de la ville.

XXI. Les pratiques abusives interdites en TVA

99. Néant.

15. Voy. l'article 76, § 1^{er}, du Code belge de la TVA.

Le RGPD, dans la pratique – Entre principes généraux et obligations, que faire ?

Saba PARSA

Avocate / DPO Certifiée

DPO du Barreau de Bruxelles et de l'OBFG

Professeur invitée de droit

TABLE DES MATIÈRES

1.	Les principes généraux du RGPD	27
1.1.	Article 5 §1 a) et b) : principes de licéité, loyauté, transparence et de finalité	28
1.2.	Article 5 §1 c) : principe de minimalisation	30
1.3.	Article 5 §1 e) : principe de limitation	30
1.4.	Article 5 §1 f) : principe de sécurité adéquate	30
1.5.	Article 5 §2 : principe d'« <i>accountability</i> » ou la notion de responsabilité comptable	31
2.	Les obligations énoncées par le RGPD	32
2.1.	Désigner ou pas un DPO ?	32
2.2.	Réaliser les analyses d'impact du risque ou un DPIA	32
2.3.	Réaliser vos obligations de mentions légales	33
2.4.	Privacy by design – Privacy by default	34
3.	Conclusion	34

Que dois-je faire pour assurer la mise en conformité de mon cabinet à la législation relative à la protection des données et à la protection de la vie privée ?

Les professions économiques, qui recouvrent les professions de comptables et fiscalistes (membres IPCF), experts-comptables et conseils fiscaux (membres IEC) et réviseurs d'entreprises (membres IRE), doivent aussi appliquer le Règlement 2016/679 du Parlement européen et du Conseil relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données (ci-après le RGPD). En effet, ces professions traitent régulièrement un certain nombre de données à caractère personnel.

Par données à caractère personnel, il y a lieu d'entendre : toute information se rapportant à une personne physique identifiée ou identifiable¹. A titre d'exemple, les professions économiques traitent notamment les données de leurs clients, de leurs fournisseurs, les données des clients de leurs clients, mais aussi les données de leurs collaborateurs, de leurs employés, de leurs prospects de leurs relations d'affaires. En outre, ces données sont essentiellement traitées à l'aide de programmes informatiques comptables, des

applications fiscales, ou des outils d'audit et des systèmes de gestion des documents et d'archivage propre à cette profession.

Au travers de cette analyse, seront abordées de manière concrète quelques-unes des obligations qui pèsent sur les épaules des praticiens de professions économiques, en indiquant d'une part les principes généraux (1), d'autre part de manière plus précise les obligations (2) énoncées dans le Règlement.

D'autant que le législateur européen, en vue de renforcer les droits des personnes physiques à l'égard du traitement de leurs données à caractère personnel, a accru la responsabilité des acteurs du traitement des données, qu'ils soient responsables du traitement ou sous-traitants².

Gageant que cette approche pragmatique permettra d'éviter les lourdes sanctions énoncées dans le Règlement³.

1. Les principes généraux du RGPD

En ses articles 5 à 11 le Règlement énonce les principes généraux qui doivent s'appliquer à l'ensemble des traitements de données à caractère personnel qui tombent sous son champ d'application⁴.

L'article 5 du RGPD énonce les principes qui doivent guider tout traitement de données à caractère personnel comme suit :

- « §1. Les données à caractère personnel doivent être :
- traitées de manière licite, loyale et transparente au regard de la personne concernée (licéité, loyauté, transparence) ;
 - collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes, et ne pas être traitées ultérieurement d'une manière incompatible avec ces finalités (...) (limitation des finalités) ;
 - adéquates, pertinentes et limitées à ce qui est nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées (minimisation des données) ;

1. Article 4 du Règlement 2016/679 du Parlement européen et du Conseil relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données (ci-après le RGPD).

2. A. DELFORGE, « Titre 8 – Les obligations générales du responsable du traitement et la place du sous-traitant » in Le règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR), Bruxelles, Editions Larcier, 2018, p. 371-406.

3. Articles 83 et 84 du RGPD ; la violation du RGPD peut entraîner des sanctions administratives, pénales ou coercitives.

4. A. BENSOUSSAN, « Chapitre 2. – Principes » in Règlement européen sur la protection des données, Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 85-133.

- d) exactes et, si nécessaire, tenues à jour (...) (exactitude) ;
 - e) conservées sous une forme permettant l'identification des personnes concernées pendant une durée n'excédant pas celle nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées (...) (limitation de la conservation) ;
 - f) traitées de façon à garantir une sécurité appropriée des données à caractère personnel, (...), à l'aide de mesures techniques ou organisationnelles appropriées (intégrité et confidentialité).
2. Le responsable du traitement est responsable du respect du paragraphe 1 et est en mesure de démontrer que celui-ci est respecté (responsabilité). »

Les dispositions de cet article doivent être appliquées à l'occasion de chaque traitement et se traduisent par des obligations concrètes visant à assurer la conformité au RGPD.

1.1. Article 5 §1 a) et b) : principes de licéité, loyauté, transparence et de finalité

L'article 5 du RGPD, en ses lettres a) et b), fixe les principes de transparence, de loyauté⁵, de finalité et de licéité du traitement.

Il s'ensuit que tout traitement doit impérativement avoir une finalité répondant à des critères précis, déterminés, explicites et légitimes. En outre, il doit être licite pour ne pas entraîner une violation du RGPD.

Le principe de licéité du traitement n'est pas neuf. Pour déterminer la base de licéité d'un traitement, il faut s'en remettre aux prescrits des articles 6, 9 et 10 du Règlement, qui reprennent quasiment à l'identique les bases de licéité des traitements déjà listées au sein de la Directive 95/46/CE, consolidant ainsi les avis du G29⁶.

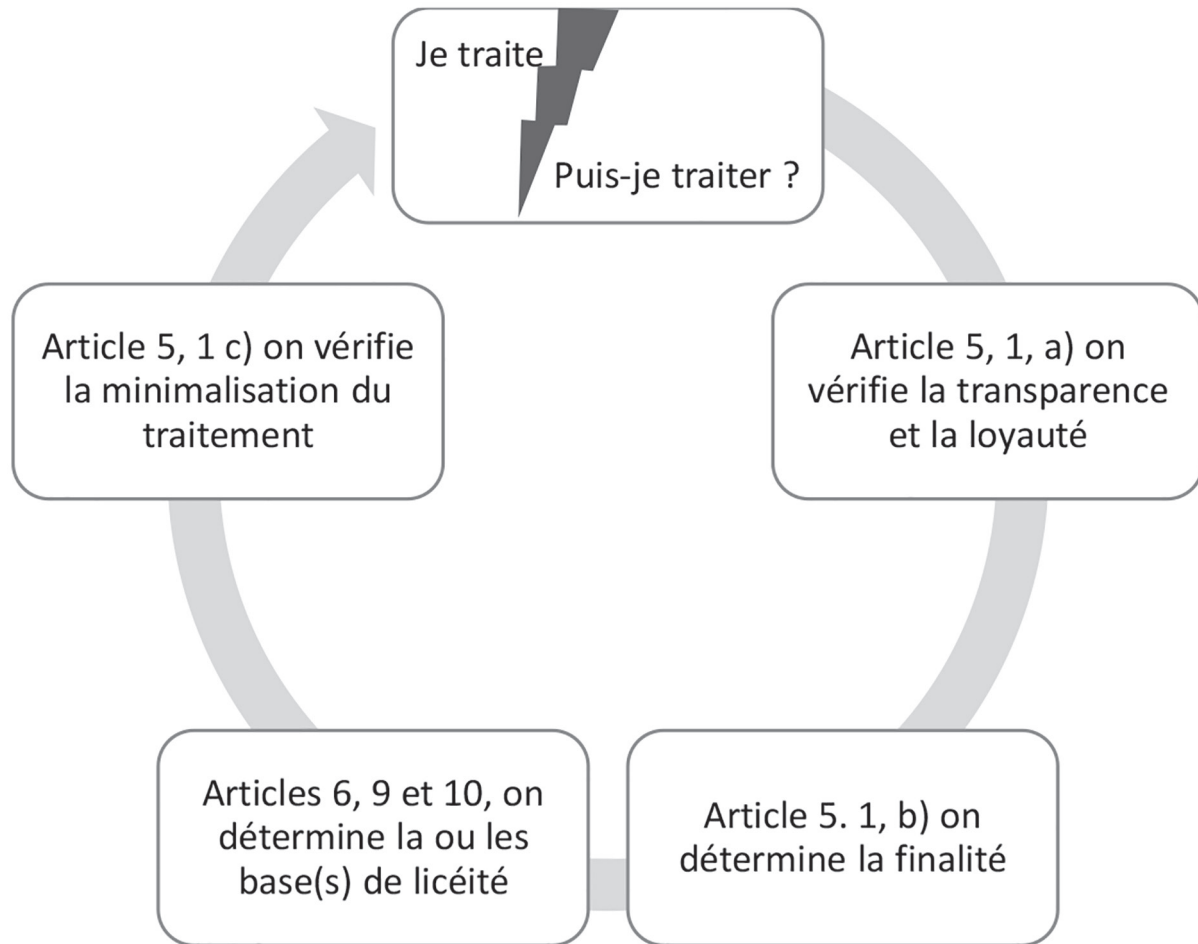
Pour articuler ces 3 articles, il est utile de rappeler qu'ils doivent être lus en concordance avec l'article 5, et dans l'ordre suivant :

- vérifier que les données sont traitées loyalement et licitement tel que cela est prescrit par l'article 5, 1, a) du RGPD ;
- vérifier que les finalités sont déterminées, explicites et légitimes ainsi que le paragraphe 1, b) le prévoit ;
- appliquer les articles 6, 9 et 10 selon le type de données à caractère personnel pour vérifier les bases de licéité présumées ;
- ces étapes accomplies, revenir à l'article 6, 1 c), d), e) pour vérifier que les données soient bien pertinentes, adéquates, etc.

5. F. DECHAMPS, A. BALZA, *La transparence et l'information au sein du RGPD : sanction à l'encontre de Google LLC*, DPO News, Bruxelles, Anthemis, 2/2019, p. 2.

6. Groupe de travail institué en 1996 par l'article 29 de la directive 96/46, dit Groupe « Article 29 » ou G29.

Schéma :



Ensuite, les articles 6 et 9 reprennent des bases de licéité dans une liste dont l'ordre n'est pas hiérarchique. A titre d'exemple, il n'y a pas lieu de considérer que le consentement soit la première base à mobiliser pour légitimer son traitement parce qu'il vient en premier lieu dans la liste établie par le législateur européen.

D'autant que le choix du consentement comme base de licéité du traitement n'est pas anodin et induit des conséquences notamment dans l'application des droits des personnes concernées. Un traitement fondé uniquement sur le consentement, doit également permettre au responsable, à tout moment, de cesser le traitement si le consentement vient à être retiré⁷. En sus, il doit répondre aux conditions énoncées par le Règlement, particulièrement en ses articles 7 et 8⁸.

L'article 6 du RGPD reprend des bases de licéité pour lesquelles le législateur européen a déjà effectué la

balance d'intérêts entre ceux, d'une part, du responsable de traitement et, d'autre part, de la personne concernée, étant entendu que tout traitement de données à caractère personnel doit obligatoirement se fonder **au moins** sur l'une des 6 bases suivantes pour être licite :

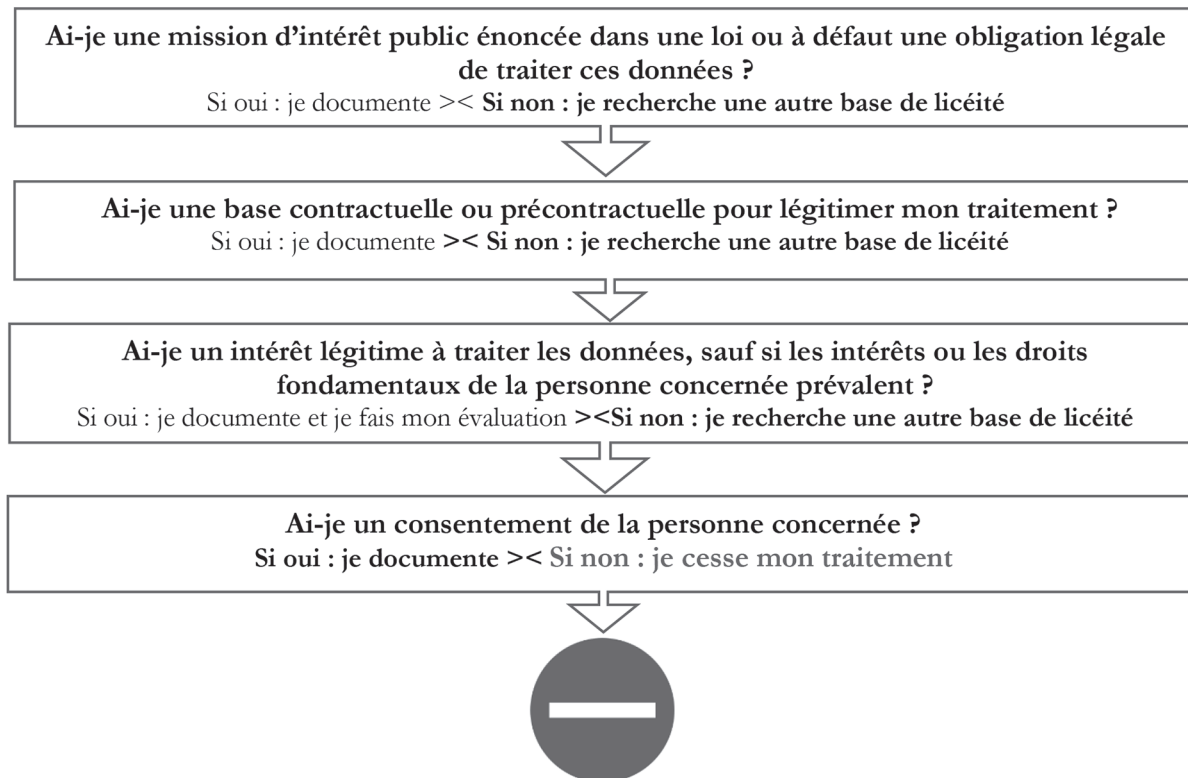
- 1) le consentement de la personne concernée ;
- 2) le contrat ;
- 3) l'obligation légale ;
- 4) l'intérêt vital de la personne concernée ou d'une autre personne ;
- 5) la mission d'intérêt public ou relevant de l'exercice de l'autorité publique dont sont investis les responsables de traitement ;
- 6) l'intérêt légitime du responsable de traitements.

Au regard de ce qui précède, tout responsable du traitement, pourrait suivre le schéma de raisonnement suivant qui se veut le plus rationnel possible, sans prétendre être unique.

7. Avis n° 15/2011 du 25 novembre 2011 du Groupe de travail « Article 29 » sur la définition du consentement, WP 187, p. 14.

8. Délibération de la formation restreinte de la CNIL n°SAN-2019-001 du 21 janvier 2019 prononçant une sanction pécuniaire à l'encontre de la société Google LLC, consultée dernièrement le 26 avril 2019 : <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCnil.do?oldAction=rechExpCnil&id=CNILTEXT000038032552&fastReqId=2103387945&fastPos=1>

Schéma : Article 6, décision de la base de licéité



Par ailleurs, pour les traitements de données qualifiées de sensibles⁹, un passage par l'article 9 §2 sera imposé afin de pouvoir valablement déterminer la base de licéité du traitement.

Enfin, rappelons qu'il n'est pas interdit de désigner deux bases de licéité pour un même traitement notamment quand ce traitement fait appel à des sous-finalités. Néanmoins, il faut veiller à la compatibilité des conséquences juridiques des bases énoncées¹⁰.

1.2. Article 5 §1 c) : principe de minimalisation

Le principe de minimisation des données, ou limitation des données et des traitements au minimum, est le principe selon lequel des données à caractère personnel ne peuvent faire l'objet d'un traitement que si, et pour autant que, les finalités du traitement ne puissent être atteintes par le traitement d'informations ne contenant pas de données à caractère personnel¹¹.

Il consiste à :

- 1) s'interroger sur la nécessité de traiter des données à caractère personnel pour atteindre les finalités recherchées par le traitement ;

- 2) limiter le traitement des données au minimum, en ce qui concerne¹² :
 - les catégories de données traitées ;
 - les données traitées ;
 - le volume ou la quantité de données traitées.

1.3. Article 5 §1 e) : principe de limitation

Il n'est pas autorisé de conserver ou traiter les données à vie ou au-delà de la durée nécessaire pour réaliser les finalités du traitement.

Il s'ensuit qu'il est opportun de mettre en place les mesures permettant de mettre fin aux traitements de manière effective et sécurisée dès la fin du délai de conservation.

1.4. Article 5 §1 f) : principe de sécurité adéquate

Les acteurs de la protection de données, et particulièrement le Responsable du traitement doivent mettre en œuvre toutes les mesures utiles et nécessaires afin d'assurer un niveau de sécurité technique et organisationnelle adéquat, à savoir conforme à « l'état de l'art ».

9. Les données qualifiées de sensibles sont celles énoncées aux articles 9 et 10 du RGPD, à savoir données à caractère personnel qui révèle l'origine raciale ou ethnique, les opinions politiques, les convictions religieuses ou philosophiques ou l'appartenance syndicale, ainsi que le traitement des données génétiques, des données biométriques aux fins d'identifier une personne physique de manière unique, des données concernant la santé ou des données concernant la vie sexuelle ou l'orientation sexuelle d'une personne physique, aux condamnations pénales et aux infractions ou aux mesures de sûreté connexes.

10. Avis du 16 avril 2018 du Groupe de travail « Article 29 » ; *Lignes directrices sur le consentement au sens du règlement 2016/679*, WP 259 rév.01, p. 27.

11. Y. POULLET, « Chapitre 1 – Analyse critique du RGPD » in *La vie privée à l'heure de la société du numérique*, Bruxelles, Editions Larcier, 2019, p. 97-168.

12. Article 25 et considérant 39 et 78 du RGPD.

A titre d'exemple, il doit limiter l'accès à ses locaux aux tiers en son absence ou en l'absence d'un membre de son équipe (ex. : équipe de nettoyage,...), ne pas stocker ou archiver des dossiers ou documents contenant des données à caractère personnel dans des bureaux accessibles à tous, installer des alarmes dans ses locaux, authentifier les utilisateurs par la mise en place d'un mot de passe assurant un niveau de sécurité suffisant, gérer les habilitations, supprimer les permissions d'accès obsolètes, rédiger une charte informatique, sécuriser l'informatique mobile : prévoir des moyens de protection pour les ordinateurs portables et les unités de stockage amovibles (clés USB, CD, DVD...), éviter d'y stocker des données à caractère personnel sensibles des clients, mettre en place des sauvegardes régulières, stocker les supports de sauvegarde dans un endroit sûr, etc.

Ces mesures doivent être documentées afin de permettre au responsable du traitement de prouver sa conformité.

Il existe des outils mis à disposition par les instituts (IRE) avec un certain nombre de conseils en la matière.

1.5. Article 5 §2 : principe d'« *accountability* » ou la notion de responsabilité comptable

1.5.1. La responsabilité au sens du RGPD

L'une des grandes nouveautés du RGPD réside dans le changement de paradigme qu'il instaure en matière de responsabilité¹³.

Plus connue sous le vocable anglais d'« *accountability* », et exprimée en son article 5 §2, la responsabilité des acteurs du traitement des données à caractère personnel s'entend de la capacité de chaque acteur à démontrer à tout moment sa conformité au Règlement et implique des obligations nouvelles dans le processus de mise en conformité.

Dans ce contexte, il est raisonnable de se demander dans quelle mesure l'introduction du principe d'*accountability* dans la réglementation engendrera un allègement de la charge de la preuve en matière de responsabilité (*liability*) au profit de la personne concernée.

En effet, dans le passé, il appartenait à la personne concernée, les clients d'un cabinet par exemple, victime d'un préjudice causé par une violation des règles

applicables en matière de protection des données de démontrer la faute du responsable du traitement, à savoir l'acte contraire à la réglementation, son dommage et le lien causal entre ces deux éléments¹⁴.

Actuellement, ce principe d'« *accountability* »¹⁵ affirme qu'il revient au responsable du traitement d'être capable de démontrer que son traitement est conforme aux dispositions du Règlement. On peut supposer que l'individu ayant introduit un recours judiciaire ne devra plus démontrer une violation du Règlement, mais simplement alléguer l'existence d'une telle violation, reportant le fardeau de la charge de la preuve dans le chef du responsable du traitement¹⁶.

Néanmoins, l'allégation de la non-conformité au Règlement établie, le responsable du traitement peut encore démontrer que le dommage causé ne lui est pas imputable pour s'exonérer de sa responsabilité.

Pour ce faire il lui est recommandé de documenter ses processus par la réalisation d'audits, la tenue d'un registre de traitement et d'une déclaration de protection des données ou charte vie privée.

1.5.2. Les registres

Une lecture combinée des articles 5, 24, 30 du Règlement permet de déduire que l'un des moyens de réaliser son obligation d'« *accountability* » consiste en la tenue de registres.

Réaliser les registres des traitements, des notifications de fuites, de demande des personnes concernées, des sous-traitants, tous ces outils permettent de prouver sa mise en conformité en cas de contrôle au même titre qu'un bilan comptable permet d'établir la santé financière d'une entreprise.

Il est important de réaliser à tout le moins 2 registres¹⁷ :

- 1) en son article 30 le RGPD impose, en certaines occurrences, aux responsables de traitement et aux sous-traitants de tenir un registre des activités de traitement effectuées sous leur responsabilité. A cet égard, il est renvoyé vers les modèles proposés par les instituts sur leurs sites et notamment l'IRE ;
- 2) tenue de registre des incidents de sécurité¹⁸.

Il est aussi conseillé de tenir en outre un registre de demandes des personnes concernées (ex. : demandes d'exercice des droits en qualité de personne concernées) ainsi que les suites accordées à ces demandes.

13. OCDE (2013) (<http://www.oecd.org/fr/sti/>), Lignes directrices sur la protection de la vie privée et les flux transfrontières de données à caractère personnel, article 14 Principe de la responsabilité.

14. Conformément aux dispositions de l'ancien article 15bis de la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel, *M.B.*, 18 mars 1993.

15. Article 5 §2 RGPD.

16. A. BENSOUSSAN, « Chapitre 4. – Responsable du traitement et sous-traitant » in Règlement européen sur la protection des données, Bruxelles, Editions Larcier, 2016, p. 191.

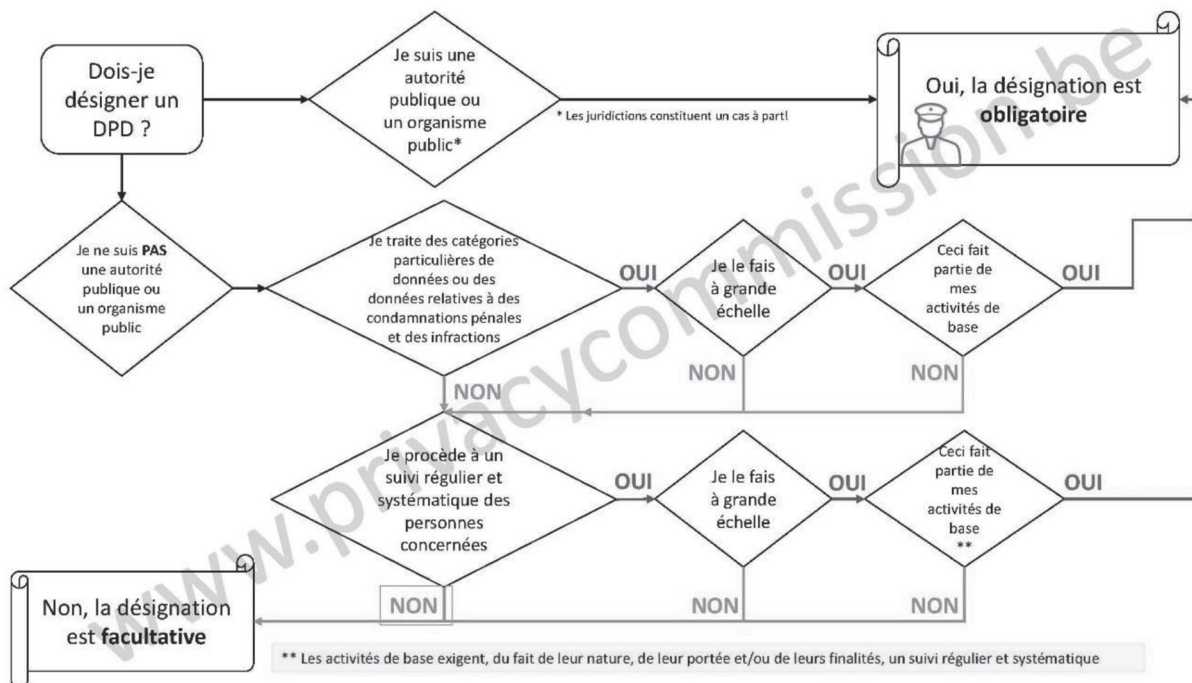
17. D. ENTRAYGUES, et M. GRATEAU, A. MARC, « 5. – Les outils de conformité à mettre en place » in Le Data Protection Officer, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 49-65.

18. Article 33 RGPD.

2. Les obligations énoncées par le RGPD

Outre les principes généraux, le Règlement énonce aussi des obligations précises. Il en va ainsi notamment de l'obligation de désigner un DPO (a), l'obligation de réaliser une analyse d'impact (ci-après DPIA) (b), de réaliser les mentions légales (c) ; ne seront abordées que quelques-unes des obligations définies par le Règlement.

Schéma de l'APD :



Il faut compléter ce schéma par l'article 21 de la loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel. Cet article énonce ce qui suit :

« En exécution de l'article 37.4 du Règlement, un organisme privé qui traite des données à caractère personnel pour le compte d'une autorité publique fédérale ou à qui une autorité publique fédérale a transféré des données à caractère personnel désignent un délégué à la protection des données lorsque le traitement de ces données peut engendrer un risque élevé tel que visé à l'article 35 du Règlement. »

Enfin et en toute circonstance, il paraît opportun, voire nécessaire, de désigner parmi les membres du cabinet une personne ressource chargée des aspects liés à la protection des données et qui servira de

2.1. Désigner ou pas un DPO ?

La désignation obligatoire d'un délégué à la protection des données ou DPO est tributaire de conditions cumulatives.

Il faut non seulement que l'activité de base du cabinet consiste à traiter des données sensibles, mais en sus il faut que ce traitement de données sensibles soit réalisé « à grande échelle » et de manière « systématique »¹⁹, tel que l'illustre le schéma de raisonnement proposé par l'Autorité belge de protection des données (APD)

réfèrent pour le personnel, les collaborateurs et les clients du cabinet.

2.2. Réaliser les analyses d'impact du risque ou un DPIA

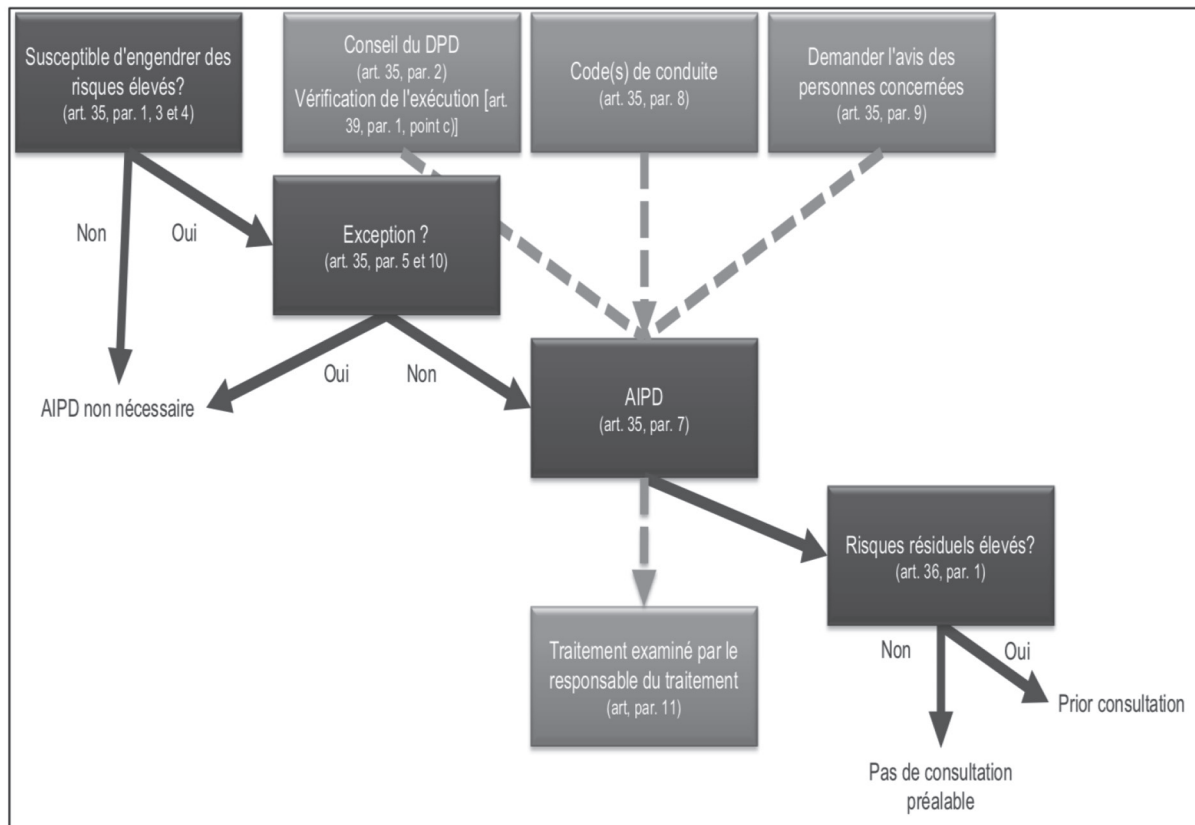
Sur pied de l'article 35 du RGPD, lorsqu'un traitement est susceptible d'engendrer un risque élevé pour les droits et libertés des personnes physiques, notamment le traitement à grande échelle de données sensibles, le responsable du traitement doit effectuer, avant toute mise en œuvre, une analyse d'impact.

En outre, le traitement des données d'un cabinet pourrait être soumis à l'obligation de réaliser des analyses d'impact si les traitements mis en œuvre répondent à plus de deux des dix critères déterminés par le G29²⁰.

19. Avis 13 décembre 2016, tel que révisé le 17 février 2017 du Groupe de travail « Article 29 », Lignes directrices concernant les délégués à la protection des données, WP 243 rév.01, p. 8 ; le G29 définit les termes employés par l'article 37 du règlement européen afin d'éclaircir les différentes situations dans lesquelles un DPO est obligatoire, et en apporte une lecture extensive.

20. Avis du 4 avril 2017 du Groupe de travail « Article 29 », Lignes directrices concernant l'analyse d'impact relative à la protection des données (AIPD) et la manière de déterminer si le traitement est « susceptible d'engendrer un risque élevé » aux fins du règlement (UE) 2016/679, WP 248, p. 7, liste des indices : évaluation/scoring, décision automatique avec effet légal ou similaire ; surveillance systématique ; collecte de données sensibles ; collecte de données à caractère personnel à large échelle ; croisement de données ; personnes vulnérables ; usage innovant ; exclusion du bénéfice d'un droit / contrat.

Schéma du G29 :



Enfin, les Etats membres sont habilités à émettre une liste des traitements pour lesquels un DPIA est requis ; ces traitements seront, par principe, soumis à l'obligation de procéder à une analyse d'impact. L'Autorité de protection des données belge vient d'établir sa liste²¹.

2.3. Réaliser vos obligations de mentions légales

Contrats avec les sous-traitants²², formulaires de demandes des personnes concernées, chartes vie privée²³, politique des cookies, afin d'assurer notamment l'obligation de transparence et de loyauté : les acteurs des professions économiques doivent communiquer sur leurs traitements vers les personnes concernées (leurs clients, leurs employés, ...) et ce dès la collecte des données.

Ils doivent notamment communiquer au sujet des droits des personnes concernées, excepté si une disposition légale en vigueur en Belgique s'y oppose.

Ces droits sont les suivants :

- 1) le droit d'accès en ce compris le droit de savoir si le cabinet traite vos données ;

- 2) le droit d'avoir une copie des données traitées ;
- 3) le droit de rectification des données traitées ;
- 4) le droit d'opposition des données traitées ;
- 5) le droit de limiter le traitement des données traitées ;
- 6) le droit à l'effacement des données traitées ;
- 7) le droit à la portabilité des données traitées ;
- 8) le droit de déposer une plainte auprès de l'Autorité de protection des données.

Néanmoins, il existe une exception à l'obligation d'information : « lorsque, et dans la mesure où, la personne concernée dispose déjà de ces informations »²⁴. Ensuite, il revient au cabinet, après avoir examiné son rôle et celui des autres intervenants dans ses traitements, de réaliser les conventions *ad hoc* imposées par le RGPD en ses articles 26 à l'égard de ses coresponsables de traitement et 28 à l'égard de ses sous-traitants.

Ainsi et à titre exemplatif, un cabinet exploitant sous licence un programme informatique avec un accès à distance pour son fournisseur, devra prévoir avec ce dernier une convention de protection des données ; il en va ainsi à l'égard de son secrétariat social.

21. https://www.autoriteprotectiondonnees.be/sites/privacycommission/files/documents/Liste_des_traitements_AIPD.pdf

22. Article 28 du RGPD.

23. Article 11, 13 et 14 du RGPD.

24. Article 13 § 4 du RGPD.

2.4. Privacy by design – Privacy by default

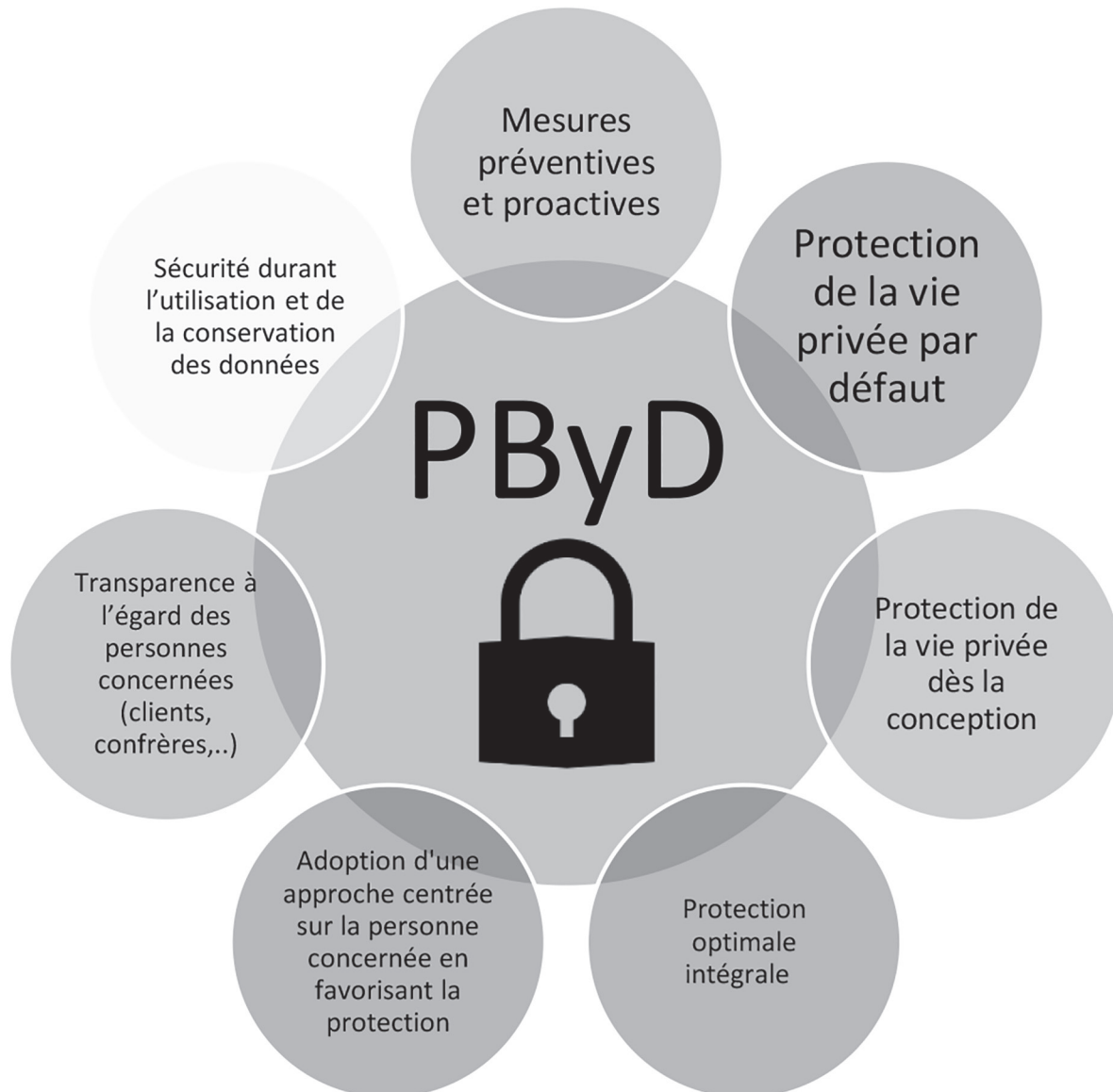
Les cabinets des professions économiques doivent, comme toute entreprise, veiller à intégrer les concepts de protection des données dès la conception de nouveaux produits ou services, et ce, par défaut²⁵.

Lorsque le cabinet fait évoluer ses pratiques, il doit s'interroger *ab initio*, à savoir dès la conception, sur l'impact et le risque d'impact sur les personnes

concernées par le traitement de données, et des éventuelles fuites.

Cela implique notamment l'intégration de dispositifs techniques de protection des données à caractère personnel et de mesures organisationnelles permettant de limiter les risques d'atteinte aux droits et libertés des individus.

Le concept de *privacy by design / by default* est basé sur 7 principes²⁶ :



Suivant ces 7 principes, les concepts de *privacy by design / by default* induisent des applications concrètes, telles que la minimalisation, la réduction des traitements de données à caractère personnel, la pseudonymisation voire l'anonymisation, la transparence des traitements, la limitation des risques de fuite...

Et dès lors, tous les nouveaux traitements doivent aussi faire l'objet d'une évaluation en amont.

3. Conclusion

La mise en conformité au RGPD, n'est pas une tâche facile. Elle nécessite véritablement des compétences presque antinomiques.

Si l'on ne peut douter des capacités organisationnelles des professionnels des métiers économiques, on ne peut en déduire une capacité ou une facilité

25. Y. POULLET, « Chapitre 1 – Analyse critique du RGPD » in *La vie privée à l'heure de la société du numérique*, Bruxelles, Editions Larcier, 2019, p. 97-168.

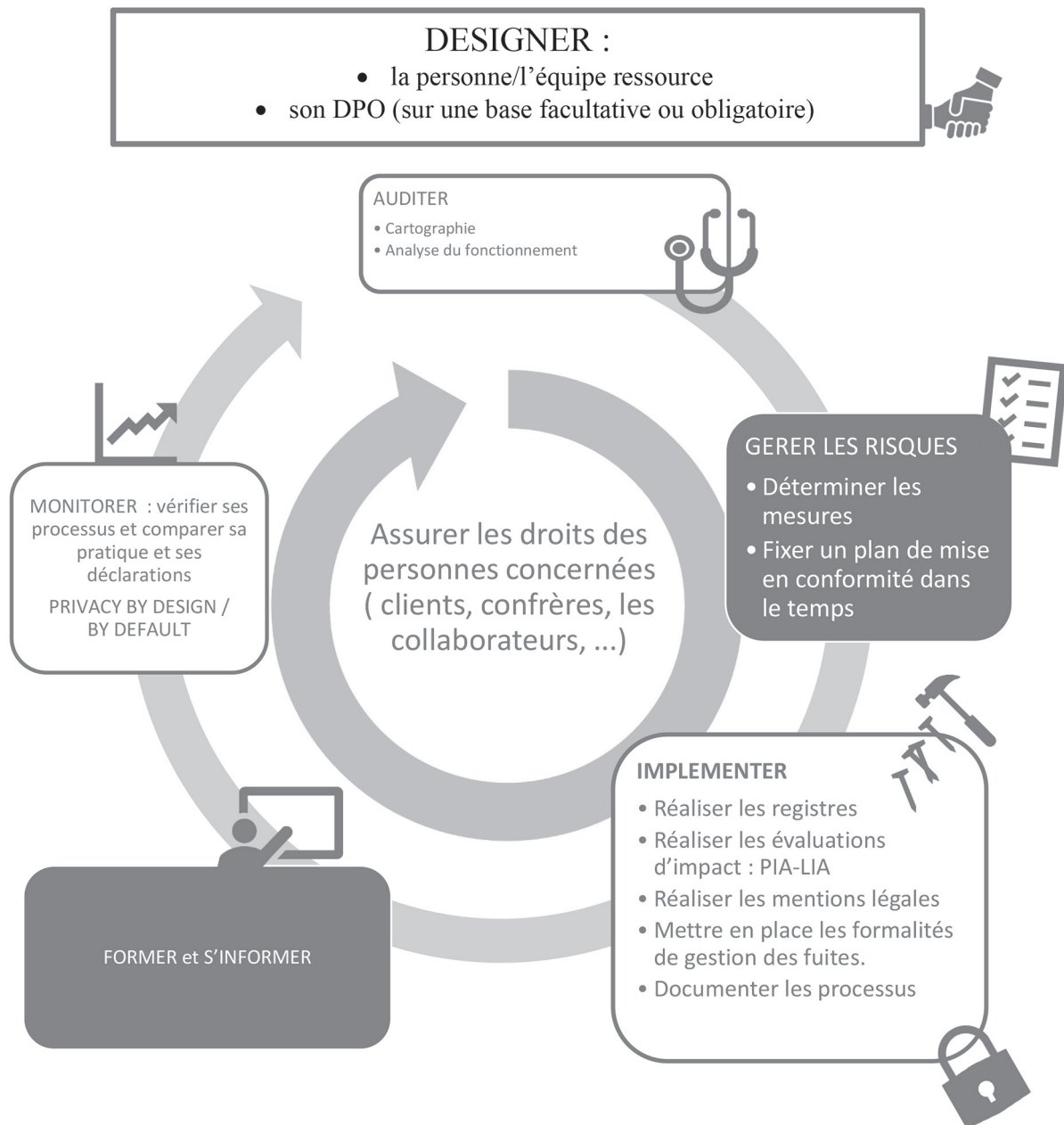
26. Article 25 RGPD.

à aborder les volets juridiques ou informatiques imposés par le Règlement et visant à assurer la mise en conformité des acteurs de terrain.

Ainsi, humblement, cette contribution aura pour ambition de simplifier la matière juridique. En espérant que les étapes et les modalités expliquées et illustrées par des exemples permettront une appréhension plus digeste de la matière.

Néanmoins, force est de constater qu'il n'existe pas de mise en conformité modèle, et en guise de résumé, un dernier schéma permettra d'appréhender de manière globale les étapes détaillées en amont en proposant un chemin parmi d'autres vers la mise en conformité des cabinets de comptables, experts-comptables et de réviseurs d'entreprises. Il s'agit d'un des outils déjà proposés par les instituts.

Schéma : Etapes de la mise en conformité au RGPD



L'assurance-placement : produit d'épargne et véhicule de planification successorale

P. VAN EESBEECK, « Assurances-Placement (branche 21 et branche 23). Le couteau suisse de la structuration patrimoniale », V&V Publishing, 2019, 288 pages

Recension par Bernard MARISCAL,
Benefits Expert Deloitte, Professeur à l'ESSF (ICHEC)

Quand on parle d'assurance-placement, que ce soit en branche 21 ou en branche 23, on pense immédiatement à un produit d'épargne car la fiscalité mobilière qui y est attachée est attrayante.

Mais bien plus qu'un produit d'épargne, l'assurance-placement est devenue un véhicule de planification patrimoniale.

Dans le présent ouvrage, l'auteur analyse ces deux vocations de l'assurance-placement dans le chef d'une personne physique : épargne d'un côté et véhicule de planification successorale de l'autre.

La dimension d'épargne est traitée sur le plan de la fiscalité mobilière. Une comparaison bien intéressante avec les produits bancaires permet au lecteur de se positionner dans cette jungle des produits de placement.

La dimension planification successorale constitue le plat de résistance de l'ouvrage et se décline en trois volets distincts :

- le premier volet aborde les aspects juridiques régissant le fonctionnement de l'assurance-placement dans une perspective de transmission patrimoniale ; il s'agit bien entendu d'un préalable indispensable : attribution bénéficiaire, statut matrimonial, héritiers réservataires, etc. ;

- le second volet aborde les mécanismes d'application des droits de succession en tenant compte des spécificités régionales ;
- le troisième volet aborde des cas concrets pour montrer l'importance de l'assurance-placement dans une perspective de transmission successorale.

On ne peut que louer la finesse de l'analyse effectuée par l'auteur dans une matière complexe. L'auteur qualifie l'assurance-placement de couteau suisse (la version contenant le maximum de fonctionnalités...) de la structuration patrimoniale. Encore faut-il que les différents outils du couteau soient bien huilés. Le présent ouvrage permet justement une utilisation plus aisée de ces outils.

Une autre force de cet ouvrage est qu'il existe dans les deux langues nationales. Chacun peut dès lors s'y plonger dans sa langue maternelle.

Signalons enfin une large bibliographie qui ne manquera pas de combler le praticien amené à conseiller son client.

En résumé, un ouvrage indispensable qui ne prendra pas de poussière dans votre bibliothèque.

REVUE GÉNÉRALE DE FISCALITÉ ET DE COMPTABILITÉ PRATIQUE

Comité de rédaction

Jean de LAME, Secrétaire général de l'Union Wallonne des Entreprises, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Catherine DENDAUW, Conseiller scientifique du Conseil Supérieur des Professions Economiques, Chargé de cours invité de l'Université de Namur et Membre de la Commission des normes comptables

Frederik FOGLI, Conseiller à la Cour d'appel de Bruxelles, Maître de conférences à l'Université de Liège (ULiège - HEC Liège)

Raymond GHYSELS, Expert-comptable et Conseil fiscal, Licencié en droit (ULB)

Bernard MARISCAL, Conseil fiscal, Benefits Expert Deloitte, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech), Expert chargé d'enseignement à l'UCL Mons

Séverine SEGIER, Avocat associé, Association AFSCHRIFT

Vincent SEPULCHRE, Chargé de cours aux H.E.C.-Liège, Assistant à l'ULB, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Aurélié SOLDAI, Avocat, Expert chargé d'enseignement à la Louvain School of Management

David SZAFRAN, Avocat associé, Law Square

Benoît VANDERSTICHELEN, Licencié en Droit U.C.L., Licencié en Droit Fiscal U.L.B., Expert-comptable et Conseil Fiscal, Président de l'I.E.C., Associé Deloitte Conseils Fiscaux, Assistant à la faculté de Droit U.L.B., Maître de conférences à l'Ecole de Commerce Solvay (U.L.B.), Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Coordination

François LEZAACK

Zénobe Gramme (bâtiment G) - Square des Conduites d'Eau 9-10 - 4031 Liège, valerie.vanimpe@wolterskluwer.com

Les textes de cette revue sont également archivés en ligne sur www.monKEY.be.

Editeur responsable

Paul De Ridder, Motstraat 30 - 2800 Malines

Service clientèle

Tél : 015 78 76 00 (gratuit) - Email : client.BE@wolterskluwer.com

Abonnements par année civile. Souscription prolongée automatiquement sauf résiliation effectuée par écrit au moins 30 jours calendrier avant l'expiration de la période contractuelle en cours.

Changement d'adresse

En cas de changement de nom ou d'adresse, veuillez nous retourner l'étiquette de l'enveloppe corrigée.

©2019 Wolters Kluwer Belgium SA

Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.

Les auteurs, la rédaction et l'éditeur veillent à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager leur responsabilité.

L'éditorial exprime une opinion personnelle qui n'engage que son auteur.

Veuillez contacter l'éditeur pour l'exploitation éventuelle d'une licence.

Référence recommandée : R.G.F.C.P.

ISSN : 2466-8729

