



*Direction générale Bibliothèque,  
Recherche et Documentation*

## **NOTE DE RECHERCHE**

**Taxe sur la valeur ajoutée et sur le lieu de prestation en ce qui concerne d'autres droits similaires -  
Inclusion des quotas d'émission de gaz à effet de serre**

[...]

**Objet:** Détermination, aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée, du lieu d'une prestation de services consistant en une cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre - Interprétation de la notion d'autres droits similaires, au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE - Inclusion ou non des cessions de quotas d'émission de gaz à effet de serre

[...]

*Juillet 2016*

[...]



## PLAN

Tableau récapitulatif.....	p.	1
Droit autrichien.....	p.	6
Droit français.....	p.	9
Droit hellénique.....	p.	11
Droit italien.....	p.	15
Droit maltais.....	p.	18
Droit néerlandais.....	p.	20
Droit polonais.....	p.	23
Droit roumain.....	p.	27
Droit du Royaume-Uni.....	p.	31
Droit suédois.....	p.	33



## TABLEAU RÉCAPITULATIF

### I. INTRODUCTION

1. La présente [...] note de recherche [...] concerne l'application de l'article 56, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE<sup>1</sup>, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009 (ci-après la «directive TVA»). Cette disposition indique des services pour lesquels le lieu de prestation, aux fins de l'imposition de la TVA, est l'État d'établissement du preneur.
2. La [note] porte en particulier sur la qualification des cessions de quotas d'émission de gaz à effet de serre comme des cessions d'«autres droits similaires» aux cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce, au sens dudit article 56, paragraphe 1, sous a). La note vise les systèmes juridiques de tous les États membres à l'exception du droit portugais.
3. Il ressort des recherches effectuées que, généralement, une qualification des quotas d'émission de gaz à effet de serre en tant que «droits similaires» aux dites cessions et concessions ne découle clairement ni de la réglementation en la matière et notamment des réglementations transposant l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, ni de la jurisprudence. Néanmoins, en l'absence d'une telle qualification explicite, il ne peut pas être déduit que lesdits quotas ne sont pas inclus dans le champ d'application de cette disposition.
4. En effet, dans une grande majorité des États membres (22 des 27 ordres juridiques examinés), une disposition nationale correspondant à l'article 56, paragraphe 1, de la directive TVA s'applique aux quotas d'émission de gaz à effet de serre. Cette constatation se fonde sur les actes nationaux s'alignant sur

---

<sup>1</sup> Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, 2006, p. 1).

les orientations émises par le comité consultatif de la TVA en 2004.<sup>2</sup> Dans ce cadre, il convient de souligner que dans deux États membres (**Estonie, Slovaquie**), les cessions de quotas d'émission à gaz à effet de serre ont été prévues explicitement comme un point distinct dans la *loi* nationale transposant l'article 56, paragraphe 1, de la directive TVA. Dans de nombreux autres États membres (**Allemagne, Autriche, Belgique, Bulgarie, Finlande<sup>3</sup>, France<sup>4</sup>, Hongrie, Irlande, Lituanie, République tchèque, Royaume-Uni, Slovénie, Suède**), des *avis* ou *circulaires* ou recommandations ont été émis par les Administrations compétentes pour que les cessions desdits quotas soient considérées comme relevant de la disposition nationale correspondant à l'article 56, paragraphe 1, sous a) de la directive TVA. Dans trois États membres (**Espagne, Italie<sup>5</sup>, Pologne**), il ressort des *pratiques administratives sous forme de décisions individuelles prises par les administrations fiscales* que les cessions de quotas de gaz à effet de serre ont été considérées comme constituant des transactions pour lesquelles le lieu de prestations se trouve à l'endroit où le preneur est établi. Enfin, dans trois États membres, des travaux préparatoires (**Danemark, Luxembourg, Pays-Bas**), ou des correspondances entre les ministères (**Lettonie**), font preuve d'un point de vue similaire.

5. À cet égard, il est important de souligner que, tandis que dans certains ordres juridiques, les cessions de quotas ont été explicitement catégorisées comme des «droits similaires» (**Finlande, Italie, Pays-Bas, Slovénie, Suède**), il en existe d'autres où lesdites cessions de quotas d'émission ont été seulement qualifiées

---

<sup>2</sup> Pour une liste des orientations convenues par le comité consultatif de la TVA, voir: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/guidelines-vat-committee-meetings\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf).

<sup>3</sup> La doctrine finlandaise constatait qu'il n'était pas clair si tous les États membres adoptaient ce point de vue, tandis qu'en Belgique l'on parlait d'un "consensus".

<sup>4</sup> Notons qu'en France, origine de la demande des orientations du comité consultatif de la TVA relatives aux quotas d'émission de gaz à effet de serre du point de vue de la taxe sur la valeur ajoutée, il a été décidé en juin 2009 d'exonérer temporairement les cessions desdits quotas de la TVA en tant qu'opérations portant sur des titres.

<sup>5</sup> Il convient de préciser que la procédure devant l'administration fiscale italienne concernait un acheteur de quotas d'émission de gaz à effet de serre établi en Suisse.

comme relevant de la disposition nationale correspondant à l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, sans apporter de précision quant à la catégorie spécifique à laquelle lesdits quotas ont été affectés (**Allemagne, Autriche, Belgique, Bulgarie, Danemark, Espagne, France, Hongrie, Irlande, Italie, Lettonie, Luxembourg, Pologne, République Tchèque, Royaume-Uni**), ou bien en précisant une catégorie spécifique «cession de quotas d'émissions de gaz à effet de serre» (**Estonie, Slovaquie**), différente des catégories énoncées à ladite lettre a) de l'article 56, paragraphe 1, de la directive TVA.

6. Par ailleurs, il convient de noter que la jurisprudence dans ces différents États membres abordant la question de la fixation du lieu d'imposition des cessions de quotas d'émission de gaz à effet de serre avant 2010 semble peu étoffée.
7. Pour les autres ordres juridiques (**Chypre, Croatie, Grèce, Malte, Roumanie**), il n'a pas été possible d'identifier si et/ou comment les cessions de quotas d'émission de gaz à effet de serre étaient catégorisées aux fins de la TVA et, dès lors, quel était le lieu de prestation pour lesdites cessions.
8. En ce qui concerne la présentation de la présente note de recherche, tous les ordres juridiques sont présentés dans un tableau récapitulatif indiquant l'inclusion ou non des cessions de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la notion d'«autres droits similaires» ou, du moins, comme faisant généralement partie des prestations de services pour lesquelles le lieu de prestation était censé se trouver auprès du preneur d'un tel service. Les droits pour lesquels une réponse affirmative n'a pas pu être constatée figurent sous l'indication «pas de réponse claire». Pour dix ordres juridiques, il est paru utile de faire une présentation à travers une contribution plus détaillée. Ces contributions sont incluses dans la présente note.

[...]

**TABLEAU RÉCAPITULATIF**

**LES QUOTAS D'ÉMISSION DE GAZ À EFFET DE SERRE ONT-ILS ÉTÉ TRAITÉS COMME DES «DROITS SIMILAIRES» AU SENS DE L'ARTICLE 56, PARAGRAPHE 1, SOUS A), DE LA DIRECTIVE TVA DANS SA VERSION EN VIGUEUR EN 2009?**

<b>DROIT</b>	<b>OUI</b>	<b>PAS DE RÉPONSE CLAIRE</b>
ALLEMAND	X	
AUTRICHIEN	X	
BELGE	X	
BULGARE	X	
CHYPRIOTE		X
CROATE <sup>6</sup>		X
DANOIS	X	
ESPAGNOL	X	
ESTONIEN	X	
FINLANDAIS	X	
FRANÇAIS	X	
HELLÉNIQUE		X
HONGROIS	X	
IRLANDAIS	X	

<sup>6</sup> Pas encore membre de l'Union européenne en 2009.

<b>DROIT</b>	<b>OUI</b>	<b>PAS DE RÉPONSE CLAIRE</b>
ITALIEN	X	
LETTON	X	
LITUANIEN	X	
LUXEMBOURGEOIS	X	
MALTAIS		X
NÉERLANDAIS	X	
POLONAIS	X	
ROUMAIN		X
SLOVAQUE	X	
SLOVÈNE	X	
DU ROYAUME-UNI	X	
SUÉDOIS	X	
TCHÈQUE	X	

## DROIT AUTRICHIEN

### I. LA QUALIFICATION D'UNE CESSION DE QUOTAS D'ÉMISSION DE GAZ À EFFET DE SERRE D'«AUTRE PRESTATION»

1. La directive 2006/112/CE, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, a été transposée, en droit autrichien, par l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la TVA, ci-après l'«UStG»).
2. L'UStG s'applique aux prestations sous la forme d'une «livraison» ou d'une «autre prestation». Tandis qu'une «livraison» (Lieferung), au sens de l'article 3 de l'UStG, concerne les objets corporels ou d'autres biens économiques qui peuvent être considérés comme des objets corporels, le terme d'«autre prestation» (sonstige Leistung), prévu par l'article 3 *bis* de l'UStG, désigne toutes les prestations qui ne sont pas des «livraisons» au sens de l'article 3 de l'UStG. Cette distinction entre «livraison» et «autre prestation» a des conséquences, notamment sur la détermination du lieu de prestation.<sup>1</sup>
3. L'article 3 *bis* de l'UStG<sup>2</sup>, intitulé «Autres prestations», énumère dans son paragraphe 10<sup>3</sup> un catalogue de prestations<sup>4</sup>, dont le point 1 prévoit «la concession, le transfert et la mise en œuvre de droits, relevant des dispositions en matière de droits d'auteur». Toutefois, le terme de «droit similaire», prévu par l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE, n'apparaît pas dans le libellé de cette disposition.
4. Le fait que les droits de brevets, de licences, de marques de fabrique et de commerce ainsi que d'autres droits similaires ne soient pas énoncés de manière explicite dans le libellé de cette disposition, a fait l'objet de critiques dans la doctrine.<sup>5</sup> Au début de l'année 2005, plusieurs auteurs se sont posés la question de savoir comment la cession de quotas d'émission de gaz à effet de serre pourrait être traitée, aux fins de la TVA.<sup>6</sup> L'objet de la discussion était notamment de savoir si la cession de quotas

<sup>1</sup> Doralt, Steuerrecht 2009/2010<sup>11</sup>, 132; Bundesfinanzministerium für Finanzen, Umsatzsteuerrichtlinien 2000, BMF – VI/9 (VI/9).

<sup>2</sup> BGBl Nr. 663/1994 idF BGBl. I Nr. 24/2007.

<sup>3</sup> Un changement de numérotation a eu lieu à partir du 18 juin 2009 (BGBl. I Nr. 52/2009): l'article 3 *bis*, paragraphe 10, de l'UStG est devenu l'article 3 *bis*, paragraphe 14, de l'UStG.

<sup>4</sup> Il s'agit de la transposition des hypothèses énumérées à l'article 56, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE.

<sup>5</sup> Haunold, Der Ort der sonstigen Leistung nach dem UStG 1994 in Achatz (Hrsg), Praxisfragen zum UStG 1994: Eigenverbrauch – Ort der sonstigen Leistung – Einfuhr, Ausfuhr – ausländische Unternehmer – Vermietung – Anzahlungen – Differenzbesteuerung – gemeinschaftskonforme Auslegung, 1995, 54.

<sup>6</sup> Hofstätter/Hristov/Ressler, CO2-Emissionszertifikate und Umsatzsteuer, ÖStZ 2005, 204ff; Hack/Hack, Der umsatzsteuerrechtliche Leistungsort beim Handel mit CO2-Emissionszertifikaten, taxlex, 2005, 308ff; Greinecker/Wiesinger/Wagner, Steuerliche Aspekte der Emissionszertifikate, ecolex 2005, 352ff.

d'émission de gaz à effet de serre constitue une «livraison» au sens de l'article 3 de l'UStG ou une «autre prestation» au sens de l'article 3 *bis* de l'UStG.<sup>7</sup> La doctrine a cependant considéré que la cession de quotas d'émission de gaz à effet de serre devrait être considérée comme une «autre prestation» selon l'article 3 *bis*, paragraphe 10, point 1<sup>8</sup>, de l'UStG, aux fins d'une interprétation conforme à la directive.<sup>9</sup>

5. Les «Umsatzsteuerrichtlinien 2000»<sup>10</sup> du ministère des Finances, dans la version du 13 juillet 2005, concernant l'application de l'UStG ont mis fin à ce débat. Selon le point 345 de ces lignes directrices, la cession de quotas d'émission de gaz à effet de serre est considérée comme une «autre prestation» au sens de l'article 3 *bis*, paragraphe 10, de l'UStG et ne peut pas être exonérée de la TVA. Toutefois, les lignes directrices ne précisent pas si la cession de quotas d'émission de gaz à effet de serre relève du point 1 de ladite disposition.<sup>11</sup>

## II. LA DÉTERMINATION DU LIEU DE PRESTATION

6. Étant donné que la transmission de quotas d'émission de gaz à effet de serre a été qualifiée d'«autre prestation» au sens de l'article 3 *bis*, paragraphe 10, de l'UStG,

<sup>7</sup> Cette incertitude était liée au fait que l'article 22 (devenu 44) de la loi fédérale sur un système de commerce avec les quotas d'émission de gaz à effet de serre (Bundesgesetz über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten, «EZG») prévoit que les quotas d'émission de gaz à effet de serre sont considérés comme une «marchandise».

<sup>8</sup> Il y a eu toutefois des réflexions quant à la question de savoir si ces quotas peuvent être considérés comme des «titres» (Wertpapier), relevant, par conséquent, de l'article 3 *bis*, paragraphe 10, point 7, de l'UStG. Voir *Hofstätter/Hristov/Ressler*, CO<sub>2</sub>-Emissionszertifikate und Umsatzsteuer, ÖStZ 2005, 206.

<sup>9</sup> Voir *Hack/Hack*, Der umsatzsteuerrechtliche Leistungsort beim Handel mit CO<sub>2</sub>-Emissionszertifikaten, taxlex, 2005, 308. *Greinecker/Wiesinger/Wagner*, Steuerliche Aspekte der Emissionszertifikate, ecolex 2005, 352ff; *Hofstätter/Hristov/Ressler*, CO<sub>2</sub>-Emissionszertifikate und Umsatzsteuer, ÖStZ 2005, 208.

<sup>10</sup> Bundesfinanzministerium für Finanzen, Umsatzsteuerrichtlinien 2000, BMF – VI/9 (VI/9). Ces lignes directrices constituent une aide à l'interprétation de l'UStG 1994, pour garantir une application homogène de cette loi par l'administration financière.

<sup>11</sup> Il apparaît que la République d'Autriche n'a pas subi de dommage financier direct, lié à la fraude à la TVA de type «carrousel», dans le contexte de la cession des quotas d'émission de gaz à effet de serre, même si des enquêtes et des perquisitions ont été menées sur le territoire autrichien à ce sujet. Cette constatation ressort de la réponse du ministre fédéral de l'Agriculture, des Forêts, de l'Environnement et de la Gestion des eaux, à une demande parlementaire. [Parlamentarische Anfrage der Abgeordneten Erich Tadler, Kollegin und Kollegen an den Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft betreffend Handel mit CO<sub>2</sub>-Zertifikaten vom 22.7.2013 (15579/J XXIV.GP). Anfragebeantwortung durch zuständigen Minister (Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft) vom 19.9.2013 (15251/AB)]. Il n'existe donc pas de jurisprudence des juridictions nationales sur cette question.

par les lignes directrices du ministère des Finances, l'article 3 *bis*, paragraphe 9, de l'UStG<sup>12</sup> s'applique pour déterminer le lieu d'une telle prestation.

7. L'article 3 *bis*, paragraphe 9, sous a), de ladite loi prévoit, dans l'hypothèse où le destinataire de la prestation est un entrepreneur, que la prestation est fournie à l'endroit où le preneur exerce son activité. Si la prestation est effectuée à l'endroit où se trouve l'établissement d'une entreprise, le lieu de l'établissement est déterminant. En revanche, le point b) précise que si le preneur d'une des autres prestations mentionnées au paragraphe 10, n'est pas un entrepreneur et s'il n'a pas son domicile ou son siège sur le territoire de la Communauté, la prestation est considérée comme effectuée à son domicile ou siège sur le territoire d'un pays tiers.

### III. CONCLUSION

8. Il apparaît que, en Autriche, avant l'entrée en vigueur des dispositions transposant la directive 2008/8/CE, les cessions de quotas d'émission de gaz à effet de serre, ont été traitées comme un «droit similaire» au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.
9. Depuis, la directive 2008/8/CE a été transposée, en droit autrichien, dans le cadre de l'«Abgabenänderungsgesetz 2010» (loi modifiant les impositions).<sup>13</sup> Aujourd'hui, l'article 19, paragraphe 1, sous 1e), de l'UStG<sup>14</sup> prévoit le système „reverse charge“ pour la cession des quotas d'émission de gaz à effet de serre, de manière expresse.

[...]

---

<sup>12</sup> BGBl Nr. 663/1994 idF BGBl. I Nr. 24/2007.

<sup>13</sup> BGBl. I Nr. 34/2010.

<sup>14</sup> BGBl. Nr. 663/1994 idF BGBl. I Nr. 112/2012.

## DROIT FRANÇAIS

1. En droit français, les quotas d'émission de gaz à effet de serre constituent des biens meubles incorporels.<sup>1</sup> Leur cession constitue une prestation de services soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) lorsqu'elle est effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.<sup>2</sup>
2. Il est important de relever que, confrontée au développement important d'une fraude à la TVA de type «carrousel», entre l'automne 2008 et le mois de juin 2009, à compter du 11 juin 2009, l'administration fiscale française a décidé d'exonérer temporairement de la TVA les opérations portant sur les quotas d'émission de gaz à effet de serre.<sup>3</sup> À cette fin, après avoir constaté que lesdits quotas faisaient l'objet de transferts sur des marchés publics de négociation et d'échange, l'administration fiscale les a assimilés à des instruments financiers dérivés, les faisant ainsi bénéficier de l'exonération prévue pour les opérations portant sur les titres.<sup>4</sup>
3. En ce qui concerne la détermination du lieu de prestation de services, les quotas étant considérés comme des biens meubles incorporels, les règles de territorialité pertinentes étaient celles appliquées aux prestations de services immatérielles et figurant à l'article 259 B du code général des impôts.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Article L. 229-15, I, du code de l'environnement.

<sup>2</sup> Article 256, I, et IV, 1<sup>o</sup>, du code général des impôts: «I. Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. IV. 1<sup>o</sup> Les opérations autres que celles qui sont définies au II, notamment la cession ou la concession de biens meubles incorporels, [...] sont considéré[e]s comme des prestations de services.» Voir également Direction générale des finances publiques, «TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Prestations de services», *bulletin officiel des impôts*, BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30-20120912, 12 septembre 2012, point 290.

<sup>3</sup> Direction générale des finances publiques, «Instruction du 10 juin 2009, taxe sur la valeur ajoutée - régime applicable aux quotas d'émission de gaz à effet de serre», *bulletin officiel des impôts*, BOI 3 L-1-09, n<sup>o</sup> 58, 11 juin 2009.

<sup>4</sup> Cette exonération est prévue à l'article 261, C, 1<sup>o</sup>, sous e), du code général des impôts.

<sup>5</sup> Cela ressort également de plusieurs documents officiels. Voir, par exemple, Cour des comptes, «La fraude à la TVA sur les quotas de carbone», *Rapport public annuel*, février 2012, p. 150: «les États membres de l'Union européenne, lors de la réunion du comité TVA du 14 octobre 2004, ont décidé d'assujettir les échanges de quotas à la TVA aux conditions suivantes: [...] les quotas étant considérés comme des biens meubles incorporels [...], les règles de territorialité appliquées à ces prestations de service immatérielles relèvent de l'article 259 B du CGI [...]» Voir aussi Ministère de l'écologie et du développement durable, *Guide pratique du marché des quotas d'émissions de CO<sub>2</sub>*, juin 2005, p. 14: «Au plan fiscal, aucun régime spécifique n'a été prévu. Les États membres se sont accordés, lors du Comité TVA de la Commission Européenne du 19 octobre dernier, pour considérer que: [...] les règles de territorialité applicables à ces prestations de services immatérielles sont celles prévues par l'article 9,2, e de la 6<sup>ème</sup> directive (article 259 B du CGI)».

4. Cet article a transposé l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la directive 77/388, devenu l'article 56, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Ainsi, dans sa version en vigueur en 2009, l'article 259 B du code général des impôts établit, d'une part, que le lieu des treize types de prestations de services mentionnés par la suite est réputé se situer en France, lorsque lesdites prestations sont effectuées par un prestataire établi hors de France et lorsque le preneur est un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée qui a en France le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel le service est rendu ou, à défaut, qui y a son domicile ou sa résidence habituelle. D'autre part, il précise que le lieu desdites prestations est réputé ne pas se situer en France, même si le prestataire est établi en France, lorsque le preneur est établi hors de la Communauté européenne ou qu'il est assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre État membre de la Communauté.
5. La première des treize hypothèses prévues par cet article concerne les «cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires». Parmi les treize hypothèses, celle-ci semble être la seule à laquelle puisse être rattaché le transfert de quotas d'émission de gaz à effet de serre. En outre, il convient de noter que plusieurs documents officiels mentionnent explicitement l'orientation prise par le Comité de la TVA sur ce point<sup>6</sup> et relie la cession de quotas d'émission de gaz à effet de serre à cette première hypothèse<sup>7</sup>.

[...]

<sup>6</sup> Voir Cour des comptes, «La fraude à la TVA sur les quotas de carbone», *Rapport public annuel, précité*; Ministère de l'Écologie et du Développement durable, *Guide pratique du marché des quotas d'émissions de CO2, précité*. Voir également Prada, M., Barbéris, J.-J., Tignol, A., *La régulation des marchés du CO2*, Rapport de la mission confiée à Michel Prada, avril 2010, p. 78, note de bas de page n° 63: «Lors de la 75<sup>ème</sup> réunion du Comité de la TVA du 14 octobre 2004, les délégations des États membres avaient convenu à l'unanimité que cette prestation de services n'était pas couverte par les dispositifs d'exonération prévus à l'intérieur du pays [tels] qu'ils figuraient aux articles 131 à 136 de l'actuelle directive TVA et que son lieu d'imposition relevait des dispositions de son article 56 paragraphe 1 sous a).» À cet égard, il convient d'ailleurs de préciser que c'est la France qui avait soulevé cette question devant le Comité de la TVA.

<sup>7</sup> Voir notamment Pourreau, C., Conseil des prélèvements obligatoires, *La taxe sur la valeur ajoutée - le cadre juridique de la taxe sur la valeur ajoutée - Rapport particulier n° 1*, mars 2015, p. 59, note de bas de page n° 245: «En vertu du 1° de l'article 259 B et du 2 de l'article 283 du [code général des impôts], dans leur rédaction en vigueur à l'époque des faits, la TVA afférente à ces cessions [de quotas d'émission de gaz à effet de serre] était donc due par le cessionnaire dans son État membre d'établissement.»

Le Conseil des prélèvements obligatoires est un organisme rattaché à la Cour des comptes. Les rapports n'engagent cependant que la responsabilité de leurs auteurs.

## DROIT HELLÉNIQUE

### I. INTRODUCTION

1. La présente contribution vise à examiner si le droit hellénique considèrerait qu'une cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre constituait un «autre droit similaire», au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée<sup>1</sup>, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009<sup>2</sup>.

### II. LE SYSTÈME D'ÉCHANGE DE QUOTAS D'ÉMISSION DE GAZ À EFFET DE SERRE

2. La directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 octobre 2003, établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté<sup>3</sup> a été transposée en droit hellénique par la décision interministérielle *H.Π.* 54409/2632/2004<sup>4</sup>.
3. Le Centre national de l'environnement et du développement durable (*Εθνικό Κέντρο Περιβάλλοντος και Αειφόρου Ανάπτυξης, ΕΚΠΙΑΑ*) a été désigné comme responsable de l'établissement et de la tenue du registre national des émissions de gaz à effet de serre<sup>5</sup>. Le Bureau d'échange de droits d'émission (*Γραφείο Εμπορίας Δικαιωμάτων Εκπομπών, ΓΕΔΕ*) est chargé de surveiller tout acte de cession, d'annulation ou de retrait de droits d'émission de gaz à effet de serre<sup>6</sup>.
4. Toute personne physique ou morale, qui méconnaît les dispositions de ladite décision par action ou omission, fait l'objet de sanctions administratives, prévues à son article 20, et de sanctions pénales et civiles, prévues respectivement aux articles 28 et 29 de la loi 1650/1986<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> JO L 347 du 11 décembre 2006.

<sup>2</sup> Directive 2006/112/CE modifiée par la directive 2007/75/CE (JO L 346 du 29 décembre 2007). Les directives 2008/8/CE (JO L 44 du 20 février 2008) et 2010/23/UE (JO L 72 du 20 mars 2010) modifiant la directive 2006/112/CE ne font pas l'objet de la présente note.

<sup>3</sup> JO L 275 du 25 octobre 2003. Modifiée par la directive 2009/29/CE (JO L 140 du 5 juin 2009).

<sup>4</sup> *ΦΕΚ Β'* 1931 du 27 décembre 2004. Modifiée par les décisions interministérielles *H.Π.* 57495/2959/E103 (*ΦΕΚ Β'* 2030 du 29 décembre 2010) et *H.Π.* 26910/852/E103 (*ΦΕΚ Β'* 1021 du 25 mai 2013).

<sup>5</sup> Article 13, paragraphe 5, de la décision *H.Π.* 54409/2632/2004.

<sup>6</sup> Articles 4, paragraphe 2, lettre *ι*, et 8 de la décision *H.Π.* 54409/2632/2004.

<sup>7</sup> Loi 1650 du 15/16 octobre 1986 relative à la protection de l'environnement (*ΦΕΚ Α'* 160).

### III. LA DÉTERMINATION, AUX FINS DE L'APPLICATION DE LA TVA, DU LIEU D'UNE PRESTATION DE SERVICES CONSISTANT EN LA CESSIION OU EN LA CONCESSION D'UN QUOTA D'ÉMISSION DE GAZ À EFFET DE SERRE

5. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) a été introduite par la loi 1642/1986<sup>8</sup>, adoptée pour transposer la sixième directive européenne en matière de TVA<sup>9</sup>. La loi 2859/2000<sup>10</sup> instituant le code de la TVA constitue une codification des dispositions antérieures en la matière.

#### A. LES NOTIONS DE «PRESTATION DE SERVICES» ET DE «DROIT AUX BIENS INCORPORELS»

6. Conformément à l'article 3, paragraphe 1, de la loi 2859/2000, sont assujetties à la TVA, les personnes physiques ou morales qui exercent de manière indépendante une activité économique. Est en particulier considérée comme une activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou *incorporel* en vue d'en tirer des recettes.

7. La TVA devient exigible non seulement pour les livraisons de biens, mais également pour les *prestations de services*<sup>11</sup>. Toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens est une prestation de services<sup>12</sup>. On entend notamment par «prestation de services» toute cession ou concession d'usage d'un bien incorporel<sup>13</sup>.

8. Le «droit aux biens incorporels» inclut les brevets, les marques de fabrique et de commerce, les noms commerciaux, la réputation de l'entrepreneur et de ses marques, la clientèle, le *know-how* (savoir-faire), le secret professionnel, le certificat

<sup>8</sup> Loi 1642 du 20/21 août 1986 relative à la TVA et autres dispositions (*ΦΕΚ Α' 125*).

<sup>9</sup> Sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (77/388/CEE).

<sup>10</sup> *ΦΕΚ Α' 248* du 7 novembre 2000.

<sup>11</sup> Article 2, paragraphe 1, lettre *α*, de la loi 2859/2000. Voir, Reppas, P., «La livraison des biens et la prestation de services en tant qu'objets de la TVA. Les notions de «livraison des biens» et de «prestation de services». (Interprétation des articles 2, paragraphe 1a, 5, paragraphe 1, et 8, paragraphe 1, de la loi 1642/86)», *ΛΟΓΙΣΤΗΣ*, 1999, p. 466 [en grec].

<sup>12</sup> Pour une illustration des prestations de services, voir l'article 8, paragraphe 2, de la loi 2859/2000. À titre d'exemple, le transfert des joueurs de football a été considéré comme une mise à disposition de personnel; ΣτΕ (CE) 3129/2002, NOMOS; Finokaliotis, K., *Droit fiscal*, Athènes-Thessalonique, éd. Sakkoulas, 2014, p. 536.

<sup>13</sup> Article 8, paragraphe 1, de la loi 2859/2000. Voir aussi l'article 25 de la directive 2006/112/CE.

d'immatriculation d'un véhicule<sup>14</sup>, l'autorisation d'exploiter une pharmacie<sup>15</sup>.

B. LA DÉTERMINATION, AUX FINS D'IMPOSITION DE LA TVA, DU LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES

9. L'article 14, paragraphe 3, de la loi 2859/2000<sup>16</sup>, intitulé «Lieu des prestations de services», prévoit que «par exception, le lieu des prestations de services suivantes est considéré comme étant situé à l'intérieur du pays, lorsque les prestations sont fournies par des personnes assujetties établies dans un autre État membre, mais qui ont établi à l'intérieur du pays le siège de leur activité économique ou, à défaut, le lieu de leur domicile ou de leur résidence habituelle ou, lorsque les prestations sont fournies par des personnes établies en dehors de la Communauté, à n'importe quel preneur établi à l'intérieur du pays:

- a) les cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et *d'autres droits similaires*;
- b) les prestations de publicité<sup>17</sup> [...]».

10. Conformément à la circulaire interprétative 10/Π.4336/3162/10.7.1987 relative à l'application du TVA<sup>18</sup>:

«Sont considérés comme des «droits de propriété intellectuelle», notamment les droits de certains auteurs, tels que des écrivains, des compositeurs, des paroliers et des éditeurs de musique.

Sont considérés comme des «brevets», les dessins et les modèles d'utilité.

Sont considérés comme des «droits similaires», le monopole de vente ou d'achat d'un bien, la réputation, la clientèle d'une entreprise etc.

Il est indifférent que la cession ou la concession de droit soit réalisée par l'auteur lui-même, par ses héritiers ou par une tierce personne, qui agit pour son compte».

<sup>14</sup> ΣΤΕ (CE) 644/1972; Reppas, P., «La vente de biens mobiliers par les opérateurs», *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας*, 1999, t. 53, p. 1146 [en grec].

<sup>15</sup> ΣΤΕ (CE) 2480/1968.

<sup>16</sup> L'article 14 a été remplacé par l'article 22, paragraphe 1, de la loi 3763/2009, qui a transposé l'article 2 de la directive 2008/8/CE en droit hellénique (*ΦΕΚ Α' 80* du 27 mai 2009), ainsi que par l'article 39, paragraphe 5, de la loi 3943/2011, transposant l'article 1 de la directive 2009/69/CE (JO L 175 du 4 juillet 2009).

<sup>17</sup> Voir, ΣΤΕ (CE) 190/2005, NOMOS et ΣΤΕ (CE) 1495/1998, NOMOS.

<sup>18</sup> *ΦΕΚ Α' 125* du 21 août 1986. Il convient de souligner que cette circulaire interprète la disposition de l'article 12 de la loi 1642/1986 concernant le lieu des prestations de services, reprise en tant que telle dans la loi 2859/2000.

#### IV. CONCLUSION

11. Bien que la cession des droits à polluer – à savoir des quotas d'émission et des unités de réduction des émissions – constitue une prestation de services, au sens de l'article 8 de la loi 2859/2000<sup>19</sup>, et que la présentation des droits qui sont considérés comme des «autres droits similaires» soit indicative, il n'existe aucune règle spécifique ou pratique permettant de conclure que le transfert de quotas d'émission à gaz à effet de serre entre dans la catégorie des «autres droits similaires», au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE, dans sa version en vigueur en 2009.

[...]

---

<sup>19</sup> Orientation du Comité de la TVA découlant de la 75<sup>ème</sup> réunion du 14 octobre 2004; AXUD/1607/05-480. Voir aussi, Bilbao Estrada, I., et Rodríguez Márquez, J., «VAT Fraud and Émission Allowances», *EC Tax Review*, 2005, vol. 5, p. 220.

## DROIT ITALIEN

### I. INTRODUCTION

1. La présente contribution vise à fournir des éléments portant sur la réglementation et la pratique du droit italien concernant la détermination, quant à l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, du lieu d'une prestation de services consistant en une cession d'un quota d'émission de gaz à effet serre, avant la transposition de la directive 2008/8/CE et de la directive 2010/23/UE.

### II. LE CADRE JURIDIQUE

2. La directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003, établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil, a été transposée en droit italien par le décret-loi n. 273 du 12 novembre 2004, modifié par le décret législatif n. 216 du 4 avril 2006, appelé «décret CO2», et par les décrets législatifs n. 30 du 13 mars 2013 et n. 111 du 2 juillet 2015.
3. Concernant l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), le cadre juridique du droit italien est établi par le décret du président de la République n. 633 du 26 octobre 1972 (ci-après le «D.P.R. 633/72»<sup>1</sup>), réglant l'institution et l'imposition de la TVA. À son article 3, paragraphe 2, point 2, ledit décret comprend en tant que «prestations de services» *«si effectuées à titre onéreux: [...] 2) les cessions, concessions, licences et autres liées au droit d'auteur, celles qui sont liées à des inventions industrielles, modèles, dessins, processus, formules et autres, et celles relatives aux marques et enseignes, ainsi que les cessions, concessions, licences et similaires connexes aux droits ou produits similaires aux précédentes»*.
4. S'agissant de l'assujettissement à l'impôt, le critère pris en compte est celui de la territorialité de l'utilisation de la prestation fournie<sup>2</sup>. Avant l'adoption des modifications introduites par le décret législatif n. 18 du 11 février 2010 transposant les directives 2008/8/CE et 2008/117/CE, l'article 7, paragraphe 4, sous d), du D.P.R. 633/72, applicable *ratione temporis* à l'année 2009, prévoyait que *«[...] les prestations de services indiquées à l'article 3, paragraphe 2, point 2 [...] sont réputées être effectuées en Italie si celles-ci sont fournies à des preneurs domiciliés sur le territoire national ou à des preneurs y résidents qui n'ont pas*

<sup>1</sup> Ledit décret a été modifié plusieurs fois pour transposer le droit de l'Union dans le droit italien et, notamment, avec le décret du président de la République n. 24 du 29 janvier 1979, les articles 3 et 7 cités ci-après ont été modifiés pour transposer la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

<sup>2</sup> L'article 7, paragraphe 1, sous a), du D.P.R. 633/1972 définit le territoire national aux fins de la TVA.

*établi leur domicile à l'étranger et quand elles sont fournies à des établissements stables en Italie de sujets domiciliés ou résidant à l'étranger, à condition qu'elles ne soient pas utilisées en dehors de l'Union européenne [...]» (règle du preneur national utilisant la prestation sur le territoire national).*

5. De plus, ledit article 7, paragraphe 4, sous e), prévoyait que, «[...] les prestations de services indiquées à la lettre précédente, fournies à des preneurs domiciliés ou résidant dans d'autres États membres de la Communauté européenne, sont réputées être effectuées sur le territoire national quand le preneur n'est pas assujéti à l'impôt dans l'État membre où il a son domicile ou sa résidence [...]» (règle du preneur communautaire). De plus, ledit article 7, paragraphe 4, sous f), prévoyait que «les prestations prévues sous d), [...] fournies à des preneurs ayant leur domicile ou leur résidence en dehors de l'UE, [...] sont considérées comme effectuées sur le territoire national quand elles y sont utilisées» (règle du preneur extra-communautaire).
6. Par la suite, la loi n. 190 du 23 décembre 2014<sup>3</sup> a modifié le D.P.R. 633/72, en prévoyant, à l'article 17, paragraphe 6, sous d) bis, l'application d'un système de «reverse charge» aux cessions de quotas d'émission de gaz à effet de serre, définies par l'article 3 de la directive 2003/87/CE

### **III. LA PRATIQUE DE L'ADMINISTRATION FISCALE ITALIENNE**

7. Au cours de l'année 2009, l'administration fiscale italienne a été appelée à prendre position sur le cas d'une société suisse, n'ayant pas son siège en Italie, au sujet de l'applicabilité de la TVA sur ses achats de quotas d'émission de gaz à effet de serre en Italie, au sens de l'article 7 du D.P.R. 633/72.
8. Dans sa résolution n. 71/E, rendue le 20 mars 2009<sup>4</sup>, l'administration fiscale a, d'abord, qualifié la transaction des quotas d'émission de gaz à effet de serre de «prestation de services», en vertu de l'article 3, paragraphe 2, point 2 du D.P.R. 633/72, visant les cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, et d'autres droits similaires. En effet, il s'agirait, selon l'administration fiscale, d'une cession d'autres droits similaires.

---

<sup>3</sup> Il s'agit de l'application dans le droit national de l'article 199 bis de la directive 2006/112/CE, tel que modifié par l'article 1<sup>er</sup> de la directive 2013/43/UE. Le système de «reverse charge» aux cessions des quotas des émissions de gaz effet serre est applicable jusqu'au 31 décembre 2018.

<sup>4</sup> La résolution de l'administration fiscale est disponible sous le lien suivant: [http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/risoluzioni/archivio+risoluzioni/risoluzioni+2009/marzo+2009/risoluzione+n+71+2009/ris\\_71E\\_200309.pdf](http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/risoluzioni/archivio+risoluzioni/risoluzioni+2009/marzo+2009/risoluzione+n+71+2009/ris_71E_200309.pdf).

9. De plus, l'administration fiscale invoque la conclusion retenue par le Comité TVA (14 octobre 2004 - 75<sup>ème</sup> réunion<sup>5</sup>), qui a inclus la cession des quotas d'émission de gaz à effet de serre dans le champ d'application de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE, visant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée.
10. Ensuite, l'administration fiscale précise que l'article 7, paragraphe 4, sous f), du D.P.R. 633/72, prévoit que les «prestations de services», rendues à des preneurs ayant leur domicile ou leur résidence en dehors de l'Union, sont considérées comme effectuées sur le territoire national seulement «quand elles y sont utilisées». Par conséquent, l'administration conclut que, si la prestation, rendue à des preneurs ayant leur domicile ou leur résidence en dehors de l'Union, n'est pas utilisée en Italie, elle ne sera pas soumise à la TVA. En revanche, si le lieu d'utilisation est situé sur le territoire italien, la prestation sera soumise à la TVA.
11. Pour l'administration fiscale, le critère à prendre en compte est, donc, le lieu d'utilisation des droits cédés.
12. L'identification du lieu d'utilisation doit être effectuée au cas par cas, comme le souligne l'administration fiscale, en fonction d'une appréciation concrète des faits et des circonstances, puisque les quotas peuvent être achetés à la fois par un utilisateur final et par des intermédiaires.

#### IV. CONCLUSION

13. Il ressort de la présente contribution que le droit italien, concernant la détermination, quant à l'application de la TVA, du lieu d'une prestation de services consistant en une cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre, avant la transposition de la directive 2008/8/CE et de la directive 2010/23/UE, considèrerait expressément lesdits quotas comme des «autres droits similaires».

[...]

---

<sup>5</sup> «Orientations découlant de la 75<sup>ème</sup> réunion du 14 octobre 2004 TAXUD/1607/05 – 480», p. 109: [point 4.2: Origine: France, Références: Article 4, paragraphe 5, et article 9, Objet: Quotas d'émission de gaz à effet de serre (Document TAXUD/1625/04 Rev.1 – Document de travail n° 443 Rev.1)]:

«Les délégations conviennent à l'unanimité que les transferts de quotas d'émission de gaz à effet de serre, mentionnés à l'article 12 de la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003, qui sont effectués à titre onéreux par un assujéti, constituent des prestations de services imposables à la TVA qui relèvent de l'article 9, paragraphe 2, point e), de la directive 77/388/CEE. Aucune des exonérations prévues à l'article 13 de la directive 77/388/CEE n'est applicable à ces transferts de quotas.». Disponible sous le lien suivant: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/guidelines-vat-committee-meetings\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf).

## DROIT MALTAIS

### I. INTRODUCTION

1. La présente contribution a pour objet d'examiner la question de savoir si le droit maltais, ou la pratique de l'État membre, considère une cession d'un quota d'émission de gaz à effet serre comme étant un «autre droit similaire» en vue de déterminer le lieu d'une prestation de services aux fins de l'imposition de la TVA dans la version de la loi en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009<sup>1</sup>.
2. À titre liminaire, il convient de préciser qu'en droit maltais, la cession d'un quota d'émission de gaz à effet serre au sens de la TVA n'est pas régie par une réglementation spécifique. En outre, dans ce contexte, il convient de noter que, pour la période allant de 2005 à 2012, l'administration maltaise a alloué des quotas d'émission de gaz à effet de serre à titre gratuit conformément à l'article 10 de la directive 2003/87/CE<sup>2</sup> (Partie III.).

### II. LE CADRE JURIDIQUE

3. En droit maltais, la règle générale pour la détermination du lieu d'une prestation de services, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009, prévoit que ce lieu est celui où le prestataire est établi.<sup>3</sup>
4. Par dérogation à ladite règle générale, l'article 10, sous a), de l'annexe 3 de la loi TVA prévoit que le lieu des prestations de services fournies à des preneurs établis en dehors de l'Union ou à des assujettis établis dans l'Union mais en dehors de l'État membre du prestataire, est l'endroit où le preneur est établi, notamment en ce qui concerne les cessions et les concessions de droits d'auteurs, des brevets, des droits de licences, des marques de fabrique et de commerce, et d'autres droit similaires.
5. Dans le cadre de l'établissement du lieu des prestations de services, les dispositions de l'annexe 3 de la loi TVA, en dehors de la règle générale et de l'article 10 susmentionnés, précisent le lieu des prestations de services pour certains services spécifiquement, à savoir ceux relatifs aux biens immobiliers, au transport, aux activités culturelles, aux biens meubles corporels, aux services de télécommunication et aux services fournis par des intermédiaires.<sup>4</sup> La loi TVA

<sup>1</sup> Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1) modifiée en dernier lieu par la directive 2007/75/CE du Conseil, du 20 décembre 2007 (JO L 346, p. 13).

<sup>2</sup> Directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 octobre 2003, établissant un système d'échange de quotas d'émissions de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil (JO L 275, p. 32) (ci-après la «directive 2003/87/CE»).

<sup>3</sup> Voir l'article 5 de l'annexe 3 de la loi de taxe sur la valeur ajoutée, Chapitre 406 de la loi de Malte en vigueur jusqu'en 2009 (ci-après la «loi TVA»).

<sup>4</sup> Voir l'annexe 3 de la loi TVA.

ne prévoit aucune disposition spécifique relative à une cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre. En outre, la juridiction maltaise n'a jamais eu à interpréter la notion d'«autres droits similaires» au sens de la loi TVA.

### **III. LA PRATIQUE DU SYSTÈME D'ÉCHANGE DE QUOTAS D'ÉMISSION DE GAZ À EFFET DE SERRE AU SENS DE LA TVA**

6. Dans le cadre d'un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre, il y a lieu de mentionner que pendant la période allant de 2005 à 2012, l'administration maltaise a alloué des quotas à titre gratuit conformément à l'article 10, précité, de la directive 2003/87/CE.<sup>5</sup>
7. Les quotas ont été alloués à deux installations, des centrales gérées par l'entreprise publique EneMalta, dont les activités sont visées à l'annexe 1 de la directive 2003/87/CE<sup>6</sup>.
8. Par conséquent, les allocations ont été accordées à titre gratuit, aussi lesdites installations n'étaient pas redevables de la TVA.

### **IV. CONCLUSIONS**

9. Au vu des considérations qui précèdent, il convient de conclure que la loi TVA, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009, ne spécifiait pas si une concession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre pouvait être considérée comme un «autre droit similaire» en vue de déterminer le lieu d'une prestation de services aux fins de l'imposition de la TVA.
10. De plus, ni la jurisprudence maltaise ni la pratique administrative ne suggèrent qu'une concession d'un quota susmentionnée constitue un «autre droit similaire» au sens de la loi TVA.

[...]

---

<sup>5</sup> Voir, le site de l'autorité compétente maltaise: <http://mra.org.mt/climate-change/emissions-trading-intro/stationary/>.

<sup>6</sup> Voir, MRA, le plan national d'allocation de quotas pour Malte 2005-2007, [http://mra.org.mt/wp-content/uploads/2012/09/bk1.doc-5\\_MALTA-NAP-2005\\_2007\\_FINAL.pdf](http://mra.org.mt/wp-content/uploads/2012/09/bk1.doc-5_MALTA-NAP-2005_2007_FINAL.pdf) et voir, MRA, le plan national d'allocation de quotas pour Malte 2008-2012, [http://mra.org.mt/wp-content/uploads/2012/09/bk2.doc-6\\_REVISED-MALTA-NAP-2008\\_2012\\_FINAL.pdf](http://mra.org.mt/wp-content/uploads/2012/09/bk2.doc-6_REVISED-MALTA-NAP-2008_2012_FINAL.pdf).

## DROIT NÉERLANDAIS

### I. INTRODUCTION

1. La présente contribution porte sur la question de savoir si, avant la transposition de la directive 2008/8/CE, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, et de la directive 2010/23/UE, modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux prestations de certains services présentant un risque de fraude, la réglementation néerlandaise considérait la cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre comme un «autre droit similaire» au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, dans sa version en vigueur en 2009.

### II. LE CADRE JURIDIQUE AVANT LE 1<sup>ER</sup> JANVIER 2010

2. Avant l'adoption de la loi du 3 décembre 2009, visant la modification de la loi néerlandaise relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires de 1968<sup>1</sup>, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010<sup>2</sup>, l'article 6, paragraphe 1, de ladite loi relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires disposait que «le lieu où une prestation de services est effectuée est l'endroit où réside l'entrepreneur qui effectue cette prestation, ou celui dans lequel il est établi, ou encore l'endroit où il dispose d'un établissement stable à partir duquel cette prestation est exécutée».
3. L'article 6, paragraphe 2, sous d), sous 1), de la loi relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires prévoyait une exception à cette règle générale pour les «cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce, et d'autres droits similaires». Pour lesdites cessions et concessions, le lieu des prestations de services était considéré comme étant l'endroit où le preneur avait établi le siège de son activité économique ou disposait

---

<sup>1</sup> Wet van 3 december 2009 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe regeling voor de plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTW-pakket), Stb. 2009, 546. Cette loi transpose la directive 2006/112/CE, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et la directive 2008/9/CE, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (voir points 6 à 8).

<sup>2</sup> Besluit van 14 december 2009 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet van 3 december 2009 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe regeling voor de plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTW-pakket), Stb. 2009, 565.

d'un établissement stable. Il s'agissait des services fournis soit à des entrepreneurs, soit à des preneurs autres que des entrepreneurs, ces derniers étant établis en dehors de la Communauté.

### III. AUTRE DROIT SIMILAIRE?

4. La loi du 30 septembre 2004<sup>3</sup>, modifiant la loi sur la gestion de l'environnement transpose, en droit néerlandais, la directive 2003/87/CE, établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE. Cette loi a introduit un nouveau chapitre 16 dans la loi sur la gestion de l'environnement instaurant le système européen d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre. Ce système est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2005.<sup>4</sup>
5. L'exposé des motifs de ladite loi contient un paragraphe concernant les implications fiscales du système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre. Il découle dudit paragraphe<sup>5</sup> que la cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre était considérée comme relevant de l'exception prévue à l'article 6, paragraphe 2, sous d), sous 1), de la loi relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires et, ainsi, comme constituant un «autre droit similaire» au sens de ladite disposition.<sup>6 7</sup>

<sup>3</sup> Wet van 30 september 2004 tot wijziging van de Wet milieubeheer en enige andere wetten ten behoeve van de implementatie van richtlijn nr. 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van Richtlijn 96/61/EG van de Raad (PbEU L 275) en de instelling van een emissieautoriteit (Implementatiewet EG-richtlijn handel in broeikasgasemissierechten), Stb. 2004, 511.

<sup>4</sup> Stb. 2004, 516.

<sup>5</sup> *Kamerstukken II 2003/04, 29 565, nr 3, p. 75*; De Vries & Ouwehand, 'Fiscale aspecten van CO2-emissiehandel', *Ondernemingsrecht* 2006, 182; De Vries & Ouwehand, 'De aanstaande handel in broeikasemissierechten: een eerste fiscale inventarisatie', *WFR* 2004/1899.

<sup>6</sup> Il semblerait qu'il n'existe pas de jurisprudence relative à la qualification de la cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre d'«autre droit similaire» au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE. Néanmoins, il est intéressant de noter qu'il peut être déduit d'un arrêt de la cour d'appel de Leeuwarden du 17 novembre 2006 qu'une cession d'un quota laitier a été qualifiée d'«autre droit similaire» au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous d), sous 1), de la loi relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires de 1968 (Vakstudie Omzetbelasting, art. 6 Wet OB 1968, aantekening 52.11.16).

<sup>7</sup> Il est intéressant de noter que, le 8 juin 2009, une bourse européenne du commerce des droits d'émission, «Bluenext» à Paris, a été suspendue du fait de montages juridiques frauduleux *de type «carousel»*. Après l'adoption d'une résolution de l'administration fiscale française contenant le point de vue selon lequel les transferts de quotas d'émission sont exonérés de la TVA, les échanges ont été repris. Dans ce cadre, le secrétaire d'État aux Finances néerlandais a décidé, le 14 juillet 2009, de permettre l'application du mécanisme de l'autoliquidation, selon lequel il était permis de transférer l'obligation d'acquitter l'impôt sur le preneur; Wolf, 'Btw en emissierechten: een klimaat voor fraude?', *WFR* 2010/88.

#### IV. LE CADRE JURIDIQUE DEPUIS LE 1<sup>ER</sup> JANVIER 2010

6. Dans un souci d'exhaustivité, il convient de remarquer que, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, l'exception prévue à l'article 6, paragraphe 2, sous d), sous 1), de la loi relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires de 1968 est devenue caduque, la règle générale disposant depuis cette date que «le lieu des prestations de services fournies à un entrepreneur agissant en tant que tel est l'endroit où l'entrepreneur a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces services sont fournis à un établissement stable de l'entrepreneur situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est considéré comme étant l'endroit où l'entrepreneur qui bénéficie de tels services a son domicile ou sa résidence habituelle».
7. En revanche, le «lieu des prestations de services fournis à un preneur autre qu'un entrepreneur, est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique. Toutefois, si ces prestations sont effectuées à partir de l'établissement stable du prestataire situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle».
8. Par conséquent, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, la cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre est couverte par la règle générale précitée, laquelle n'implique, cependant, aucun changement en ce qui concerne le lieu des prestations de services.<sup>8</sup>

#### V. CONCLUSION

9. Au vu de ce qui précède, il peut être conclu qu'avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010, aux Pays-Bas, la cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre était considérée comme un «autre droit similaire» au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, dans sa version en vigueur en 2009. Il s'ensuit que le lieu des prestations de service était, pour une telle cession, l'endroit où le preneur avait établi le siège de son activité économique ou disposait d'un établissement stable.

[...]

---

<sup>8</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 907, nr. 3, p. 2 et 10.

## **DROIT POLONAIS**

### **I. INTRODUCTION**

1. La problématique de la détermination, aux fins de la TVA, du lieu d'une prestation de services consistant en une cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre, a déjà fait, dans la période antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2010, l'objet d'un intérêt autant de la doctrine que de l'administration fiscale. Toutefois, [...] la question de la qualification d'une cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre en tant qu'«autre droit similaire» au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dans sa version en vigueur avant 2010 (ci-après la «directive TVA»), notamment en raison de sa similitude avec les droits relevant du domaine de la propriété intellectuelle y mentionnés, ne s'est pas posée au niveau national. Cela était dû au fait que la transposition en droit polonais dudit article de la directive TVA a permis de trancher le problème en cause sans qu'un recours à l'interprétation de la notion d'«autres droits similaires» ait été nécessaire.

### **II. TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE TVA EN DROIT POLONAIS**

2. En mettant en œuvre les articles 24, paragraphe 1, et 25, paragraphe 1, de la directive TVA, le législateur polonais a indiqué à l'article 8, paragraphe 1, point 1, de la loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et les services<sup>1</sup> (ci-après la «loi relative à la TVA») que la prestation de services visée à l'article 5, paragraphe 1, point 1, de la loi relative à la TVA s'entendait de toute prestation effectuée en faveur d'une personne physique ou morale, ou d'une entité sans personnalité juridique, qui ne constituait pas une livraison de biens au sens de l'article 7 de ladite loi, dont la cession des droits sur des actifs incorporels, quelle que soit la forme de l'acte juridique par lequel elle était accomplie.
3. Quant à l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, il a été mis en œuvre en droit polonais, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010, par l'article 27, paragraphes 3 et 4, de la loi relative à la TVA. L'article 27 portait sur la détermination du lieu de prestation de services. Ses paragraphes 3 et 4 contenaient des règles applicables à des prestations de services fournies à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire. Le paragraphe 3 de l'article 27 disposait à cet égard, à l'instar du premier alinéa de l'article 56 de la directive TVA, que le lieu de prestations de certains services, énumérées au paragraphe 4 du même article, était le lieu où le

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.).

preneur avait établi le siège de son activité économique ou disposait d'un établissement stable pour lequel la prestation de services a été fournie ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle. Le paragraphe 4, pour sa part, énonçait à son point 1 que le paragraphe 3 s'appliquait, entre autres, aux prestations de services de: vente de droits, concession de licences et sous-licences, transfert et cession de droits d'auteurs, de brevets, de marques de fabrique et commerce et d'autres droits voisins, location d'une marque collective ou d'une marque collective de garantie<sup>2</sup>.

4. Ladite transposition de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA a fait l'objet de critiques de la doctrine. Il a été notamment constaté que l'inclusion sur la liste de prestations de services de la «vente de droits», sans préciser la nature de ces derniers, a conduit à un champ d'application plus large de la disposition nationale mettant en œuvre la disposition concernée de la directive TVA que celui prévu dans cette dernière<sup>3</sup>.

### **III. CESSION DE QUOTA D'ÉMISSION DE GAZ À EFFET DE SERRE À LA LUMIÈRE DE L'ARTICLE 27, PARAGRAPHE 4, POINT 1, DE LA LOI RELATIVE À LA TVA**

5. Quelle que soit l'appréciation de la transposition en droit polonais de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, il est indubitable qu'elle a permis de trouver, au niveau national, la réponse à la question de l'application de la disposition en cause à une prestation de services consistant en une cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre, sans nécessité d'interpréter la notion d'«autres droits similaires».
6. Ainsi, selon la doctrine polonaise, puisque l'hypothèse de l'article 27, paragraphe 4, point 1, de la loi relative à la TVA concernait tous les droits, ladite disposition couvrait également les quotas d'émission de gaz à effet de serre<sup>4</sup>, qualifiés communément de droit incorporels. Il a également été relevé qu'une telle interprétation serait d'ailleurs conforme aux orientations sur les transferts de quotas

<sup>2</sup> „Przepis ust. 3 stosuje się do usług: sprzedaży praw lub udzielania licencji i sublicencji, przeniesienia lub cesji praw autorskich, patentów, praw do znaków fabrycznych, handlowych, oddania do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego, albo innych pokrewnych praw”.

<sup>3</sup> Voir Kłoskowski, K., *Miejsce świadczenia usług w zakresie sprzedaży praw*, Doradca Podatkowy, 2006/12/4.

<sup>4</sup> Voir Kołaczyk, T., *Sprzedaż uprawnień do emisji zanieczyszczeń - zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług*, Doradztwo Podatkowe, 2006/9/28, Bednarz, I., Zwyrtek, M., *Handel emisjami CO2 – aspekty podatkowe*, Przegląd Podatkowy, 2007, nr 9. s. 28-34.

d'émission de gaz à effet de serre émises en 2004 par le comité consultatif de la TVA<sup>5</sup>.

7. Quant à l'administration fiscale, elle a eu l'occasion de s'exprimer à ce propos dans le cadre des procédures administratives portant sur des avis individuels. Prévu par le code des impôts du 29 août 1997<sup>6</sup>, un avis individuel est délivré à la demande d'un assujetti, et porte sur l'interprétation de la loi fiscale au cas de figure présenté par ce dernier.
8. Certains de ces avis individuels issus des années 2006 à 2010 concernaient la problématique de l'application de l'article 27, paragraphes 3 et 4, de la loi relative à la TVA, à la vente des quotas d'émission de gaz à effet de serre. Indépendamment de la question posée par des assujettis, le raisonnement de l'administration dans la partie pertinente pour la présente note de recherche était constant<sup>7</sup>. Ainsi, l'administration fiscale y notait d'abord que, à la lumière de la loi du 22 décembre 2004 sur l'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre et d'autres substances<sup>8</sup> et de la loi relative à la TVA, la vente de quotas d'émission de gaz à effet de serre ne relevait pas de la livraison de biens au sens de cette dernière loi. En revanche, elle relevait de la cession des droits sur des actifs incorporels au sens de l'article 8, paragraphe 1, point 1, de la loi relative à la TVA. Or, l'article 27, paragraphe 4, point 1 prévoyait, dans sa première partie, l'application du paragraphe 3 dudit article à la vente des droits, sans préciser leur type ou leur nature. Dès lors, la vente d'un quota d'émission de gaz à effet de serre, ce dernier étant un «droit» au sens de l'article 27, paragraphe 4, point 1, de la loi relative à la TVA, relevait du champ d'application du paragraphe 3 du même article.
9. Eu égard à ce qui précède, il y a lieu de constater que, dans la période antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2010, l'administration fiscale polonaise, en limitant l'objet de son interprétation à la réglementation nationale, a conclu que le lieu d'une prestation de services consistant en une cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre à des preneurs de services établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, était déterminé par l'article 27, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA correspondant à l'article 56, paragraphe 1, premier alinéa de la directive TVA. Or, le raisonnement

---

<sup>5</sup> Voir Bednarz, I., Zwyrtek, M., *op. cit.*

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613, z późn. zm.).

<sup>7</sup> Voir les avis individuels: de Pomorski Urząd Skarbowy de Gdańsk du 13 décembre 2006, no. VI/443-288/06/JW; de l'Urząd Skarbowy de Tarnobrzeg du 9 janvier 2007, no. U.S.V-443/24/06i; de l'Izba Skarbowa de Katowice du 8 juillet 2009, no. IBPP3/443-318/09/AB; de l'Izba Skarbowa de Katowice du 30 juillet 2008, no. IBPP3/443-365/08/KO; de l'Izba Skarbowa de Poznań du 1<sup>er</sup> août 2008, no. ILPP2/443-484/08-4/GZ; de l'Izba Skarbowa de Poznań du 2 septembre 2008, no. ILPP2/443-508/08-2/ISN; de l'Izba Skarbowa de Katowice du 20 octobre 2009, no. IBPP3/443-591/09/LW; de l'Izba Skarbowa de Poznań du 10 novembre 2009, no. ILPP2/443-1121/09-4/ISN.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji (Dz. U. Nr 281, poz. 2784, z późn. zm.).

conduisant à cette conclusion ne contenait pas d'arguments relatifs à la portée de la notion d'«autres droits similaires» de ce dernier article.

#### **IV. CONCLUSION**

10. En droit polonais, l'application combinée des dispositions définissant les prestations de services en tant qu'opérations imposables à la TVA et les dispositions portant sur le lieu de prestations de services consistant en un transfert des droits a déterminé la réponse de la pratique fiscale à la question de l'application de l'article transposant l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA à une cession d'un quota d'émission de gaz à effet de serre. À cet égard, l'aspect déterminant n'était pas l'interprétation de la notion d'«autres droits similaires» à la lumière des termes de «droits d'auteurs», de «brevets», de «droits de licences», de «marques de fabrique» et de «commerce», c'est-à-dire l'appréciation de la similitude entre ces quotas et lesdits droits relevant du domaine de la propriété intellectuelle, mais l'interprétation de la disposition nationale transposant l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA en droit polonais, cette disposition ayant élargi le champ d'application de la disposition concernée à des prestations de services consistant en la vente de droits de toute nature.

[...]

## DROIT ROUMAIN

1. La présente étude porte sur l'analyse de la réglementation et de la pratique nationales relatives à la détermination, aux fins de la TVA, du lieu d'une prestation de services consistant en la cession des quotas d'émission de gaz à effet de serre, pour la période allant jusqu'au 31 décembre 2009.
2. Dans ce contexte, il convient de souligner d'emblée que le cadre juridique roumain relatif à la détermination du lieu d'une prestation de services, aux fins de la TVA, est établi par l'article 133 de la loi n° 571/2003 sur le code des impôts (ci-après le «code des impôts»). Plus précisément, les dispositions prévues aux paragraphes 1 et 2, sous g), point 3 de l'article 133 de la loi n° 571/2003 transposent en droit roumain l'article 9, paragraphes 1 et 2, sous e), 1<sup>er</sup> tiret de la directive 77/388/CEE, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires<sup>1</sup>. Ces dernières dispositions de la directive précitée sont équivalentes aux articles 43 et 56 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.
3. Il semble utile de signaler que les paragraphes 1 et 2, sous g), point 3 de l'article 133 du code des impôts transposent, de manière littérale, la réglementation et les dérogations en matière de détermination du lieu d'une prestation de services, prévues aux articles 43 et 56 de la directive 2006/112/CE. Ainsi, alors que la notion d'«autres droits similaires», prévue à l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE se retrouve au paragraphe 2, sous g), point 3 de l'article 133 du code des impôts, celle-ci n'est pas définie en droit national. De surcroît, il semblerait que ni la loi n° 343/2006, ni son exposé des motifs, ni la pratique judiciaire ne clarifient la question de savoir si les certificats d'émission de gaz à effet de serre relèvent ou non de ladite notion d'«autres droits similaires»<sup>2</sup>.
4. Ainsi, entre 2007 et 2009, la qualification juridique et, par conséquent, le régime fiscal applicable aux transactions liées aux certificats d'émission de gaz à effet de serre, étaient incertains. En l'absence d'une disposition juridique expresse, les certificats d'émission de gaz à effet de serre étaient qualifiés de «marchandises» par la bourse roumaine de marchandises et de «prestation de services» soumises au paiement de la TVA, par le ministère des Finances publiques<sup>3</sup>. Le code roumain des impôts, dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2009, prévoyait qu'en règle générale, le lieu de prestations des services était le lieu où le prestataire avait

---

<sup>1</sup> L'article 133 du code des impôts, dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2009, a été introduit par la loi n° 343/2006(modifiant et complétant la loi n° 571/2003), entrée en vigueur le jour de l'adhésion de la Roumanie à l'Union européenne, à savoir le 1<sup>er</sup> janvier 2007.

<sup>2</sup> La notion de «certificat d'émission», telle que prévue à l'article 3, sous b), de la décision du gouvernement n° 780/2006, transposant en droit roumain la directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté, est l'équivalent de la notion de «quota d'émission», telle que définie à l'article 3, sous a), de la directive 2003/87/CE.

<sup>3</sup> En vertu de l'article 129 du code des impôts, toute opération qui n'est pas qualifiée de «livraison de biens», au sens de l'article 128 du même code, est considérée comme une prestation de services.

établi le siège de son activité économique ou disposait d'un établissement stable. Par dérogation à ladite règle, le lieu de prestations des services était l'endroit où le preneur avait établi le siège de son activité économique ou disposait d'un établissement stable, notamment en ce qui concerne les cessions et les concessions des droits d'auteur, des brevets, des droits des licences, des marques commerciales et d'autres droits similaires.

5. En avril 2009, dans ce contexte d'incertitudes quant à la qualification juridique et au régime fiscal applicable aux certificats d'émission et de multiplication de fraudes à la TVA de type «carrousel» liées auxdits certificats, intervenues dans plusieurs pays de l'Union, la Commission nationale des valeurs mobilières<sup>4</sup> (ci-après la «CNVM») est venue clarifier la nature juridique desdits certificats. Ainsi, par son avis n° 18 du 16 avril 2009, la CNVM a décidé que les certificats d'émission de gaz à effet de serre, devraient être considérés comme des valeurs mobilières soumises aux dispositions de la loi sur les marchés des capitaux<sup>5</sup>. Peu de temps après, en juin 2009, cet avis a été retiré par la CNVM, afin de clarifier différents aspects techniques et juridiques concernant la commercialisation desdits certificats d'émission.
6. Toutefois, le 22 février 2010, la CNVM a adopté l'avis n° 10 qui confirmait la qualification de «valeurs mobilières» des certificats d'émission et le fait que ceux-ci étaient régis par les dispositions relatives aux marchés des capitaux<sup>6</sup>. Cet avis prévoyait, en outre, que les prestations de services et les activités d'investissements financiers liées aux certificats d'émission devaient avoir lieu sur la bourse des valeurs, exclusivement par le biais de certains intermédiaires<sup>7</sup>. Par exception, les exploitants titulaires de certificats d'émission avaient le droit d'effectuer des transactions liées auxdits certificats d'émission sans l'intervention d'un intermédiaire. L'avis visait à rendre plus transparentes les transactions relatives aux certificats d'émission par la création d'un cadre juridique de nature à permettre lesdites transactions uniquement sur les marchés réglementés, par des intermédiaires agréés par la CNVM.
7. À la suite de cette évolution, les certificats d'émission étaient considérés comme relevant de la catégorie des instruments financiers, commercialisés sur des marchés

---

<sup>4</sup> Autorité administrative ayant pour objectif la réglementation et la surveillance des marchés des capitaux, des marchandises et des instruments financiers dérivés. Créée en 2013, l'Autorité pour la surveillance financière (ci-après l'«ASF») a repris toutes les attributions et les compétences de la CNVM.

<sup>5</sup> Bulletin informatif de la CNVM, n° 15/2009. Les dispositions régissant les marchés des capitaux se retrouvent dans la loi n° 297/2004 sur les marchés des capitaux.

<sup>6</sup> Bulletin informatif de la CNVM, n° 8/2010 .

<sup>7</sup> En vertu de l'article 2, paragraphe 1, point 14 de la loi n° 297/2004 sur les marchés des capitaux, relèvent de la catégorie des intermédiaires, les sociétés de services d'investissements financiers autorisées par la CNVM, les institutions de crédit autorisées par la Banque nationale roumaine, ainsi que d'autres entités autorisées, dans les États membres ou non membres, à fournir des services d'investissements financiers.

financiers et qui incorporent un droit de créance, à savoir le droit d'émettre une certaine quantité de dioxyde de carbone pendant une période de temps définie<sup>8</sup>. Une telle qualification juridique des certificats d'émission impliquait un contrôle plus strict des transactions liées aux certificats et le paiement d'une taxe à l'État roumain pour chaque transaction effectuée. En outre, la qualification des certificats d'émission d'«instruments financiers» entraînait une exonération de la TVA et, par conséquent, la réduction du risque de fraude de type «carrousel». En effet, en vertu des dispositions du code des impôts, sauf exceptions, sont exemptées de la TVA, les prestations des services de nature financière et bancaire, dont notamment, les transactions concernant les actions, les parts sociales, les obligations garanties et d'autres instruments financiers<sup>9</sup>.

8. L'avis de la CNVM de 2010 a attiré non seulement les critiques des ministères des Finances publiques et de l'Économie, pour lesquels la qualification de «valeurs mobilières» des certificats d'émission impliquait la perte de recettes fiscales liées à la TVA, mais aussi de certaines sociétés actives sur le marché des certificats d'émission. Saisie d'une plainte visant l'avis de la CNVM de 2010, la cour d'appel de Bucarest a décidé, en mars 2010, de suspendre son application<sup>10</sup>.
9. Par la suite, le 1<sup>er</sup> février 2011, la cour d'appel de Bucarest a annulé ledit avis pour défaut de motivation et en raison des restrictions imposées à la transaction des certificats d'émission, jugées contraires à l'article 18 de la décision du gouvernement n° 780/2006 permettant le transfert desdits certificats et transposant l'article 12 de la directive 2003/87/CE. Les modalités d'application de la TVA aux transactions liées à ces certificats n'ont pas été abordées par la cour d'appel de Bucarest qui a conclu que la problématique du paiement de la TVA est ultérieure à celle de la qualification juridique de «valeurs mobilières» des certificats d'émission. La CNVM a formé un pourvoi devant la Haute Cour de cassation et de justice qui a confirmé la décision rendue par le juge de fond, en jugeant que l'avis de la CNVM ne pouvait être justifié par le besoin de rendre plus transparentes les transactions des certificats d'émission vu que le registre national assurant tant le suivi de ces certificats que des transactions y liées, est accessible au public<sup>11</sup>. En outre, ledit registre national est relié au Journal des transactions européennes ce qui permet à la

<sup>8</sup> En vertu de l'article 2, paragraphe 1, point 11, sous a), de la loi n° 297/2004 sur les marchés des capitaux, les valeurs mobilières relèvent de la catégorie des instruments financiers. La CNVM offre des explications détaillées quant à la qualification d'«instruments financiers» des certificats d'émission dans une réponse à plusieurs questions qui lui ont été adressées à ce sujet par un membre du Parlement roumain. Le document en question peut être consulté sous le lien suivant: <http://www.cdep.ro/interpel/2010/r2391A.pdf>.

<sup>9</sup> Tel que prévu par l'article 141, paragraphe 2, sous a), point 5, du code des impôts, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009.

<sup>10</sup> La plainte a été introduite par KDF Energy, société commerciale, dont le volume des transactions des certificats d'émission, s'élevait en 2009 à 10 millions d'euros.

<sup>11</sup> Décision de la Haute Cour de cassation et de justice, n° 1744/2012 du 30 mars 2012, disponible sous le lien suivant: [http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery\[0\].Key=id&customQuery\[0\].Value=89293](http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery[0].Key=id&customQuery[0].Value=89293).

Commission européenne de réaliser des vérifications afin de s'assurer que toutes les transactions liées aux certificats d'émission respectent les dispositions de la directive 2003/87/CE.

10. Il convient de mentionner, qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010, suite à l'entrée en vigueur de l'ordonnance d'urgence du gouvernement n° 109/2009, transposant la directive 2008/8/CE, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu d'une prestation de services, les règles de mise en œuvre de l'article 133 du code des impôts prévoient que le transfert des certificats d'émission de gaz à effet de serre est une prestation de services, pour laquelle le lieu de la prestation est établi conformément aux dispositions prévues aux paragraphes 2 ou 5, sous e), de l'article 133<sup>12</sup>. De surcroît, depuis 1<sup>er</sup> janvier 2011, date de l'entrée en vigueur de l'ordonnance d'urgence du gouvernement n° 117/2010, transposant la directive 2010/23/UE et modifiant la directive 2006/112/CE concernant l'application facultative et temporaire de la taxation inverse<sup>13</sup> pour certains services présentant un risque de fraude, l'article 160, paragraphe 2 du code des impôts prévoit que le transfert des certificats d'émission de gaz à effet de serre est soumis à la taxation inverse.

[...]

---

<sup>12</sup> En vertu de l'article 133, paragraphe 2, le lieu d'une prestation de services à une personne assujettie à la TVA, est, en règle générale l'endroit où le bénéficiaire des services a le siège de son activité économique. En vertu du paragraphe 5, sous e), par dérogation, le lieu de la prestation de services pour le transfert de la cession des droits d'auteurs, brevets, licences, marques et d'autres droits similaires, est l'endroit où le bénéficiaire est établi ou celui où il a son domicile ou sa résidence, pour autant que le bénéficiaire n'est pas assujetti à la TVA et est établi en dehors de la Communauté.

<sup>13</sup> La notion de taxation inverse est équivalente à la notion d'«autoliquidation», telle qu'introduite par les dispositions de la directive 2010/23/CE. Dans le cadre du mécanisme de la taxation inverse, c'est l'assujetti destinataire des opérations de transfert de quotas autorisant à émettre des gaz à effet de serre au sens de l'article 3 de la directive 2003/87/CE, qui est redevable de la TVA et non le prestataire desdites opérations de transfert.

## DROIT DU ROYAUME-UNI

### I. TRANSPOSITION DANS LE DROIT NATIONAL

1. L'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009<sup>1</sup>, a été transposé dans le droit national par le Schedule 5, paragraphe 1, du Value Added Tax Act 1994 (ci-après le «VATA»). Le Schedule 5 prévoit que les services qu'il énumère sont considérés comme prestés sur le lieu où se situe le destinataire.

### II. INCLUSION DES QUOTAS D'ÉMISSION DE GAZ À EFFET DE SERRE

2. L'autorité fiscale nationale, Her Majesty's Revenue and Customs, a publié des orientations en ce qui concerne l'application des règles du VATA. Dans son avis n° 741 concernant le lieu de prestation de services, antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2010<sup>2</sup>, l'autorité fiscale nationale a souligné que le lieu de prestation d'une transaction transfrontalière d'instruments d'émission de gaz à effet de serre est le lieu où se situe le destinataire<sup>3</sup>.
3. Par ailleurs, dans son dossier de politique n° 52/07<sup>4</sup>, l'autorité fiscale nationale a précisé que le lieu de prestation d'une transaction transfrontalière d'instruments d'émission de gaz à effet de serre est le lieu où se situe le destinataire, ce qui entre

<sup>1</sup> Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), modifiée en dernier lieu par la directive 2007/75/CE du Conseil, du 20 décembre 2007 (JO L 346, p. 13).

<sup>2</sup> VAT Notice 741: place of supply of services – before 1 January 2010, du 15 octobre 2010, disponible sous le lien suivant:  
<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-741-place-of-supply-of-services-before-1-january-2010/vat-notice-741-place-of-supply-of-services-before-1-january-2010>.

<sup>3</sup> Voir la Section 13.15, Emissions Allowances, du VAT Notice 741: «Cross-border trading in emissions allowances or instruments is treated as supplied where received under Schedule 5 of the VAT Act 1994. Transactions that take place between parties belonging in the UK will continue to be taxed where the supplier belongs, under the basic rule for the place of supply of services. See Section 5. Emissions allowances and instruments representing emission reductions, carbon credits, and certificates that identify that the production of energy has been generated from renewable sources include, but are not limited to, Certified Emissions Reductions (CERs) and Levy Exemption Certificates (LECs).»

<sup>4</sup> HMRC Brief 52/07: VAT – Place of supply of trading allowances in greenhouse gas emissions (update), du 22 août 2007, disponible sous le lien suivant:  
<http://www.articles.scopulus.co.uk/HM%20Revenue%20and%20Customs%20Brief%2052/07.htm>.

dans le champ d'application du Schedule 5 VATA ainsi que de l'article 56 de la directive 2006/112/CE<sup>5</sup>.

### III. MANQUE DE PRÉCISIONS

4. L'autorité fiscale nationale n'a pas cité précisément la disposition du Schedule 5 VATA ni l'article 56 de la directive 2006/122/CE, pertinents aux fins du traitement d'une telle transaction transfrontalière. En outre, il ne semble pas que l'autorité fiscale nationale ait fait une référence explicite, dans aucune de ses publications, aux orientations du comité consultatif de la TVA de la Commission concernant l'application des dispositions de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE<sup>6</sup>.
5. De surcroît, il semble que cette question n'a pas fait l'objet d'un débat parlementaire, ni d'un examen par une juridiction nationale, ni dans la doctrine.

[...]

---

<sup>5</sup> Voir la sous-section «Place of Supply Rules», du HMRC Brief 52/07: The place of supply of cross border trading in greenhouse gas emissions instruments is the place where the recipient belongs (falling within Schedule 5 of the VAT Act 1994 and Article 56 of the VAT Directive). Transactions that take place between parties established in the UK will continue to be taxed where the supplier belongs, under section 7(10) of the Act (Article 43 of the VAT Directive). This will not affect certificates or instruments that are sold with goods or services. In these circumstances the certificates will usually be viewed as incidental or ancillary to the main supply. An example of this is where a guarantee of origin is issued to customers purchasing electricity that certifies the electricity was generated from renewable sources.

<sup>6</sup> Voir les orientations du comité consultatif de la TVA du 14 octobre 2004, Document TAXUD/1625/04 Rev. 1 – Working paper No 443 Rev. 1.

## DROIT SUÉDOIS

### I. INTRODUCTION

- 1 La présente contribution [...] démontrera que la Suède considérait [auparavant] qu'une cession de quotas d'émission de gaz à effet de serre relevait de la notion d'«autres droits similaires» au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, dans sa version en vigueur en 2009.

### II. LE CADRE JURIDIQUE

- 2 La directive 77/388/CE<sup>1</sup> ainsi que la directive 2006/112/CE<sup>2</sup> ont été transposées en droit suédois par la loi (1994:200) relative à la taxe sur la valeur ajoutée [mervärdesskattelag (1994:200), ci-après la «loi relative à la TVA»]. La disposition figurant à l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la directive 77/388/CEE et à l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE, dans sa version en vigueur en 2009, a été reprise dans l'article 7, deuxième alinéa, du chapitre 5 de la loi relative à la TVA. La rédaction de cette disposition suivait de près le libellé desdits articles en ce qui concerne l'énumération des droits dont la cession ou la concession devait être imposée auprès du preneur. Ainsi, à l'instar de ce dernier article, la notion d'«autres droits similaires» figurait également à l'article 7, deuxième alinéa, du chapitre 5 de la loi relative à la TVA, sans aucune précision quant à la définition du contenu de cette notion.
- 3 Avant d'aborder la question de savoir comment cette notion a été interprétée en droit suédois, il convient de décrire brièvement comment les règles fiscales sont dictées en Suède.
- 4 Étant donné que la législation fiscale impose des obligations particulièrement importantes aux particuliers, elle relève, par conséquent, du principe de légalité, impliquant que le Riksdag (le parlement suédois) est seul compétent pour légiférer dans le domaine fiscal<sup>3</sup>. Cependant, dans un souci de veiller à ce que l'application de la réglementation fiscale soit légale, fidèle et uniforme, il a été confié à

<sup>1</sup> Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, 1977, p. 1).

<sup>2</sup> JO L 347, 2006, p. 1.

<sup>3</sup> Voir Regeringsformen (Constitution suédoise), article 2, deuxième alinéa du chapitre 8, lu en combinaison avec l'article 3, point 2 dudit chapitre 8.

l'administration fiscale suédoise la tâche d'émettre des circulaires<sup>4</sup>, par lesquelles elle préconise certaines interprétations et applications de la réglementation fiscale, notamment celles relatives à la TVA<sup>5</sup>. Certes, lesdites circulaires n'ont pas d'effet contraignant, même pas envers l'administration fiscale elle-même, mais il leur est toutefois accordé beaucoup d'importance pour l'application de la législation fiscale, non seulement par l'administration fiscale, mais aussi par les juridictions suédoises compétentes en matière fiscale<sup>6</sup>.

- 5 Dans le cadre de cette tâche, l'administration fiscale a, en 2005, émis une prise de position<sup>7</sup> concernant la TVA sur l'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre. En vertu de cette prise de position, lesdits échanges devaient être considérés comme des prestations de services. Ceci malgré le fait que les droits de quotas d'émission de gaz à effet de serre avaient déjà été qualifiés d'«instruments financiers» par le législateur suédois lors de la transposition de la directive 2003/87/CE<sup>8</sup>. Dans sa prise de position, l'administration fiscale a écarté cette qualification comme étant de droit civil sans impact sur l'interprétation de la loi relative à la TVA, en arguant que cette loi relève du droit de l'Union et doit être interprétée en conformité notamment avec les orientations concernant les quotas d'émission de gaz à effet de serre émis par le comité TVA le 14 octobre 2004<sup>9</sup>.
- 6 Par conséquent, l'administration fiscale a conclu que les quotas d'émission de gaz à effet de serre ne devaient pas être exonérés d'impôt en tant qu'instruments financiers, étant au contraire imposables en tant que prestations de services et que le lieu d'imposition devait être fixé dans le pays où le preneur dudit service était établi en conformité avec les orientations du comité TVA. Par contre, ladite administration n'avait pas précisé si les quotas en question devaient constituer «d'autres droits similaires» ou s'ils étaient censés relever d'une des autres catégories énumérées à la disposition concernée.

<sup>4</sup> En vertu de l'article 1<sup>er</sup> du författningssamlingsförordningen (1976:725) (règlement relatif au journal officiel des réglementations), une circulaire explique comment un justiciable *peut* ou *devrait* procéder d'un point de vue spécifique. Ces circulaires peuvent être rédigées notamment sous forme de «point de vue», voir Pålsson, R., *Konstitutionell skatterätt*, 3<sup>ème</sup> édition, Iustus, 2013, p. 105.

<sup>5</sup> Voir article 2, premier alinéa, point 2 du förordning (2007:780) med instruktion för Skatteverket (règlement contenant des instructions applicables à l'administration fiscale).

<sup>6</sup> Voir Pålsson, R., *Riksskatteverkets rekommendationer*, Iustus, 1995, p. 80, 81, 103 et suiv.

<sup>7</sup> Prise de position du 31 août 2005, n° 130 377585-05/111, «Échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre». Il convient de noter qu'une «prise de position» compte parmi les différentes écritures que l'administration fiscale produit en vue de promouvoir la légalité, la fidélité et l'uniformité globalement regroupées sous le nom collectif de «circulaires», voir Pålsson, R., *Konstitutionell skatterätt*, Iustus, 3<sup>ème</sup> édition, 2013, . p 105 et suiv.

<sup>8</sup> Prop. 2004/05:18, p. 38 et suiv.

<sup>9</sup> Disponible sous le lien suivant:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/guidelines-vat-committee-meetings\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf).

- 7 Cependant, ladite conclusion a été réitérée dans deux prises de positions émises par l'administration fiscale en 2005 et en 2007<sup>10</sup>, précisant, dans la dernière prise de position, que la notion de «droits similaires» prévue dans l'article 7, deuxième alinéa, du chapitre 5 de la loi relative à la TVA devait comprendre les quotas d'émission de gaz à effet de serre.
- 8 Il semblerait que les prises de position de l'administration fiscale, selon lesquelles les quotas d'émission de gaz à effet de serre devaient être considérés comme d'«autres droits similaires», n'ont pas fait l'objet d'un examen par les juridictions suédoises. En revanche, des travaux préparatoires établis afin de modifier la loi relative à la TVA en vue de transposer la directive 2010/23/UE<sup>11</sup> en droit national, confirment que le législateur suédois partageait l'avis de l'administration fiscale. En effet, dans lesdits travaux préparatoires, il a été constaté que, selon le droit national en vigueur à l'époque, un opérateur ayant acquis un droit de quota d'émission d'un opérateur étranger était assujéti pour cette transaction, et que, en principe, ledit opérateur bénéficiait également d'un plein droit à déduction de la TVA, menant ainsi à un non-lieu du paiement de la taxe.<sup>12</sup>

### III. CONCLUSION

- 9 L'examen du droit suédois démontre que tant le législateur suédois que l'administration fiscale suédoise étaient d'avis que la notion d'«autres droits similaires», figurant à la loi relative à la TVA transposant la disposition prévue à l'article 56, première paragraphe, sous a), de la directive 2006/112/CE, dans sa version [antérieure], devait être interprétée en conformité avec les orientations du comité TVA en ce qui concerne les quotas d'émission de gaz à effet de serre, ces dernières constituant ainsi de tels droits similaires.

[...]

---

<sup>10</sup> Voir prise de position du 10 octobre 2005, n° 131 472941-05/111, «Échange de certificats d'électricité et d'autre droit similaires», et prise de position du 12 janvier 2007, n° 131 607501-06/111, «Pays de lieu d'imposition – Droits similaires».

<sup>11</sup> Directive 2010/23/UE du Conseil du 16 mars 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux prestations de certains services présentant un risque de fraude (JO L 72, 2010, p. 1).

<sup>12</sup> Voir prop. 2010/11:16, p. 12 et 13.