

**Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire - Travail écrit : "Les notions de "simulation" et de "pratiques abusives" en matière de TVA : sont-elles synonymes ?".**

**Auteur :** Bastin, Céline

**Promoteur(s) :** 1254

**Faculté :** Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

**Diplôme :** Master de spécialisation en droit fiscal

**Année académique :** 2020-2021

**URI/URL :** <http://hdl.handle.net/2268.2/12944>

---

*Avertissement à l'attention des usagers :*

*Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.*

*Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.*

---

**LES NOTIONS DE « SIMULATION » ET DE « PRATIQUES  
ABUSIVES » EN MATIÈRE DE TVA : SONT-ELLES  
SYNONYMES ?**

**Céline BASTIN**

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

*Année académique 2020-2021*

**Titulaires :**

Jean BUBLLOT  
Aymeric NOLLET

**Promoteur :**

Vincent SEPULCHRE



## **REMERCIEMENTS**

*Je remercie tout d'abord Monsieur Vincent Sepulchre, directeur de ce travail de fin d'études, pour sa disponibilité. Je le remercie également de m'avoir aidé à alimenter ma réflexion en me permettant de traiter d'un sujet particulièrement intéressant.*

*J'adresse également mes sincères remerciements à ma famille et mes proches qui m'ont accompagnée et soutenue tout au long de mon parcours universitaire.*

# TABLE DES MATIÈRES

|  |    |
|--|----|
| <b>TABLE DES MATIÈRES</b> .....  | 1  |
| <b>INTRODUCTION</b> .....  | 3  |
| <b>1. LE PRINCIPE DE LA PRISE EN COMPTE DE LA RÉALITÉ ÉCONOMIQUE EN MATIÈRE DE TVA</b> .....   | 5  |
| 1.1. QU'EST-CE QUE LA « RÉALITÉ ÉCONOMIQUE » ? .....   | 5  |
| 1.2. UN PRINCIPE FONDAMENTAL DE LA TVA EN DROIT EUROPÉEN .....   | 6  |
| 1.2.1. La TVA est une taxe sur les transactions réalisées .....  | 7  |
| 1.2.2. La TVA vise les transactions telles qu'elles ont été réalisées .....  | 7  |
| 1.3. RÉALITÉ ÉCONOMIQUE ET SIMULATION EN MATIÈRE DE TVA .....  | 8  |
| 1.3.1. La simulation, une limite au choix de la voie la moins imposée .....  | 8  |
| 1.3.2. L'extension de la notion de simulation en droit civil comme en droit fiscal .....   | 9  |
| 1.3.3. Contenu de la notion de simulation .....  | 10 |
| 1.3.4. La « simulation prohibée à l'égard du fisc » .....  | 11 |
| 1.3.4.1. La simulation, toujours illicite ? .....  | 11 |
| 1.3.4.1. Cause d'illicéité d'un procédé d'évitement de l'impôt mis en place par le contribuable au stade de ses actes juridiques .....   | 11 |
| 1.3.4.2. Cause d'inopposabilité d'un acte du contribuable à l'égard du fisc qui établit son imposition .....   | 12 |
| 1.3.4.2.1. Le fisc, tiers par rapport aux actes juridiques des contribuables .....   | 12 |
| 1.3.4.2.2. Le fisc doit tenir compte des réalités .....  | 13 |
| 1.3.5. La simulation : un concept superfétatoire en matière de TVA ? .....   | 14 |
| <b>2. L'INTERDICTION DES PRATIQUES ABUSIVES EN TVA, UNE DÉROGATION AU PRINCIPE DE RÉALITÉ ÉCONOMIQUE ?</b> .....   | 15 |
| 2.1. LES PRATIQUES ABUSIVES DANS LA JURISPRUDENCE EUROPÉENNE .....   | 15 |
| 2.1.1. Origine des pratiques abusives .....  | 15 |
| 2.1.2. Justification et énonciation d'un principe général d'interdiction des pratiques abusives en matière de TVA : les arrêts <i>Halifax</i> , <i>BUPA Hospitals</i> et <i>University of Huddersfield</i> ..... | 16 |
| 2.1.2.1. Bref rappel des faits .....   | 17 |
| 2.1.2.1.1. L'affaire Halifax .....   | 17 |
| 2.1.2.1.2. L'affaire Bupa Hospitals .....  | 17 |
| 2.1.2.1.3. L'affaire Université of Huddersfield .....  | 18 |
| 2.1.2.2. Le recours en justice .....   | 18 |
| 2.1.2.3. Le rappel par la Cour du principe de l'application uniforme du système commun de la TVA et du principe selon lequel la TVA est une taxe sur les réalités économiques ....                               | 19 |
| 2.1.2.4. L'admission par la Cour des pratiques abusives en matière de TVA .....  | 20 |

|            |   |    |
|------------|---|----|
| 2.1.2.4.1. | Les pratiques abusives, antérieurement dégagées dans d'autres domaines du droit, sont d'application en matière de TVA ..... | 20 |
| 2.1.2.4.2. | Les conditions requises pour constater l'existence d'une pratique abusive ...   | 21 |
| 2.1.2.4.3. | Le rattachement au caractère artificiel de l'opération .....  | 23 |
| 2.1.3.     | Les conséquences de la constatation de l'existence d'une pratique abusive .....   | 23 |
| 2.2.       | <b>LES PRATIQUES ABUSIVES DANS LE CTVA BELGE</b> .....  | 25 |
| 2.2.1.     | Les prémices des pratiques abusives dans le CTVA .....  | 25 |
| 2.2.2.     | L'insertion du régime des pratiques abusives dans le CTVA par la loi programme du 20 juillet 2006.....                      | 25 |
| 2.2.2.1.   | Définition des pratiques abusives : l'article 1 <sup>er</sup> , §10 du CTVA.....  | 25 |
| 2.2.2.2.   | Conséquences fiscales des pratiques abusives : article 79, §2 du CTVA.....  | 26 |
| 2.2.2.3.   | Preuve à apporter par l'administration : article 59, §1 <sup>er</sup> du CTVA .....   | 26 |
| 2.2.2.4.   | Amendes : article 70, §1 <sup>er</sup> bis CTVA .....   | 26 |
| 2.2.3.     | Une limitation de la notion européenne de pratiques abusives ?.....   | 27 |
| <b>3.</b>  | <b>LA SIMULATION ET LES PRATIQUES ABUSIVES EN TVA, DES ANALOGUES ? ...</b>  | 29 |
| 3.1.       | ORIGINE DES NOTIONS .....   | 29 |
| 3.2.       | COMPARAISON DES ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS.....  | 29 |
| 3.3.       | COMPARAISON DES CONSÉQUENCES .....  | 30 |
|            | <b>CONCLUSION</b> .....   | 31 |
|            | <b>BIBLIOGRAPHIE</b> .....  | 32 |
|            | Législation.....  | 32 |
|            | Jurisprudence.....  | 32 |
|            | Jurisprudence européenne .....  | 32 |
|            | Jurisprudence belge .....   | 33 |
|            | Doctrines.....  | 34 |

## INTRODUCTION

Il est primordial, aussi bien pour les contribuables que pour leurs conseillers, de déterminer dans quelle mesure l'agencement d'une opération ou d'une activité est conforme aux dispositions applicables dans le domaine de la TVA. Il est en effet important que l'administration fiscale ne puisse remettre en cause certaines opérations réalisées conformément à ces dispositions à cause d'une divergence d'interprétation des textes juridiques applicables ou de la finalité des opérations en cause<sup>1</sup>.

Comme la Cour de Justice de l'Union européenne a eu, à de maintes reprises, l'occasion de le préciser, la sécurité juridique est un élément essentiel du système commun de la TVA, en ce sens que « *la législation communautaire doit être certaine et son application prévisible pour les justiciables* »<sup>2</sup>. Cette nécessité de sécurité juridique est d'autant plus importante lorsque les assujettis doivent faire face à des charges financières, lesquels doivent en effet être capables de déterminer « *avec exactitude l'étendue des obligations que [la législation] leur impose* »<sup>3</sup>.

Par ailleurs, les assujettis sont poussés par des objectifs fiscaux à agencer leur activités de manière à subir la charge fiscale la moins lourde. A cet égard, la Cour de Justice a admis que « *lorsque l'assujetti a le choix entre deux opérations, la sixième directive ne lui impose pas de choisir celle qui implique le paiement du montant de la TVA le plus élevé. Au contraire, (...) l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale* »<sup>4</sup>.

Cet évitement de l'impôt regroupe une série de comportements dont les termes pour les désigner sont si nombreux qu'il est parfois difficile pour certains praticiens du droit d'en comprendre la distinction.

Parmi ces procédés d'évitement de l'impôt, certains sont licites, d'autres ne le sont pas. C'est pourquoi le législateur fiscal a été contraint de mettre en œuvre certaines notions afin de rendre inefficaces certains actes visant à réduire l'impôt, dont notamment les notions de « simulation » et de « pratiques abusives ».

---

<sup>1</sup> C.-A. HERBAIN, « La fine distinction entre la fraude, les pratiques abusives et l'optimisation en matière de TVA » in *La fraude à la TVA*, 1<sup>ère</sup> édition, Windhof, Larcier Luxembourg, 2017, p. 102

<sup>2</sup> C.J.U.E, arrêt *Royaume des Pays-Bas c/ Conseil de l'Union européenne*, 22 novembre 2001, C-301/97, ECLI:EU:C:2001:621, point 43

<sup>3</sup> CJCE, arrêt *Royaume des Pays-Bas c/ Conseil des Communautés européennes*, 15 décembre 1987, C-326/85, point 24

<sup>4</sup> CJUE, arrêt, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd c/ Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, point 73.

Ces différents constats peuvent dès lors donner lieu à une question de recherche : les notions de « simulation » et de « pratiques abusives » en matière de TVA sont-elles des synonymes ?

La question appelle sans doute une réponse négative. L'objectif de cette recherche est donc d'analyser ces deux notions et de les confronter afin d'en tirer les ressemblances et/ou les différences en matière de TVA.

Le présent travail, comportant 3 grandes sections, tâchera de répondre à cette question au travers de méthodologies dites « de technique juridique » et de « théorie du droit ».

A cet effet, une première partie sera consacrée au principe de la prise en compte de la réalité économique en matière de TVA. Cette première partie donnera également un aperçu global de la notion de « simulation », intimement liée au principe de réalité économique, en mettant notamment en évidence sa définition afin d'en dégager les éléments essentiels. Il s'agira également de présenter ce que la jurisprudence appelle « la simulation prohibée à l'égard du fisc » et les conséquences de cette notion en matière de TVA.

Dans la seconde partie, nous nous lancerons dans l'analyse de la notion de « pratiques abusives ». Il conviendra dès lors, dans un premier temps, de parcourir cette notion au regard du droit communautaire pour, ensuite, étudier la manière dont le législateur fiscal belge a introduit celle-ci au sein du Code de la TVA.

Enfin, la troisième et dernière partie sera consacrée à la confrontation elle-même des notions de « simulation » et de « pratiques abusives ».

# 1. LE PRINCIPE DE LA PRISE EN COMPTE DE LA RÉALITÉ ÉCONOMIQUE EN MATIÈRE DE TVA

## 1.1. QU'EST-CE QUE LA « RÉALITÉ ÉCONOMIQUE » ?

Alors que la « réalité juridique » répond à une définition ne posant pas de problème de compréhension<sup>5</sup>, la notion de « réalité économique » semble plus ambiguë.

Selon une première définition issue du droit belge, la réalité économique consiste en « le rassemblement, sous une même qualification juridique, par un raisonnement reposant sur l'analogie, de réalités juridiquement différentes mais semblables en fait »<sup>6</sup>. En d'autres termes, on traite de manière fiscalement identique des situations de fait auxquelles sont attachés des effets juridiques différents<sup>7</sup>.

Il existe une autre variante de cette définition selon laquelle la réalité économique, outre le fait de désigner une analogie entre différentes situations de fait, désigne également une sorte de normalité de la réalité fondée sur une analyse téléologique, c'est-à-dire en fonction du but effectivement recherché par les parties<sup>8</sup>.

En droit européen, la notion de « réalité économique » recouvre une définition moins subjective que celle appréhendée en droit belge. En effet, ces termes désignent d'une part, « la manière par laquelle les parties ont effectivement pratiqué leurs relations » et d'autre part, « les effets juridiques qu'elles ont effectivement fait naître entre elles »<sup>9</sup>. Une telle approche a ainsi pour effet d'éviter une distinction artificielle entre ce que les parties ont eu l'intention de réaliser et ce qui a effectivement été réalisé.

Par conséquent, il apparaît que la réalité économique ordinairement appréhendée en droit fiscal belge ne recouvre pas la même réalité économique que celle au sens européen des termes.

Il convient de rappeler que, selon le principe général de l'application uniforme du système commun de la TVA<sup>10</sup>, les constructions juridiques contenues dans la législation européenne ne

---

<sup>5</sup> La notion de réalité juridique renvoie à l'analyse des comportements des contribuables en fonction des effets juridiques de leurs actes ; Voy. T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Ed. Larcier, 2003, p. 8

<sup>6</sup> V. SEPULCHRE, « Les réalités économiques en T.V.A. : peut-on subjectiver la T.V.A. selon les intentions des parties ? », *R.G.F.*, février 2004, p. 10

<sup>7</sup> T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 8

<sup>8</sup> V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 10

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 11

<sup>10</sup> V. SEPULCHRE, « Les principes généraux de la TVA dégagés par la Cour de justice de l'Union européenne. Essai de synthèse de l'apport essentiel de la Cour », *R.G.C.F.*, 2020/1-2, p.8

peuvent être définies par référence au droit national des États membres<sup>11</sup>. En effet, l'origine communautaire de la TVA implique que les termes, notamment de la sixième directive, soient des « notions autonomes de droit de l'Union ayant pour objet d'éviter les divergences dans l'application du régime TVA d'un État membre à l'autre »<sup>12</sup>.

Il est dès lors essentiel, pour chaque terme contenu dans les directives TVA, d'en rechercher la signification communautaire. Par conséquent, si en droit belge « les principes du droit civil dominant le droit fiscal tant que ce dernier n'y a pas dérogé »<sup>13</sup>, en matière de TVA, ces principes étant issus d'une législation européenne autonome et supérieure aux droit nationaux et d'une jurisprudence communautaire, ceux-ci ne peuvent s'appliquer que selon cette logique européenne<sup>14</sup>. On ne peut donc recourir au droit civil belge pour fonder la qualification d'une opération dans une catégorie juridique TVA que si cette qualification s'inscrit dans le sens de la sixième directive.

## 1.2. UN PRINCIPE FONDAMENTAL DE LA TVA EN DROIT EUROPÉEN

Alors qu'il n'existe, d'un point de vue fiscal belge, aucun principe général de droit selon lequel la réalité économique prime sur la réalité juridique<sup>15</sup>, tel n'est pas le cas au sens européen du terme. Selon une jurisprudence constante, la prise en compte de la réalité économique prime sur l'aspect juridique en matière de TVA<sup>16</sup> et constitue ainsi un critère fondamental pour l'application du système commun de la TVA<sup>17</sup>. Ainsi, ni les objectifs et les résultats de

---

<sup>11</sup> C.J.C.E., arrêt *Staatssecretaris van Financiën c/ Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, 8 février 1990, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, point 7 et C.J.C.E., arrêt *Finanzamt Goslar c. Brigitte Breitsohl*, 8 juin 2000, C-400/98, ECLI:EU:C:2000:304, point 48.

<sup>12</sup> C.J.U.E, arrêt *CopyGene A/S*, 10 juin 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328, point 24 ; C.J.U.E, arrêt *VDP Dental Laboratory*, 26 février 2015, C-144/13, ECLI:EU:C:2015:116, point 44 ; C.J.U.E, arrêt *British Film Institute*, 15 février 2017, C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117, point 18.

<sup>13</sup> Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, t. I, p. 219

<sup>14</sup> C. HERBAIN, M. LAMENSCH et E. TRAVERSA, « Origine, caractéristiques et sources de la taxe sur la valeur ajoutée » in *Taxe sur la valeur ajoutée*, 1<sup>er</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 38

<sup>15</sup> Cass. (1<sup>re</sup> ch.), 29 janvier 1988, *Pas. I*, 1988, p. 633 ; *J.T.*, 1988, p. 439 ; *J.F.*, 1988, p. 125 ; *R.W.*, 1987-1988, p. 1508 ; *R.G.F.*, 1988, p. 210 ; *A.F.T.*, 1988, p. 220 ; *T.R.V.*, 1988, p. 198.

<sup>16</sup> S. RUYSSCHAERT, « La réalité économique prime en matière de TVA : de l'importance du flux de facturation », *Sem. Fisc.*, 2013/19, n° 93, p. 4

<sup>17</sup> C.J.C.E., arrêt *D.F.D.S.*, 20 février 1997, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77, point 23

l'activité<sup>18</sup>, ni l'intention des assujettis<sup>19</sup> ne constituent des critères de détermination du champ d'application des directives<sup>20</sup>.

Ce principe fondamental connaît deux applications majeures dans la mesure où la réalité économique recouvre d'une part, la manière dont les parties ont effectivement exécuté leurs conventions, et d'autre part, la manière dont les parties ont accepté toutes les conséquences de leurs actes.

### **1.2.1. La TVA est une taxe sur les transactions réalisées**

La base du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est une taxe sur le chiffre d'affaires réalisé par la livraison d'un bien ou la prestation d'un service<sup>21</sup>. Il en résulte que cette taxe n'est, en principe, payable que postérieurement à ces faits générateurs. Cette règle n'exclut cependant pas les règles subsidiaires permettant de rendre la TVA exigible au moment du paiement d'un acompte ou de la délivrance d'une facture émise avant la livraison du bien ou la prestation du service<sup>22</sup>.

Ainsi, s'il apparaît certain que la livraison du bien ou que la prestation de service ne sera pas effectivement réalisée, la TVA devenue exigible en vertu de ces règles subsidiaires deviendra indûment due et perçue. Dans ces conditions, en vue de l'absence de transaction réalisée, la TVA indûment due et perçue doit être restituée<sup>23</sup> et ce, même si l'acompte est conservé par l'assujetti à titre de dommages et intérêts<sup>24</sup>.

### **1.2.2. La TVA vise les transactions telles qu'elles ont été réalisées**

Afin de favoriser les actes inhérents à l'application de la TVA, il est nécessaire de prendre en considération, excepté circonstances particulières exceptionnelles, du caractère objectif de l'opération en cause. Afin de déterminer ce caractère objectif, toutes les circonstances dans

---

<sup>18</sup> C.J.C.E., arrêt *Renate Enkler c. Finanzamt Homburg*, 26 septembre 1996, C-230/94, ECLI:EU:C:1996:352, point 25 ; C.J.C.E., arrêt *Town & County Factors Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 17 septembre 2002, C-498/99, ECLI:EU:C:2002:494

<sup>19</sup> C.J.C.E., arrêt *Direct Cosmetics Ltd et Laughtons Photographs Ltd c. Commissioners of Customs and Excise* du 12 juillet 1988, 138/86 et 139/86, *Rec.*, 1988, p. 3937

<sup>20</sup> V. SEPULCHRE, « La T.V.A. s'applique selon les réalités économiques objectives des biens et services fournis – La T.V.A. et le choix européen de la voie la moins imposée » in *La jurisprudence européenne en matière de T.V.A.*, 1<sup>er</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 278

<sup>21</sup> Articles 1<sup>er</sup> et 2 du Code TVA

<sup>22</sup> C.J.C.E., arrêt *Maurizio Balocchi c. ministero delle finanze*, 20 octobre 1993, C-10/92, ECLI:EU:C:1993:846

<sup>23</sup> V. SEPULCHRE, « Les principes généraux de la TVA... », *op. cit.*, p. 14

<sup>24</sup> C.J.C.E., arrêt *Société thermale d'Eugénie-les-Bains c. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, 18 juillet 2007, C-277/05, ECLI:EU:C:2007:440

lesquelles s'est produite l'opération en cause doivent être prises en compte pour en déterminer les éléments caractéristiques<sup>25</sup>.

Le régime objectif de la TVA doit, à cet effet, être pris en compte lorsqu'un assujetti a le choix entre des opérations taxables et des opérations exonérées en vue d'atteindre un objectif économique déterminé, sans que l'assujetti qui a le choix entre de telles opérations puisse en choisir une et revendiquer les effets de l'autre. L'assujetti ayant ainsi fait son choix doit en assumer toutes les conséquences<sup>26</sup>.

En outre, en matière de TVA, la qualification d'un contrat ne dépendra que de la nature des prestations effectivement réalisées entre les parties, sans tenir compte de la qualification que les parties ont donnée audit contrat<sup>27</sup>.

De même, bien que les stipulations contractuelles constituent des éléments dont il faut tenir compte, celles-ci ne sont pas déterminantes pour identifier les parties d'une opération. Ces stipulations sont d'ailleurs susceptibles d'être écartées lorsqu'elles ne sont pas conformes à la réalité économique et commerciale mais qu'elles constituent un montage purement artificiel mis en place dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal<sup>28</sup>.

### **1.3. RÉALITÉ ÉCONOMIQUE ET SIMULATION EN MATIÈRE DE TVA**

#### **1.3.1. La simulation, une limite au choix de la voie la moins imposée**

Comme nous pouvons le constater avec l'analyse du principe de réalité économique, la Cour de Justice de l'Union européenne ne s'est pas écartée du principe du choix de la voie la moins imposée admis en droit fiscal belge.

En effet, par le célèbre attendu de l'arrêt Brepols du 6 juin 1961 selon lequel « *il n'y a, ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elle leur donnent n'est pas la plus normale et même si ces*

---

<sup>25</sup> C.J.C.E., arrêt *Sinclair Collis Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 12 juin 2003, C-275/01, ECLI:EU:C:2003:341, point 26

<sup>26</sup> C.J.C.E., arrêt *Cantor Fitzgerald International c. Royaume-Uni*, 9 octobre 2001, C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526, point 33

<sup>27</sup> C.J.C.E., arrêt *Direct Cosmetics Ltd et Laughtons Photographs Ltd c. Commissioners of Customs and Excise*, 12 juillet 1988, C-138/86 et C-139/86, ECLI:EU:C:1988:383

<sup>28</sup> C.J.U.E., arrêt *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c. Paul Newey*, 20 juin 2013, C-653/11, EU:C:2013:409

*actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale* »<sup>29</sup>, la Cour de cassation a consacré le principe selon lequel le contribuable peut établir des actes qui lui permettent de payer moins d'impôts<sup>30</sup>.

La Cour soumet toutefois ce choix à une limite : « la simulation prohibée à l'égard du fisc ». La simulation est ainsi analysée comme une limite au choix qu'aurait le contribuable de réaliser une opération en prenant la voie la moins imposée<sup>31</sup>.

### **1.3.2. L'extension de la notion de simulation en droit civil comme en droit fiscal**

Selon la définition de H. DE PAGE énoncée en droit des obligations contractuelles, « il y a simulation lorsque les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier ou de détruire les effets par une autre convention, demeurée secrète. La simulation suppose donc deux conventions, contemporaines l'une de l'autre, mais dont l'une n'est destinée qu'à donner le change. Il n'existe au fond qu'une seule convention réelle, la convention secrète »<sup>32</sup>. Cette définition a été reprise dans la jurisprudence de la Cour de cassation en tant que définition de la simulation en droit belge<sup>33</sup>.

Fondée sur l'article 1321 du Code civil, la simulation s'est développée grâce à la jurisprudence et à la doctrine qui ont su émettre une théorie générale de la simulation en droit belge<sup>34</sup>, sans pour autant donner naissance à un principe général de droit<sup>35</sup>.

Bien que la simulation trouve son origine dans le droit civil, ce dernier n'a toutefois pas l'exclusivité de la simulation, largement utilisée en droit fiscal. Beaucoup ont tenté de donner à la simulation un contenu différent en droit fiscal que celui conféré en droit civil, voire d'ignorer la portée qu'à ce concept en droit civil<sup>36</sup>. Toutefois, dans la mesure où le droit fiscal ne définit pas la simulation et qu'elle ne fait l'objet d'aucune disposition spécifique, il convient de la définir, en droit fiscal, de la même manière qu'en droit civil en vertu du principe de prééminence du droit civil sur le droit fiscal<sup>37</sup>.

---

<sup>29</sup> Cass., arrêt Ets Brepols, 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082

<sup>30</sup> D. EWBANK et H. DE WESPIN, « Le principe de la liberté de choix de la voie la moins imposée et le nouveau dispositif anti-abus », *J.L.M.B.*, 2013/1, p. 44

<sup>31</sup> Il ne s'agit pas de la seule limite. Toutefois, la présente recherche ne se limitera qu'à l'analyse de celle-ci.

<sup>32</sup> H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1938, n° 619

<sup>33</sup> Cass., 27 septembre 2012, *Pas.*, 2012, n° 494

<sup>34</sup> M. POSSOZ, « La simulation et l'abus fiscal en droits d'enregistrement », *Rev. not.*, 2016/3, n° 3105, p. 211

<sup>35</sup> Cass., 4 janvier 1991, *Pas.*, 1991, I, n° 226.

<sup>36</sup> T. AFSCHRIFT, « Le caractère en principe licite de l'évitement de l'impôt » in *L'abus fiscal*, 1<sup>er</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 19

<sup>37</sup> Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, p. 218

### 1.3.3. Contenu de la notion de simulation

A partir de la définition de la simulation, il est assez aisé de dégager les éléments constitutifs essentiels de cette notion.

La simulation suppose l'existence de deux conventions contemporaines l'une de l'autre : l'une ostensible-apparente et l'autre occulte-secrète. Ces deux conventions doivent être liées juridiquement : la convention occulte, dénommée « contre-lettre », doit avoir pour effet de détruire, totalement ou partiellement, les effets de la convention ostensible, de sorte qu'elle exprime ainsi la volonté réelle des parties qui n'auraient pas accepté tout ou partie des effets juridiques de leur convention apparente<sup>38</sup>.

La contre-lettre ne doit pas recouvrir une forme particulière, il suffit d'un échange de volontés entre les parties pour créer un *negotium*<sup>39</sup>. Il n'est donc pas nécessaire que la contre-lettre soit constatée par écrit.

De plus, il n'y aura simulation que si le lien juridique entre les conventions est simultané. Cette simultanéité ne peut être qu'intellectuelle, dès lors qu'il suffira de démontrer qu'au moment de passer l'acte apparent, les parties avaient déjà l'intention d'en modifier ou d'en détruire les effets par une contre-lettre apparemment formalisée ultérieurement<sup>40</sup>.

Il est enfin incontestablement admis en doctrine que la simulation requiert également un élément intentionnel<sup>41</sup>, en ce sens que pour qu'il y ait simulation, un accord de volonté portant sur le non-respect des effets juridiques de l'acte apparent est requis entre les parties<sup>42</sup>. Cette discordance entre volonté réelle et volonté déclarée doit être volontaire dans le chef des parties. Il doit dès lors s'agir d'une situation voulue par les parties<sup>43</sup>, de sorte que si toutes les parties n'ont pas conscience de cette discordance, il ne sera pas question de simulation mais plutôt d'une erreur ou d'un dol susceptible d'avoir vicié le consentement d'une des parties<sup>44</sup>.

---

<sup>38</sup> P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, p.149

<sup>39</sup> *Ibidem*, pp. 153-154

<sup>40</sup> P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge*, t. II, 2013, p. 412.

<sup>41</sup> A. NOLLET, « La circonscription de la théorie de la simulation comme limite « inhérente » au principe » in *De l'abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 344

<sup>42</sup> P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », *op. cit.*, p. 154

<sup>43</sup> H. DE PAGE, *op. cit.*, n° 619

<sup>44</sup> W. VAN GERVEN, « Algemeen Deel » in *Beginselen van Belgisch Privaatrecht*, T.I, Bruxelles, E. Story-Scientia, 1987, p. 301

L'existence d'une simulation s'apprécie au moment de la formation du contrat, et non pas lors de son exécution. En effet, lorsqu'une partie ne respecte pas l'engagement qu'elle a pris dans un contrat, il s'agit d'une « inexécution de la convention » et non pas d'une simulation<sup>45</sup>.

Enfin, la simulation suppose un accord de volontés entre au moins deux personnes, de sorte qu'il ne pourrait y avoir simulation corrélativement à un acte juridique unilatéral<sup>46</sup>.

### **1.3.4. La « simulation prohibée à l'égard du fisc »**

#### **1.3.4.1. La simulation, toujours illicite ?**

De prime abord, une lecture rapide de l'arrêt Brepols précité pourrait nous faire penser que la simulation est interdite en droit fiscal, celui-ci faisant en effet référence à « *la simulation prohibée à l'égard du fisc* ». La simulation d'un point de vue fiscal suivrait dès lors un autre régime que celui appréhendé en droit civil, dans lequel la simulation est en principe licite.

En effet, aucune disposition du Code civil n'interdit en principe l'utilisation d'un tel procédé permettant aux parties de réaliser une opération autre que celle prétendue dans leur acte apparent. La licéité de la simulation cesse toutefois lorsqu'elle a pour objectif de frauder les droits des tiers ou d'éluder l'application d'une loi impérative ou d'ordre public<sup>47</sup>.

Ce système est identique en droit fiscal dans la mesure où la simulation n'a rien d'illicite tant qu'elle n'a pas pour effet de « tromper le fisc et l'empêcher d'établir l'impôt tel qu'il est dû sur la base de la loi fiscale, d'ordre public, appliquée à l'acte réellement posé par le contribuable »<sup>48</sup>.

#### **1.3.4.1. Cause d'illicéité d'un procédé d'évitement de l'impôt mis en place par le contribuable au stade de ses actes juridiques**

La simulation prohibée à l'égard du fisc est une déclinaison de la notion, plus large, de « fraude fiscale ». La doctrine définit la fraude fiscale comme une « violation de la loi fiscale, qui comporte généralement une altération de la vérité, et qui est commise dans le but d'éviter ou de diminuer une charge fiscale »<sup>49</sup>.

---

<sup>45</sup> T. AFSCHRIFT, *Apparences, abus, simulations et fraudes - Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, p. 214

<sup>46</sup> A. NOLLET, *op. cit.*, p. 346

<sup>47</sup> A. NOLLET, « Contours et alentours de la notion de « simulation » en droit fiscal belge, 50 ans après « Brepols » » in *En quête de fiscalité, et autres propos ...*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 125

<sup>48</sup> F.-S. MEEÛS et E. TRAVERSA, « Libre choix de la voie la moins imposée, simulation et (in-)opposabilité au fisc » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 498

<sup>49</sup> J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 55

Selon cette définition, la fraude fiscale ne comporterait pas nécessairement mais généralement une altération de la vérité : s'abstenir de produire une déclaration obligatoire serait un cas de fraude fiscale sans altération de la vérité. Néanmoins, A. NOLLET est d'avis que « si le fait d'omettre intentionnellement certains éléments à déclarer est une fraude fiscale comportant une altération de la vérité, alors, le fait d'omettre intentionnellement tous les éléments à déclarer devrait *a fortiori* aussi être considéré comme une fraude fiscale comportant une altération de la vérité. Il semblerait alors préférable d'énoncer que toute fraude fiscale consiste en une altération de la vérité (élément matériel) commise dans le but d'éviter ou de diminuer une charge fiscale (élément intentionnel) »<sup>50</sup>.

Cette altération de la vérité peut porter sur l'existence même de l'acte, sur sa qualification, sur l'un de ses éléments, sur l'identité des parties ou encore sur son autonomie par rapport à d'autres actes<sup>51</sup>.

Comme nous l'avons vu, le mensonge mis en forme dans un acte juridique est une simulation dans le sens où les parties concluent des actes juridiques apparents pour les tiers mais qui camouflent la réalité de leurs rapports tenus secret.

Toute altération de la vérité accomplie dans un acte juridique est donc une simulation. Ainsi, à ce stade, la fraude fiscale peut entièrement être assimilée à la simulation prohibée à l'égard du fisc<sup>52</sup>.

Par conséquent, la question de la licéité des « procédés d'évitement de l'impôt » au stade de l'acte juridique, en ce que ce dernier vient façonner et exprimer la réalité en droit, est nuancée : l'évitement de l'impôt n'est licite que si l'acte juridique ne contient pas de vérité altérée. En d'autres termes, l'évitement de l'impôt n'est licite que si l'acte juridique n'est pas simulé<sup>53</sup>.

#### ***1.3.4.2. Cause d'inopposabilité d'un acte du contribuable à l'égard du fisc qui établit son imposition***

##### ***1.3.4.2.1. Le fisc, tiers par rapport aux actes juridiques des contribuables***

L'article 1165 du Code civil établit le principe de la relativité des effets internes des contrats, en ce sens que « l'obligation qui naît des conventions et le droit qui en résulte étant formés par

---

<sup>50</sup> A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 126

<sup>51</sup> A. LACHAPPELLE, « Le rétrécissement du libre choix de la voie la moins imposée » in *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 403

<sup>52</sup> A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 129

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 130

le consentement et le concours des volontés des parties, elle ne peut obliger un tiers, ni donner droit à un tiers, dont la volonté n'a pas concouru à former la convention »<sup>54</sup>.

Ce principe est relativisé par le principe de l'opposabilité des effets externes des actes juridiques qui exprime l'idée que « le contrat, du fait de son exécution et même simplement de sa conclusion ou de sa dissolution, produit sur le patrimoine des parties des conséquences susceptibles d'affecter la situation des tiers »<sup>55</sup>. Il en découle d'une part, que les tiers peuvent invoquer l'existence des effets que le contrat a produits sur le patrimoine des parties, et d'autre part, que les parties peuvent invoquer ces mêmes effets envers les tiers.

L'approche civiliste veut que tout qui n'est pas « partie » à l'acte soit un « tiers ». Il ressort de cette approche que le fisc ne saurait être perçu que comme un tiers à l'égard des actes juridiques accomplis par les contribuables<sup>56</sup>.

A de maintes reprises, la Cour de cassation a dû confirmer cette qualité de tiers dans le chef de l'administration fiscale. Elle a notamment déduit que, lors de l'établissement des dettes fiscales, l'administration peut prouver « par toutes voies de droit » la simulation d'un acte que le contribuable lui oppose<sup>57</sup>, sans qu'elle ne soit tenue par les règles de l'article 1341 du Code civil (exigence et prééminence de la preuve écrite) qui ne s'applique que dans les relations entre parties<sup>58</sup>.

#### 1.3.4.2.2. *Le fisc doit tenir compte des réalités*

Le fisc ne dispose pas des mêmes droits selon que l'on se trouve au stade du recouvrement ou de l'établissement de l'impôt. En effet, au stade du recouvrement, l'administration fiscale dispose des mêmes droits que tout tiers-créancier pour l'exécution de sa créance alors qu'au stade de l'établissement de l'impôt, le fisc doit tenir compte des réalités tant que la loi ne lui permet pas expressément de s'en écarter<sup>59</sup>.

Effectivement, selon le principe de légalité de l'impôt, le fisc ne peut établir l'impôt que sur base des seules réalités visées par la loi et, selon le caractère d'ordre public de la loi fiscale, ne

---

<sup>54</sup> R. J. POTHIER, *Traité des obligations*, t. I, Paris, Siffrein, 1821, p. 140.

<sup>55</sup> R. JAFFERALLI, « La distinction entre les effets internes et les effets externes du contrat » in Auvray, F. *et al.* (dir.), *Les obligations contractuelles*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 49-96

<sup>56</sup> A. NOLLET, « La question de l'applicabilité au fisc des règles d'(in)opposabilité aux tiers en droit privé » in *De l'abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 287

<sup>57</sup> Not. Cass., 5 septembre 1961, *Pas.*, 1962, I, 29

<sup>58</sup> J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées – A propos de l'arrêt de la Cour de cassation du 5 mars 1999 », *J.T.*, 2000/10, n° 5960, p. 194

<sup>59</sup> A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 132

peut établir l'impôt que sur base de toutes les réalités visées par la loi. En ce sens, l'administration fiscale ne dispose pas de la même qualité que les tiers dont le droit commun protège les intérêts privés<sup>60</sup>.

En conclusion, la simulation, indépendamment de son illicéité lorsqu'elle vise à tromper le fisc, ne peut être un procédé efficace en droit fiscal dès lors que l'acte juridique simulé est inopposable au fisc qui établit l'impôt. *A contrario*, tout acte juridique non simulé, réel, lui serait opposable.

### **1.3.5. La simulation : un concept superfétatoire en matière de TVA ?**

Comme déjà mentionné, le principe de la prise en compte de la réalité économique est un critère fondamental pour l'application du système commun de la TVA. Ainsi, il est nécessaire de prendre en considération, excepté circonstances particulières exceptionnelles, du caractère objectif de l'opération en cause. Afin de déterminer ce caractère objectif, la conjoncture de l'opération en cause doit être prise en compte pour en déterminer les éléments caractéristiques<sup>61</sup>.

Le régime objectif de la TVA doit, à cet effet, être pris en compte lorsqu'un assujetti a le choix entre des opérations taxables et des opérations exonérées en vue d'atteindre un objectif économique déterminé, sans que l'assujetti qui a le choix entre de telles opérations puisse en choisir une et revendiquer les effets de l'autre. L'assujetti ayant ainsi fait son choix doit en assumer toutes les conséquences<sup>62</sup>.

Il ressort ainsi de la jurisprudence que la Cour de Justice ne s'est pas écartée du principe belge du choix de la voie la moins imposée admis par la Cour de cassation depuis le célèbre arrêt *Brepols*. Pour rappel, « *il n'y a, ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elle leur donnent n'est pas la plus normale et même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale* »<sup>63</sup>.

Par conséquent, en droit fiscal belge, l'impôt est établi sur l'élément déterminé par la loi « *en fonction des constructions juridiques réellement utilisées par le contribuable* »<sup>64</sup>.

---

<sup>60</sup> *Ibidem*

<sup>61</sup> C.J.C.E., arrêt *Sinclair Collis Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 12 juin 2003, C-275/01, ECLI:EU:C:2003:341

<sup>62</sup> C.J.C.E., arrêt *Cantor Fitzgerald International c. Royaume-Uni*, 9 octobre 2001, C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526, point 33

<sup>63</sup> Cass., arrêt *Ets Brepols* du 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082

<sup>64</sup> Cass., 19 mai 1995, *Pas.*, 1995, I, p. 522 ; *R.W.*, 1995-96, p. 821

« Ni les dispositions de la loi fiscale, ni aucune autre disposition légale ne permettent au juge de faire prévaloir une réalité économique qui serait différente de la réalité des conventions conclues sans simulation par les parties et dont elles ont accepté tous les effets »<sup>65</sup>.

Il y a simulation dès que l'administration fiscale démontre que les parties n'acceptent pas toutes les conséquences de leurs actes, quelle que soit l'intention de ces parties. Cependant, si l'administration ne parvient pas à apporter cette preuve, la thèse selon laquelle la simulation est établie par le simple fait que les actes réels posés par les parties n'ont qu'un objectif purement fiscal doit être repoussée<sup>66</sup>.

En matière de TVA, en vertu du principe fondamental de réalité économique, l'impôt pèse sur les effets juridiques que les parties ont effectivement fait naître entre elles. A cet effet, il suffit d'analyser ces relations effectivement établies entre parties pour trouver la bonne qualification TVA au sens du droit européen<sup>67</sup>.

En d'autres termes, dans le cas d'une opération simulée, l'administration fiscale ne devra, en réalité, pas tant invoquer la simulation que le simple fait que la TVA pèse sur la réalité économique, c'est-à-dire sur la réalité de ce que les parties ont convenu et effectivement réalisé.

La simulation est donc un concept superfétatoire en matière de TVA, dès lors que seule compte la réalité économique de ce que les parties ont effectivement réalisé entre elles. Ainsi, en matière de TVA, il n'est pas question de traiter par analogie, et partant de manière identique, des situations dans lesquelles le résultat atteint par les parties est identique mais où les effets juridiques de leurs conventions réellement créées restent différents.

## **2. L'INTERDICTION DES PRATIQUES ABUSIVES EN TVA, UNE DÉROGATION AU PRINCIPE DE RÉALITÉ ÉCONOMIQUE ?**

### **2.1. LES PRATIQUES ABUSIVES DANS LA JURISPRUDENCE EUROPÉENNE**

#### **2.1.1. Origine des pratiques abusives**

La notion d'abus apparaît pour la première fois dans l'arrêt *Van Binsbergen*<sup>68</sup> dans lequel la Cour de Justice précise qu'on ne saurait refuser d'accorder à un État membre le droit

---

<sup>65</sup> Cass., 9 mars 1998, *Pas.*, 1998, I, n° 128

<sup>66</sup> V. SEPULCHRE, « Les réalités économiques en T.V.A... », *op. cit.*, p. 17

<sup>67</sup> *Ibidem*

<sup>68</sup> C.J.C.E., arrêt *Van Binsbergen*, 3 décembre 1974, C-33/74, ECLI:EU:C:1974:131, point 13

d'empêcher un justiciable d'utiliser une liberté garantie par un traité en vue de se soustraire à des règles nationales contraignantes<sup>69</sup>.

La Cour confirme ensuite que « *l'application du règlement en cause ne saurait en aucun cas être étendue jusqu'à couvrir des pratiques abusives d'opérateurs économiques* »<sup>70</sup>.

Ultérieurement, elle reconnaît « *l'intérêt légitime qu'un État membre peut avoir d'empêcher qu'à la faveur des facilités créées en vertu du traité, certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale* »<sup>71</sup>.

Enfin, la Cour énonce que « *les intéressés ne sauraient abusivement ou frauduleusement se prévaloir du droit communautaire* »<sup>72</sup>.

Il ressort de ces arrêts que la Cour estime, sans toutefois aucune justification, qu'il est légitime pour un État membre de refuser l'application d'une réglementation européenne lorsque des opérateurs économiques mettent en œuvre des pratiques abusives dans le but de profiter des avantages offerts par cette réglementation<sup>73</sup>.

### **2.1.2. Justification et énonciation d'un principe général d'interdiction des pratiques abusives en matière de TVA : les arrêts *Halifax*, *BUPA Hospitals* et *University of Huddersfield***

En matière de TVA, l'abus de droit a été appliqué par la CJUE, notamment par trois arrêts du 21 février 2006 rendus dans les affaires *Halifax*<sup>74</sup>, *BUPA Hospitals*<sup>75</sup> et *University of Huddersfield*<sup>76</sup>.

Ces arrêts ont été rendus suite aux conclusions de l'avocat général M. POIARES MADURO, dans lesquelles il a demandé à la Cour de se prononcer sur la question suivante : la notion d'abus de droit, que la Cour a précédemment reconnue dans d'autres domaines du droit communautaire, est-elle également applicable en matière de TVA<sup>77</sup> ?

---

<sup>69</sup> A. LEMAIRE, « Les pratiques abusives dans la jurisprudence fiscale communautaire », *J.D.E.*, 2009/1, n° 155, p.1

<sup>70</sup> C.J.C.E., arrêt *Cremer*, 11 octobre 1977, C-125/76, ECLI:EU:C:1977:148, point 21

<sup>71</sup> C.J.C.E., arrêt, *Knoors*, 7 février 1979, C-115/78, ECLI:EU:C:1979:31, point 25

<sup>72</sup> C.J.C.E., arrêt *Paletta*, 2 mai 1996, C-206/94, ECLI:EU:C:1996:182, point 24.

<sup>73</sup> A. LEMAIRE, *op. cit.*, p.1

<sup>74</sup> C.J.C.E., arrêt *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121

<sup>75</sup> C.J.C.E., arrêt *BUPA Hospitals Ltd et Goldsborough Developments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-419/02, ECLI:EU:C:2006:122

<sup>76</sup> C.J.C.E., arrêt *University of Huddersfield Higher Education Corporation c. Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-223/03, ECLI:EU:C:2006:124

<sup>77</sup> Concl. avocat général POIARES MADURO M. du 7 avril 2005, C-255/02, C-419/02 et C-223/03, ECLI:EU:C:2005:200, n° 60

La Cour, bien consciente des enjeux et des dérives auxquels une admission absolue des « pratiques abusives » pourrait conduire, a pris soin de délimiter ce débat pour éviter de telles dérives<sup>78</sup>.

### **2.1.2.1. *Bref rappel des faits***

#### **2.1.2.1.1. *L'affaire Halifax***

La société Halifax est un établissement bancaire qui souhaite construire des centres d'appel sur quatre sites pour lesquels elle détient soit un bail, soit un droit de propriété ou de pleine jouissance. Cependant, en tant qu'organisme bancaire, la majorité des prestations de la société est exonérée de la T.V.A., de sorte qu'elle récupère moins de 5% des T.V.A. acquittées en amont.

La société a donc mis en place, avec trois autres sociétés filiales (Leeds Development, County et Property), un mécanisme permettant à la fois que la construction soit financée par elle, mais qu'elle soit commandée et payée par une autre société, à une troisième, tout cela avant de lui revenir dans le cadre d'un bail.

Dans ce contexte, elle conclut des contrats de financement, de mise en valeur et octroie des baux sur les sites à des filiales qui pouvaient, lors des faits, opter pour un régime de taxation en Grande-Bretagne. Par la suite, celles-ci font appel à des constructeurs indépendants et sous-louent les locaux mis en valeur à Halifax.

Au vu du découplage entre les travaux facturés et la location exemptées des terrains construits, Halifax a pu récupérer, via ses filiales, l'intégralité de la TVA payée en amont aux entrepreneurs tiers sur les travaux de construction.

La réglementation britannique permettait, en effet, à un assujetti effectuant à la fois des opérations taxées et non taxées comme un organisme de crédit de transférer les baux d'une propriété immobilière à une autre entité sous son contrôle; entité qui avait, par ailleurs, le droit d'opter pour la taxation de la location de cette propriété et ainsi le droit de déduire la totalité des T.V.A. acquittées lors de la construction ou de la rénovation.

#### **2.1.2.1.2. *L'affaire Bupa Hospitals***

Une société britannique gérait un grand nombre d'hôpitaux privés. Jusqu'à fin 1997, les livraisons de médicaments et de prothèses aux patients de ces hôpitaux accomplies par *BUPA*

---

<sup>78</sup> V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en TVA », *R.G.F.*, 2008, n° 1, p. 6

*Hospitals* étaient soumises à la TVA au taux de 0%. *BUPA Hospitals* pouvait récupérer la TVA, payée en amont à ses fournisseurs.

Le gouvernement a toutefois déclaré son intention de légiférer aux fins de supprimer un tel système particulièrement avantageux : il souhaite exonérer ces livraisons de médicaments par un fournisseur privé à l'intérieur d'un groupe d'hôpitaux de la TVA mais aussi supprimer le droit à déduction de la TVA payée en amont, de sorte que les achats de médicaments par les hôpitaux aux activités exonérées étaient grevés d'une TVA non-déductible.

*BUPA Hospitals* décide, en vue d'échapper à ce changement législatif, de conclure des arrangements de paiements anticipés avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions. Le but était ainsi de payer anticipativement la livraison future des médicaments et des prothèses par une autre société du groupe *BUPA* afin de contourner la modification législative.

#### *2.1.2.1.3. L'affaire Université of Huddersfield*

Dans cette affaire, l'Université de Huddersfield voulait faire des travaux de rénovations sur deux moulins en ruine.

La TVA acquittée en amont sur les frais de rénovation n'était pas totalement récupérable dans les conditions normales. Dès lors, l'Université a mis en place un mécanisme impliquant un trust et lui permettant de récupérer la TVA payée en amont ainsi que de réduire sa charge fiscale.

#### *2.1.2.2. Le recours en justice*

Dans chacune de ces affaires, l'administration fiscale anglaise a rejeté les demandes de déduction de la TVA acquittée en amont.

Des recours ont ensuite été formés contre ces décisions. Les juridictions saisies ont décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour de Justice de l'Union européenne des questions préjudicielles sur la manière dont la sixième directive devait être interprétée.

Premièrement, il était question de savoir si des opérations telles que celles en cause, constituent, au sens de la directive, des livraisons de biens ou des prestations de services et une activité économique, lorsque ces opérations sont effectuées dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal, sans autre objectif économique.

Par la seconde question, les juridictions demandent si la sixième directive doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose au droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont lorsque les opérations fondant ce droit sont constitutives d'une pratique abusive.

Enfin, il était question de savoir en fonction des réponses données aux deux autres questions, dans quelles conditions la TVA peut être recouvrée lorsque l'existence d'une pratique abusive a été constatée.

**2.1.2.3. *Le rappel par la Cour du principe de l'application uniforme du système commun de la TVA et du principe selon lequel la TVA est une taxe sur les réalités économiques***

Avant même d'évoquer en tant que telles les pratiques abusives, la Cour a entendu rappeler certains principes avec lesquels les pratiques abusives doivent compter et auxquels elles ne sauraient donc déroger.

D'une part, elle rappelle que la sixième directive établit un système commun de la TVA fondé, notamment, sur une définition uniforme des opérations taxables<sup>79</sup>. D'autre part, elle rappelle que l'analyse des définitions des notions d'assujetti et d'activités économiques met en évidence l'étendue du champ d'application couvert par la notion d'activités économiques et son caractère objectif, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats<sup>80</sup>.

La qualification d'une opération de livraison de biens ou de prestation de services au sens européen ne se fonde donc que sur des éléments objectifs, indépendamment des buts et des résultats de l'opération concernée et ce, même lorsque l'opération en cause est effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal<sup>81</sup>. Par conséquent, la qualification « abusive » donnée à une opération n'a pas d'incidence sur son existence d'un point de vue de la TVA.

De plus, il nous paraît intéressant de préciser que, selon la Cour de Justice, les pratiques abusives ont un caractère subsidiaire à la vérification de l'application correcte des règles formelles de la TVA.

En effet, dans l'affaire *BUPA Hospitals*, il a été demandé à la Cour de se positionner sur l'application des pratiques abusives. Cependant, cette dernière a recentré son raisonnement sur l'application inexacte de la définition commune de « livraison de biens », sans faire quelconque référence à la notion de « pratiques abusives ». Ainsi, dans cette affaire, l'application du principe du système commun de la TVA, fondé sur une définition uniforme des opérations

---

<sup>79</sup> C.J.C.E., arrêt Halifax e.a., *op. cit.*, point 48 ; C.J.C.E., arrêt BUPA Hospitals, *op. cit.*, point 41 et C.J.C.E., arrêt University of Huddersfield, *op. cit.*, point 40

<sup>80</sup> C.J.C.E., arrêt Halifax e.a., *op. cit.*, points 55 et 56 et C.J.C.E., arrêt University of Huddersfield, *op. cit.*, points 47 et 48

<sup>81</sup> C.J.C.E., arrêt Halifax e.a., *op. cit.*, points 58 et 59 et C.J.C.E., arrêt University of Huddersfield, *op. cit.*, points 50 et 51

taxables, suffit pour solutionner cette affaire, sans avoir besoin de s'attarder sur la notion de pratiques abusives.

De même, dans l'affaire *University of Huddersfield*, bien que la Cour de Justice ne soit interrogée que sur l'existence d'une prestation de services, sans qu'il ne soit question de pratiques abusives, la Cour a toutefois admis que cette notion pouvait néanmoins s'opposer à une déduction en amont.

#### **2.1.2.4. L'admission par la Cour des pratiques abusives en matière de TVA**

##### **2.1.2.4.1. Les pratiques abusives, antérieurement dégagées dans d'autres domaines du droit, sont d'application en matière de TVA**

Bien que la Cour de Justice ait déjà fait référence aux « pratiques abusives » en matière de TVA dans son arrêt *I/S FINI* du 3 mars 2005<sup>82</sup>, les 3 arrêts du 21 mars 2006 constituent une réponse claire aux règles d'application de ces pratiques en matière de TVA.

Ainsi, la Cour, après avoir rappelé le principe de l'application uniforme du système commun de la TVA et le principe selon lequel la TVA est une taxe sur les réalités économiques, a posé le principe d'interdiction pour les justiciables de se prévaloir frauduleusement ou abusivement des normes communautaires. L'application du droit européen, en ce compris dans le domaine de la TVA, ne peut en effet couvrir les pratiques abusives qu'elle définit comme étant « *les opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire* »<sup>83</sup>.

Cependant, ce principe est assorti de deux réserves.

D'une part, la Cour précise que, d'une part, la législation communautaire doit être certaine et son application doit être prévisible pour les justiciables et que « *cet impératif de sécurité juridique s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des charges financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose* »<sup>84</sup>.

D'autre part, la Cour rappelle que le contribuable peut se fonder sur des considérations fiscales dans le choix de ses opérations. En effet, « *le choix, pour un entrepreneur, entre des opérations*

---

<sup>82</sup> C.J.U.E, arrêt *I/S Fini H*, 3 mars 2005, C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128

<sup>83</sup> C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, *op. cit.*, points 68 à 71 et C.J.C.E, arrêt *University of Huddersfield*, *op. cit.*, point 52

<sup>84</sup> C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, *op. cit.*, point 72

*exonérées et des opérations imposées peut se fonder sur un ensemble d'éléments, et notamment des considérations de nature fiscale tenant au régime objectif de TVA »<sup>85</sup>. Elle rappelle également que « lorsque l'assujetti a le choix entre deux opérations, la sixième directive ne lui impose pas de choisir celle qui implique le paiement du montant de la T.V.A. le plus élevé. Au contraire, ainsi que l'a rappelé M. l'avocat général au point 85 de ses conclusions, l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale »<sup>86</sup>.*

#### *2.1.2.4.2. Les conditions requises pour constater l'existence d'une pratique abusive*

Selon la jurisprudence européenne, pour constater l'existence d'une pratique abusive en matière de TVA, deux conditions doivent être réunies.

Premièrement, les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, doivent avoir pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions<sup>87</sup>.

Quant à cette première condition, la Cour insiste sur l'importance de l'objectif du régime des déductions<sup>88</sup>. Elle précise en effet que le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques et que le système commun de la TVA garantit ainsi la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition qu'elles soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA<sup>89</sup>.

Ainsi, la Cour tient compte, dans l'appréciation du caractère abusif d'une opération, des objectifs des directives TVA dans leur ensemble. Il s'agit ici d'une divergence avec la notion belge d'abus fiscal qui, quant à elle, suppose une vérification de la conformité des actes du contribuable aux objectifs d'une disposition légale précise et non pas aux objectifs de l'ensemble des dispositions comme tel est le cas au sens du droit européen<sup>90</sup>.

En effet, en droit européen de la TVA, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction

---

<sup>85</sup> C.J.C.E., arrêt Halifax e.a., *op. cit.*, point 73

<sup>86</sup> *Ibidem*

<sup>87</sup> *Ibidem*, point 74

<sup>88</sup> V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en TVA », *op. cit.*, p. 10

<sup>89</sup> C.J.C.E., arrêt Halifax e.a., *op. cit.*, point 78

<sup>90</sup> T. AFSCHRIFT, « Les pratiques abusives en matière de T.V.A. » in *L'abus fiscal*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 29

est nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA payée en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit<sup>91</sup>.

De ce fait, selon la jurisprudence de la Cour de Justice, il résulte de cet objectif que permettre à des assujettis de déduire la totalité de la TVA payée en amont alors que, dans le cadre de leurs transactions commerciales normales, aucune opération conforme aux dispositions du régime des déductions de la sixième directive ou de la législation nationale le transposant ne leur aurait permis de déduire ladite TVA, ou ne leur aurait permis d'en déduire qu'une partie, serait contraire au principe de neutralité fiscale et, partant, contraire à l'objectif dudit régime<sup>92</sup>.

Pour constater l'existence d'une pratique abusive, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal<sup>93</sup>. En effet, la Cour relève que l'interdiction de pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux<sup>94</sup>.

A l'égard de cette seconde condition, peut notamment être pris en compte le caractère purement artificiel de ces opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs impliqués dans le plan de réduction de la charge fiscale<sup>95</sup>.

Postérieurement, la Cour de justice a donné quelques précisions quant à ce critère, en ce sens que par « but essentiel » de l'opération visant l'obtention d'un avantage fiscal, il n'est pas indispensable que l'opération en cause ait pour seul objectif la recherche de cet avantage fiscal<sup>96</sup>. En d'autres termes, la volonté d'obtenir un avantage fiscal doit être le but essentiel de l'opération et non le but unique de celle-ci.

Il appartient, selon la Cour, aux juridictions nationales de vérifier, conformément aux règles de preuve de droit national, pour autant qu'il ne soit pas porté atteinte à l'efficacité du droit communautaire, si les éléments constitutifs d'une pratique abusive sont réunis dans le cadre d'un litige. Ainsi, contrairement à ce que d'aucuns pensent encore, la Cour ne s'est pas prononcée sur l'existence de pratiques abusives dans les arrêts susmentionnés.

---

<sup>91</sup> C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, *op. cit.*, point 79

<sup>92</sup> *Ibidem*, point 80

<sup>93</sup> *Ibidem*, point 75

<sup>94</sup> *Ibidem*

<sup>95</sup> *Ibidem*, point 81

<sup>96</sup> C.J.C.E., arrêt *Ministerio dell'Economia e delle Finanze c. Part Service Srl*, 21 février 2008, C-425/06, R ECLI:EU:C:2008:108

#### 2.1.2.4.3. *Le rattachement au caractère artificiel de l'opération*

Dans le cadre d'une affaire donnant lieu à l'arrêt *WebMindLicences* du 17 décembre 2015<sup>97</sup>, l'avocat général WATHELET a relevé, dans ses conclusions rendues le 16 septembre 2015, que dans le cadre de structures transfrontalières, qui n'existaient pas dans l'affaire *Halifax*, « la Cour a jugé que “ le principe d'interdiction d'abus de droit conduit à prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la fin d'obtention d'un avantage fiscal ” »<sup>98</sup>.

L'arrêt *WebMindLicences* marque ainsi une évolution marquante dans l'abus fiscal en droit européen en ce que, pour des opérations internationales, « le principe de l'interdiction de montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal, devient le fondement des deux conditions de l'arrêt *Halifax* susmentionnées »<sup>99</sup>.

Cependant, l'arrêt *Cussens* rendu par la Cour de Justice le 22 novembre 2017<sup>100</sup> remet cette évolution en question. Cet arrêt ne fait en effet pas référence au caractère artificiel de l'opération mais seulement au but essentiel de l'opération artificielle en cause.

En tout état de cause, si les pratiques abusives sont interdites en matière de TVA, une telle qualification implique la réunion de deux conditions : une construction totalement artificielle motivée par le seul souci d'octroi d'un avantage fiscal et que cette pratique soit contraire aux objectifs des dispositions européennes en matière de TVA.

#### **2.1.3. Les conséquences de la constatation de l'existence d'une pratique abusive**

Une fois l'existence d'une pratique abusive constatée, il convient de déterminer les conséquences et les mesures à prendre face à une telle constatation.

La Cour indique tout d'abord qu'aucune disposition de la sixième directive ne porte sur la question du recouvrement de la TVA<sup>101</sup>. Il appartient donc aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles la TVA peut être recouvrée *a posteriori* par le Trésor public, tout en restant toutefois dans les limites découlant du droit communautaire<sup>102</sup>.

---

<sup>97</sup> C.J.U.E., arrêt *WebMindLicenses Kft. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság*, 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832

<sup>98</sup> Concl. avocat général Wathelet du 16 septembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:606, n° 52

<sup>99</sup> V. SEPULCHRE, « Les principes généraux de la TVA », *op. cit.*, p. 19

<sup>100</sup> C.J.U.E., arrêt *Edward Cussens e.a. c. T. G. Brosnan*, 22 novembre 2017, C-251/16, EU:C:2017:881

<sup>101</sup> C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, *op. cit.*, point 90

<sup>102</sup> *Ibidem*, point 91

La Cour rappelle ensuite à cet égard que les mesures que les Etats membres ont la faculté d'adopter afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs. Elles ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation communautaire en la matière<sup>103</sup>.

Les conséquences découlant de la constatation d'une pratique abusive ne peuvent être celles attachées à la constatation d'une fraude fiscale. De la sorte, la Cour a dégagé plusieurs conséquences, distinctes de celles applicables en cas de fraude fiscale<sup>104</sup>.

La constatation de l'existence d'une pratique abusive ne doit pas conduire à une sanction, pour laquelle une base légale claire et non ambiguë serait nécessaire, mais à une obligation de remboursement, en tant que simple conséquence de ladite constatation, rendant indues, en partie ou en totalité, les déductions de la TVA payée en amont<sup>105</sup>.

Par conséquent, des opérations impliquées dans une pratique abusive doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive<sup>106</sup>.

A cet égard, l'administration fiscale est habilitée à demander avec effet rétroactif le remboursement des sommes déduites pour chaque opération dont elle constate que le droit à déduction a été exercé de manière abusive<sup>107</sup>. Cependant, elle doit en soustraire toute taxe ayant grevé une opération effectuée en aval, taxe pour laquelle l'assujetti concerné était artificiellement redevable dans le cadre du plan de réduction de la charge fiscale et, le cas échéant, elle doit rembourser tout excédent<sup>108</sup>. De même, elle doit permettre à l'assujetti qui, en l'absence d'opérations constitutives d'une pratique abusive, aurait été le bénéficiaire de la première opération non constitutive d'une telle pratique, de déduire, conformément aux dispositions du régime des déductions de la sixième directive, la TVA grevant cette opération en amont<sup>109</sup>.

---

<sup>103</sup> *Ibidem*, point 92

<sup>104</sup> V. SEPULCHRE, « La T.V.A. s'applique selon les réalités... », *op. cit.*, p. 283

<sup>105</sup> C.J.C.E., arrêt Halifax e.a., *op. cit.*, point 93

<sup>106</sup> *Ibidem*, point 94

<sup>107</sup> *Ibidem*, point 95

<sup>108</sup> C.J.C.E., Halifax e.a., *op. cit.*, point 96

<sup>109</sup> *Ibidem*, point 97

## 2.2. LES PRATIQUES ABUSIVES DANS LE CTVA BELGE

### 2.2.1. Les prémices des pratiques abusives dans le CTVA

Le législateur belge avait déjà, avant les arrêts *Halifax*, *BUPA Hospitals et University of Huddersfield*, adopté une disposition anti-abus à l'article 59, §3 du CTVA, libellé comme suit : « *N'est pas opposable à l'administration, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l'administration constate, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés au § 1er, que cette qualification a pour but d'éviter la taxe, à moins que l'assujetti ne prouve que cette qualification répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique* ».

Cette disposition, clairement inspirée de l'article 344, §1<sup>er</sup> du Code des impôts sur les revenus 1992, a toutefois été remodelée par le législateur belge, qui a entendu se rapprocher du prescrit de la jurisprudence européenne<sup>110</sup>.

### 2.2.2. L'insertion du régime des pratiques abusives dans le CTVA par la loi programme du 20 juillet 2006

A la suite de cette jurisprudence européenne, les articles 18, 20, 21 et 22 de la loi-programme du 20 juillet 2006, entrés en vigueur le 7 août 2006, ont inséré le régime des pratiques abusives dans le Code TVA<sup>111</sup>.

#### 2.2.2.1. Définition des pratiques abusives : l'article 1<sup>er</sup>, §10 du CTVA

La loi-programme du 20 juillet 2006 a tout d'abord inséré la nouvelle définition des pratiques abusives au sein de l'article 1<sup>er</sup> du CTVA. En vertu de cet article, « *pour l'application du présent Code, il y a pratique abusive lorsque les opérations effectuées ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le présent Code et les arrêtés pris pour son exécution et que leur but essentiel est l'obtention de cet avantage* »<sup>112</sup>.

L'Exposé des Motifs de la loi-programme précise toutefois que « l'interdiction de pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause ont une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux »<sup>113</sup>, de sorte que l'assujetti peut toujours prouver que l'opération qu'il a effectuée a une autre justification que l'obtention d'un avantage fiscal.

---

<sup>110</sup> E. TRAVERSA et E. CECI, « L'abus de droit dans le Code de la TVA : le législateur belge a-t-il véritablement suivi le juge européen ? » *Rev. gén. fisc.*, 2012/2, p. 17

<sup>111</sup> F. BALTUS, « Les "Pratiques abusives" en matière de TVA (Première partie) », *J.D.F.*, 2006/11-12, p. 352

<sup>112</sup> Article 1<sup>er</sup>, §10 du Code de la TVA

<sup>113</sup> Exposé des Motifs de la loi programme du 20 juillet 2006, *Doc. parl.*, 51, 2517/001, p. 15

#### **2.2.2.2. Conséquences fiscales des pratiques abusives : article 79, §2 du CTVA**

Un second paragraphe a été ajouté à l'article 79 du CTVA, qui dispose désormais que :  
« *En cas de pratique abusive, la personne qui a opéré la déduction de la taxe sur les opérations en cause doit reverser à l'État les sommes ainsi déduites à titre de TVA.*

*La personne qui a opéré la déduction de la taxe ayant grevé les biens et les services qui lui sont fournis, les biens qu'elle a importés et les acquisitions intracommunautaires qu'elle a effectuées, doit reverser à l'État les sommes ainsi déduites si au moment où elle a effectué cette opération, elle savait ou devait savoir que la taxe due, dans la chaîne des opérations, n'est pas versée ou ne sera pas versée à l'État dans l'intention d'éluider la taxe »<sup>114</sup>.*

Il ressort de cet article que le législateur a introduit la notion de pratique abusive dans le CTVA non pas en interdisant la déduction en cas de pratique abusive comme le Conseil d'État lui suggérait<sup>115</sup> et comme cela découlait de l'arrêt *Halifax*, mais plutôt en obligeant l'assujetti à reverser la taxe déduite<sup>116</sup>.

#### **2.2.2.3. Preuve à apporter par l'administration : article 59, §1<sup>er</sup> du CTVA**

L'article 59, §1<sup>er</sup> CTVA a également été modifié afin de permettre à l'administration fiscale de prouver « *selon les règles et par tous les moyens de droit commun, témoins et présomptions compris, à l'exception du serment, et, en outre, par les procès-verbaux des agents du Service public fédéral Finances* » toute infraction mais également « *toute pratique abusive aux dispositions du présent Code ou prises pour son exécution, de même que tout fait quelconque qui établit ou qui concourt à établir l'exigibilité de la taxe ou d'une amende* »<sup>117</sup>.

#### **2.2.2.4. Amendes : article 70, §1<sup>er</sup>bis CTVA**

Enfin, l'article 70, §1<sup>er</sup>bis CTVA a été modifié de sorte qu'il étend l'application des amendes, déjà prévues pour les taxes déduites indûment, aux taxes déduites abusivement.

La disposition prévoit en effet que « *quiconque a déduit indûment ou abusivement la taxe, encourt une amende égale au double du montant de cette taxe, dans la mesure où cette infraction n'est pas réprimée par le § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>* »<sup>118</sup>.

---

<sup>114</sup> Article 79 du Code de la TVA

<sup>115</sup> *Doc. parl.* Ch. 51-2517/001, p. 92

<sup>116</sup> F. BALTUS, *op. cit.*, p. 354

<sup>117</sup> Article 59, §1<sup>er</sup> du Code de la TVA

<sup>118</sup> Article 70, §1<sup>er</sup> du Code de la TVA

### 2.2.3. Une limitation de la notion européenne de pratiques abusives ?

Nous pouvons nous interroger si la façon dont le législateur belge a mis en œuvre le principe d'interdiction des pratiques abusives dans le domaine de la TVA est conforme au droit européen.

Ce principe ne constitue pas seulement une limitation à la liberté des assujettis, il impose également des obligations aux États membres. En effet, il ressort du principe général de l'application uniforme du système commun de la TVA que tout comportement constitutif d'une pratique abusive doit être considéré par les États membres comme contraire aux normes de droit communautaire et aux mesures nationales les transposant<sup>119</sup>. Par conséquent, l'État qui constate un tel comportement doit prendre les mesures positives nécessaires « *de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive* »<sup>120</sup>.

Cette conséquence dans le chef des États membres diffère en fiscalité directe. En effet, bien que la notion de pratique abusive soit identique dans ce domaine<sup>121</sup>, elle n'implique pas d'obligation positive dans le chef des États membres mais lui permet simplement d'introduire, si l'État le souhaite, des dispositions spécifiques visant à lutter contre de telles pratiques<sup>122</sup>.

Il est donc intéressant de se demander si le législateur belge a correctement mis en œuvre cette obligation. En effet, bien que l'article 1<sup>er</sup>, §10 CTVA reprend fidèlement la définition dégagée par la jurisprudence européenne, le CTVA semble limiter l'utilisation de cette notion à l'hypothèse de la déduction induite de la TVA au sens de l'article 79, §2 CTVA<sup>123</sup>. Toutefois, d'une part, la jurisprudence européenne ne limite pas l'utilisation de cette notion à cette seule hypothèse et d'autre part, l'exposé des motifs de la loi-programme du 20 juillet 2006 semble envisager d'autres possibilités d'application. Le législateur belge a en effet précisé que « *les pratiques abusives condamnées qui tendent à l'obtention d'un avantage fiscal ne se limitent pas à celles qui ont pour but une déduction* »<sup>124</sup>. Cette position a d'ailleurs été reprise telle quelle par l'administration au point 8 de la circulaire administrative 14/2006 du 24 août 2006.

Cependant, malgré une telle volonté partagée par la jurisprudence européenne, le législateur belge et l'administration belge, le CTVA se limite toutefois à l'unique application relative à la

---

<sup>119</sup> E. TRAVERSA et E. CECI, *op. cit.*, p.18

<sup>120</sup> C.J.C.E, arrêt Halifax, *op. cit.*, point 94

<sup>121</sup> A. LEMAIRE, *op. cit.*, p. 3.

<sup>122</sup> E. TRAVERSA et E. CECI, *op. cit.*, p.18

<sup>123</sup> Voy. Exposé des motifs, *Doc. parl.*, n° 2517/001, p. 13

<sup>124</sup> Exposé des Motifs de la loi programme du 20 juillet 2006, *Doc. parl.*, 51, 2517/001, p. 13

déduction de montants TVA. Nous pouvons dès lors nous demander si le législateur belge n'a pas l'obligation d'agir de manière générale au regard de tout comportement constitutif de pratique abusive et de se conformer, ainsi, au droit communautaire.

La doctrine majoritaire admet en effet que le principe d'interdiction des pratiques abusives est un principe de droit généralement admis et directement applicable en droit belge<sup>125</sup>. D'aucuns pensent même que ce principe doit être considéré comme un des principes généraux du droit communautaire de la TVA, qui n'ont pas d'existence expresse de droit écrit mais que la Cour de Justice des Communautés européennes a déduit de la sixième directive<sup>126</sup>. Cette opinion est d'ailleurs également partagée par l'avocat général M. POIARES MADURO qui a indiqué, dans ses conclusions rendues dans le cadre des affaires *Halifax*, *BUPA Hospitals* et *University of Huddersfield*, que « dans la mesure où ce principe [d'interdiction de pratiques abusives] est conçu comme un principe général d'interprétation, il n'est pas nécessaire que le législateur communautaire le reconnaisse expressément pour le rendre applicable aux dispositions de la sixième directive (...) je ne saurais approuver (...) que l'application d'un principe général interdisant les pratiques abusives dans le cadre de la sixième directive dépende de l'adoption par chaque Etat membre de dispositions nationales adéquates (...) Rien ne justifie, selon moi, que les règles en matière de TVA ne soient pas interprétées conformément au principe interdisant de faire un usage abusif des dispositions du droit communautaire »<sup>127</sup>.

Par conséquent, il n'est pas nécessaire pour le législateur belge de compléter le CTVA et de détailler dans ce dernier les différentes modalités d'application de cette notion, bien que cela permettrait toutefois d'aboutir à plus de prévisibilité et de sécurité juridique.

---

<sup>125</sup> I. MASSIN, « Nouvelles dispositions anti-abus: le fisc n'exclut pas l'effet rétroactif », *Fiscologue*, 2006, liv.1038, p. 9

<sup>126</sup> V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en TVA », *op. cit.*, p. 12

<sup>127</sup> Av. gén. M. POIARES MADURO, concl. préc. C.J.U.E., arrêts «*Halifax*», «*University of Huddersfield*» et «*BUPA Hospitals*», 7 avril 2005, points 75 à 77

### 3. LA SIMULATION ET LES PRATIQUES ABUSIVES EN TVA, DES ANALOGUES ?

#### 3.1. ORIGINE DES NOTIONS

La définition de la simulation est celle que le droit civil lui a attribuée. En effet, dans la mesure où le droit fiscal ne définit pas la simulation et qu'elle ne fait l'objet d'aucune disposition spécifique, il convient de la définir, en droit fiscal, de la même manière qu'en droit civil en vertu du principe de prééminence du droit civil sur le droit fiscal<sup>128</sup>.

Il s'agit déjà là d'une divergence avec les pratiques abusives, qui trouvent leur origine dans le droit fiscal, et plus particulièrement dans le droit de l'Union européenne en matière de TVA<sup>129</sup>.

#### 3.2. COMPARAISON DES ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS

Les éléments constitutifs de la simulation découlent de sa définition. Pour rappel, « *il y a simulation lorsque les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier ou de détruire les effets par une autre convention, demeurée secrète. La simulation suppose donc deux conventions, contemporaines l'une de l'autre, mais dont l'une n'est destinée qu'à donner le change. Il n'existe au fond qu'une seule convention réelle, la convention secrète* »<sup>130</sup>.

La simulation suppose ainsi la réunion de quatre éléments : (i) l'existence de deux conventions contemporaines l'une de l'autre : l'une ostensible-apparente et l'autre occulte-secrète, (ii) un lien juridique entre ces deux conventions, (iii) une simultanéité : les parties doivent, au moment de passer l'acte apparent, avoir eu l'intention d'en modifier ou d'en détruire les effets par une contre-lettre et (iv) un élément intentionnel : un accord de volontés portant sur le non-respect des effets juridiques de l'acte apparent est requis entre les parties.

Les pratiques abusives, définies comme « *les opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire* »<sup>131</sup>, supposent quant à elles la réunion de deux éléments : (i) les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, doivent avoir pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait

---

<sup>128</sup> Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, p. 218

<sup>129</sup> L'abus de droit existe bien en droit civil mais celui-ci n'a que peu à voir avec le contenu que lui donne le droit fiscal. Voy. V. Sepulchre, « La nouvelle notion d'abus de droit : outil de la lutte contre la fraude fiscale ? Victoire de l'approche économique ? » in *La réforme fiscale 2012*, Limal, Anthemis, 2012, p. 106.

<sup>130</sup> H. DE PAGE, *op. cit.*, n° 619

<sup>131</sup> C.J.C.E, arrêt Halifax, *op. cit.*, points 68 à 71 et C.J.C.E, arrêt University of Huddersfield, *op. cit.*, point 52

contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions<sup>132</sup> et (ii) le but essentiel de ces opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal<sup>133</sup>.

Difficile, à cet égard, de trouver des ressemblances entre ces deux notions. En effet, en cas de simulation, il y a une apparence d'opération, l'acte ostensible n'étant pas effectivement réalisé comme il a été convenu initialement par écrit, tandis que dans le cas de la pratique abusive, il n'y a qu'une seule opération sincère et formelle, certes artificielle, effectivement réalisée tel que relaté par écrit<sup>134</sup>.

### 3.3. COMPARAISON DES CONSÉQUENCES

Il s'agit ici de la plus grande ressemblance entre la simulation et les pratiques abusives. En effet, toutes deux ont des conséquences identiques, à savoir l'ignorance de l'acte par l'administration fiscale.

En effet, la simulation est un procédé inefficace en droit fiscal dès lors que l'acte juridique simulé est inopposable à l'administration fiscale qui établit l'impôt. Le fisc pourra ainsi ignorer l'existence de la contre-lettre, qui n'a pas d'effet contre les tiers<sup>135</sup>.

En ce qui concerne les pratiques abusives, les opérations impliquées dans une pratique abusive doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive<sup>136</sup>. Ainsi, lorsque l'administration parvient à prouver qu'une opération est constitutive de pratique abusive et que le contribuable ne parvient pas à démontrer l'existence d'un but essentiel autre que l'obtention d'un avantage fiscal, l'administration pourra ignorer l'opération et imposer le contribuable comme si l'abus n'avait pas eu lieu. Pour les tiers et entre parties, cependant, cette requalification n'a pas d'effet, en ce sens que l'opération continue d'exister en l'état.

---

<sup>132</sup> C.J.C.E, arrêt Halifax, *op. cit.*, point 74

<sup>133</sup> *Ibidem*, point 75

<sup>134</sup> SEPULCHRE V., « Les pratiques abusives en TVA », *op. cit.*, pp. 15 et 16

<sup>135</sup> Article 1321 du Code civil

<sup>136</sup> C.J.C.E, arrêt Halifax, *op. cit.*, point 94

## CONCLUSION

Afin de répondre à la question de recherche qui était de savoir si les notions de « simulation » et de « pratiques abusives » en matière de TVA sont des synonymes, nous nous sommes dans un premier temps penché sur le principe de la prise en compte de la réalité économique, qui comme nous l'avons vu, est un principe fondamental dans le domaine de la TVA.

Dans la lignée de ce principe de prise en compte de la réalité économique, nous avons ensuite analysé le concept de simulation, issu du droit civil, pour en dégager les éléments constitutifs et les conséquences que cette notion a lorsqu'elle est constatée dans le cadre d'une opération soumise à la TVA.

Nous avons également pu mettre en avant le caractère superfétatoire de la simulation, seule comptant de toute façon en matière de TVA la réalité économique de ce que les parties ont effectivement réalisé. Dans le cas d'une opération simulée, l'administration fiscale ne devra donc pas spécialement invoquer la simulation, mais simplement le fait que cet impôt pèse sur la réalité de ce que les parties ont effectivement pratiqué.

Enfin, nous avons consacré notre seconde partie à la notion de pratiques abusives, en invoquant sa naissance et son évolution dans la jurisprudence européenne ainsi que son introduction en droit belge.

En confrontant ces deux notions, nous nous sommes rendu compte que bien que les conséquences de ces deux notions sont identiques, à savoir l'ignorance de l'acte par l'administration publique, on ne saurait confondre, en matière de TVA, ces deux concepts tant leurs conditions d'existence divergent.

# BIBLIOGRAPHIE

## Législation

- Code de la TVA
- Circulaire administrative 14/2006 du 24 août 2006
- Doc. parl. Ch. 51-2517/001
- Exposé des Motifs de la loi programme du 20 juillet 2006, *Doc. parl.*, 51, 2517/001

## Jurisprudence

### Jurisprudence européenne

- C.J.C.E., arrêt *Van Binsbergen*, 3 décembre 1974, C-33/74, ECLI:EU:C:1974:131
- C.J.C.E., arrêt *Cremer*, 11 octobre 1977, C-125/76, ECLI:EU:C:1977:148
- C.J.C.E., arrêt, *Knoors*, 7 février 1979, C-115/78, ECLI:EU:C:1979:31
- C.J.C.E., arrêt *Royaume des Pays-Bas c/ Conseil des Communautés européennes*, 15 décembre 1987, C-326/85, ECLI:EU:C:1987:547
- C.J.C.E., arrêt *Direct Cosmetics Ltd et Laughtons Photographs Ltd c. Commissioners of Customs and Excise*, 12 juillet 1988, C-138/86 et C-139/86, ECLI:EU:C:1988:383
- C.J.C.E., arrêt *Staatssecretaris van Financiën c/ Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, 8 février 1990, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61
- C.J.C.E., arrêt *Maurizio Balocchi c. ministero delle finanze*, 20 octobre 1993, C-10/92, ECLI:EU:C:1993:846
- C.J.C.E., arrêt *Paletta*, 2 mai 1996, C-206/94, ECLI:EU:C:1996:182
- C.J.C.E., arrêt *Renate Enkler c. Finanzamt Homburg*, 26 septembre 1996, C-230/94, ECLI:EU:C:1996:352
- C.J.C.E., arrêt *D.F.D.S.*, 20 février 1997, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77
- C.J.C.E., arrêt *Finanzamt Goslar c. Brigitte Breitsohl*, 8 juin 2000, C-400/98, ECLI:EU:C:2000:304
- C.J.C.E., arrêt *Cantor Fitzgerald International c. Royaume-Uni*, 9 octobre 2001, C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526
- C.J.U.E, arrêt *Royaume des Pays-Bas c/ Conseil de l'Union européenne*, 22 novembre 2001, C-301/97, ECLI:EU:C:2001:621
- C.J.C.E., arrêt *Town & County Factors Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 17 septembre 2002, C-498/99, ECLI:EU:C:2002:494

- C.J.C.E., arrêt *Sinclair Collis Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 12 juin 2003, C-275/01, ECLI:EU:C:2003:341
- C.J.U.E, arrêt *I/S Fini H*, 3 mars 2005, C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128
- C.J.U.E, arrêt *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd c/ Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121
- C.J.C.E., arrêt *BUPA Hospitals Ltd et Goldsborough Developments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-419/02, ECLI:EU:C:2006:122
- C.J.C.E., arrêt *University of Huddersfield Higher Education Corporation c. Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-223/03, ECLI:EU:C:2006:124
- C.J.C.E., arrêt *Société thermale d'Eugénie-les-Bains c. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, 18 juillet 2007, C-277/05, ECLI:EU:C:2007:440
- C.J.C.E., arrêt *Ministerio dell'Economia e delle Finanze c. Part Service Srl*, 21 février 2008, C-425/06, R ECLI:EU:C:2008:108
- C.J.U.E, arrêt *CopyGene A/S*, 10 juin 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328
- C.J.U.E., arrêt *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c. Paul Newey*, 20 juin 2013, C-653/11, EU:C:2013:409
- C.J.U.E, arrêt *VDP Dental Laboratory*, 26 février 2015, C-144/13, ECLI:EU:C:2015:116
- C.J.U.E., arrêt *WebMindLicenses Kft. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság*, 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832
- C.J.U.E, arrêt *British Film Institute*, 15 février 2017, C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117
- C.J.U.E., arrêt *Edward Cussens e.a. c. T. G. Brosnan*, 22 novembre 2017, C-251/16, EU:C:2017:881
- Concl. avocat général POIAERES MADURO M. du 7 avril 2005, C-255/02, C-419/02 et C-223/03, ECLI:EU:C:2005:200, n° 60
- Concl. avocat général Wathelet du 16 septembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:606, n° 52

### **Jurisprudence belge**

- Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, t. I, pp. 218-219
- Cass., arrêt *Ets Brepols*, 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082
- Not. Cass., 5 septembre 1961, *Pas.*, 1962, I, 29
- Cass. (1<sup>re</sup> ch.), 29 janvier 1988, *Pas.* I, 1988, p. 633 ; *J.T.*, 1988, p. 439 ; *J.F.*, 1988, p. 125 ; *R.W.*, 1987-1988, p. 1508 ; *R.G.F.*, 1988, p. 210 ; *A.F.T.*, 1988, p. 220 ; *T.R.V.*, 1988, p. 198
- Cass., 19 mai 1995, *Pas.*, 1995, I, p. 522 ; *R.W.*, 1995-96, p. 821

- Cass., 9 mars 1998, *Pas.*, 1998, I, n° 128
- Cass., 27 septembre 2012, *Pas.*, 2012, n° 494

## **Doctrine**

- AFSCHRIFT T., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Ed. Larcier, 2003, pp. 7-12
- AFSCHRIFT T., « Les pratiques abusives en matière de T.V.A. » in *L'abus fiscal*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 25-39
- AFSCHRIFT T., « Le caractère en principe licite de l'évitement de l'impôt » in *L'abus fiscal*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 13-24
- AFSCHRIFT T., *Apparences, abus, simulations et fraudes – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, p. 214
- BALTUS F., « Les "Pratiques abusives" en matière de TVA (Première partie) », *J.D.F.*, 2006/11-12, pp. 337-360
- DE PAGE H., *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1938, n° 619
- EWBANK D. et DE WESPIN H., « Le principe de la liberté de choix de la voie la moins imposée et le nouveau dispositif anti-abus », *J.L.M.B.*, 2013/1, p. 44-48.
- HERBAIN C.-A., « La fine distinction entre la fraude, les pratiques abusives et l'optimisation en matière de TVA » in *La fraude à la TVA*, 1<sup>e</sup> édition, Windhof, Larcier Luxembourg, 2017, pp. 99-126
- HERBAIN C., LAMENSCH M. et TRAVERSA E., « Origine, caractéristiques et sources de la taxe sur la valeur ajoutée » in *Taxe sur la valeur ajoutée*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 13-42
- JAFFERALI R., « La distinction entre les effets internes et les effets externes du contrat » in AUVRAY F. et al. (dir.), *Les obligations contractuelles*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 49-96
- KIRKPATRICK J., « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées – A propos de l'arrêt de la Cour de cassation du 5 mars 1999 », *J.T.*, 2000/10, n° 5960, pp. 193-199.
- KIRKPATRICK J. et GARABEDIAN D., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 55
- LACHAPPELLE A., « Le rétrécissement du libre choix de la voie la moins imposée » in *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 368-495
- LEMAIRE A., « Les pratiques abusives dans la jurisprudence fiscale communautaire », *J.D.E.*, 2009/1, n° 155, pp. 1-6.

- MASSIN I., « Nouvelles dispositions anti-abus: le fisc n'exclut pas l'effet rétroactif », *Fiscologue*, 2006, liv.1038, p. 9
- MEEÛS F.-S. et TRAVERSA E., « Libre choix de la voie la moins imposée, simulation et (in)opposabilité au fisc » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 497-512
- NOLLET A., « Contours et alentours de la notion de « simulation » en droit fiscal belge, 50 ans après « Brepols » » in *En quête de fiscalité, et autres propos ...*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 125-161
- NOLLET A., « La circonscription de la théorie de la simulation comme limite « inhérente » au principe » in *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Intersentia, 2019, pp. 340-382
- NOLLET A., « La question de l'applicabilité au fisc des règles d'(in)opposabilité aux tiers en droit privé » in *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Intersentia, 2019, pp. 267-298
- POSSOZ M., « La simulation et l'abus fiscal en droits d'enregistrement », *Rev. not.*, 2016/3, n°3105, pp. 210-240
- POTHIER R.-J., *Traité des obligations*, t. I, Paris, Siffrein, 1821, p. 140
- RUYSSCHAERT S., « La réalité économique prime en matière de TVA : de l'importance du flux de facturation », *Sem. Fisc.*, 2013/19, n° 93, pp. 3-5.
- SEPULCHRE V., « Les réalités économiques en T.V.A.: peut-on subjectiver la T.V.A. selon les intentions des parties ? », *R.G.F.*, février 2004, pp. 10-21
- SEPULCHRE V., « Les pratiques abusives en TVA », *R.G.F.*, 2008, n° 1, pp. 3-22
- SEPULCHRE V., « La T.V.A. s'applique selon les réalités économiques objectives des biens et services fournis – La T.V.A. et le choix européen de la voie la moins imposée » in *La jurisprudence européenne en matière de T.V.A.*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 277-285
- SEPULCHRE V., « La nouvelle notion d'abus de droit : outil de la lutte contre la fraude fiscale ? Victoire de l'approche économique ? » in *La réforme fiscale 2012*, Limal, Anthemis, 2012, p. 106
- SEPULCHRE V., « Les principes généraux de la TVA dégagés par la Cour de justice de l'Union européenne. Essai de synthèse de l'apport essentiel de la Cour », *R.G.C.F.*, 2020/1-2, pp. 5-28
- TRAVERSA E. et CECI E., « L'abus de droit dans le Code de la TVA : le législateur belge a-t-il véritablement suivi le juge européen ? » *Rev. gén. fisc.*, 2012/2, pp. 15-20.
- VAN GERVEN W., « Algemeen Deel » in *Beginselen van Belgisch Privaatrecht*, T.I, Bruxelles, E. Story-Scientia, 1987, p. 301

- VAN OMMESLAGHE P., « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, pp. 147 et suiv.
- VAN OMMESLAGHE P., *Traité de droit civil belge*, t. II, 2013