

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Rédaction d'un travail écrit : "Les pratiques abusives en matière de TVA : origine de la notion et état actuel de la question".

Auteur : Drouet, Odile

Promoteur(s) : Bublot, Jean

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

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2021-2022

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/14161>

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 pratiques abusives en matière de TVA : origine de la notion et état actuel de la question

Odile DROUET

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

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2021-2022

Titulaires :

Jean BUBLLOT
Sabine GARROY

Promoteur :

Jean BUBLLOT

REMERCIEMENTS

Tout d'abord, je tiens à remercier mon promoteur, Monsieur BUBLOT, pour l'encadrement du présent travail et pour ses remarques qui m'ont permis d'améliorer davantage ma réflexion.

Je souhaite, ensuite, remercier les différents professeurs et intervenants du master de spécialisation en droit fiscal qui ont été généreux dans le partage de leurs connaissances et de leurs expériences professionnelles, nous permettant ainsi de nous épanouir pleinement en termes d'apprentissage tout au long de l'année académique.

Enfin, ce travail marquant la fin de mon parcours universitaire, je tiens tout particulièrement à remercier ma famille et mes amis qui n'ont cessé de me soutenir et de m'encourager, de mes débuts à l'université jusqu'à la fin.

TABLE DES MATIÈRES

TABLE DES MATIÈRES.....	4
I. INTRODUCTION.....	6
II. DES PRATIQUES ABUSIVES EN MATIÈRE DE TVA DANS LA JURISPRUDENCE DE L'UNION EUROPÉENNE.....	7
1. L'ORIGINE DES PRATIQUES ABUSIVES ET LES PREMIERS ÉLÉMENTS D'APPRÉCIATION.....	7
2. LES ORIGINES DE L'APPLICATION DU PRINCIPE D'INTERDICTION DES PRATIQUES ABUSIVES EN MATIÈRE DE TVA : LES AFFAIRES HALIFAX, BUPA HOSPITALS ET UNIVERSITY OF HUDDERSFIELD.....	8
2.1. Les faits	8
2.1.1. <i>Halifax</i>	8
2.1.2. <i>BUPA Hospitals</i>	9
2.1.3. <i>University of Huddersfield</i>	10
2.2. L'admission par la Cour de Justice de l'Union européenne de l'application des pratiques abusives dégagées dans d'autres domaines du droit européen à la matière de la TVA.....	10
2.3. Les réserves.....	12
3. LES CONDITIONS D'EXISTENCE D'UNE PRATIQUE ABUSIVE SELON LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE.....	13
3.1. Les deux conditions dégagées par la jurisprudence européenne.....	13
3.2. L'obtention d'un avantage fiscal doit-il être le but « essentiel » ou le but « unique » de l'opération ?.....	14
3.3. Quid d'un lien potentiel entre la notion de pratiques abusives en matière de TVA et l'abus de droit en matière d'impôts directs dans la jurisprudence européenne ?....	16
4. QU'EN EST-IL D'UNE OPÉRATION CONSISTANT À FRACTIONNER UNE PRESTATION EN PLUSIEURS ACTES DISTINCTS ?.....	19
5. LES CONSÉQUENCES DE L'EXISTENCE D'UNE PRATIQUE ABUSIVE EN MATIÈRE DE TVA.....	20
III. DES PRATIQUES ABUSIVES EN MATIÈRE DE TVA EN DROIT INTERNE BELGE.....	22

1. UN EMBRYON D'ABUS DE DROIT EN MATIÈRE DE TVA DANS LE CTVA...	22
2. L'INTRODUCTION DE LA NOTION DE PRATIQUES ABUSIVES DANS LE CTVA PAR LA LOI-PROGRAMME DU 20 JUILLET 2006.....	23
2.1. La définition de la pratique abusive au sens de l'article 1 ^{er} , §10 CTVA.....	23
2.1.1. <i>Des opérations</i>	24
2.1.2. <i>Le fait que ces opérations aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal</i>	25
2.1.3. <i>L'obtention de cet avantage comme but essentiel</i>	26
2.1.4. <i>L'octroi de cet avantage en contrariété avec l'objectif poursuivi par la réglementation en matière de TVA</i>	27
2.2. La preuve de l'existence d'une pratique abusive en matière de TVA.....	28
2.3. Les conséquences de l'existence d'une pratique abusive en matière de TVA.....	29
2.3.1. <i>Le refus de la déduction</i>	29
2.3.2. <i>L'amende de 200%</i>	30
2.3.3. <i>Une conséquence omise par le législateur belge : la restitution à l'assujetti et à ses cocontractants du trop payé de taxe</i>	31
3. LA NOTION EUROPÉENNE DE PRATIQUES ABUSIVES EN MATIÈRE EN MATIÈRE DE TVA EST-ELLE TOTALEMENT ÉPUISEE PAR LE CTVA ?.....	32
4. ILLUSTRATIONS JURISPRUDENTIELLES DE L'APPLICATION DE LA NOTION DE PRATIQUES ABUSIVES EN DROIT BELGE DE LA TVA.....	33
4.1. Exemple d'une décision refusant l'existence d'une pratique abusive.....	33
4.2. Exemples de décisions admettant l'existence d'une pratique abusive.....	34
IV. CONCLUSION.....	35
BIBLIOGRAPHIE.....	37

I. INTRODUCTION

Il n'est pas rare que, dans le cadre de l'exercice de leur activité, les assujettis à la TVA soient motivés par le vœu d'éviter, ou à tout le moins, de réduire les coûts qu'ils assument en matière de TVA. Cela est d'autant plus renforcé par le fait que la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après dénommée « CJUE ») a eu l'occasion de rappeler que tout assujetti à la TVA a le droit de disposer du libre choix de la voie la moins imposée, en ce sens qu'il peut tout à fait organiser ses activités de telle manière à réduire au maximum sa charge fiscale¹.

Nonobstant le fait que cet objectif d'évitement ou de réduction puisse tout à fait être réalisé de manière légale², les autorités fiscales peuvent, d'un point de vue relatif à l'abus fiscal, se poser des questions à son égard et être amenées à remettre en cause le traitement TVA des transactions réalisées par les assujettis poursuivant un tel objectif en leur opposant le principe de l'interdiction des pratiques abusives³. En effet, selon la CJUE, un assujetti est auteur d'une pratique abusive lorsqu'il obtient, sans violation des dispositions formelles en matière de TVA, un avantage fiscal contraire à l'objectif de la sixième directive et que le but essentiel de l'opération n'est autre que l'obtention de cet avantage⁴.

Le principe de l'interdiction des pratiques abusives est donc « un principe général régissant l'interprétation du droit communautaire » qui se voit fondé dans la jurisprudence de la CJUE, selon laquelle les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir du droit de l'Union, dont l'application ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives des opérateurs économiques⁵.

Dès lors, l'analyse des opérations réalisées par l'assujetti est primordiale afin de mettre en lumière dans quelle mesure elles peuvent être qualifiées de pratiques abusives interdites, sachant que, le cas échéant, cela aura la triste conséquence pour l'assujetti de voir le traitement TVA initialement appliqué ou recherché totalement remis en cause⁶. Cet exercice peut revêtir une certaine complexité étant donné que les contours de la notion de pratiques abusives peuvent être relativement difficiles à délimiter dans le sens où elle vise des opérations se situant dans une zone grise entre celles qui seraient qualifiées de légales car relevant de l'optimisation et celles qui seraient qualifiées d'illégales car se voulant frauduleuses⁷. C'est la raison pour laquelle les critères dégagés par la jurisprudence européenne se doivent d'être clairs et précis

¹ 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^{er} édition, Windhof, Larcier Luxembourg, 2017, p. 102.

² Dans le cas contraire, nous parlerions alors de fraude fiscale.

³ C.-A. HERBAIN, *op.cit.*, p. 102.

⁴ T. KRSTIC, « L'arrêt Halifax : entre choix de la voie licite la moins imposée et pratique abusive en TVA », *R.G.F.*, 2006, liv. 8, p. 20.

⁵ X. MASSON, « Chapitre VII - La notion de pratiques abusives en matière de TVA » in M. BOURGEOIS (dir.), *TVA – Questions choisies*, 1^{er} édition, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 203-204., C.J.U.E., arrêt *Edward Cussens e.a.*, 22 novembre 2017, C-251/16, EU-C-2017-88, pt. 27.

⁶ C.-A. HERBAIN, *op.cit.*, p. 103.

⁷ *Ibid.*, p. 108.

pour aiguiller de la meilleure des manières les autorités nationales dans le cadre de la lutte contre les pratiques abusives et, les justiciables dans une idée de sécurité juridique⁸.

Le présent travail a pour vocation de retracer les origines de la notion de pratiques abusives en matière de TVA dans la jurisprudence de la CJUE d'abord et, dans le droit interne belge ensuite, pour finalement en découvrir les consécutions actuelles. Il sera donc découpé en deux grandes parties. La première portera sur l'analyse du droit communautaire et la seconde sur l'analyse du droit belge. Dans chacune des parties, il sera question d'étudier les prémisses de la notion, d'en analyser les conditions d'existence et les conséquences y afférant. Enfin, une conclusion viendra clore le propos.

II. DES PRATIQUES ABUSIVES DANS LA JURISPRUDENCE DE L'UNION EUROPÉENNE

1. L'ORIGINE DES PRATIQUES ABUSIVES ET LES PREMIERS ÉLÉMENTS D'APPRÉCIATION

C'est l'arrêt *Van Binsbergen*⁹ de la CJUE qui a donné naissance à la notion d'abus dans le droit primaire européen, arrêt à l'occasion duquel la Cour a précisé « qu'on ne saurait dénier à un État membre le droit de prendre des dispositions destinées à empêcher qu'une liberté garantie par un traité soit utilisée par un justiciable en vue de se soustraire à des règles nationales contraignantes »¹⁰. Ce postulat fut confirmé à plusieurs reprises dans la jurisprudence ultérieure de la Cour dans laquelle elle avança que « l'application du règlement en cause (...) ne saurait en aucun cas être étendu jusqu'à couvrir des pratiques abusives d'opérateurs économiques »¹¹, elle confirma l'existence de « l'intérêt légitime qu'un État 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 »¹² et, elle énonça la règle selon laquelle « les intéressés ne sauraient abusivement ou frauduleusement se prévaloir du droit communautaire »¹³.

À la suite de cette analyse jurisprudentielle, force est de constater que la Cour entend bel et bien, sans aucune autre justification, interdire aux contribuables l'application des règles communautaires lorsqu'il s'agit, pour eux, de mettre en œuvre des pratiques abusives en vue de jouir d'avantages fiscaux offerts par ces mêmes règles¹⁴. Dans l'arrêt *Emsland-Stärke*¹⁵, la Cour

⁸ *Ibid.*, p. 109.

⁹ C.J.C.E., arrêt *Van Binsbergen*, 3 décembre 1974, C-33/74, ECLI:EU:C:1974:131.

¹⁰ A. LEMAIRE, « Les pratiques abusives dans la jurisprudence fiscale communautaire », *J.D.E.*, 2009/1, n°155, p.1., C.J.C.E., arrêt *Van Binsbergen*, 3 décembre 1974, C-33/74, ECLI:EU:C:1974:131, pt. 13.

¹¹ A. LEMAIRE, *op.cit.*, p. 1., C.J.C.E., arrêt *Cremer*, 11 octobre 1977, C-125/76, ECLI:EU:C:1977:148, pt. 21.

¹² A. LEMAIRE, *op.cit.*, p. 1., C.J.C.E., arrêt *Knoors*, 7 février 1979, C-115/78, ECLI:EU:C:1979:31, pt. 25.

¹³ A. LEMAIRE, *op.cit.*, p. 1., C.J.C.E., arrêt *Paletta*, 2 mai 1996, C-206/94, ECLI:EU:C:1996:182, pt. 24.

¹⁴ A. LEMAIRE, *op.cit.*, p. 1.

¹⁵ C.J.C.E., arrêt *Emsland-Stärke*, 14 décembre 2000, C-110/99, Rec., p. I- 11569.

a d'ailleurs précisé les critères d'existence de telles pratiques abusives pour permettre aux autorités nationales de les identifier : il faut la réunion d'un élément objectif et d'un élément subjectif. Le premier requiert une situation dans laquelle, bien que la réglementation communautaire ait été respectée, l'objectif poursuivi par cette dernière n'a pas été atteint. Le second, quant à lui, requiert la volonté du contribuable de bénéficier d'un avantage fiscal offert par cette réglementation en créant de manière artificielle les conditions nécessaires à son obtention¹⁶.

2. LES ORIGINES DE L'APPLICATION DU PRINCIPE D'INTERDICTION DES PRATIQUES ABUSIVES EN MATIÈRE DE TVA : LES AFFAIRES *HALIFAX*, *BUPA HOSPITALS* ET *UNIVERSITY OF HUDDERSFIELD*

Trois arrêts de la CJUE marquent les origines de l'application du principe de l'interdiction des pratiques abusives en matière de TVA. En effet, c'est à l'occasion de son arrêt *Halifax e.a.*¹⁷, suivi de deux autres arrêts concomitants – les arrêts *Bupa Hospitals*¹⁸ et *University of Huddersfield*¹⁹ – que la Cour a expressément confirmé que cette interdiction trouvait également à s'appliquer dans le domaine de la TVA. C'est d'ailleurs en étant invitée par l'avocat général M. POIARES MADURO à s'interroger sur la possibilité d'une éventuelle application du principe d'interdiction des pratiques abusives en matière de TVA qu'elle a, notamment, souligné le fait que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus potentiels était un objectif reconnu de la directive TVA²⁰.

2.1. Les faits

2.1.1. *L'affaire Halifax*

Cette affaire concerne la société Halifax, un établissement bancaire anglais, souhaitant, dans le cadre du développement de son activité économique, construire quatre centres d'appel sur des sites pour lesquels elle détient soit un bail, soit un droit de propriété ou de pleine jouissance. Néanmoins, en tant qu'établissement bancaire, la société Halifax voit son chiffre d'affaires principalement exonéré de TVA, ce qui a pour conséquence que la société ne dispose que d'un droit à déduction de la TVA réduit à moins de 5% des TVA acquittées. Elle cherche donc à mettre en place une structure ayant pour objectif final de permettre une déduction plus importante de la TVA payée en amont sur les travaux immobiliers. L'opération est dès lors structurée de telle manière à impliquer également trois filiales du groupe Halifax. Les trois

¹⁶ A. LEMAIRE, *op.cit.*, p. 1., arrêt *Emsland-Stärke*, 14 décembre 2000, C-110/99, Rec., p. I- 11569, pts. 52-53.

¹⁷ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

¹⁸ C.J.C.E., arrêt *Bupa Hospitals*, 21 février 2006, C-419/02, EU:C:2006:122.

¹⁹ C.J.C.E., arrêt *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, 21 février 2006, C-223/03, EU:C:2006:124.

²⁰ X. MASSON, *op.cit.*, p. 204.

filiales en question sont les sociétés de promotion immobilière Leeds Development, County et Property Investments.

Dans ce cadre, la société Halifax passe toute une série d'accords et conclut des contrats de financement, de mise en valeur et octroie des baux sur les sites à ses 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. La conséquence de la mise en place d'une telle structure a été un droit à déduction total de la TVA par les filiales du groupe. En effet, la réglementation britannique permettait à un assujetti effectuant à la fois des opérations taxées et non taxées tel un organisme de crédit comme Halifax de transférer les baux d'une propriété immobilière à une ou plusieurs autres entités sous son contrôle, en l'occurrence Leeds Development, County et Property Investments. L'intérêt n'était autre que les entités avaient 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 rénovation²¹.

2.1.2. *L'affaire BUPA Hospitals*

Dans cette affaire, il était question d'une société britannique, BUPA Hospitals, qui avait la mission de gérer un certain nombre d'hôpitaux privés. Il s'avérait que, jusqu'à la fin de l'année 1997, les livraisons de médicaments et de prothèses aux patients des hôpitaux par la société faisaient l'objet d'un régime très favorable au niveau de la TVA. En effet, elles étaient soumises à un taux de TVA de 0%. Cela permettait à BUPA Hospitals de récupérer l'intégralité de la TVA qu'elle avait acquittée en amont lors de l'achat des marchandises auprès de ses fournisseurs.

Néanmoins, par la suite, le gouvernement britannique avait fait savoir qu'il avait l'intention de modifier et de mettre fin à ce régime particulièrement avantageux en prévoyant, désormais, que ces livraisons seraient exonérées de TVA, sans droit à déduction de la TVA payée en amont. Pour tenter d'échapper à ce changement législatif, BUPA Hospitals avait conclu une série d'arrangements de paiements anticipés avant l'entrée en vigueur de la nouvelle législation, le but étant de payer anticipativement la livraison future de marchandises par une autre société du groupe BUPA qui, *in fine*, jouerait le rôle de fournisseur auprès de BUPA Hospitals. Ainsi, la société parvenait à contourner la nouvelle réglementation²².

²¹ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., A. LEMAIRE, *op.cit.*, p. 2.

²² C.J.C.E., arrêt *Bupa Hospitals*, 21 février 2006, C-419/02, EU:C:2006:122., T. AFSCHRIFT, « 3 – De misbruiken in het BTW-recht » in *Fiscaal Misbruik*, 1^e editie, Bruxelles, Intersentia, 2013, p. 27.

2.1.3. L'affaire *University of Huddersfield*

Cette affaire a trait à une université qui désirait rénover deux de ses bâtiments. Le problème, c'est que cette université, en tant qu'assujetti exonéré, ne disposait que d'un droit à déduction limité de la TVA. Dans le but d'augmenter ce dernier, l'établissement créa, dans un premier temps, un trust auquel elle donna en location les bâtiments en question avec application de la TVA. Dans un second temps, le trust sous-loua les bâtiments à l'université avec application également de la TVA. Une fois cette structure mise en place, une filiale de l'université, à savoir *Huddersfield Properties Ltd*, émit une facture à l'université pour les divers services de rénovation à valoir sur les bâtiments et l'université put, finalement, déduire l'ensemble de la TVA ainsi facturée et ce, malgré son statut d'assujetti exonéré²³.

2.2. L'admission par la CJUE de l'application des pratiques abusives dégagées dans d'autres domaines du droit européen à la matière de la TVA

Dans le cadre des trois affaires que l'on vient de voir, les demandes de déduction de la TVA acquittée en amont ont, à chaque fois, été refusées aux contribuables. D'abord, dans l'affaire *Halifax*²⁴, la déduction de la TVA a été rejetée car il a été considéré qu'*Halifax* avait en réalité reçu des prestations de services directement des prestataires et non pas de ses filiales. Ensuite, dans l'affaire *BUPA Hospitals*²⁵, elle a été rejetée car il a été considéré que la filiale n'exerçait pas une activité économique au sens du droit commun de la TVA et que toutes les mesures prises dans le cadre des arrangements d'achat anticipé étaient exclusivement destinées à éviter le paiement de la TVA. Enfin, dans l'affaire *University of Huddersfield*²⁶, il a été considéré que le recours au trust par l'université n'avait que pour seul et uniquement objectif de réduire la charge fiscale pesant sur elle.

Des recours ont donc été formés à l'encontre de ces décisions et les juridictions saisies ont décidé d'interroger la CJUE sur la manière dont il convenait d'interpréter la sixième directive. Plusieurs questions ont été posées à la Cour à cette occasion. La première était celle de savoir si une livraison de biens ou une prestation de services effectuée dans le seul et unique but de bénéficier d'un avantage fiscal constitue une livraison de biens ou une prestation de services au sens de la sixième directive. La seconde consiste à se demander si la sixième directive doit être interprétée dans le sens où elle refuse à l'assujetti de déduire la TVA payée en amont lorsque les opérations fondant ce droit sont constitutives d'une pratique abusive. Enfin, en fonction des réponses données par la Cour aux deux premières questions, il s'agissait

²³ C.J.C.E., arrêt *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, 21 février 2006, C-223/03, EU:C:2006:124., C. HERBAIN, M. LAMENSCH, E. TRAVERSA, « Chapitre 1 – Origine, caractéristiques et sources de la taxe sur la valeur ajoutée », in *Taxe sur la valeur ajoutée*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 35.

²⁴ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

²⁵ ²⁵ C.J.C.E., arrêt *Bupa Hospitals*, 21 février 2006, C-419/02, EU:C:2006:122.

²⁶ C.J.C.E., arrêt *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, 21 février 2006, C-223/03, EU:C:2006:124.

de se demander dans quelles conditions la TVA peut être recouvrée dans l'hypothèse de l'existence d'une pratique abusive.

Dans ses arrêts, la CJUE a rappelé le caractère objectif des notions de livraisons de biens et de prestations de services. Ces notions s'appliquent peu importe le ou les but(s) et le ou les résultat(s) des opérations concernées et ce, même lorsque les opérations dont il est question ne sont effectuées que dans le seul objectif d'obtenir un avantage fiscal sans autre objectif économique. Le caractère abusif d'une opération n'a dès lors aucun impact sur son existence du point de vue de la TVA, les opérations ne devant répondre qu'aux critères objectifs sur lesquels sont fondées les différentes notions de livraison de biens et de prestation de services. Dès lors, « une obligation pour l'administration fiscale de procéder à des enquêtes en vue de déterminer l'intention de l'assujetti serait contraire aux objectifs du système commun de TVA ». La Cour répond donc ainsi à la première question qui lui a été posée²⁷.

Dans le cadre de son raisonnement, tout en rappelant qu'il est proscrit aux justiciables de se prévaloir frauduleusement ou abusivement des normes communautaires, étant entendu que l'application du droit communautaire ne peut pas aller jusqu'à couvrir les pratiques abusives, la Cour a défini ce qu'elle entendait par ces dernières. Elle a ainsi défini les pratiques abusives 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 »²⁸. Outre cette définition, la Cour a poursuivi en affirmant que le principe de l'interdiction des pratiques abusives dégagé dans d'autres branches du droit communautaire trouvait bel et bien à s'appliquer dans le domaine de la TVA²⁹. Cette affirmation étant faite, la Cour admet qu'un assujetti n'est pas autorisé à déduire la TVA acquittée en amont lorsque les opérations fondant ce droit sont constitutives d'une pratique abusive. Ainsi, la Cour répond à la seconde question qui lui a été soumise en tranchant de manière expresse en faveur de l'application de ce principe d'interdiction.

Dans l'hypothèse de l'existence d'une pratique abusive, les opérations impliquées doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de cette pratique abusive³⁰. Partant, la Cour répond à la troisième question posée.

Une dernière remarque nous semble opportune. Comme le soulève R-N IONESCU, il est intéressant de souligner la très grande importance conférée au raisonnement juridique de la Cour dans le cadre de ces arrêts. En effet, bien que le concept d'abus de droit ne soit pas reconnu en *common law* et que, du point de vue des juridictions nationales britanniques, le

²⁷ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pts 55 à 60., C.J.C.E., arrêt *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, 21 février 2006, C-223/03, EU:C:2006:124., pts. 45 à 49.

²⁸ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pts 68 et 69., C.J.C.E., arrêt *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, 21 février 2006, C-223/03, EU:C:2006:124., pt. 52.

²⁹ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 70.

³⁰ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 94.

comportement des justiciables était par conséquent légitime, la CJUE n'a pas été empêchée d'imposer la notion d'abus de droit au juge national britannique qui s'est vu, en dernière instance, tenu d'appliquer la notion et de sanctionner les comportements abusifs en cause³¹.

2.3. Les réserves

Bien qu'admettant l'application de la notion de pratiques abusives dans le domaine de la TVA, la CJUE pose toutefois deux limites³².

D'une part, « la législation communautaire doit également être certaine et son application prévisible pour les justiciables (...). 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 »³³.

D'autre part, lorsque l'assujetti a le choix entre deux opérations, il n'est aucunement tenu de choisir celle qui implique le paiement du montant de TVA le plus élevé mais, il a le droit, au contraire, de choisir la structure de son activité de telle manière à limiter un maximum sa dette fiscale³⁴. Ainsi, les assujettis sont tout à fait libres de choisir les structures organisationnelles et les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour la réalisation de leurs activités économiques et pour, *in fine*, limiter leurs charges fiscales³⁵. D'ailleurs, comme l'avocat général WATHELET l'a affirmé dans le cadre de l'affaire *WebMindLicences*³⁶, « le fait qu'une opération effectuée pour des raisons commerciales comporte également des avantages fiscaux, même considérables, ne suffit pas pour établir qu'une entreprise bénéficie abusivement des avantages prévus par le droit de l'Union »³⁷. Il ressort de ces considérations que la notion de pratiques abusives n'a pas vocation à porter atteinte au principe du libre choix de la voie la moins imposée en matière de TVA³⁸.

³¹ R.-N. IONESCU, « Chapitre III – L'abus de droit et la fiscalité indirecte » in *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, 1^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 240 et 241.

³² V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en TVA », *R.G.F.*, 2008, n°1, pp. 9 à 10.

³³ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 72.

³⁴ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 73., C.J.U.E., arrêt *Part Services Srl*, 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108, pt. 47., C.J.U.E., arrêt *Weald Leasing*, 22 décembre 2010, C-103/09, EU:C:2010:804, pt. 27.

³⁵ C.J.U.E., arrêt *RBS Deutschland Holdings*, 22 décembre 2010, C-277/09, EU:C:2010:810, pt. 53.

³⁶ C.J.U.E., arrêt *WebMindLicences*, 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832.

³⁷ Av. gén. M. WATHELET, concl. préc. C.J.U.E., arrêt *WebMindLicences*, 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832., pt. 80.

³⁸ X. MASSON, *op.cit.*, p. 207.

3. LES CONDITIONS D'EXISTENCE D'UNE PRATIQUE ABUSIVE SELON LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE

3.1. Les deux conditions dégagées par la jurisprudence européenne

Selon la jurisprudence de la CJUE, deux éléments – un élément matériel et un élément subjectif – doivent être réunis pour constater l'existence d'une pratique abusive prohibée en matière de TVA.

Premièrement, il est nécessaire que 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, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions³⁹.

Comme nous l'indique T. BOULANGE, cette première condition dégagée par la Cour implique de rechercher si l'avantage obtenu par l'assujetti est contraire à l'économie et aux buts de la directive TVA et des législations la transposant, quand bien même l'opération réalisée serait conforme à la lettre desdits textes légaux⁴⁰. Pour guider les juridictions nationales, la CJUE a rappelé que l'objectif du régime des déductions de la sixième directive vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la neutralité⁴¹ quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA⁴².

Ainsi, selon la Cour, il résulte de ce premier élément 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 directive TVA ou de la législation nationale le transposant ne leur aurait permis de déduire ladite TVA, ou ne leur aurait permis de n'en déduire qu'une partie, serait contraire au principe de neutralité fiscale et, partant, contraire à l'objectif dudit régime⁴³.

³⁹ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 74.

⁴⁰ C.-A. HERBAIN, *op.cit.*, p. 111.

⁴¹ Le principe de neutralité du système commun de la TVA stipule que la réglementation TVA n'a pas pour but de faire supporter la taxe à des assujettis, mais bien au contraire de leur permettre de la déduire, afin de faire supporter la taxe au consommateur final, non assujetti ou assujetti exempté, dans la mesure où il n'utilise pas les biens ou les services dans le cadre d'une activité assujettie ouvrant le droit à la déduction.

⁴² C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 78.

⁴³ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 80.

Deuxièmement, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal⁴⁴. Dès lors, dans la mesure où des motifs autres que l'obtention d'un tel avantage justifieraient les opérations réalisées par l'assujetti, il ne pourrait être question de pratique abusive⁴⁵.

À l'égard de cette seconde condition, la Cour précise qu'il « y a lieu de rappeler qu'il incombe à la juridiction nationale d'établir le contenu et la signification réels des opérations en cause. Ce faisant, elle peut prendre en considération 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 »⁴⁶. En effet, la CJUE estime que des éléments de ce type sont de nature à démontrer que l'obtention d'un avantage fiscal constitue le but essentiel poursuivi⁴⁷.

À l'issue de l'analyse de ces deux conditions, nous pouvons considérer qu'une opération réalisée par un assujetti sera considérée comme une pratique abusive dans l'hypothèse où elle confère une économie d'impôt à son auteur, mais surtout que cette économie d'impôt soit en contradiction avec une disposition particulière de la directive TVA et que le but essentiel de l'opération soit cette économie⁴⁸.

Remarquons que c'est aux États membres confrontés à d'éventuelles pratiques abusives qu'il revient de réaliser ce test basé sur les deux critères cumulatifs dégagés par la Cour, tout en considérant également la réalité, ou l'artificialité des opérations en cause⁴⁹. En effet, contrairement à ce que l'on pourrait penser, la CJUE n'a jamais déclaré que les affaires en cause faisaient apparaître une pratique abusive car, selon elle, ce n'est pas à elle mais aux juridictions nationales qu'il appartient de vérifier, conformément aux règles de preuve du droit national, et 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 litige qui les occupe⁵⁰.

3.2. L'obtention d'un avantage fiscal doit-il être le but « essentiel » ou le but « unique » de l'opération ?

Le second élément du test, à savoir l'élément subjectif, a fait l'objet de nombreuses controverses. En effet, la teneur du débat consistait à déterminer si la volonté d'obtenir un

⁴⁴ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 75.

⁴⁵ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 75.

⁴⁶ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 81.

⁴⁷ X. MASSON, *op.cit.*, p. 205., C.J.U.E., arrêt *Part Services Srl*, 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108, pt. 62.

⁴⁸ C.J.U.E., arrêt *Edward Cussens e.a.*, 22 novembre 2017, C-251/16, EU :C :2017 :881., 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. 17.

⁴⁹ C.-A. HERBAIN, *op.cit.*, p. 111.

⁵⁰ V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en TVA », *R.G.F.*, 2008, n°1, p. 10., C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 81.

avantage fiscal devait être le *seul* but ou le but *essentiel* des opérations. La question trouvait à se poser en raison de l'ambiguïté des termes utilisés dans l'arrêt *Halifax*⁵¹ qui pouvait, sans surprise, porter à confusion⁵².

D'un côté, la Cour énonce « que des opérations telles que celles en cause au principal constituent des livraisons de biens ou des prestations de services et une activité économique au sens de l'article 2, point 1, de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de l'article 5, paragraphe 1, et de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive, dès lors qu'elles satisfont aux critères objectifs sur lesquels sont fondées lesdites notions, même lorsqu'elles sont effectuées dans le *seul* but d'obtenir un avantage fiscal, sans autre objectif économique »⁵³.

Elle confirme cette position un peu plus loin en indiquant que « l'application de la réglementation communautaire ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire 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 »⁵⁴.

De manière contradictoire, elle poursuit en affirmant qu'« 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 »⁵⁵.

Pour finir, elle répond à la question qui a été posée en déclarant que « la constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que 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, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif de ces dispositions. D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations en cause ont pour but *essentiel* l'obtention d'un avantage fiscal »⁵⁶.

La confusion étant établie, cette question présentait néanmoins un enjeu majeur pour les juridictions nationales amenées à se prononcer sur l'existence potentielle d'une pratique abusive prohibée. En effet, selon que le but recherché de l'opération soit *essentiellement* ou *exclusivement* fiscal, une même opération pouvait, tantôt être acceptée, tantôt être remise en cause⁵⁷.

⁵¹ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

⁵² C.-A. HERBAIN, *op.cit.*, p. 112.

⁵³ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 60.

⁵⁴ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 69.

⁵⁵ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 75.

⁵⁶ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 86 et 99.

⁵⁷ C.-A. HERBAIN, *op.cit.*, p. 112.

C'est dans son arrêt *Part Services*⁵⁸ du 21 février 2008 que la Cour a mis les choses au clair quant à ce débat. Dans la continuité de sa jurisprudence *Halifax*, elle a considéré qu'« une pratique abusive peut être retenue lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but *essentiel* de l'opération ou des opérations en cause »⁵⁹.

Néanmoins, quelques mois plus tard, le 22 mai 2008, la Cour a une nouvelle fois semé le trouble à l'occasion de son arrêt *Ampliscientifica S.r.l.*⁶⁰ dans lequel elle a précisé que le principe d'interdiction de l'abus de droit « conduit ainsi à prohiber les montages (...), effectués *à la seule fin* d'obtention d'un avantage fiscal »⁶¹. Partant, la Cour semblait se montrer plus restrictive qu'à l'occasion de son arrêt *Part Services*⁶² antérieur de quelques mois seulement. En effet, cela a pour conséquence d'exclure de la notion de pratiques abusives toutes les opérations pouvant être justifiées par d'autres motivations telles que des motivations économiques⁶³.

Finalement, dans une affaire plus récente, l'arrêt *WebMindLicences*⁶⁴ du 17 décembre 2015, la CJUE a, une nouvelle fois, utilisé les termes '*but essentiel*', ce qui confirme, à ce jour, qu'une pratique peut être qualifiée de pratique abusive quand bien même on pourrait la justifier par d'autres motifs que des motifs fiscaux⁶⁵.

À la lecture des conclusions de l'avocat général WATHELET dans le cadre de l'affaire *WebMindLicences*, nous pouvons comprendre cette apparente contradiction. En effet, il nous explique que, c'est dans le cadre des structures transfrontalières, qui n'existaient pas dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts *Halifax* et *Part Services*, que 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 seule fin* d'obtention d'un avantage fiscal ». Cela expliquerait pourquoi la Cour utilise les termes '*à la seule fin*' dans son arrêt *Ampliscientifica S.r.l.*⁶⁶.

3.3. Quid d'un lien potentiel entre la notion de pratiques abusives en matière de TVA et l'abus de droit en matière d'impôts directs dans la jurisprudence européenne ?

Les premiers arrêts qui ont suivi les arrêts *Halifax et autres* sont restés dans le même sillage en ce qui concerne les conditions à rencontrer pour pouvoir qualifier une opération de

⁵⁸ C.J.U.E., arrêt *Part Services Srl*, 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108.

⁵⁹ C.J.U.E., arrêt *Part Services Srl*, 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108, pt. 45.

⁶⁰ C.J.U.E., arrêt *Ampliscientifica Srl*, 22 mai 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301.

⁶¹ C.J.U.E., arrêt *Ampliscientifica Srl*, 22 mai 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301., pt. 28.

⁶² C.J.U.E., arrêt *Part Services Srl*, 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108.

⁶³ C.-A. HERBAIN, *op.cit.*, p. 113.

⁶⁴ C.J.U.E., arrêt *WebMindLicences*, 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832.

⁶⁵ C.-A. HERBAIN, *op.cit.*, p. 113.

⁶⁶ Av. gén. M. WATHELET, concl. préc. C.J.U.E., arrêt *WebMindLicences*, 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832., pt. 52.

pratique abusive. Cependant, au fil du temps, les critères utilisés par la Cour ont subi une évolution dans plusieurs arrêts postérieurs. En effet, les notions de ‘montages purement artificiels’ et de ‘réalité économique’ ont pris une importance telle dans le raisonnement de la Cour qu’une certaine confusion est née quant aux critères initialement utilisés dans la jurisprudence *Halifax*⁶⁷.

Pour illustrer nos propos, plusieurs affaires peuvent, à cet égard, être citées.

Dans l’affaire *Ampliscientifica*⁶⁸ du 22 mai 2008, la Cour semble superposer, aux critères issus de l’arrêt *Halifax*⁶⁹, les notions de « montages purement artificiels » et de « réalité économique » utilisées dans l’affaire *Cadbury Schweppes*⁷⁰ – rendue en matière d’impôts directs – en précisant que le principe de l’interdiction de l’abus de droit conduit à la prohibition des « montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d’obtention d’un avantage fiscal »⁷¹.

Dans l’affaire *Tanoarch*⁷² du 27 octobre 2011, arrêt relatif à une opération purement nationale, la Cour poursuit sa lancée et rattache les conditions des pratiques abusives citées dans l’arrêt *Halifax*⁷³ à la prohibition des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin de l’obtention d’un avantage fiscal⁷⁴. Partant, la Cour invite les juridictions nationales à apprécier les circonstances factuelles dans lesquelles s’inscrivent les opérations afin d’évaluer leur caractère artificiel. Il ressort de cette affaire que le caractère artificiel des transactions et l’inadéquation entre celles-ci et la réalité économique s’inscrivent de manière prépondérante dans le test bicéphale opéré par la Cour dans l’affaire *Halifax*⁷⁵.

Quasiment deux années plus tard, c’est avec encore plus de conviction que la CJUE prit ce chemin à l’occasion de l’arrêt *Newey*⁷⁶ du 20 juin 2013 relatif à une opération internationale où elle n’a carrément plus fait référence aux conditions des pratiques abusives de l’affaire *Halifax* pour se borner à ne reprendre que le seul principe de la prohibition des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d’obtention d’un avantage fiscal⁷⁷. Ce faisant, le raisonnement de la Cour se rapproche encore davantage de celui développé dans la jurisprudence communautaire en matière d’abus de droit en impôts directs⁷⁸.

⁶⁷ C.-A. HERBAIN, *op.cit.*, p. 114.

⁶⁸ C.J.U.E., arrêt *Ampliscientifica Srl*, 22 mai 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301.

⁶⁹ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

⁷⁰ C.J.U.E., arrêt *Cadbury Schweppes*, 12 septembre 2006, C-196/04, ECLI:EU:2006:544.

⁷¹ C.J.U.E., arrêt *Ampliscientifica Srl*, 22 mai 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301., pts. 27 et 28.

⁷² C.J.U.E., arrêt *Tanoarch*, 27 octobre 2011, C-504/10, ECLI:EU:2011:707.

⁷³ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

⁷⁴ C.J.U.E., arrêt *Tanoarch*, 27 octobre 2011, C-504/10, ECLI:EU:2011:707., pt. 51.

⁷⁵ C.-A. HERBAIN, *op.cit.*, p. 115.

⁷⁶ C.J.U.E., arrêt *Newey*, 20 juin 2013, C-653/11, EU:C:2013:409.

⁷⁷ 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. 19.

⁷⁸ C.-A. HERBAIN, *op.cit.*, p. 116.

De nombreuses interrogations restent en suspens à l'issue de cette affaire. Le test bicéphale trouve-t-il toujours à s'appliquer pour évaluer l'existence d'une pratique abusive ? L'existence d'un montage artificiel est-il dorénavant l'élément essentiel à prendre en considération pour qu'une telle qualification soit fondée ?⁷⁹

Le 17 décembre 2015, la CJUE rend l'arrêt *WebMindLicenses*⁸⁰ et opère une synthèse particulièrement claire des différentes évolutions jurisprudentielles antérieures en paraissant fusionner l'abus de droit et les pratiques abusives : le principe de la prohibition des 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*⁸¹. Cela marque une évolution importante dans l'abus fiscal en droit européen, en ce que la Cour fusionne les arrêts *Halifax*⁸² et *Cadbury Schweppes*⁸³ tant pour les opérations purement nationales comme dans l'affaire *Tanoarch*⁸⁴ que pour les opérations internationales comme dans l'affaire *WebMindLicenses*^{85 86}.

Néanmoins, le 22 novembre 2017, avec son arrêt *Cussens*⁸⁷, la Cour nous renvoie à l'interprétation d'origine en ne faisant absolument pas référence à l'arrêt *Cadbury Schweppes*⁸⁸ et au caractère artificiel de l'opération abusive mais seulement aux arrêts *Halifax*⁸⁹ et *Part Services*⁹⁰ et au but essentiel de l'opération en cause. On aurait légitimement pu penser à un retour à la case-départ en la matière mais dans ses arrêts ultérieurs en la matière, la Cour a continué à, tantôt fusionner l'abus de droit et les pratiques abusives (arrêt *KrakVet Marek Batko*⁹¹), tantôt se cantonner uniquement aux deux critères dégagés par la jurisprudence *Halifax*⁹² (arrêt *Kursu zeme*⁹³ et arrêt *Ferimet*⁹⁴). Finalement, comme nous le dit V. SEPULCHRE, les pratiques abusives telles que la Cour les envisage dans sa jurisprudence ne sont toujours pas perçues avec exactitude, ce qui fait que ce principe d'interdiction des pratiques abusives ne trouve à s'appliquer qu'à des situations manifestes, sans frapper les cas conformes aux objectifs du droit communautaire de la TVA, même en cas de souci des contribuables de limiter leur dette fiscale⁹⁵.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 117.

⁸⁰ C.J.U.E., arrêt *WebMindLicences*, 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832.

⁸¹ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

⁸² *Ibid.*

⁸³ C.J.U.E., arrêt *Cadbury Schweppes*, 12 septembre 2006, C-196/04, ECLI:EU:2006:544.

⁸⁴ C.J.U.E., arrêt *Tanoarch*, 27 octobre 2011, C-504/10, ECLI:EU:2011:707.

⁸⁵ C.J.U.E., arrêt *WebMindLicences*, 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832.

⁸⁶ 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. 19.

⁸⁷ C.J.U.E., arrêt *Edward Cussens e.a.*, 22 novembre 2017, C-251/16, EU :C :2017 :881.

⁸⁸ C.J.U.E., arrêt *Cadbury Schweppes*, 12 septembre 2006, C-196/04, ECLI:EU:2006:544.

⁸⁹ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

⁹⁰ C.J.U.E., arrêt *Part Services Srl*, 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108.

⁹¹ C.J.U.E., arrêt *KrakVet Marek Batko*, 18 juin 2020, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485.

⁹² C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

⁹³ C.J.U.E., arrêt *Kursu zeme*, 10 juillet 2019, C-273/18, ECLI:EU:C:2019:588.

⁹⁴ C.J.U.E., arrêt *Ferimet*, 11 novembre 2021, C-281/20, ECLI:EU:C:2021:910.

⁹⁵ 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. 19.

4. QU'EN EST-IL D'UNE OPÉRATION CONSISTANT À FRACTIONNER UNE PRESTATION EN PLUSIEURS ACTES DISTINCTS ?

Les trois arrêts du 21 février 2006 – les arrêts *Halifax*⁹⁶, *BUPA Hospitals*⁹⁷ et *University of Huddersfield*⁹⁸ – concernaient, tous les trois, des situations dans lesquelles le droit à déduction avait été potentiellement exercé de manière abusive par l'assujetti. Les arrêts *Card Protection Plan Ltd*⁹⁹ et *Part Services*¹⁰⁰ visent, quant à eux, la situation où la pratique abusive consistait à fractionner une prestation en plusieurs actes distincts dans le but de réduire le montant de TVA à acquitter. Ces deux derniers arrêts tentent, dès lors, de répondre à la question de savoir comment déterminer « si une opération qui se compose de plusieurs éléments doit être considérée comme une prestation unique ou comme deux ou plusieurs prestations distinctes devant être appréciées séparément »¹⁰¹. La réponse à cette question présente un grand intérêt étant donné qu'elle peut avoir un impact important quant à l'application des dispositions relatives à l'exonération prévue par la directive TVA¹⁰².

Tout d'abord, la Cour rappelle que, en règle générale, chaque prestation de services doit normalement être considérée comme distincte et indépendante. Cependant, il arrive que, dans certaines circonstances, la Cour admette que plusieurs prestations formellement distinctes doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes¹⁰³. Dans ce dernier cas, la prestation constituée alors d'un seul service sur le plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA. Dès lors, il importe de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération en cause pour déterminer si l'assujetti livre au consommateur plusieurs prestations principales distinctes ou une prestation unique¹⁰⁴.

D'après les arrêts de la Cour, nous pouvons affirmer que nous nous trouvons en présence d'une prestation unique lorsqu'un ou plusieurs éléments doit/doivent être considéré(s) comme constituant la prestation principale. Ainsi, une prestation accessoire qui ne constitue pas une fin en soi pour la clientèle mais uniquement le moyen de bénéficier du service principal dans les

⁹⁶ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

⁹⁷ C.J.C.E., arrêt *Bupa Hospitals*, 21 février 2006, C-419/02, EU:C:2006:122.

⁹⁸ C.J.C.E., arrêt *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, 21 février 2006, C-223/03, EU:C:2006:124.

⁹⁹ C.J.U.E., arrêt *Part Services Srl*, 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108.

¹⁰⁰ C.J.C.E., arrêt *Card Protection Plan Ltd*, 25 février 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93.

¹⁰¹ C.J.C.E., arrêt *Card Protection Plan Ltd*, 25 février 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93., pt. 26., T. AFSCHRIFT, « 3 – De misbruiken in het BTW-recht » in *Fiscaal Misbruik*, 1^e editie, Bruxelles, Intersentia, 2013, p. 33.

¹⁰² T. AFSCHRIFT, « 3 – De misbruiken in het BTW-recht » in *Fiscaal Misbruik*, 1^e editie, Bruxelles, Intersentia, 2013, p. 34.

¹⁰³ C.J.U.E., arrêt *Part Services Srl*, 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108., pts. 50 et 51., T. AFSCHRIFT, « 3 – De misbruiken in het BTW-recht » in *Fiscaal Misbruik*, 1^e editie, Bruxelles, Intersentia, 2013, p. 34.

¹⁰⁴ C.J.C.E., arrêt *Card Protection Plan Ltd*, 25 février 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93., pt. 29., T. AFSCHRIFT, « 3 – De misbruiken in het BTW-recht » in *Fiscaal Misbruik*, 1^e editie, Bruxelles, Intersentia, 2013, p. 33.

meilleures conditions partagera le même sort fiscal que la prestation principale¹⁰⁵. Il en est de même lorsque deux ou plusieurs actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel¹⁰⁶. En revanche, si les opérations comportent des prestations indépendantes alors, chacune suivra son propre sort fiscal¹⁰⁷.

5. LES CONSÉQUENCES DE L'EXISTENCE D'UNE PRATIQUE ABUSIVE EN MATIÈRE DE TVA

Une fois que l'existence d'une pratique abusive a effectivement été établie, il convient, par la suite, de déterminer les conséquences de cette constatation.

Sur ce point, il ressort de l'arrêt *Halifax*¹⁰⁸ que c'est, en principe, aux États membres de déterminer dans leur droit national les conditions dans lesquelles la TVA peut être recouvrée a posteriori et ce, en veillant à ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis, à savoir l'exacte perception de la taxe et l'évitement de la fraude. Par conséquent, les mesures prises à cet égard par les États membres doivent respecter le principe fondamental de la neutralité de la TVA mis en place par la législation communautaire en la matière¹⁰⁹.

De la sorte, tout en veillant à relier ce principe de proportionnalité et neutralité du recouvrement TVA, avec la distinction très claire entre fraude fiscale et pratiques abusives, la Cour a dégagé plusieurs conséquences à l'hypothèse de la constatation d'une pratique abusive¹¹⁰.

La CJUE affirme que « 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 »¹¹¹. Il ressort de ces termes que les opérations qui ont été impliquées dans une pratique abusive doivent être

¹⁰⁵ C.J.C.E., arrêt *Card Protection Plan Ltd*, 25 février 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93., pts. 30 et 32., C.J.U.E., arrêt *Part Services Srl*, 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108., pt. 52., T. AFSCHRIFT, « 3 – De misbruiken in het BTW-recht » in *Fiscaal Misbruik*, 1^e editie, Bruxelles, Intersentia, 2013, p. 34.

¹⁰⁶ C.J.U.E., arrêt *Part Services Srl*, 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108., pt. 53., T. AFSCHRIFT, « 3 – De misbruiken in het BTW-recht » in *Fiscaal Misbruik*, 1^e editie, Bruxelles, Intersentia, 2013, p. 34.

¹⁰⁷ T. AFSCHRIFT, « 3 – De misbruiken in het BTW-recht » in *Fiscaal Misbruik*, 1^e editie, Bruxelles, Intersentia, 2013, p. 34.

¹⁰⁸ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

¹⁰⁹ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pts. 90 à 92.

¹¹⁰ V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en TVA », *R.G.F.*, 2008, n°1, pp. 10 à 11.

¹¹¹ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 93.

redéfinies en vue de rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de la pratique abusive¹¹².

À 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 »¹¹³. Néanmoins, « elle doit en soustraire toute taxe ayant grevé une opération effectuée en aval 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 »¹¹⁴. « 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 »¹¹⁵.

À l'issue de l'analyse du droit communautaire, l'on pourrait tout de même s'interroger quant au fait de savoir si la notion de pratiques abusives telle qu'elle a été dégagée dans la jurisprudence de la CJUE ne remet finalement pas en cause le principe du libre choix de la voie la moins imposée. En effet, il est établi que la CJUE reconnaît ce principe selon lequel les assujettis ont le droit de choisir la structure de leur activité de manière à limiter leur dette fiscale mais, cela ne l'empêche pas de considérer qu'il y a lieu au redressement de certaines situations – lorsque les opérations en cause ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont il est établi que l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par les dispositions pertinentes et que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention de cet avantage fiscal – malgré l'application formelle des conditions prévues par ces dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive¹¹⁶.

À ce sujet, la doctrine est partagée. Tandis que certains considèrent que le principe du libre choix de la voie la moins imposée en matière de TVA se trouve limité depuis les arrêts *Halifax et autres*, d'autres – que nous rejoignons – estiment que la notion européenne d'abus de droit n'apparaît pas incompatible avec ce principe dans la mesure où la CJUE exige de l'administration, pour conclure à l'existence d'une pratique abusive et au redressement de la situation, la preuve que l'avantage fiscal est non seulement le but essentiel de l'assujetti, mais également le résultat d'un comportement objectif rentrant en contradiction avec la *ratio legis* des normes en cause¹¹⁷. Il nous apparaît logique que la CJUE puisse considérer que les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir du droit de l'Union, dont

¹¹² *Ibid.*, pt. 94.

¹¹³ *Ibid.*, pt. 95.

¹¹⁴ *Ibid.*, pt. 96.

¹¹⁵ *Ibid.*, pt. 97.

¹¹⁶ E. TRAVERSA, E. CECI, « L'abus de droit dans le code de la TVA : le législateur belge a-t-il véritablement suivi le juge européen ? », *R.G.F.*, 2012, liv.2, p. 19.

¹¹⁷ *Ibid.*, pp. 19 et 20.

l'application ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives des opérateurs économiques¹¹⁸.

III. DES PRATIQUES ABUSIVES EN MATIÈRE DE TVA EN DROIT INTERNE BELGE

1. UN EMBRYON D'ABUS DE DROIT EN MATIÈRE DE TVA DANS LE CODE DE TVA BELGE

Il n'a pas fallu attendre la jurisprudence *Halifax et autres* de la CJUE pour que le législateur belge adopte une disposition anti-abus dans le code de TVA (ci-après dénommé « CTVA »). En effet, une loi-programme du 27 décembre 2005, qui ajoutait un troisième paragraphe à l'article 59 du CTVA, avait été publiée dans le Moniteur belge du 30 décembre 2005. Ce troisième paragraphe contenait une disposition qui transposait, en matière de TVA, l'article 344, §1^{er} CIR/92 et qui était libellée 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 §1^{er}, 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 »¹¹⁹.

Le législateur belge avait adopté cet article 59, §3 CTVA dans le but de combattre les manœuvres consistant exclusivement à éviter la TVA par le biais de combinaisons juridiques tout à fait légales. « L'objectif était donc déjà de sanctionner des comportements d'évitement licite de l'impôt, et le but avoué était de viser les constructions juridiques impliquant des sous-locations, des concessions d'usufruit et des contrats de mises à disposition d'immeuble, destinés à contourner l'exemption frappant les locations immobilières »¹²⁰.

Cependant, le législateur belge a été rattrapé par la jurisprudence européenne, à savoir l'arrêt *Optigen*¹²¹ du 12 janvier 2006, qui a établi de manière très claire que la qualification des opérations imposables en tant que telle ne dépendait pas du but et du résultat poursuivis par l'assujetti et ce, dès lors que ces opérations répondaient aux conditions objectives des notions de livraisons de biens ou de prestations de services¹²². Partant, la Cour a rappelé le principe selon lequel, en l'absence de fraude, l'assujetti qui, dans le cadre de son activité, déduisait la TVA acquittée en amont parce que les dispositions relatives à la TVA l'autorisaient à le faire, ne pouvait se voir refuser ce droit. En d'autres termes, même si un assujetti qualifie ses

¹¹⁸ C.J.U.E., arrêt *Edward Cussens e.a.*, 22 novembre 2017, C-251/16, EU-C-2017-88, pt. 27.

¹¹⁹ E. TRAVERSA, E. CECI, *op.cit.* p. 17.

¹²⁰ T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie) – Les mesures destinées à combattre les « pratiques abusives » en matière de TVA », *J.T.*, 2006/40, n°6246, p. 756.

¹²¹ C.J.U.E., arrêt *Optigen*, 12 janvier 2006, C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16.

¹²² E. TRAVERSA, E. CECI, *op.cit.* p. 17.

opérations d'une certaine manière dans le but d'éviter la taxe, l'administration n'est pas autorisée à les requalifier autrement pour autant qu'elles satisfassent aux conditions objectives de notions de livraisons de biens ou de prestations de services¹²³.

Cet arrêt a donc condamné de manière certaine l'article 59, §3 du CTVA qui a, par conséquent, été abrogé par la loi-programme du 20 juillet 2006 et remplacé par l'article 1^{er} du CTVA où une toute nouvelle définition des pratiques abusives a été introduite¹²⁴.

2. L'INTRODUCTION DE LA NOTION DE PRATIQUES ABUSIVES DANS LE CODE DE TVA PAR LA LOI-PROGRAMME DU 20 JUILLET 2006

Ainsi, comme nous venons de le voir, la loi-programme du 20 juillet 2006 a introduit un régime fiscal des pratiques abusives dans le CTVA en vue de rapprocher le droit belge de la TVA du prescrit de la jurisprudence européenne.

Les dispositions nouvelles, que nous analyserons dans le cadre du présent exposé, sont au nombre de quatre : l'article 1^{er} du CTVA relatif à la définition des pratiques abusives, l'article 79, §2 du CTVA relatif aux conséquences fiscales des pratiques abusives, l'article 59, §1^{er} du CTVA relatif aux preuves à apporter par le fisc et enfin, l'article 70, §1^{er} bis relatif aux amendes.

Nous verrons que la notion de pratiques abusives ainsi introduite dans le CTVA est largement inspirée par la jurisprudence *Halifax et autres* de la CJUE.

2.1. La définition de la pratique abusive au sein de l'article 1^{er}, §10 CTVA

Selon l'article 1^{er}, §10 du CTVA, il y a pratiques abusives au sens de la législation TVA « 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 »¹²⁵.

¹²³ T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie) – Les mesures destinées à combattre les « pratiques abusives » en matière de TVA », *J.T.*, 2006/40, n°6246, p. 756.

¹²⁴ *Ibid.*

¹²⁵ Article 1^{er}, §10 du Code de la TVA.

2.1.1. Des opérations

La notion d' « opération » n'étant pas une notion juridique, elle ne fait pas l'objet d'une définition. Dès lors, c'est au sens commun du terme « opération » qu'il y a lieu de se référer¹²⁶.

Comme nous l'indique T. AFSCHRIFT, la notion d' « opération » peut être rapprochée de celle de « l'indivisibilité » définie par BOULANGER comme étant « une méthode de groupement des actes juridiques ». À titre d'exemples, il en est ainsi de la réunion de plusieurs *negocia* au sein d'un seul et même *instrumentum*, de la réalisation de plusieurs accords particuliers liés les uns les autres ou encore, d'actes complexes ayant plusieurs objets distincts mais dont la réalisation dépend d'un processus complet impliquant le rattachement à plusieurs autres¹²⁷.

La notion « d'opération » se comprend donc comme étant « un ensemble d'actes liés entre eux par un élément d'indivisibilité ». Cette indivisibilité se manifeste lorsque les parties ont convenu par avance une succession d'actes devant se produire dans le temps, en vue de produire les effets juridiques escomptés¹²⁸.

Partant, il est légitime de s'interroger sur la nature de l'indivisibilité requise pour constater l'existence d'une telle opération. Selon T. AFSCHRIFT, il est nécessaire qu'au moment où le premier acte est accompli, il soit inconcevable dans l'esprit des parties que les autres ne le seront pas. Cela est notamment le cas lorsqu'économiquement parlant, les parties n'ont pas le choix que d'accomplir les actes subséquents pour atteindre les objectifs fixés¹²⁹.

C'est à l'administration fiscale qu'il revient, en vue de l'application de l'article 1^{er}, §10 du CTVA, de prouver que l'on se trouve bien en présence d'une opération telle que définie. Notons qu'il ne suffit pas de prouver que les actes juridiques ultérieurs ont effectivement été accomplis et qu'il existe une suite logique entre eux mais, il faut en sus que l'administration puisse démontrer que ces actes ultérieurs étaient prémédités dans le sens où les actes initiaux n'étaient envisageables que dans l'hypothèse où les actes subséquents étaient bel et bien accomplis¹³⁰.

¹²⁶ T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie) – Les mesures destinées à combattre les « pratiques abusives » en matière de TVA », *J.T.*, 2006/40, n°6246, p. 758.

¹²⁷ *Ibid.*

¹²⁸ *Ibid.*

¹²⁹ *Ibid.*

¹³⁰ *Ibid.* p. 759.

2.1.2. *Le fait que ces opérations aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal*

À l'occasion de notre analyse, plusieurs termes nécessitent notre attention : le terme « résultat » et les termes « avantage fiscal ».

En effet, avant d'analyser plus en profondeur ce qu'il y a lieu d'entendre par les termes « avantage fiscal », une observation peut être faite quant au terme « résultat » utilisé dans la nouvelle définition de pratiques abusives. En utilisant le terme « résultat » en lieu et place du terme « but » par exemple, la Cour établit le fait que, pour pouvoir parler de pratiques abusives, il ne suffit pas que l'opération ait pour but l'obtention d'un avantage fiscal mais, il faut que cet avantage fiscal soit le résultat de cette opération. Pour le dire autrement, on ne peut établir l'existence d'une pratique abusive que dans l'hypothèse où le résultat est effectivement acquis et non pas seulement projeté¹³¹.

Cette première observation étant faite, nous pouvons, à présent, concentrer notre analyse sur les termes « avantage fiscal ». À l'instar de la notion « d'opération », celle « d'avantage » ne fait pas non plus l'objet d'une définition juridique. Par conséquent, il convient à nouveau de se référer au sens commun du mot qui suppose – et cela est admis tant par les cours et tribunaux, que par la doctrine – un enrichissement obtenu sans contrepartie équivalente¹³².

Le sens à donner au terme « avantage » établi, il convient de remarquer que l'avantage dont il est question pour l'application de l'article 1^{er}, §10 du CTVA n'est pas n'importe quel avantage. En effet, dans ce cadre, on parle d'un avantage spécifiquement fiscal, ce qui signifie que cet avantage ne pourra consister qu'en une économie d'impôt, soit parce qu'un impôt n'est pas payé, soit parce que son montant s'en trouve diminué. Ainsi, en matière de TVA, l'avantage fiscal pourrait viser tant l'évitement du paiement de la taxe, que la recherche d'une déduction de celle-ci¹³³.

Il semble ressortir du contexte que l'intention du législateur belge n'était que de viser l'avantage fiscal de la déduction de la TVA dans sa définition, et non l'évitement de son paiement. Cependant, les termes utilisés par le législateur dans sa définition créent une certaine confusion dans le sens où ils ne précisent pas clairement si l'avantage vise tant l'évitement de la TVA que sa déduction ou, uniquement sa déduction. Cette incertitude est davantage renforcée par les travaux préparatoires qui, eux, disposent expressément que les pratiques abusives

¹³¹ *Ibid.*

¹³² *Ibid.*

¹³³ *Ibid.*

prohibées ne se limitent pas à celles qui ont pour but une déduction de la TVA, mais qu'il peut également s'agir de la réduction d'une obligation¹³⁴.

Finalement, la seule chose qui s'avère certaine, c'est que la charge de la preuve de l'obtention de cet avantage fiscal repose sur l'administration elle-même et ce, en vertu des principes régissant le droit de la preuve.

2.1.3. L'obtention de cet avantage comme but essentiel

À ce stade de la définition, nous arrivons à la détermination de l'élément intentionnel d'une pratique abusive, en ce sens qu'il convient de déterminer que le but recherché par l'assujéti lorsqu'il a posé son acte ou son ensemble d'actes était l'obtention d'un avantage.

Comme nous le fait remarquer T. AFSCHRIFT, l'introduction d'une telle notion d'intention dans la définition nous permet de faire un lien avec la théorie de la fraude à la loi, bien qu'inexistante en droit fiscal belge. En effet, d'un côté, selon cette théorie, il est possible de considérer que des actes accomplis dans l'intention d'éviter l'application d'une règle obligatoire soient inopposables et ce, même si ces actes sont réels, c'est-à-dire non simulés. D'un autre côté, l'évitement de l'impôt, ainsi que les pratiques abusives, supposent également l'existence d'un moyen juridique non simulé, combiné à une intention d'éviter l'application d'une loi¹³⁵.

Cependant, comme nous l'avons vu cette théorie de la fraude à la loi ne trouve pas à s'appliquer en droit fiscal belge car l'un de ses éléments constitutifs – à savoir une règle obligatoire que le sujet de droit a l'intention d'éluder – est inexistant. En effet, la loi fiscale est impérative dans le sens où la taxe est due pour tout acte qui présente les caractères que la loi prévoit mais, elle n'impose en aucun cas au contribuable de passer tel acte plutôt qu'un autre. Le contribuable a tout à fait le droit de choisir, lorsque plusieurs procédés s'offrent à lui, celui qui aboutira au résultat le moins onéreux dans son chef. En matière de TVA, cela peut consister, soit dans le fait de se placer en dehors des conditions d'application d'une règle imposant le paiement de la TVA, soit dans le fait de combiner l'application de plusieurs dispositions pour faire naître un droit à déduction de la TVA payée en amont. Ce faisant, le contribuable se soustrait, certes, au paiement d'un impôt, mais cela en usant de la liberté des conventions et non en éludant une règle obligatoire. Maintenant, si le contribuable venait à éviter une règle fiscale alors que ses conditions d'application sont réunies, dans ce cas, il se rendrait coupable d'une

¹³⁴ *Doc. Parl.*, Ch., Doc 51, 2517/001, p. 13., T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie) – Les mesures destinées à combattre les « pratiques abusives » en matière de TVA », *J.T.*, 2006/40, n°6246, p. 759.

¹³⁵ T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie) – Les mesures destinées à combattre les « pratiques abusives » en matière de TVA », *J.T.*, 2006/40, n°6246, p. 760.

fraude fiscale pure et simple pour laquelle il n'est alors pas nécessaire d'avoir une disposition spécifique pour la combattre¹³⁶.

Cet apartheid sur la théorie de la fraude à la loi étant fait, il convient, à présent, d'insister sur le fait que, pour pouvoir être en présence d'une pratique abusive, ce but de l'obtention d'un avantage fiscal doit être le but *essentiel* poursuivi par le contribuable dans le cadre de son ou ses opération(s), sans qu'il ne soit requis qu'il s'agisse du seul but de celle(s)-ci. Ainsi, il peut s'agir d'un but parmi d'autres, ce qui pourrait conduire à considérer qu'une opération est abusive alors qu'elle offrirait tout de même un contenu économique. C'est à l'administration qu'il revient de prouver que l'obtention de l'avantage fiscal est le but prépondérant du contribuable¹³⁷.

À nouveau, les travaux préparatoires sèment le doute quant à cet élément. En effet, on peut notamment y lire que « l'interdiction des pratiques abusives n'est donc pas en elle-même pertinente lorsque les opérations en cause ont une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux »¹³⁸. Est-ce à dire que l'administration fiscale, pour prouver que l'avantage fiscal est le but essentiel de l'opération, doit démontrer que les autres motifs invoqués par le contribuable n'ont pas de contenu concret ? Non¹³⁹.

En réalité, la charge de la preuve pèse entièrement sur les épaules de l'administration. C'est à elle de démontrer le caractère essentiel du but poursuivi. Mais, il est tout à fait possible d'aboutir à une répartition de fait de la charge de la preuve dans le sens où, l'assujetti est amené à invoquer, sans les démontrer, tous les motifs autres que fiscaux qui l'ont également poussé à mener son opération. C'est alors aux juridictions nationales qu'il reviendra, *in fine*, de trancher si l'essence de l'opération était bel et bien l'obtention de l'avantage fiscal¹⁴⁰.

2.1.4. L'octroi de cet avantage en contrariété avec l'objectif poursuivi par la réglementation en matière de TVA

Le dernier élément de la nouvelle définition des pratiques abusives dans le CTVA que l'on va analyser implique une double preuve dans le chef de l'administration fiscale. En effet, cela la conduit à démontrer l'objectif poursuivi par le législateur et, en sus, à démontrer que l'objectif poursuivi par l'assujetti est contraire à celui du législateur. Comme on a pu le voir, étant donné que la notion de pratiques abusives ne suppose pas la violation d'une réglementation fiscale, cela revient à demander à l'administration de prouver qu'en respectant la loi, l'assujetti a, néanmoins, contrevenu à l'objectif poursuivi par cette réglementation et que,

¹³⁶ *Ibid.*

¹³⁷ *Ibid.*

¹³⁸ *Doc. Parl.*, Ch., Doc 51, 2517/001, p. 15.

¹³⁹ T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie) – Les mesures destinées à combattre les « pratiques abusives » en matière de TVA », *J.T.*, 2006/40, n°6246, p. 760.

¹⁴⁰ *Ibid.*

par conséquent, cette dernière permettait un comportement qu'en réalité elle était censée interdire¹⁴¹.

Ainsi, les actes de *destruction* d'impôt – caractérisés par le fait qu'ils ne tendent pas seulement à choisir la méthode fiscale la moins onéreuse pour la réalisation d'une opération mais à détruire de la matière imposable en réalisant des actes parfaitement légaux mais détachés de tout contexte économique, et qui ont pour seul objectif de bénéficier d'un avantage fiscal – sont les premières cibles du nouveau texte dans l'hypothèse où les autres conditions d'application de celui-ci sont réunies et où l'administration parvient à démontrer que l'objectif poursuivi par l'assujetti est contraire à l'intention du législateur au moment où il a adopté la réglementation fiscale¹⁴². D'ailleurs, dans l'affaire *Halifax*¹⁴³, c'est d'un acte de destruction d'impôt dont il était question.

A contrario, les actes de *substitution* – qui visent non pas à s'abstenir d'accomplir un acte qui entraînerait le paiement de la taxe mais, à s'efforcer de trouver un autre acte un peu différent qui répondrait au même objectif et qui procurerait une satisfaction plus ou moins équivalente – ne sont pas visés par la nouvelle définition. Par exemple, on pourrait citer le fait de conclure une convention de mise à disposition d'immeubles ou d'occupation précaire au lieu de conclure un contrat de location qui est exempté de TVA et qui, par conséquent, ne donne pas droit à déduction de la TVA. Ces actes ne constituent en rien une pratique abusive. Il s'agit simplement de la conclusion de deux actes juridiques distincts pour lesquels le but du législateur était de prévoir un régime TVA différent. Dès lors, l'administration de la TVA ne peut, en aucun cas, requalifier l'opération réalisée par l'assujetti en vue de lui appliquer un régime de TVA qui n'est pas le sien¹⁴⁴. Finalement, cette méthode de la substitution concrétise le principe du libre choix de la voie la moins imposée en matière de TVA auquel, comme on a eu l'occasion de le voir dans la première partie du présent exposé, la notion de pratiques abusives ne peut pas porter atteinte.

2.2. La preuve de l'existence d'une pratique abusive en matière de TVA (article 59, §1^{er} du CTVA)

La loi-programme de 2006 a également modifié l'article 59, §1^{er} du CTVA relatif à la preuve. Désormais, « *l'administration est autorisée à 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 ou toute pratique abusive aux dispositions du présent Code ou prises pour son exécution, de même*

¹⁴¹ *Ibid.*, p. 761.

¹⁴² *Ibid.*

¹⁴³ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

¹⁴⁴ T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie) – Les mesures destinées à combattre les « pratiques abusives » en matière de TVA », *J.T.*, 2006/40, n°6246, p. 761.

que tout fait quelconque qui établit ou qui concourt à établir l'exigibilité de la taxe ou d'une amende »¹⁴⁵.

Parmi les moyens de preuve au service de l'administration, c'est celui des présomptions qui est le plus souvent utilisé pour prouver la réunion des différentes conditions d'application de la nouvelle définition. En revanche, la dernière partie du paragraphe qui autorise à l'administration de prouver « tout fait quelconque qui établit ou qui concourt à établir l'exigibilité de la taxe ou d'une amende » ne trouve pas à s'appliquer dans notre cas d'espèce où il n'est question que de pratiques abusives qui auraient indûment donné droit à la déduction de la TVA¹⁴⁶.

2.3. Les conséquences de l'existence d'une pratique abusive en matière de TVA

2.3.1. *Le refus de la déduction (article 79, §2 du CTVA)*

L'article 79 du CTVA s'est également vu modifié par la loi-programme de 2006. À présent, il comporte un second paragraphe qui stipule qu'« *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* »¹⁴⁷.

Le libellé de ce second paragraphe nous replonge dans la confusion à laquelle nous avons eu égard lorsque nous parlions de l'avantage fiscal issu d'une pratique abusive. En effet, nous avons remarqué que le texte de l'article 1^{er}, §10 du CTVA ne faisait pas la distinction selon que l'avantage fiscal consistait en la déduction de la TVA ou en son non-paiement, alors que le contexte de la disposition faisait ressortir que la volonté du législateur n'était que de viser l'avantage fiscal de la déduction de la TVA.

Le texte de l'article 79, §2 du CTVA est, quant à lui, univoque. Il vient mettre fin à la confusion en envisageant l'existence d'une pratique abusive que dans l'hypothèse où l'avantage fiscal obtenu se concrétiserait en une déduction indue de la TVA. Ainsi, le législateur belge se place dans la parfaite continuité de la jurisprudence *Halifax*¹⁴⁸. D'ailleurs, il serait inconcevable, en vertu de l'article 170 de la Constitution, d'imposer à un assujetti de s'acquitter d'un montant de TVA alors que le texte légal lui-même ne le lui impose pas¹⁴⁹.

¹⁴⁵ Article 59, §1^{er} du Code de la TVA.

¹⁴⁶ T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie) – Les mesures destinées à combattre les « pratiques abusives » en matière de TVA », *J.T.*, 2006/40, n°6246, p. 763.

¹⁴⁷ Article 79, §2 du Code de la TVA.

¹⁴⁸ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

¹⁴⁹ T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie) – Les mesures destinées à combattre les « pratiques abusives » en matière de TVA », *J.T.*, 2006/40, n°6246, p. 762.

2.3.2. L'amende de 200% (article 70, §1^{er} bis du CTVA)

À la suite de la loi-programme du 20 juillet 2006, l'article 70, §1^{er} bis du CTVA nous annonce désormais que « *quiconque a déduit indûment ou abusivement la taxe, encourt une amende égale au double du montant de cette taxe* »¹⁵⁰.

Partant, le législateur belge s'éloigne de l'affaire *Halifax* qui dispose de manière expresse qu' « il convient en outre de rappeler que 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 »¹⁵¹. Rien ne justifie cette prise de position du législateur dans la mesure où, dans l'hypothèse de l'existence d'une pratique abusive, il n'y a aucunement violation d'une quelconque disposition légale ou réglementaire¹⁵².

Nous pourrions nous interroger sur la question de savoir si l'administration fiscale est obligée d'appliquer une amende de 200% ou si, au contraire, elle dispose d'un certain pouvoir d'appréciation à cet égard. Comme nous l'affirme V. SEPULCHRE, l'article 70 du CTVA établit des amendes fiscales sans que l'administration n'ait légalement de pouvoir d'appréciation dans leur infliction. D'ailleurs, l'article 70, §1^{er} bis CTVA ne stipule pas que l'assujetti ou le redevable à la TVA *peut encourir* les amendes prévues par la disposition légale, mais bien que l'assujetti ou le redevable *encourt* ces amendes. De cette manière, l'article 70, §1^{er} bis lie l'administration fiscale. Néanmoins, il est intéressant de noter qu'il existe un barème de réduction des amendes établi par l'administration et qui est légalement fondé sur l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 qui dispose que le ministre des Finances « statue sur les réclamations ayant pour objet la remise d'amendes et d'augmentations de droits à titre d'amendes, autres que celles prononcées par le juge, et arrête les transactions entre l'administration et les contribuables, dans les cas où elles sont autorisées par les lois »¹⁵³.

En outre, d'après la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme, les amendes fiscales peuvent revêtir un caractère pénal lorsque les aspects répressifs s'avèrent prédominants, ce qui leur rend applicable l'article 6, §1^{er} de la CEDH¹⁵⁴ qui stipule que « toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute

¹⁵⁰ Article 70, §1^{er} bis du Code de la TVA.

¹⁵¹ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pt. 93.

¹⁵² T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie) – Les mesures destinées à combattre les « pratiques abusives » en matière de TVA », *J.T.*, 2006/40, n°6246, p. 762.

¹⁵³ V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années », *R.G.C.F.*, 2009/6, pp. 558 et 559.

¹⁵⁴ Article 6, §1 de la Convention européenne des droits de l'Homme.

accusation en matière pénale dirigée contre elle »¹⁵⁵. En 2008, dans son arrêt n° 79/2008, la Cour constitutionnelle belge a confirmé que les amendes prévues à l'article 70 du CTVA ont « pour objet de prévenir et de sanctionner les infractions commises par tous les redevables, sans distinction aucune, qui ne respectent pas les obligations imposées par ce code. Elles ont donc un caractère répressif et sont de nature pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme »¹⁵⁶. Dès lors, tout contribuable qui contesterait une amende fiscale à caractère pénal telle que celles prévues par l'article 70 du CTVA a droit à ce qu'une juridiction indépendante et impartiale opère un contrôle de pleine juridiction sur cette amende. Partant, le tribunal a le pouvoir de réformer en tous points, tant en fait qu'en droit, la décision rendue par l'organe inférieur, en l'occurrence l'administration¹⁵⁷.

2.3.3. Une conséquence omise par le législateur belge : la restitution à l'assujetti et à ses cocontractants du trop payé de taxe

À l'issue de l'analyse de la nouvelle loi, il nous semble opportun de faire remarquer qu'un point relatif aux conséquences de l'existence d'une pratique abusive continue à chagriner le Conseil d'État, indépendamment même de la question des amendes qui vient de nous occuper¹⁵⁸.

Comme l'a décidé la Cour dans l'arrêt *Halifax*¹⁵⁹, 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 ». « À 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 ». Sur ce point, la nouvelle législation belge en matière de TVA est en parfaite concordance¹⁶⁰.

Mais, la Cour poursuit son raisonnement en déclarant que « toutefois, elle doit également 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 ». « De même, elle doit permettre à l'assujetti qui, en l'absence d'opération constitutive 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

¹⁵⁵ V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années » *op. cit.*, p. 559.

¹⁵⁶ F.-S. MEEUS, E. TRAVERSA, « IX.4. – Contrôle des amendes à caractère répressif par le juge » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 1^{er} édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 574.

¹⁵⁷ V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années » *op. cit.*, p. 559.

¹⁵⁸ *Doc. parl.*, avis du Conseil d'État, Doc. 51, 2517/001, p. 92.

¹⁵⁹ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121., pts. 93 et suivants.

¹⁶⁰ T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie) – Les mesures destinées à combattre les « pratiques abusives » en matière de TVA », *J.T.*, 2006/40, n°6246, p. 762.

T.V.A. grevant cette opération en amont ». C'est sur ce point que la nouvelle loi pose un problème en ce qu'elle ne prévoit que le remboursement des sommes indument déduites par l'assujetti. Elle fait, en effet, l'impasse sur ce point du raisonnement de la Cour et donc, sur le remboursement à l'assujetti du trop payé de taxe. Par conséquent, elle ne pallie qu'à une partie seulement des effets de la nouvelle notion de pratiques abusives introduite dans le CTVA. En procédant de la sorte, le législateur belge ne rétablit pas la situation telle qu'elle aurait été en l'absence de pratiques abusives car l'assujetti voit sa situation alourdie sans aucun fondement légal¹⁶¹.

3. LA NOTION EUROPÉENNE DE PRATIQUES ABUSIVES EN MATIÈRE DE TVA EST-ELLE TOTALEMENT ÉPUISEE PAR LE CTVA ?

Après avoir analysé en profondeur la nouvelle définition des pratiques abusives dans le CTVA et les conséquences liées à leur existence, il apparaît, à présent, opportun de s'interroger à propos du fait de savoir si le législateur belge a, conformément au droit européen, mis en œuvre le principe de l'abus de droit en matière de TVA¹⁶².

En effet, bien que la notion de pratiques abusives apporte des limites à la liberté des assujettis, elle impose également des obligations aux États dans le sens où ils doivent prendre des mesures pour y mettre fin. Cela découle du fait que le système commun de la TVA implique que tout comportement constitutif d'une pratique abusive doit être considéré par les États membres comme contraire aux dispositions communautaires. Ainsi, par exemple, ils doivent rectifier les déclarations TVA des personnes concernées par ces pratiques, voire, lorsque les pratiques abusives en cause sont autorisées par la législation nationale, modifier cette dernière. Force est dès lors de constater que la lutte contre les abus en matière de TVA ne se concrétise pas seulement en un droit, mais aussi en une obligation dans le chef des États membres. On peut donc légitimement se demander si le législateur belge a correctement rempli cette obligation large qui découle de l'évolution européenne de la notion d'abus de droit¹⁶³.

Comme nous avons eu l'occasion de le constater, le CTVA belge limite l'application de la notion de pratiques abusives qu'à l'unique hypothèse où l'avantage fiscal obtenu est une déduction indue de la TVA et partant, n'utilise cette notion que dans le but d'obliger celui ayant déduit la TVA sur des opérations constitutives de pratiques abusives à reverser ces montants à l'État (article 79, §2 CTVA). Or, la jurisprudence européenne ne limite pas la notion d'abus de droit à cette seule hypothèse¹⁶⁴. En effet, dans l'arrêt *Part Services*¹⁶⁵ par exemple, nous avons vu qu'avait été considérée comme pratique abusive par la CJUE une opération visant à fractionner un contrat en plusieurs parties en vue de limiter le montant de la TVA à acquitter.

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² E. TRAVERSA, E. CECI, *op. cit.*, p. 18.

¹⁶³ *Ibid.*

¹⁶⁴ *Ibid.*

¹⁶⁵ C.J.U.E., arrêt *Part Services Srl*, 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108.

Dès lors, force est de constater que la notion de pratiques abusives telle qu'envisagée par la CJUE couvre une réalité plus large que la situation dans laquelle l'assujetti a exercé abusivement son droit à déduction¹⁶⁶.

De ce constat, découle le fait que le CTVA n'épuise pas totalement la notion européenne de pratiques abusives en en limitant son application et ce, bien que l'article 1^{er}, §10 CTVA reprenne presque fidèlement la jurisprudence de la CJUE lorsqu'il définit la notion de pratiques abusives. Nous utilisons les termes 'presque fidèlement' car s'il fallait se montrer pointilleux, il serait tout de même opportun de quelque peu modifier le libellé de l'article 1^{er}, §10 CTVA pour pouvoir considérer que le droit interne belge reprend parfaitement la définition européenne de la notion de pratiques abusives. Il faudrait, en effet, le préciser dans le sens où le législateur belge parle de contrariété aux objectifs *du CTVA et ses arrêtés d'exécution* alors que la CJUE parle de contrariété aux objectifs *d'une disposition précise de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive*.

Se pose alors la question de savoir si notre pays n'a pas l'obligation de se conformer à ce qui a été convenu au niveau européen. À cet égard, la doctrine majoritaire admet que le principe de l'interdiction des pratiques abusives est un principe de droit généralement admis directement applicable en droit belge. Il n'est donc pas nécessaire de se conformer mais, cela pourrait tout de même s'avérer utile dans un souci de prévisibilité et de sécurité juridique vis-à-vis du contribuable¹⁶⁷.

Par conséquent, nous ne serons pas étonnés de découvrir de la jurisprudence belge en la matière de laquelle il ressort une utilisation plus large de la notion de pratiques abusives que celle initialement prévue par le CTVA. D'ailleurs, un récent arrêt de la Cour de cassation du 14 mai 2020¹⁶⁸ énonce que le champ d'application de l'article 1^{er}, §10 CTVA est général et n'est pas limité à l'article 79, §2 CTVA.

4. ILLUSTRATIONS JURISPRUDENTIELLES DE L'APPLICATION DE LA NOTION DE PRATIQUES ABUSIVES EN DROIT BELGE DE LA TVA

4.1. Exemple d'une décision refusant l'existence d'une pratique abusive

Le 11 mai 2017, la Cour de cassation a rendu un arrêt¹⁶⁹ (RG C.16.0088.F) relatif à un droit d'emphytéose qui a été constitué par la Ville de Mons au profit de sa régie communale autonome sur un complexe sportif rénové, suivi ensuite de la constitution par cette régie communale d'un droit d'usufruit sur les mêmes biens, au profit d'une ASBL, avec application

¹⁶⁶ E. TRAVERSA, E. CECI, *op. cit.*, p. 17.

¹⁶⁷ *Ibid.* p. 19.

¹⁶⁸ Cass., 14 mai 2020, *Courr. Fisc.*, 2020, p. 335.

¹⁶⁹ Cass., 11 mai 2017, *Courr. Fisc.*, 2017.

de la TVA déduite par l'ASBL. Cette dernière estimait, en effet, pouvoir déduire la TVA qui lui avait été facturée par la régie communale puisque qu'elle mettait elle-même ces infrastructures à la disposition d'un club de football, avec application de la TVA.

Dans l'arrêt attaqué de la Cour d'appel de Mons du 17 septembre 2015, la Cour d'appel avait donné raison à l'administration fiscale en estimant qu'il y avait bien l'existence d'une pratique abusive en l'espèce. En effet, selon elle, la Ville de Mons avait pris en charge les travaux de rénovation par le biais de sa régie communale et avait tenté de récupérer la TVA par un montage juridique complexe impliquant une succession d'actes juridiques, lui permettant de récupérer la TVA qu'elle n'aurait jamais pu récupérer dans le cadre d'une simple opération immobilière. La constitution d'un droit d'emphytéose par la Ville de Mons, suivie de la constitution d'un droit d'usufruit par cette dernière au profit de l'ASBL qui met finalement elle-même les infrastructures à la disposition du club de football est un montage fiscal complexe destiné exclusivement à récupérer la TVA sur les travaux de construction du nouveau stade de football pris en charge par les autorités de la Ville de Mons et sa régie communale.

Dans son arrêt, la Cour de cassation a cassé l'arrêt de la Cour d'appel de Mons au motif que, bien qu'elle eût constaté l'existence effective de l'avantage fiscal, elle n'avait pas déterminé en quoi cette pratique était en contrariété avec le CTVA¹⁷⁰.

4.2. Exemples de décisions admettant l'existence d'une pratique abusive

Le TPI d'Anvers a, à l'occasion d'un jugement rendu le 2 octobre 2015¹⁷¹, examiné les pratiques de facturation d'un assujetti actif dans le secteur de la construction de maisons de repos, de résidences services et de crèches. Dans cette affaire, le Tribunal a finalement considéré que, même si l'assujetti en question remplissait toutes les conditions légales pour pouvoir bénéficier du taux réduit de 6% qui avait été appliqué en l'espèce, il coulait de source qu'en facturant à ses clients la totalité du prix convenu des travaux dès le 17 décembre 2010 – alors qu'à ce moment les travaux n'étaient que très partiellement réalisés – il y avait l'existence d'une pratique abusive au regard de l'article 1^{er}, §10 CTVA, visant à continuer à bénéficier du taux réduit de 6% qui prenait fin en date du 31 décembre 2010. Le Tribunal a, en effet, estimé que l'avantage fiscal ainsi obtenu était contraire à l'objectif poursuivi par le CTVA et les arrêtés pris pour son exécution¹⁷².

Dans l'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 22 juin 2018¹⁷³, il était question d'une requérante qui avait acquis, par un acte datant du 30 août 2005, un ensemble immobilier. Le 20

¹⁷⁰ Cass., 11 mai 2017, *Courr. Fisc.*, 2017., C. AMAND, « Rejet de la déduction de la TVA : ne pas confondre une violation du droit avec l'abus de droit », note sous Cass. 11 mai 2017, 13 janvier 2018, disponible sur https://www.xirius.be/uploads/files/chroniques/180113%20Abus%20de%20droit_5aa8160c239f8.pdf.

¹⁷¹ Civ. Anvers, 2 octobre 2015, rôle n°14/1227/A, F.J.F., 2016/293.

¹⁷² Civ. Anvers, 2 octobre 2015, rôle n°14/1227/A, F.J.F., 2016/293., X. MASSON, *op.cit.*, pp. 215 et 216.

¹⁷³ Liège, 22 juin 2018, F.J.F., 2020/19.

septembre 2005, elle avait conclu une convention avec un cabinet d'architectes. Ensuite, au cours des années 2007 à 2010, elle avait procédé à la vente des différents lots constituant son ensemble immobilier à des acquéreurs avec lesquels elle avait conclu des contrats d'entreprise pour l'aménagement et la transformation des parties d'immeubles ainsi acquises. A cet égard, les travaux ont été facturés avec un taux de 6% lorsque le bien était destiné à l'habitation privée, et de 21% lorsque le bien était destiné à un usage professionnel.

Selon la Cour, il est ressorti des faits que les opérations réalisées par la requérante consistaient en la réalisation d'un projet de promotion immobilière aboutissant à la vente de bâtiments neufs. En effet, l'importance des travaux réalisés par la requérante sur l'ensemble immobilier étaient d'une telle ampleur que les appartements vendus devaient être considérés comme des fractions de bâtiments neufs.

Finalement, la Cour en a conclu que la requérante avait intentionnellement procédé à des livraisons d'appartements neufs en scindant artificiellement celles-ci en livraisons de bâtiments exonérées de la TVA suivies de prestations de services de rénovation auxquelles s'appliquait le taux réduit de 6%. Aucun objectif autre que celui de l'obtention de cet avantage fiscal n'a, selon la Cour, pu justifier les opérations de la requérante. Par conséquent, la Cour se place du côté de l'administration fiscale en considérant que le résultat obtenu est contraire à l'objectif de l'article 26 CTVA et partant, qu'il s'agit d'une pratique abusive au sens de l'article 1^{er}, §10 CTVA¹⁷⁴.

IV. CONCLUSION

Dans le cadre du présent travail, nous avons retracé l'histoire de la notion de pratiques abusives en matière de TVA. Nous sommes, en effet, remontés à l'origine de la notion dans la jurisprudence européenne avant d'en analyser la consécration, par la CJUE, dans le domaine de la TVA.

La CJUE a admis, dans l'arrêt *Halifax*, sous réserve de la prévisibilité de la législation communautaire et du respect du principe du libre choix de la voie la moins imposée, l'applicabilité du principe d'interdiction des pratiques abusives en matière de TVA à condition que deux éléments – *matériel* et *subjectif* – soient réunis. D'une part, 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. D'autre part, il doit résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal.

¹⁷⁴ Liège, 22 juin 2018, *F.J.F.*, 2020/19., X. MASSON, *op.cit.*, pp. 212 à 214.

Après avoir constaté que la notion de pratiques abusives, en sus de limiter la liberté des assujettis, crée des obligations à l'égard des États membres de l'Union européenne dans le sens où ils doivent prendre des mesures diverses en vue d'y mettre fin, nous nous sommes intéressés à l'introduction de la notion dans le CTVA par le législateur belge. Ainsi, largement inspiré par la jurisprudence européenne, le législateur, bien qu'admettant déjà une disposition anti-abus en matière de TVA, a introduit une toute nouvelle définition de la notion de pratiques abusives dans son CTVA. Ce faisant, comme nous avons eu l'occasion de le constater, le législateur belge n'a pas épuisé totalement la notion européenne de pratiques abusives en limitant l'application de cette notion au cas spécifique des seules opérations conduisant à des déductions indues de la TVA.

Finalement, on peut conclure en faisant remarquer au lecteur que le principe de l'interdiction des pratiques abusives ne trouve à s'appliquer que dans des cas bien spécifiques en raison du caractère technique du CTVA et des conditions à réunir qui impose, notamment, à l'administration de démontrer que l'application et le respect de la loi par l'assujetti conduit à un objectif contraire à celui du législateur, à supposer que cet objectif ait été clairement défini. En effet, l'administration ne pourra pas manipuler l'intention du législateur existante au moment de l'adoption de la mesure ou lui en attribuer pour, *in fine*, mettre à mal des pratiques qui constituent, en fait, un évitement licite de l'impôt par l'assujetti¹⁷⁵.

« Si d'aucuns voulaient à tort étendre la notion des « pratiques abusives » à l'extrême en vue de combattre le principe du choix de la voie la moins imposée, le destin de ces « pratiques abusives » serait de devenir « l'épouvantail de la T.V.A. » : propre à chasser les oiseaux craintifs mais sans effet sur ceux qui connaissent sa véritable nature »¹⁷⁶.

¹⁷⁵ T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie) – Les mesures destinées à combattre les « pratiques abusives » en matière de TVA », *J.T.*, 2006/40, n°6246, p. 764.

¹⁷⁶ V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en TVA », *op. cit.*, p. 20.

BIBLIOGRAPHIE

Doctrine

AMAND, C., « *Abus de droit, fraude à la loi et pratiques abusives - Approche européenne et belge* », R.G.C.F., 2009/3, p. 177-197.

AMAND, C., « *Rejet de la déduction de la TVA : ne pas confondre une violation du droit avec l'abus de droit* », note sous Cass. 11 mai 2017, 13 janvier 2018, disponible sur https://www.xirius.be/uploads/files/chroniques/180113%20Abus%20de%20droit_5aa8160c239f8.pdf.

AFSCHRIFT, T., « *Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie) – Les mesures destinées à combattre les « pratiques abusives » en matière de T.V.A.* », J.T., 2006/40, n° 6246, p. 756-764.

AFSCHRIFT, T., « *7 - Les mesures anti-abus en droit européen et leur influence limitée sur la disposition générale belge anti-abus* » in *L'abus fiscal*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 69-84.

AFSCHRIFT, T., « *3 - De misbruiken in het BTW-recht* » in *Fiscaal Misbruik*, 1^e editie, Bruxelles, Intersentia, 2013, p. 19-33.

AFSCHRIFT, T. ET RUDEWIEZ, P., « *L'appréciation de l'abus et des comportements anormaux en TVA, une tendance qui se confirme* », T.F.R., 2020/11, n° 583, p. 500-503.

BALTUS, F., « *Les "Pratiques abusives" en matière de TVA* », J.D.F., 2007/1-2.

BERNAERTS, Y., « *Jauger les comportements fiscaux portant atteinte au budget de l'Etat* », R.g.F., 2014, liv. 8, 5-22.

FALCO, D., « *Pratiques abusives et fiscalité indirecte* », R.E.I.D.F., 2020/3, p. 313-318.

HERBAIN, C.-A., « *1. - La fine distinction entre la fraude, les pratiques abusives et l'optimisation en matière de TVA* » in *La fraude à la TVA*, 1^e édition, Windhof, Larcier Luxembourg, 2017, p. 99-126.

HERBAIN, C.-A., « *2. - Chronique jurisprudentielle de la Cour de Justice de l'Union européenne : fraude et abus en matière de TVA* » in *La fraude à la TVA*, 1^e édition, Windhof, Larcier Luxembourg, 2017, p. 33-95.

HERBAIN, C., LAMENSCH, M., TRAVERSA, E., « *Chapitre I - Origine, caractéristiques et sources de la taxe sur la valeur ajoutée* » in *Taxe sur la valeur ajoutée*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 13-42.

IONESCU, R.-N., « *Chapitre III - L'abus de droit et la fiscalité indirecte* » in *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, 1^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 231-242.

KRSTIC, T., « *L'arrêt Halifax : entre choix de la voie licite la moins imposée et pratique abusive en TVA* », R.G.F, 2006, liv. 8, 20-36.

LEMAIRE, A., « *Les pratiques abusives dans la jurisprudence fiscale communautaire* », J.D.E., 2009/1, n° 155, p. 1-6.

MASSON, X., « *Chapitre VII - La notion de pratiques abusives en matière de TVA* » in BOURGEOIS, M. (dir.), *TVA – Questions choisies*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 203-217.

MEEUS, F.-S. ET TRAVERSA, E., « *IX.4. - Contrôle des amendes à caractère répressif par le juge* » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 573-579.

PANIS, W., « *Misbruik en BTW De strijd tegen normconform maar abnormaal handelen* », T.F.R., 2007/19, nr. 331, p. 951-986.

PANIS, W., PERMEKE, J., « *Een concrete toepassing van het misbruikverbod inzake btw (volgens de regels van de kunst)* », T.F.R., 2014/18, nr. 470, p. 895-903.

SEPULCHRE, V., « *Les pratiques abusives en TVA* », R.G.F. 2008, liv. 1, 3-22.

SEPULCHRE, V., « *Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années* », R.G.C.F., 2009/6, p. 524-584.

SEPULCHRE, V., « *L'abus fiscal : une maison bâtie sur le sable* », R.G.F.C.P., 2016, liv. 5. 2-5.

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, p. 5-28.

SOLDAI, A., DE NEYER, C., VANDENDRIES, A., « *Le cinquantenaire de la TVA : rétrospectives et perspectives* », R.G.F.C.P., 2021, liv., 1, 2-37.

TRAVERSA, E., CECI, E., « *L'abus de droit dans le code de la TVA : le législateur belge a-t-il véritablement suivi le juge européen ?* », R.G.F., 2012, liv. 2, 15-20.

« *TVA, Principe d'interdiction des pratiques abusives, Applicabilité directe* », *Obs. Bxl.*, 2018/2, n° 112, p. 104-105.

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 *Paletta*, 2 mai 1996, C-206/94, ECLI:EU:C:1996:182.

C.J.C.E., arrêt *Card Protection Plan Ltd*, 25 février 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93.

C.J.U.E., arrêt *Optigen*, 12 janvier 2006, C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16.

C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

C.J.C.E., arrêt *Bupa Hospitals*, 21 février 2006, C-419/02, EU:C:2006:122.

C.J.C.E., arrêt *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, 21 février 2006, C-223/03, EU:C:2006:124.

C.J.U.E., arrêt *Cadbury Schweppes*, 12 septembre 2006, C-196/04, ECLI:EU:2006:544.

C.J.U.E., arrêt *Part Services Srl*, 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108.

C.J.U.E., arrêt *Ampliscientifica Srl*, 22 mai 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301.

C.J.U.E., arrêt *Weald Leasing*, 22 décembre 2010, C-103/09, EU:C:2010:804.

C.J.U.E., arrêt *RBS Deutschland Holdings*, 22 décembre 2010, C-277/09, EU:C:2010:810.

C.J.U.E., arrêt *Tanoarch*, 27 octobre 2011, C-504/10, ECLI:EU:2011:707.

C.J.U.E., arrêt *Newey*, 20 juin 2013, C-653/11, EU:C:2013:409.

C.J.U.E., arrêt *WebMindLicences*, 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832.

C.J.U.E., arrêt *Edward Cussens e.a.*, 22 novembre 2017, C-251/16, EU-C-2017-88.

C.J.U.E., arrêt *Kurzu zeme*, 10 juillet 2019, C-273/18, ECLI:EU:C:2019:588.

C.J.U.E., arrêt *KrakVet Marek Batko*, 18 juin 2020, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485.

C.J.U.E., arrêt *Ferimet*, 11 novembre 2021, C-281/20, ECLI:EU:C:2021:910.

Concl. Avocat général POIAERES MADURO M., C.J.U.E., arrêt *Halifax e.a.*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

Concl. Avocat général RUIZ-JARABO COLOMER, C.J.U.E., arrêt *Kittel*, 6 juillet 2006, C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446.

Concl. Avocat général WATHELET, C.J.U.E., arrêt *WebMindLicences*, 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832.

Jurisprudence belge

Civ. Anvers, 2 octobre 2015, rôle n°14/1227/A, F.J.F., 2016/293.

Cass., 11 mai 2017, *Courr. Fisc.*, 2017.

Liège, 22 juin 2018, *F.J.F.*, 2020/19.

Cass., 14 mai 2020, *Courr. Fisc.*, 2020.

Législation

Code de la TVA

Article 1^{er}, §10 CTVA

Article 59, §1^{er} CTVA

Article 70, §1^{er} bis CTVA

Article 79, §2 CTVA

Article 170 de la Constitution

Article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831

Doc. parl. Ch. 51-2517/001.

Article 6, §1^{er} de la Convention européenne des droits de l'Homme