

L'abus de droit dans le Code de la TVA: le législateur belge a-t-il véritablement suivi le juge européen?

Edoardo TRAVERSA

Professeur à l'UCL

Avocat au barreau de Bruxelles

Emanuele CECI

Avocat au barreau de Bruxelles

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	15
1. La définition de l'abus de droit en droit européen et son application en matière de TVA	15
2. Les pratiques abusives dans le CTVA	17
3. Le CTVA épuise-t-il la notion de pratiques abusives en matière de TVA?	18
4. Abus de droit et choix de la voie fiscale la moins imposée	19
Conclusion	20

Introduction

L'abus de droit en droit fiscal est une construction juridique que l'on pourrait apparenter au Janus de la mythologie romaine. Pris sous un angle protecteur, il figure parmi les principes fondamentaux des systèmes fiscaux européens, considérés comme essentiels à la sauvegarde et au bon fonctionnement de l'Etat de droit. Observé sous sa dimension destructrice, il porte en germe pour le contribuable les principes de la disparition de ce même Etat de droit auquel il est censé participer.

Parvenir à une interprétation correcte de cette notion désormais ancrée dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) et adoptée par le législateur belge de la TVA, et en comprendre la portée exacte, revêt un enjeu crucial.

La présente contribution vise à présenter brièvement la genèse européenne de l'abus de droit en matière de TVA, pour ensuite se pencher sur l'introduction de ce

concept dans le Code de la TVA (CTVA), et en examiner les implications.

1. La définition de l'abus de droit en droit européen et son application en matière de TVA

En droit européen, la notion d'abus de droit a été développée par la CJUE dans le but d'éviter que des justiciables ne puissent se servir de dispositions ayant un effet direct des Traités, des règlements ou des directives dans des situations considérées comme frauduleuses ou à tout le moins artificielles, afin d'obtenir des avantages réputés illégitimes ou sans aucun lien avec les objectifs des normes invoquées¹.

Cette notion se retrouve de manière transversale dans toute la jurisprudence de la CJUE, mais elle a acquis récemment un relief tout particulier en matière fiscale². Elle comporte classiquement une dimension objective et une dimension subjective, à savoir la présence:

- d'une part, d'un ensemble d'éléments objectifs établissant que, malgré le respect formel des conditions prévues par la réglementation communautaire, l'objectif poursuivi par celle-ci n'a pas été atteint; et
- d'autre part, une volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation communautaire en créant de manière artificielle les conditions requises pour son obtention.

1. C. AMAND, «Abus de droit, fraude à la loi et pratiques abusives. Approche européenne et belge», *R.G.C.F.*, 2009, liv. 3, p. 177; M. WATHELET, «L'abus de droit en droit communautaire: application à la TVA et à la fiscalité directe», *BF*, 12/06, p. 1119.

2. Voyez notamment F. LAGONDET, «L'abus de droit dans la jurisprudence communautaire», *J.T.D.E.*, 2003, pp. 8-11; M. WATHELET, *op. cit.*, 12/06, pp. 1119-1129; C. AMAND, *op. cit.*, 2009, liv. 3, pp. 180-193; A. LEMAIRE, «Les pratiques abusives dans la jurisprudence fiscale communautaire», *J.D.E.*, 2009, liv. 155, pp. 1-6. Voyez également les arrêts suivants de la CJUE: C-367/96 «Kefalas» du 12 mai 1998; C-373/97 «Diamantis» du 23 mars 2000; C-110/99 «Emsland-Stärke» du 14 décembre 2000; C-487/01 et C-7/02 «Gemeente Leusden et Holin» du 29 avril 2004; C-32/03 «Finis H» du 3 mars 2005; ou encore C-196/04 «Cadbury Schweppes» du 12 septembre 2006. Voyez enfin les points 60 et suivants des conclusions de l'avocat général M. Poiares Maduro dans le cadre des affaires «Halifax», «University of Huddersfield» et «BUPA Hospitals», 7 avril 2005.

En matière de TVA³, l'abus de droit a été appliqué pour la première fois par la CJUE dans les arrêts «*Halifax*» (C-255/02), «*BUPA Hospitals*» (C-419/02) et «*University of Huddersfield*» (C-223/03)⁴. Ces arrêts font suite aux remarquables conclusions communes de l'avocat général M. Poiares Maduro, dans lesquelles il avait expressément demandé à la CJUE de se prononcer quant à la question de savoir si «*la notion d'abus de droit, que la Cour a précédemment reconnue dans d'autres domaines du droit communautaire, est également applicable en matière de TVA*»⁵.

La Cour y a répondu de manière affirmative. Selon la CJUE, les «*pratiques abusives*», à savoir «*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*»⁶, sont également interdites en matière de TVA⁷.

Toutefois, elle a tout d'abord précisé que la qualification éventuelle, comme abusive, d'une opération effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal n'avait pas d'impact sur son existence aux fins de la TVA, la notion d'activité économique et la définition des opérations imposables (en particulier, les livraisons de biens et les prestations de services) étant basés sur des critères objectifs⁸.

Ensuite, la Cour a jugé que la notion d'abus de droit devait être appliquée dans le respect de la sécurité juridique d'une part, et dans celui du droit pour un assujetti de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale d'autre part⁹.

Pour la CJUE, une pratique abusive en TVA implique que¹⁰ (i) malgré une application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive (actuelle Directive 2006/112/CE) et de la législation nationale transposant cette directive, les opérations en cause ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions; et que (ii) il doit résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal. L'interdiction de pratiques abusives n'est en effet pas pertinente quand les opérations en

cause peuvent être justifiées autrement que par l'obtention d'avantages fiscaux.

La CJUE a également indiqué que c'est à la juridiction nationale qu'il appartient de déterminer, conformément à ses propres règles de preuve, pour autant qu'il ne soit pas porté atteinte à l'efficacité du droit communautaire, si les éléments susmentionnés sont réunis dans les litiges en cause¹¹. La CJUE en a profité pour rappeler que, concernant la seconde condition susmentionnée, «*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 personnel entre les opérateurs impliqués dans le plan de réduction de la charge fiscale*»¹².

La CJUE a par ailleurs elle-même déterminé les conséquences de la constatation de l'existence de pratiques abusives¹³. Pour le contribuable, cette constatation entraîne une obligation s'apparentant moins à une sanction qu'à un remboursement, en totalité ou en partie, de la TVA payée en amont et abusivement déduite. Pour l'administration fiscale, elle implique d'abord la redéfinition des opérations constitutives de pratiques abusives, afin de rétablir la situation telle qu'elle aurait été en l'absence de ces opérations. Ensuite, l'administration peut alors exiger sur cette base, avec effet rétroactif, le remboursement des sommes déduites par l'assujetti pour chaque opération dont le droit à déduction a été exercé de manière abusive. Elle doit cependant soustraire à ce montant dont elle demande le remboursement toute taxe ayant grevé une opération effectuée en aval pour laquelle l'assujetti concerné était artificiellement redevable dans le cadre des opérations constitutives de pratiques abusives et, le cas échéant, elle doit rembourser tout excédent. Elle doit également permettre à l'assujetti qui, en l'absence d'opérations constitutives de pratiques abusives, aurait été le bénéficiaire de la première opération non

3. Pour plus de précisions concernant l'application de la notion d'abus en matière de TVA, voyez notamment M. WATHELET, *op. cit.*, 12/06, pp. 1121-1125; T. AFSCHRIFT, «Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (deuxième partie)», *J.T.*, 2006, liv. 6246, pp. 756-758; F. BALTUS, «Les 'pratiques abusives' en matière de TVA. Première partie», *J.D.F.*, 2006, liv. 11-12, pp. 342-347; I. MASSIN, «Vijf jaar 'misbruik' in btw: een stand van zaken», in *Fiscaal Praktijkboek 2011-2012. Indirecte belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, 2011-2012, pp. 33-94.
4. Arrêts CJUE C-255/02 «*Halifax*» du 21 février 2006, C-419/02 «*BUPA Hospitals*» du 21 février 2006, et C-223/03 «*University of Huddersfield*» du 21 février 2006. Pour plus de précisions sur ces arrêts, voyez notamment I. MASSIN, «Pas de déduction de TVA en cas d'abus de droit», *Fiscologue*, 2006, liv. 1016, pp. 1-4; V. SEPULCHRE, «Les pratiques abusives en TVA», *R.G.F.*, 2008, liv. 1, pp. 6-11; C. AMAND, *op. cit.*, 2009, liv. 3, pp. 184 et 185.
5. Point 60 des conclusions de l'avocat général M. Poiares Maduro dans le cadre des affaires «*Halifax*», «*University of Huddersfield*» et «*BUPA Hospitals*», 7 avril 2005.
6. Point 69 de l'arrêt CJUE du 21 février 2006, C-255/02, «*Halifax*».
7. Point 70 de l'arrêt CJUE du 21 février 2006, C-255/02, «*Halifax*».
8. Point 60 de l'arrêt CJUE du 21 février 2006, C-255/02, «*Halifax*». Voyez également I. MASSIN, «Pas de déduction de TVA en cas d'abus de droit», *Fiscologue*, 2006, liv. 1016, p. 2.
9. V. SEPULCHRE, *op. cit.*, 2008, liv. 1, pp. 9-10.
10. Points 74 et 75 de l'arrêt CJUE du 21 février 2006, C-255/02, «*Halifax*».
11. Point 76 de l'arrêt CJUE du 21 février 2006, C-255/02, «*Halifax*».
12. Point 81 de l'arrêt CJUE du 21 février 2006, C-255/02, «*Halifax*».
13. Points 93 à 97 de l'arrêt CJUE du 21 février 2006, C-255/02, «*Halifax*».

constitutive d'une telle pratique, de déduire la TVA grevant cette opération en amont¹⁴.

Les arrêts rendus postérieurement aux arrêts «*Halifax*» et autres permettent de montrer que la notion de pratiques abusives couvre une réalité plus large que la situation dans laquelle l'assujetti a exercé abusivement son droit à déduction. Dans l'arrêt «*Part Service*» (C-425/06)¹⁵, a été considérée comme une potentielle pratique abusive une opération qui consistait à fractionner un contrat en plusieurs parties, impliquant une limitation de la TVA à acquitter. Cet arrêt a par ailleurs clarifié qu'il suffisait que l'obtention d'un avantage fiscal représente le but essentiel des opérations en cause¹⁶ (et non le but exclusif¹⁷) pour que l'élément subjectif de la notion d'abus soit vérifié¹⁸. La CJUE donne ainsi à la notion de pratiques abusives une portée extrêmement large, comme elle l'a encore confirmé récemment dans l'arrêt «*Weald Leasing*» (C-103/09)¹⁹, qui permet non seulement de refuser le droit à déduction en cas d'abus, mais de manière générale de redéfinir toute opération accomplie par un assujetti afin de lui appliquer le traitement TVA le plus en phase avec la législation TVA.

2. Les pratiques abusives dans le CTVA

Peu de temps avant les arrêts «*Halifax*» et autres, le législateur belge avait déjà adopté une disposition anti-abus dans le CTVA²⁰, au § 3 de l'article 59, libellée de la façon suivante:

«N'est pas opposable à l'administration, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l'administration constate, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés au § 1er, que cette qualification a pour but d'éviter la taxe, à moins que l'assujetti ne prouve que cette qualification répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique».

Cette disposition était clairement inspirée de l'ar-

ticle 344, § 1 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR/92). Le législateur belge a toutefois été rattrapé par l'évolution de la jurisprudence européenne²¹, et notamment par l'arrêt «*Optigen*» du 12 janvier 2006²², rendu les arrêts «*Halifax*» et autres, qui indiquait clairement que la qualification des opérations imposables en tant que telle ne pouvait dépendre du but et du résultat poursuivis par l'assujetti, dès lors que celles-ci satisfaisaient aux conditions objectives des notions de livraisons de biens ou de prestations de services²³.

La loi programme du 20 juillet 2006, qui a introduit les pratiques abusives dans le CTVA, est donc directement inspirée de la jurisprudence européenne²⁴. Cette loi a tout d'abord inséré un § 10 à l'article 1 CTVA. Celui-ci indique qu'il y a pratiques abusives au sens de la législation TVA belge «*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*». L'Exposé des Motifs de la loi programme du 20 juillet 2006 indique toutefois que «*l'interdiction de pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause ont une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux*»²⁵, rejoignant ainsi le prescrit de l'arrêt «*Halifax*» (cf. *supra*). Ceci implique que l'assujetti peut toujours prouver que les opérations qu'il a accomplies ont une justification autre que l'obtention d'un avantage fiscal.

Le second ajout concerne la modification de l'article 59, § 1 CTVA, afin que celui-ci donne à l'administration la possibilité de prouver, de la manière prévue par cet article, toute pratique abusive aux dispositions du CTVA ou à celles prises pour son exécution.

La loi programme du 20 juillet 2006 a également ajouté un § 2 à l'article 79 CTVA qui prévoit, en cas de pratiques abusives, une obligation pour la personne ayant déduit la TVA sur les opérations litigieuses de reverser ces montants à l'Etat. Ce § 2 de l'article 79 CTVA a ensuite été pourvu d'un second alinéa, ajouté par la loi programme du 27 décembre 2006, prévoyant une

14. Ce point rejoint la position développée par la CJUE en matière de carrousel TVA, où il a également été décidé que lorsque l'assujetti est de bonne foi, ne sachant pas qu'il existe une fraude carrousel dans la chaîne de livraisons à laquelle il prend part, son droit à déduction ne peut lui être retiré. Voyez notamment à ce niveau E. CECI, «L'évolution dans la lutte contre les mécanismes dits de carrousels TVA», *R.G.F.*, 2010, liv. 9, pp. 16-28.

15. CJUE, C-425/06 «*Part Service*» du 21 février 2008. Pour plus de précisions sur cet arrêt, voyez notamment I. MASSIN, «Le fractionnement 'artificiel' d'un contrat est une pratique abusive», *Fiscologue*, 2008, liv. 1105, pp. 8-12; B. BUELENS, «Btw-misbruik: Hof van Justitie zet bakens verder uit», *Fisc. Act.*, 2008, liv. 8, pp. 5-8; I. MASSIN, *op. cit.*, 2011-2012, pp. 52-55.

16. Point 45 de l'arrêt CJUE du 21 février 2008, C-425/06, «*Part Service*».

17. A. LEMAIRE, *op. cit.*, 2009, liv. 155, p. 3.

18. Il nous semble en effet, au vu de la conclusion de l'arrêt «*Halifax*», qu'il est clair que la CJUE visait l'avantage fiscal en tant que but essentiel de l'opération pour la détermination de l'existence de pratiques abusives.

19. Arrêt CJUE, C-103/09 «*Weald Leasing*» du 22 décembre 2010. Voyez également arrêt CJUE, C-277/09 «*RBS*» du 22 décembre 2010. Pour plus de précisions sur ces arrêts, voyez notamment I. MASSIN, «Pas de 'pratique abusive' en cas d'activité économique réelle», *Fiscologue*, 2011, liv. 1234, pp. 1-3; B. BUELENS, «Misbruik: Hof van Justitie haalt de voet van het gaspedaal», *Fisc. Act.*, 2011, liv. 2, pp. 1-3; B. GASPAROTTO, «Optimisation TVA et pratiques abusives: derniers développements de la CJUE», *ACE*, 2011, liv. 2, pp. 3-10; I. MASSIN, *op. cit.*, 2011-2012, pp. 55-63.

20. Pour plus de précisions à ce niveau, voyez notamment I. MASSIN, K. VYNCKE, «B.T.W.-planning aan banden gelegd?», *A.F.T.*, 2006, liv. 12, pp. 5-8.

21. Voyez notamment à ce niveau l'Exposé des Motifs de la loi programme du 20 juillet 2006, *Doc. parl.*, 51, 2517/001, pp. 12-17.

22. Arrêt CJUE, affaires jointes C-354/03, C-355/03 et C-484/03 «*Optigen*» du 12 janvier 2006.

23. T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, 2006, liv. 6246, p. 756.

24. Pour plus de précisions, voyez notamment I. MASSIN, «Que prévoient au juste les nouvelles dispositions anti-abus», *Fiscologue*, 2006, liv. 1032, pp. 4-7; T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, 2006, liv. 6246, pp. 756-764; F. BALTUS, *op. cit.*, 2006, liv. 11-12, pp. 352-356.

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

obligation de restitution de la TVA déduite uniquement si l'assujetti en cause «*savait ou devait savoir que la taxe due, dans la chaîne des opérations, n'est pas versée ou ne sera pas versée à l'Etat dans l'intention d'éluider la taxe*».

Enfin, l'article 70, § 1^{er} bis CTVA a été complété afin de prévoir, en cas de déduction abusive de TVA, une amende égale au double du montant de cette TVA.

3. Le CTVA épuise-t-il la notion de pratiques abusives en matière de TVA?

L'on peut s'interroger si la manière dont le législateur belge a mis en œuvre le principe de l'abus de droit en matière de TVA est suffisante pour apparaître conforme au droit européen. En effet, la notion de pratiques abusives ne limite pas seulement la liberté des assujettis: elle impose également des obligations aux Etats. Le système commun de la TVA implique ainsi que les Etats membres considèrent tout comportement constitutif d'une pratique abusive comme contraire aux dispositions communautaires (et aux mesures nationales les transposant). Ceci a pour conséquence que l'Etat membre en cause doit prendre des mesures positives pour mettre fin à de telles pratiques, ou, pour utiliser les termes employés par la CJUE, qu'il doit redéfinir les opérations impliquées dans des pratiques abusives «*de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive*»²⁶. Cela passe par exemple par la rectification des déclarations TVA des personnes concernées par ces pratiques, voire même, lorsque les pratiques abusives en cause sont autorisées par la législation nationale, par une modification de celle-ci. En matière de TVA, donc, la lutte contre les abus n'est pas seulement un droit des Etats mais aussi une obligation.

L'on remarquera ici que les conséquences de l'abus en TVA diffèrent de celles de l'abus en matière de fiscalité directe. En effet, bien que la définition de pratiques abusives utilisée par la CJUE soit extrêmement semblable²⁷, voire identique, dans les deux domaines, la notion de pratiques abusives en matière de fiscalité directe n'implique pas d'obligation positive dans le chef des Etats. Cette notion encadre simplement la liberté d'introduire, si l'Etat le souhaite, et seulement s'il le souhaite, des dispositions spécifiques visant à lutter contre ces pratiques réputées abusives dans le

cadre de situations transfrontalières impliquant un autre Etat membre de l'UE, ou plus rarement un Etat tiers. Aucune conséquence ne résulte du fait que l'Etat s'abstienne volontairement ou involontairement de lutter contre de telles pratiques.

On peut donc se demander si le législateur belge a correctement mis en œuvre l'obligation large découlant de l'évolution européenne de la notion d'abus de droit. En effet, même si la disposition prévue à l'article 1, § 10 CTVA reprend fidèlement la jurisprudence de la CJUE lorsqu'elle définit la notion de pratiques abusives, le CTVA se limite à utiliser cette notion uniquement dans le but d'obliger celui ayant déduit la TVA sur des opérations constitutives de pratiques abusives à reverser ces montants à l'Etat (article 79, § 2 CTVA)²⁸.

Etrangement, non seulement la jurisprudence européenne ne limite pas la notion d'abus à cette hypothèse, mais le législateur lui-même semble avoir envisagé dans les travaux préparatoires d'autres possibilités d'application. L'Exposé des Motifs de la loi programme du 20 juillet 2006 ayant introduit les dispositions relatives à la notion de pratiques abusives dans le CTVA a en effet précisé que «*les pratiques abusives condamnées qui tendent à l'obtention d'un avantage fiscal ne se limitent pas à celles qui ont pour but une déduction*»²⁹. Cette position est d'ailleurs partagée par l'administration, celle-ci ayant repris à l'identique la mention faite dans l'Exposé des Motifs au point 8 de sa circulaire 14/2006 du 24 août 2006³⁰.

Il convient par ailleurs d'indiquer que la jurisprudence belge, avant la publication de la loi programme du 20 juillet 2006, semblait également vouloir suivre la position de considérer les règles en matière de pratiques abusives applicables de manière générale, et non uniquement concernant le droit à déduction. En effet, le tribunal de première instance de Bruxelles s'était interrogé, dans un jugement du 24 mai 2006, sur l'application des principes dégagés par l'arrêt «*Halifax*» à une opération de cession de société immobilière qui avait abouti à faire sortir cette opération du champ d'application de la TVA³¹.

Toutefois, malgré cette volonté européenne partagée par le législateur belge et l'administration belge, et relayée par le tribunal de première instance de Bruxelles en 2006, le CTVA ne va pas aussi loin et se limite à une application concernant la déduction de montants TVA.

26. Point 94 de l'arrêt CJUE du 21 février 2006, C-255/02, «*Halifax*».

27. A. LEMAIRE, *op. cit.*, 2009, liv. 155, p. 3.

28. Voyez notamment T. CHARON, F. VANDENBERGHE, «*Antimisbruikbepalingen inzake B.T.W.*», in *Fiscaal Praktijkboek 2011-2012. Indirecte belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, 2011-2012, p. 201.

29. Exposé des Motifs de la loi programme du 20 juillet 2006, *Doc. parl.*, 2517/001, p. 13.

30. Pour un commentaire de cette circulaire, voyez notamment I. MASSIN, «*Nouvelles dispositions anti-abus: le fisc n'exclut pas l'effet rétroactif*», *Fiscologue*, 2006, liv. 1038, pp. 7-9.

31. Civ. Bruxelles, 24 mai 2006, *inédit*, R.G. 2004/15841/A; 2005/3594/A, www.fiscalnet.be. Voyez également à ce niveau 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. 36.

La question se pose cependant de savoir si, malgré cette application limitée à la déduction TVA, notre pays n'a pas l'obligation de se conformer à ce qui a été décidé au niveau européen, et de dès lors agir également de manière générale à l'égard de tout type d'opération constitutive d'une pratique abusive.

La doctrine majoritaire, à laquelle nous nous rallions, admet en effet que le principe d'interdiction de pratiques abusives est un principe de droit généralement admis, directement applicable en droit belge³². Certains auteurs sont même allés encore plus loin, estimant que ce principe doit être considéré, à l'instar de principes tels que la neutralité TVA ou le principe de la perception générale de la TVA, comme un des principes généraux du système TVA implicitement contenu dans l'ensemble de ses dispositions³³. Cette opinion est également partagée par l'avocat général M. Poiares Maduro: celui-ci a en effet indiqué, dans ses conclusions rendues dans le cadre des affaires «*Halifax*» et autres, que le principe d'interdiction de pratiques abusives est un principe général régissant l'interprétation du droit communautaire, dont l'application ne dépend pas de l'adoption de dispositions nationales par les Etats membres, et qui doit également s'appliquer en matière de TVA³⁴.

Même si cela n'est pas nécessaire, il serait toutefois utile, dans l'optique de veiller à plus de prévisibilité et de sécurité juridique, que le législateur belge complète le CTVA pour détailler les modalités d'application de cette notion à d'autres hypothèses que celle de la déduction indue.

4. Abus de droit et choix de la voie fiscale la moins imposée

Enfin, il convient également de se demander si la notion de pratiques abusives telle qu'elle a été dégagée par la CJUE remet en cause le principe du choix de la voie fiscale la moins imposée. Ce principe est consacré depuis longtemps par la doctrine et la jurisprudence dans le domaine de la fiscalité belge. Ainsi, il est bien établi que tout contribuable garde la liberté d'organiser son patrimoine et ses activités comme il l'entend, même s'il use de cette liberté pour se sou-

mettre à la charge fiscale la plus faible qu'impose la loi, pour autant qu'il respecte toutes les conséquences juridiques de ses actes³⁵. L'application de ce principe dans le domaine de la TVA n'est pas contestée³⁶.

A première vue, la réponse à la question susmentionnée semble négative: en effet, comme déjà indiqué, la CJUE a fait référence à un tel principe dans son arrêt «*Halifax*»: «*lorsque l'assujetti a le choix entre deux opérations, la sixième directive ne lui impose pas de choisir celle qui implique le paiement du montant de la TVA le plus élevé. Au contraire, ainsi que l'a rappelé M. l'avocat général au point 85 de ses conclusions, l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale*»³⁷.

Toutefois, ce constat n'empêche pas la CJUE de considérer qu'en dépit d'une application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive³⁸, 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 ces dispositions et que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention de cet avantage fiscal, lesdites opérations constitutives de pratiques abusives «*doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive*»³⁹.

Quelles conclusions doit-on en tirer? La doctrine est partagée à ce niveau. Pour certains auteurs, il semble clair que le principe de la voie fiscale la moins imposée est restreint depuis les arrêts «*Halifax*» et autres⁴⁰. Pour d'autres, la jurisprudence de la CJUE ne remet pas en cause ledit principe⁴¹. A notre avis, si la jurisprudence de la CJUE est certainement moins favorable que celle de la Cour de cassation (et donc que la notion de choix de la voie la moins imposée au sens du droit belge), la notion européenne d'abus de droit n'apparaît pas dans l'absolu incompatible avec celle du libre choix de la voie la moins imposée. Au contraire, elle exige de l'administration la preuve que l'avantage fiscal est non seulement le but essentiel de l'assujetti, mais également le résultat d'un comportement objectif, impliquant par exemple des parties

32. Voyez notamment I. MASSIN, «Nouvelles dispositions anti-abus: le fisc n'exclut pas l'effet rétroactif», *Fiscologue*, 2006, liv. 1038, p. 9. *Contra* F. BALTUS, *op. cit.*, 2006, liv. 11-12, pp. 348-352.

33. Voyez notamment V. SEPULCHRE, *op. cit.*, 2008, liv. 1, p. 12.

34. Celui-ci a en effet indiqué, aux points 75 à 77 de ses conclusions rendues dans le cadre des affaires «*Halifax*», «*University of Huddersfield*» et «*BUPA Hospitals*» le 7 avril 2005: «*Dans la mesure où ce principe [d'interdiction de pratiques abusives] est conçu comme un principe général d'interprétation, il n'est pas nécessaire que le législateur communautaire le reconnaisse expressément pour le rendre applicable aux dispositions de la sixième directive (...) je ne saurais approuver (...) que l'application d'un principe général interdisant les pratiques abusives dans le cadre de la sixième directive dépende de l'adoption par chaque Etat membre de dispositions nationales adéquates (...) Rien ne justifie, selon moi, que les règles en matière de TVA ne soient pas interprétées conformément au principe interdisant de faire un usage abusif des dispositions du droit communautaire*».

35. Voyez notamment Cass. 8 juin 1961 (Brepols), *Pas.*, I, p. 1083; Cass. 22 mars 1990 (Au vieux Saint-Martin), *Pas.*, I, p. 849.

36. F. BALTUS, *op. cit.*, 2006, liv. 11-12, p. 339.

37. Point 73 de l'arrêt CJUE du 21 février 2006, C-255/02, «*Halifax*».

38. Points 74 et 75 de l'arrêt CJUE du 21 février 2006, C-255/02, «*Halifax*».

39. Point 94 de l'arrêt CJUE du 21 février 2006, C-255/02, «*Halifax*».

40. Voyez T. KRSTIC, *op. cit.*, 2006, liv. 8, p. 32; T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, 2006, liv. 6246, p. 764; A. LEMAIRE, *op. cit.*, 2009, liv. 155, p. 6.

41. Voyez F. BALTUS, *op. cit.*, 2006, liv. 11-12, p. 345; V. SEPULCHRE, *op. cit.*, 2008, liv. 1, pp. 14 et 15.

liées ou constituant un montage artificiel, rentrant en contradiction avec la *ratio legis* des normes en cause.

Conclusion

Comme l'on pouvait s'en douter, l'introduction de la notion de pratiques abusives dans le CTVA est directement causée par l'évolution de la jurisprudence de la CJUE. Toutefois, contrairement à ce que l'on pourrait penser, ce concept ne limite pas seulement la liberté des contribuables: il est également porteur d'obligations particulièrement contraignantes pour les Etats membres. Il implique pour l'administration fiscale (et pour le juge) l'obligation positive de systématiquement redéfinir tout type d'opération lorsqu'il est établi que, malgré une application formelle des conditions prévues par la législation TVA belge, l'opération en cause a pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par cette législation et que le but essentiel de cette opération est l'obtention de cet avantage fiscal.

Cette obligation générale dépasse le cadre relative-

ment étroit du CTVA qui se limite à l'hypothèse des opérations visant à exercer indûment le droit à déduction. La notion de pratiques abusives est en effet un principe général ne nécessitant pas une transposition en droit interne pour être applicable. Pour éviter l'insécurité juridique, il serait opportun de modifier le CTVA.

Les leçons de la TVA pourraient être utiles pour l'impôt sur le revenu. A ce niveau, la commission d'enquête parlementaire mise en place pour examiner les grands dossiers de fraude fiscale écrivait déjà, dans son rapport approuvé le 14 mai 2009, qu'il convenait de durcir les règles anti-abus et «*d'introduire une mesure générale instaurant l'abus de droit en matière fiscale*»⁴². A l'heure actuelle, est étudiée une modification de l'article 344, § 1 CIR/92⁴³, laquelle pourrait être influencée par la jurisprudence européenne. La cohérence voudrait que cela soit le cas, d'autant plus que dans le cadre de relations transfrontalières, ce concept européen s'imposera de toute façon au législateur belge, même en matière d'impôt sur le revenu. Espérons qu'il en soit tenu compte.

42. Rapport: enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, *Doc. parl.*, 52, 0034/004, p. 241.

43. Le présent article a été rédigé avant publication de tout texte relatif à cette question.