

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

VINCENT SEPULCHRE* **

I. L'origine des principes généraux de la TVA dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne

1. La TVA est certes une législation fiscale, ressortant en principe de la souveraineté nationale de chaque État membre de la Communauté européenne. Toutefois, l'ancienne Communauté européenne avait notamment pour mission, l'établissement d'un marché commun et le souci d'un développement harmonieux et équilibré des activités économiques dans l'ensemble de la Communauté (art. 2 Traité C.E.).

Pour arriver à ces fins, la Communauté européenne avait pour objectif de mettre en place un marché intérieur caractérisé par l'abolition des obstacles à la libre circulation des marchandises, entre les États membres ; un tel projet impliquait donc l'élimination, entre les États membres, de tout obstacle fiscal tel que droits de douane, restrictions quantitatives à l'entrée et à la sortie des marchandises ou toute autre mesure d'effet équivalent (art. 3, a) et c), et 9 à 37 Traité C.E.).

Ainsi, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence (art. 113 T.F.U.E. ; voy. art. 93 Traité C.E.).

2. C'est ce qui a été concrétisé au départ par un certain nombre de directives, depuis la première directive 67/227 du Conseil et la deuxième directive 67/228 du Conseil, arrêtées toutes les deux le

11 avril 1967. Aujourd'hui, après la sixième directive 77/388 du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, le droit européen de la TVA se trouve essentiellement dans la directive, dite « de refonte », 2006/112/CE du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommée « directive TVA »), encore précisée dans un règlement européen d'exécution 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011.

3. Ainsi, la Cour de justice de l'Union européenne assure le respect du droit dans l'interprétation des traités et des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union (art. 267 T.F.U.E. ; avant le 1^{er} décembre 2009, art. 234 Traité C.E.), ce qui s'applique également au droit européen de la TVA que les législations nationales doivent respecter.

Or, il faut dès l'abord constater que, depuis 1971, la Cour de justice ne s'est pas bornée à simplement interpréter le droit européen de la TVA de manière autonome et autosuffisante, conformément à sa mission première inscrite à l'article 267 T.F.U.E.

Bien au contraire, la Cour de justice a été au-delà des termes exprès des directives européennes en matière de TVA, qui ressemble en de nombreux aspects à une « législation-cadre » contenant peu de définitions des termes qu'elle utilise : dans nombre de cas délicats, elle a fondé ses interprétations, non plus tant sur la base d'un texte formel et exprès de droit positif, mais bien sur la base de principes généraux qu'elle semblerait avoir elle-même édictés, *ex nihilo*.

S'agirait-il d'une espèce de « coup d'État » permanent de la Cour de justice par lequel, dans le silence de la directive européenne 2006/112/CE sur la TVA, cette juridiction entendrait décréter des règles de droit fiscal, de sa propre autorité et sans contrôle démocratique par un Parlement ? Peut-on affirmer que la Cour de

* Administrateur SCRL S.O.G.E.F. Professeur à l'E.S.S.F. Chargé de cours à la Faculté de Droit de l'ULiège. Membre du Tax Institute de l'ULiège. Maître de conférences à l'École de gestion de l'Université de Liège – H.E.C. Maître de conférences à l'U.L.B.

** Le présent article constitue une version actualisée de l'article paru in P. PASCHALIDIS, J. WILDEMEERSCH (éds), *L'Europe au présent ! Liber amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 929-966.

justice constituerait aujourd'hui un « gouvernement des juges » et qu'elle outrepasserait ses pouvoirs par des espèces de « coups d'État » jurisprudentiels ?

Nous ne le pensons pas car, à l'analyse, il existe bien un point de rattachement de ces principes généraux de la TVA, tels que dégagés et appliqués par la Cour de justice (et depuis lors par les juridictions nationales, motivant de plus en plus souvent leurs décisions, non plus tant sur le droit positif de la TVA que sur les arrêts rendus par la Cour de justice), avec le droit européen de la TVA.

En fait, nous devons bien comprendre que, aujourd'hui, les juridictions nationales n'appliquent pas les arrêts de la Cour de justice, mais bien les dispositions de la directive européenne 2006/112/CE sur la TVA, telles qu'interprétées par les arrêts et ordonnances de la Cour de justice.

4. Ce préalable posé, quelle est la source de ces principes généraux dégagés par la Cour de justice ? Quel est le point de rattachement au droit positif contenu dans les directives TVA ?

Cette réflexion nous oblige, comme la Cour de justice, à se poser cette question fondatrice : qu'est-ce que la TVA ?

La définition même de la TVA est directement issue de l'article 2, alinéa 1^{er}, de la première directive du Conseil des Communautés européennes du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (directive 67/227/CEE ; art. 1^{er}, § 2, alinéa 1^{er}, de la directive 2006/112/CE depuis le 1^{er} janvier 2007). Cette disposition jette en effet la base de la TVA européenne en prévoyant que « Le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition ».

De même, les considérants de cette première directive prévoient explicitement que « Le remplacement des systèmes de taxes cumulatives en cascade en vigueur dans la plupart des États membres par

le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée doit, même si les taux et les exonérations ne sont pas en même temps harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens qu'à l'intérieur de chaque pays les marchandises semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution ».

Le système de la TVA tend donc, au niveau européen, à appliquer une taxe sur la consommation à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la TVA qui a grevé directement les opérations effectuées en amont, et la sixième directive 77/388 du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (conclusion identiquement transposable à la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui a remplacé la sixième directive au 1^{er} janvier 2007), assigne donc un champ d'application très large à la TVA englobant tous les stades de la production, de la distribution et de la prestation de services⁽¹⁾.

5. C'est pour la première fois dans un arrêt du 12 juin 1979 que la Cour de justice a adopté sa démarche de retour à la substance de la TVA, en énonçant que, pour répondre à la question qui lui était alors posée, « Il y a lieu de rappeler le but poursuivi par les directives relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires et leur économie »⁽²⁾.

Ce point de départ a ensuite été affiné par la Cour pour arriver, en 1982, à un énoncé qui est constamment repris depuis lors, dans une formulation « moderne » et claire de la TVA contenant tous les éléments essentiels que nous allons analyser dans le présent article, en citant expressément ce qui est devenu depuis lors l'article 1^{er}, § 2, de la directive 2006/112/CE, précité⁽³⁾.

Et, dès les années '80, la Cour de justice de poursuivre en énonçant que l'un des objectifs de l'harmonisation en matière de TVA est, « comme l'indique l'un des considérants de la sixième directive, de poursuivre la libération effective de la circulation des personnes et des biens ainsi que l'interpénétration des économies »⁽⁴⁾.

(1) Jurisprudence constante de la Cour de justice. Voy. V. SEPULCHRE, « TVA et dommages et intérêts », *R.G.F.*, 2001, n° 5, p. 64. Voy. C.J.C.E., arrêt *Finanzamt Groß-Gerau c. MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH* du 26 juin 2003, C-305/01, *Rec.*, 2003, I-6729 ; *T.F.R.*, 2003, p. 1021, note M. DE MUNTER ; *Cour. fisc.*, 2003, p. 652, note C. AMAND et K. BONDEWEL.

(2) C.J.C.E., arrêt *NV Nederlandse Spoorwegen c. Staatssecretaris van Financiën* du 12 juin 1979, 126/78, *Rec.*, 1979, p. 2041.

(3) C.J.C.E., arrêt *Hong-Kong Trade Development Council* du 1^{er} avril 1982, 89/81, *Rec.*, 1982, p. 1277 ; *Rev. TVA*, n° 57, p. 178, et n° 116, p. 924.

(4) C.J.C.E., arrêt *Ministère public et Ministère des Finances c. Venceslas Profant* du 3 octobre 1985, 249/84, *Rec.*, 1985, p. 3237 ; C.J.C.E., arrêt *Ministère public et Ministère des Finances c. Yves Ledoux* du 6 juillet 1988, 127/86, *Rec.*, 1988, p. 3741 ; *R.G.F.*, 1988, p. 214 ; *A.F.T.*, 1988, p. 321 ; *Rev. not.*, 1989, p. 349.

Enfin, dans les années 2000 est apparue une nouvelle expression dans la jurisprudence de la Cour : « Seules sont soumises à cette taxe les activités *qui ont un caractère économique* [nous soulignons], dès lors qu'elles sont effectuées à l'intérieur de l'État membre par un assujetti agissant en tant que tel »⁽⁵⁾.

6. À notre sens, c'est de ces dispositions fondatrices de la TVA européenne, que la Cour de justice a donc tiré les principes généraux de la TVA du présent article, que l'observateur attentif pourra rattacher aux termes suivants de l'article 1^{er}, § 2, alinéa 1^{er}, de la directive européenne 2006/112/CE en décomposant cette disposition.

Il s'agit alors de définir la TVA comme...

1° Un « système commun de taxe sur la valeur ajoutée » :

→ Le principe général de l'application uniforme du système commun de la TVA dans tous les États membres de l'Union européenne (point II, ci-dessous) ;

2° « un impôt général » :

→ Le principe général de la perception générale de la TVA sur les biens et services ayant un caractère économique, à chaque stade de commercialisation (point III, ci-dessous) ;

3° un impôt « sur la consommation » des biens et des services :

→ Le principe général selon lequel la TVA est une taxe sur la consommation des biens et des services (point IV, ci-dessous).

→ Le principe général selon lequel la TVA est une taxe sur les réalités économiques des biens et services fournis (point V, ci-dessous) ;

4° un impôt « exactement proportionnel au prix des biens et des services » :

→ Le principe général selon lequel la TVA est exactement proportionnelle au prix des biens et des services point VI, ci-dessous) ;

5° « quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition » :

→ Le principe général de la déduction de la TVA grevant directement le coût des divers éléments constitutifs du prix d'une opération taxée (point VII, ci-dessous).

→ Le principe général de la neutralité de la TVA (point VIII, ci-dessous).

Enfin, le souci de la TVA d'assurer une saine concurrence entre les activités économiques, a également conduit la Cour à une modulation en ce sens du dernier principe général de la neutralité de la TVA (point VIII, ci-dessous).

II. Le principe général de l'application uniforme du système commun de la TVA dans tous les États membres de l'Union européenne

7. La finalité du droit européen de la TVA vise à déterminer de manière uniforme et selon des règles communautaires l'assiette de la TVA⁽⁶⁾.

En effet, il faut souligner que le financement de l'Union européenne repose partiellement sur une part de la TVA perçue dans tous les États membres. Depuis une décision du Conseil du 21 avril 1970 (aujourd'hui remplacée), qui a institué le système des ressources propres aux Communautés, une des cinq catégories de ressources propres prévues par la décision de 1970 est constituée par les recettes provenant d'une fraction du produit de la TVA perçue dans chaque État membre, au taux maximal de 1 % (en 1970) de sa base totale d'imposition à la TVA.

8. Or, pour assurer l'égalité de cette « ressource propre TVA » entre tous les États membres, il est donc nécessaire que les concepts de la TVA y soient appliqués de manière uniforme. Il a donc d'abord fallu harmoniser de manière importante les législations de tous les États membres en matière d'assiette (base d'imposition) de la TVA, ce type d'impôt étant même en 1970 encore étranger à certains États membres.

C'est ainsi qu'a été prise, le 17 mai 1977, la sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme. L'intitulé même de cette directive extrêmement importante en matière de TVA indique donc bien l'enjeu budgétaire de l'harmonisation de la TVA européenne : pour fixer le montant de la contribution de chaque État membre au budget des Communautés, au titre de la ressource propre

⁽⁵⁾ C.J.C.E., arrêt *Finanzamt Groß-Gerau c. MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH* du 26 juin 2003, C-305/01, *Rec.*, 2003, I-6729 ; *T.F.R.*, 2003, p. 1021, note M. DE MUNTER ; *Cour. fisc.*, 2003, p. 652, note C. AMAND et K. BONDEWEL.

⁽⁶⁾ C.J.C.E., arrêt *Finanzamt Goslar c. Brigitte Breitschl* du 8 juin 2000, C-400/98, *Rec.*, 2000, I-4321 ; *F.J.F.*, 2000, p. 516 ; *R.G.F.*, 2000, p. 346, note H. VANGINDERTAEEL.

TVA, il fallait avant tout fixer des règles communes en matière de calcul de l'impôt et de son assiette.

9. Ce principe général de l'application uniforme a ainsi donné lieu à plusieurs applications remarquables, notamment :

1° sur le rejet des définitions purement nationales (par exemple, sur les notions de livraison de biens⁽⁷⁾ ou de location immobilière⁽⁸⁾ ;

2° sur la définition de ce qu'il faut entendre par « titre onéreux » requis pour l'imposabilité à la TVA, termes non définis par la directive 2006/112/CE.

Selon la Cour, la possibilité de qualifier une opération d'« opération à titre onéreux » suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre cette prestation et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti. Un tel lien direct est établi lorsqu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire⁽⁹⁾ : il faut donc que cette opération soit effectuée pour ce tiers moyennant contrepartie.

Ainsi, le fait qu'une opération économique soit effectuée à un prix supérieur ou inférieur au prix de

revient est d'ailleurs dénué de pertinence lorsqu'il s'agit de qualifier une opération d'« opération à titre onéreux ». En effet, cette dernière notion suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre la livraison de biens ou la prestation de services et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti⁽¹⁰⁾.

Ainsi, l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'une prestation de services de remise en état et d'ameublement d'un appartement doit être considérée comme effectuée à titre onéreux lorsque, en vertu d'un contrat conclu avec le propriétaire de cet appartement, le prestataire desdits services, d'une part, s'engage à effectuer cette prestation de services à ses frais et, d'autre part, obtient le droit de disposer dudit appartement afin de l'utiliser pour son activité économique pendant la durée de ce contrat, sans être tenu de payer un loyer, tandis que le propriétaire récupère l'appartement aménagé à la fin dudit contrat⁽¹¹⁾.

Le caractère incertain de l'existence même d'une rétribution est de nature à rompre le lien direct entre le service fourni au bénéficiaire et la rétribution le cas échéant reçue⁽¹²⁾.

⁽⁷⁾ C.J.C.E., arrêt *Staatssecretaris van Financiën c. Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV* du 8 février 1990, C-320/88, *Rec.*, 1990, I-285 ; C.J.U.E., arrêt *NLB Leasing d.o.o. c. Republika Slovenija* du 2 juillet 2015, C-209/14, EU:C:2015:440.

⁽⁸⁾ Jurisprudence constante depuis C.J.C.E., arrêt *Stichting « Goed Wonen » c. Pays-Bas* du 4 octobre 2001, C-326/99, *Rec.*, 2001, I-6831. Voy. aussi C.J.C.E., arrêt *CO. GE. P* du 25 octobre 2007, C-174/06, *Rec.*, 2007, I, p. 9359 ; C.J.U.E., arrêt *Stade Luc Varenne* du 22 janvier 2015, C-55/14, EU:C:2015:29.

⁽⁹⁾ Jurisprudence constante. C.J.C.E., arrêt *Staatssecretaris van Financiën c. Association coopérative « Coöperatieve Aardapelenbewaarplaats GA »* du 5 février 1981, 154/80, *Rec.*, 1981, p. 445 ; *Rev. TVA*, n° 116, p. 915.

C.J.C.E., arrêt *BAZ Bausystem AG c. Finanzamt München für Körperschaften* du 1^{er} juillet 1982, 222/81, *Rec.*, 1982, p. 2527 ; *Rev. TVA*, n° 116, p. 932. C.J.C.E., arrêt *Naturally Yours Cosmetics Limited c. Commissioners of Customs and Excise* du 23 novembre 1988, 230/87, *Rec.*, 1988, p. 6365 ; *Rev. TVA*, n° 116, p. 952. C.J.C.E., arrêt *Apple and Pear Development Council c. Commissioners of Customs and Excise* du 8 mars 1988, 102/86, *Rec.*, 1988, p. 1443 ; *Rev. TVA*, n° 116, p. 946 ; *R.W.*, 1990-91, p. 535, note B. PEETERS. C.J.C.E., arrêt *Lubbock Fine & Co. c. Commissioners of Customs & Excise* du 15 décembre 1993, C-63/92, *Rec.*, 1993, I-6665 ; *J.T.D.E.*, 1994, p. 34. C.J.C.E., arrêt *R.J. Tolsma* du 3 mars 1994, C-16/93, *Rec.*, 1994, I-743 ; *Rev. TVA*, n° 109, mai 1994, p. 776 ; *R.G.F.*, 1994, p. 219 ; *A.F.T.*, 1994, p. 183 ; *F.J.F.*, 1994, p. 120. C.J.C.E., arrêt *Sparekassernes Datacenter (SDC) c. Skatteministeriet* du 5 juin 1997, C-2/95, *Rec.*, 1997, I-3017 ; *Rev. TVA*, n° 131, p. 1240. C.J.C.E., arrêt *Commission c. République française* du 12 septembre 2000, C-276/97, *Rec.*, 2000, I-6251 ; *F.J.F.*, 2001, p. 444. C.J.C.E., arrêt *Commission c. Irlande* du 12 septembre 2000, C-358/97, *Rec.*, 2000, I-6301. C.J.C.E., arrêt *Commission c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord* du 12 septembre 2000, C-359/97, *Rec.*, 2000, I-6355. C.J.C.E., arrêt *Commission c. Royaume des Pays-Bas* du 12 septembre 2000, C-408/97, *Rec.*, 2000, I-6417. C.J.C.E., arrêt *Commission c. République hellénique* du 12 septembre 2000, C-260/98, *Rec.*, 2000, I-6537. C.J.C.E., arrêt *Floridienne SA, Berginvest SA c. Etat belge* du 14 novembre 2000, C-142/99, *Rec.*, 2000, I-9567 ; *R.G.F.*, 2001, p. 337, note S. HENRION ; *F.J.F.*, 2001, p. 559 ; *T.F.R.*, 2001, p. 696, note J. VAN DER PAAL ; *A.F.T.*, 2001, p. 81, note L. VANDENBERGHE ; *Rev. TVA*, 2002, p. 229. C.J.C.E., arrêt *Kenemer Golf & Country Club c. Staatssecretaris van Financiën* du 21 mars 2002, C-174/00, *Rec.*, 2002, I-3293 ; *T.F.R.*, 2002, p. 713, note K. HEYRMAN ; *Cour. fisc.*, 2002, p. 358, obs. C. AMAND ; *F.J.F.*, 2002, p. 489. C.J.U.E., arrêt *Odvolači finanční ředitelství contre Pavlína Baštová* du 10 novembre 2016, C-432/15, EU:C:2016:855. C.J.U.E., arrêt *Serebryannay vek c. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za pribodite* du 26 septembre 2013, C-283/12, EU:C:2013:599. C.J.U.E., arrêt *Minister Finansów c. Stowarzyszenie Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Showno-Muzycznych SAWP (SAWP)* du 18 janvier 2017, C-37/16, EU:C:2017:22. Voy. aussi V. SEPULCHRE, « TVA et dommages et intérêts », *R.G.F.*, 2001, n° 17, p. 69.

⁽¹⁰⁾ C.J.C.E., arrêt *Hotel Scandic Gåsabäck AB c. Suède* du 20 janvier 2005, C-412/03, *Rec.*, 2005, I-743. Sur l'impact sur le droit à déduction, non affecté par une perte, voy. C.J.U.E., arrêt *Gemeente Woerden* du 22 juin 2016, C-267/15, EU:C:2016:466.

⁽¹¹⁾ C.J.U.E., arrêt *Serebryannay vek c. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za pribodite* du 26 septembre 2013, C-283/12, EU:C:2013:599.

⁽¹²⁾ C.J.U.E., arrêt *Odvolači finanční ředitelství c. Pavlína Baštová* du 10 novembre 2016, C-432/15, EU:C:2016:855.

De même, les titulaires de droits de reproduction n'effectuent pas une prestation de services, au sens de la directive TVA, au profit des producteurs et des importateurs de supports vierges et d'appareils d'enregistrement et de reproduction auprès desquels les sociétés de gestion collective des droits d'auteur et des droits voisins perçoivent, pour le compte de ces titulaires, mais en leur nom propre, des redevances sur la vente de ces appareils et supports. En effet, une compensation équitable en matière de droits d'auteur ne constitue pas la contre-valeur directe d'une quelconque prestation, car elle est liée au préjudice résultant pour ces titulaires de la reproduction de leurs œuvres protégées, effectuée sans leur autorisation⁽¹³⁾.

Cette contrepartie peut être payée au fournisseur, tant par le bénéficiaire que par un tiers, sans influencer le fait de l'imposabilité même à la TVA. Ainsi, un versement forfaitaire tel que le « forfait soins » payé en France par la sécurité sociale française aux maisons de repos de personnes âgées, constitue la contrepartie des prestations de soins effectuées à titre onéreux par un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes au profit de ses résidents et relève, à ce titre, du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée⁽¹⁴⁾ ;

3° sur la définition européenne de l'« activité économique » donnant lieu à assujettissement à la TVA⁽¹⁵⁾ ;

4° sur le non-assujettissement à la TVA des organismes publics, conditionné par la directive au fait que cet organisme public agit en tant qu'« autorité publique », termes définis par la Cour comme incluant les opérations effectuées dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier⁽¹⁶⁾.

III. Le principe général de la perception générale de la TVA sur les biens et services ayant un caractère économique, à chaque stade de commercialisation

10. Le système de la TVA tend à imposer la circulation des biens et des services, en tant que dépenses de consommation, en évitant les cumuls d'impôts.

11. Ainsi, dans la continuité de la deuxième directive (voy. n° 2 ci-dessus), la sixième directive TVA assigne un champ d'application très large à la TVA en visant, à son article 2, relatif aux opérations imposables, à côté des importations de biens, les livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays et en définissant, à l'article 4, paragraphe 1, comme assujetti quiconque accomplit, de façon indépendante, une activité économique, quels que soient les buts et les résultats de cette activité (une telle activité économique a alors un caractère objectif, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même)⁽¹⁷⁾.

12. Le principe de la perception générale à chaque stade de commercialisation comprend donc trois éléments suffisamment intimement liés pour être rassemblés sous ce seul principe générique.

1° La TVA est un impôt général : de ce fait, elle vise de manière générale toutes les transactions ayant pour objet des biens ou des services.

Ainsi, la directive TVA assigne donc un champ d'application très large à la TVA englobant tous les stades de la production, de la distribution et de la prestation de services⁽¹⁸⁾.

D'ailleurs, même les biens et services exemptés de la TVA ou réglés par un régime particulier, le sont justement parce qu'ils font partie du champ d'application général et large de la TVA.

En conséquence, sur la portée des exemptions de TVA, il est de jurisprudence constante, selon la

(13) C.J.U.E., arrêt *Minister Finansów c. Stowarzyszenie Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP)* du 18 janvier 2017, C-37/16, EU:C:2017:22.

(14) C.J.U.E., arrêt « *Le Rayon d'Or* » du 27 mars 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

(15) V. SEPULCHRE, *TVA et jurisprudence européenne : Tome I : les balises européennes de la TVA et leur influence en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2011, n° 45 à n° 63.

(16) C.J.U.E., arrêt *Commission c. Pays-Bas* du 25 mars 2010, C-79/09, *Rec.*, 2010, I-40 (publ. somm.). C.J.U.E., arrêt *National Roads Authority* du 19 janvier 2017, C-344/15, EU:C:2017:28.

(17) Jurisprudence constante de la Cour de justice. Voy. notamment :

– C.J.C.E., arrêt *Commission c. République française* du 12 septembre 2000, C-276/97, *Rec.*, 2000, I-6251 ;

– C.J.C.E., arrêt *Commission c. Irlande* du 12 septembre 2000, C-358/97, *Rec.*, 2000, I-6301 ;

– C.J.C.E., arrêt *Commission c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord* du 12 septembre 2000, C-359/97, *Rec.*, 2000, I-6355 ;

– C.J.C.E., arrêt *Commission c. Royaume des Pays-Bas* du 12 septembre 2000, C-408/97, *Rec.*, 2000, I-6417 ;

– C.J.C.E., arrêt *Commission c. République hellénique* du 12 septembre 2000, C-260/98, *Rec.*, 2000, I-6537.

(18) Jurisprudence constante de la Cour de justice. Voy. V. SEPULCHRE, « TVA et dommages et intérêts », *R.G.F.*, 2001, n° 5, p. 64.

Cour de justice, que les termes employés pour désigner les exonérations, qui constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti, sont d'interprétation stricte⁽¹⁹⁾.

2° Comme la TVA est un impôt général sur les transactions, sont par conséquent seules soumises à cette taxe les activités qui ont un caractère économique⁽²⁰⁾, à savoir celles qui interviennent dans le processus de production et de commercialisation des biens et des services par les agents économiques, les assujettis.

Ce qui rejoint l'exigence de la soumission à la TVA des opérations lorsqu'elles ont lieu « à titre onéreux », c'est-à-dire moyennant rémunération dans un échange économique (voy. aussi n° 9, 2°, ci-dessus).

Ainsi, l'attribution, par l'autorité réglementaire nationale responsable de l'assignation des fréquences, de droits tels que des droits d'utilisation de fréquences du spectre électromagnétique dans le but de fournir au public des services de télécommunications mobiles par voie de mise aux enchères, ne constitue pas une activité économique pour la TVA et, par conséquent, ne relève pas du champ d'application de la TVA. En effet, cette activité s'analyse comme une condition nécessaire et préalable à l'accès d'opérateurs économiques au marché des télécommunications mobiles et ne saurait constituer une participation de l'autorité nationale compétente audit marché. En effet, seuls ces opérateurs, titulaires des droits accordés, opèrent sur le marché considéré en exploitant le bien en question en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. Dès lors, en octroyant de telles autorisations, l'autorité nationale compétente ne participe pas à l'exploitation d'un bien, constitué par lesdits droits d'utilisation, en vue de retirer des recettes ayant un caractère de permanence. Par cette procédure d'octroi, cette autorité exerce exclusivement une activité de contrôle et de réglementation de l'utilisation du spectre électromagnétique qui lui

est expressément dévolue. Par ailleurs, le fait que l'octroi des droits en cause donne lieu au paiement d'une redevance n'est pas de nature à modifier la qualification juridique de cette activité⁽²¹⁾.

Une activité de radiodiffusion publique, financée par une redevance légale obligatoire versée par les personnes propriétaires ou détentrices d'un récepteur de radio et exercée par une société de radiodiffusion créée par la loi, ne constitue pas une prestation de services « effectuée à titre onéreux », et ne relève donc pas du champ d'application de la directive TVA⁽²²⁾.

Par contre, même dans le silence le plus complet de la directive européenne 2006/112/CE, il résulte de ce principe général que :

- l'exploitation d'une installation photovoltaïque située au-dessus ou à proximité d'une maison à usage d'habitation, conçue de telle sorte que la quantité d'électricité produite, d'une part, est toujours inférieure à la quantité totale d'électricité consommée à titre privé par son exploitant et, d'autre part, est livrée au réseau en échange de recettes ayant un caractère de permanence, relève de la notion d'« activités économiques » au sens de cet article⁽²³⁾ ;
- les livraisons de bois effectuées par une personne physique dans le but de compenser les conséquences d'un cas de force majeure s'inscrivent dans le cadre de l'exploitation d'un bien corporel qui doit être qualifiée d'« activité économique », dès lors que lesdites livraisons sont accomplies en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence⁽²⁴⁾ ;
- l'exploitation d'ouvrages de génie rural par une société commerciale à but non lucratif, n'exerçant qu'à titre complémentaire une telle activité à la manière d'une profession procurant un revenu, constitue une « activité économique », nonobstant la circonstance que, d'une part, ces ouvrages ont été financés de façon importante à partir d'aides d'État et, d'autre part, leur exploitation ne donne lieu qu'à des recettes provenant d'une

⁽¹⁹⁾ Jurisprudence constante de la Cour de justice. C.J.C.E., arrêt *Commission c. Allemagne* du 20 juin 2002, C-287/00, *Rec.*, 2002, I-5811. C.J.C.E., arrêt *Temco Europe S.A. c. Belgique* du 18 novembre 2004, C-284/03, *Rec.*, 2004, I-11.237. C.J.U.E., arrêt *Granton* du 12 juin 2014, C-461/12, EU:C:2014:1745.

⁽²⁰⁾ C.J.C.E., arrêt *Finanzamt Groß-Gerau c. MKG-Kraftfabrzeuge-Factoring GmbH* du 26 juin 2003, C-305/01, *Rec.*, 2003, I-6729. C.J.C.E., arrêt *Commission c. Finlande* du 29 octobre 2009, C-246/08, *Rec.*, 2009, I-10605. C.J.C.E., arrêt *SPO Landesorganisation Kärnten c. Finanzamt Klagenfurt* du 6 octobre 2009, C-267/08, *Rec.*, 2009, I-9781. C.J.U.E., arrêt *Gemeente Borsele c. Staatssecretaris van Financiën* du 12 mai 2016, C-520/14, EU:C:2016:334.

⁽²¹⁾ C.J.C.E., arrêt *T-Mobile Austria e.a.* du 26 juin 2007, C-284/04, *Rec.*, 2007, I-5189. C.J.C.E., arrêt *Hutcheon 3G e.a.* du 26 juin 2007, C-369/04, *Rec.*, 2007, I-5247.

⁽²²⁾ C.J.U.E., arrêt *Odvolači finanční ředitelství c. Český rozhlas* du 22 juin 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

⁽²³⁾ C.J.U.E., arrêt *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfabrik c. Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz, en présence de Fuchs* du 20 juin 2013, C-219/12, EU:C:2013:413.

⁽²⁴⁾ C.J.U.E., arrêt *Ainārs Rēdlihs c. Valsts ieņēmumu dienests* du 19 juillet 2012, C 263/11, EU:C:2012:497.

redevance d'un montant réduit, dès lors que cette redevance a un caractère de permanence en raison de sa durée de perception prévue⁽²⁵⁾ ;

- la contrepartie peut être payée au fournisseur, tant par le bénéficiaire que par un tiers, sans influencer le fait de l'imposabilité même à la TVA. Ainsi, un versement forfaitaire tel que le « forfait soins » payé en France par la sécurité sociale française aux maisons de repos de personnes âgées, constitue la contrepartie des prestations de soins effectuées à titre onéreux par un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes au profit de ses résidents et relève, à ce titre, du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée⁽²⁶⁾.

3° Comme la TVA est un impôt général sur la circulation des biens et des services, *la TVA s'applique à tous les stades de commercialisation* : elle doit, dès lors, avoir une aire d'application aussi large que possible et englober en principe les activités exercées par les assujettis dans le cadre de leurs activités économiques.

Ainsi, sauf autorisation demandée au Conseil de la Communauté européenne en vertu de l'article 27 de la sixième directive, la sixième directive fait obstacle à l'application d'un régime de taxation dans lequel la TVA est fixée une seule fois, sur le prix au premier stade de commercialisation⁽²⁷⁾.

IV. Le principe général selon lequel la TVA est une taxe sur la consommation des biens et des services

13. Comme souligné au point III, la directive TVA assigne un champ d'application très large à la TVA.

14. Corollairement au principe énoncé au point V, A., ci-dessous, selon lequel la TVA est une taxe sur les transactions réalisées, il faut cependant se rappeler que la base du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation, exactement proportionnel au prix des biens et services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition (art. 2 de la première directive ; voy. n° 2 ci-dessus).

15. Ainsi, si le champ d'application de cette taxe doit être interprété de manière large pour qu'elle puisse être appliquée à toutes les formes de consommation (même un engagement de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation, ou un bien/service effectué en vertu d'une réquisition de l'autorité publique ou aux termes d'une loi), il n'en demeure pas moins que le champ d'application de la TVA est limité en raison de sa nature d'impôt sur la consommation.

16. De ce fait, un des éléments essentiels dégagés par la Cour de justice, pour qu'il y ait une livraison de biens ou une prestation de services, imposables à la TVA, est qu'une personne doit procurer un avantage « consommable » à un tiers, tiers qui doit avoir contracté avec cette personne en vue d'obtenir cet avantage.

Pour qu'il y ait une telle livraison de biens ou prestations de services, il faut donc :

1° que ces livraisons de biens et ces prestations de services soient fournies par une personne de telle manière qu'elles procurent à un tiers un avantage consommable ;

ET

2° que ces livraisons de biens et ces prestations de services fassent partie du circuit économique normal et concurrentiel des biens et des services (sur la jurisprudence européenne sur cette notion, en lien avec les biens et services illicites, voy. n° 46, 1°, ci-dessous).

Pour qu'il y ait une livraison de biens ou une prestation de services, un assujetti doit ainsi fournir des biens ou des services en vue de leur consommation par une autre personne identifiable, en vue d'apporter un *avantage personnel et direct* à cette personne identifiable, en échange d'un prix payé par cette personne identifiable ou par un tiers.

La notion de prestation de services ne dépend donc pas de la destination que donne au service celui qui le rémunère : seule la nature de l'engagement pris doit être prise en considération : pour relever du système commun de TVA, un tel engagement doit impliquer une consommation. Ainsi, il ne peut y avoir de services imposables à la TVA, que si un assujetti fournit ces services à un consommateur identifiable et que si cet assujetti fournit un avantage susceptible d'être considéré comme un élément constitutif du coût de l'activité d'une autre personne dans la chaîne commerciale.

⁽²⁵⁾ C.J.U.E., arrêt *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft., Lajvér Csapadékvizrendezési Nonprofit Kft. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV)* du 2 juin 2016, C-263/15, EU:C:2016:392.

⁽²⁶⁾ C.J.U.E., arrêt « *Le Rayon d'Or* » du 27 mars 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

⁽²⁷⁾ C.J.C.E., arrêt *BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion c. État hellénique* du 6 juillet 1995, C-62/93, *Rec.*, 1995, I-1883 ; *Rev. TVA*, n° 124, p. 1078.

Lorsqu'il n'y a pas d'apport à des personnes identifiables d'avantages de nature à permettre de les considérer comme les consommateurs d'un service, un engagement ne saurait être qualifié de prestation de services au sens de l'article 6, § 1^{er}, de la sixième directive⁽²⁸⁾.

17. Il faut d'ailleurs remarquer que cet avantage doit simplement être consommable (mais pas nécessairement consommé⁽²⁹⁾), cet avantage pouvant parfaitement être une simple possibilité déterminée ou déterminable offerte à une personne. Il y a donc un service, même quand celui-ci ne fait que donner à une personne la possibilité d'avoir accès à une salle de sport alors que cette personne ne s'y rend jamais, ou encore celle d'utiliser une bibliothèque, une base de données informatiques ou un service de télécommunications, dût-elle même ne jamais en profiter.

Par conséquent, sans consommation possible par un client identifiable, il ne peut y avoir de livraisons de biens ou de prestations de services, même s'il y a versement d'une somme d'argent par une personne à une autre personne. *Des activités ne répondant pas à cette condition ne peuvent donc pas constituer des opérations imposables à la TVA.*

18. Ce point a donc des conséquences sur l'imposabilité à la TVA, notamment⁽³⁰⁾ :

1° des bons de réduction, des ristournes et des cadeaux commerciaux ;

ainsi, la base d'imposition de la TVA à percevoir par les autorités fiscales pour une opération imposable à la TVA ne peut pas être supérieure à la contrepartie effectivement payée par le consommateur final⁽³¹⁾ ;

2° des dommages et intérêts ;

ainsi, des sommes versées à titre d'arrhes, dans le cadre de contrats portant sur des prestations de service hôtelier assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, doivent être regardées, lorsque le client fait usage de la faculté de dédit qui lui est ouverte et que ces

sommes sont conservées par l'exploitant d'un établissement hôtelier, comme des indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance du client, sans lien direct avec un quelconque service rendu à titre onéreux et, en tant que telles, non soumises à cette taxe⁽³²⁾.

Par contre, il est à noter que,

- a) en l'absence de résiliation du contrat avant exécution, la délivrance par une compagnie aérienne de billets est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, lorsque les billets émis n'ont pas été utilisés par les passagers et que ces derniers ne peuvent en obtenir le remboursement⁽³³⁾ ;
- b) le montant prédéterminé perçu par un opérateur économique en cas de résiliation anticipée par son client, ou pour un motif imputable à ce dernier, d'un contrat de prestation de services prévoyant une période minimale d'engagement, lequel montant correspond au montant que cet opérateur aurait perçu pendant le reste de ladite période en l'absence d'une telle résiliation doit être considéré comme la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux et soumise en tant que telle à cette taxe.

Ne sont pas déterminants pour la qualification du montant prédéterminé dans le contrat de prestation de services dont le client est redevable en cas de résiliation anticipée de celui-ci, le fait que l'objectif de ce montant forfaitaire vise à dissuader les clients de ne pas respecter la période minimale d'engagement et à réparer le préjudice que l'opérateur subit en cas de non-respect de cette période, le fait que la rémunération perçue par un agent commercial pour la conclusion de contrats stipulant une période minimale d'engagement soit plus élevée que celle prévue dans le cadre des contrats ne stipulant pas une telle période et le fait que ledit montant soit qualifié en droit national de clause pénale⁽³⁴⁾.

⁽²⁸⁾ C.J.C.E., arrêt *Jürgen Möbr* du 29 février 1996, C-215/94, *Rec.*, 1996, I-967 ; *Rev. TVA*, n° 122, p. 691 ; *F.J.F.*, 1996, p. 348. C.J.C.E., arrêt *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG c. Finanzamt Calau* du 18 décembre 1997, C-384/95, *Rec.*, 1997, I-7387.

⁽²⁹⁾ C.J.U.E., arrêt *Asparubovo Lake Investment Company OOD c. Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* du 3 septembre 2015, C-463/14, EU:C:2015:542. C.J.U.E., arrêt *Air France-KLM (C-250/14) et Hop !-Brit Air SAS (C-289/14) c. Ministère des Finances et des Comptes publics*, du 23 décembre 2015, C-250/14, EU:C:2015:841.

⁽³⁰⁾ Sur ces points, voy. V. SEPULCHRE, *TVA et jurisprudence européenne : Tome I : les balises européennes de la TVA et leur influence en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2011, n° 119 à n° 144.

⁽³¹⁾ Sur le principe de la neutralité de la TVA dans le calcul de la base d'imposition, spécifiquement sur la TVA et les ristournes et bons de réduction, voy. C.J.C.E., arrêt *Freemans plc c. Royaume-Uni* du 29 mai 2001, C-86/99, *Rec.*, 2001, I-4167. Sur le principe de la neutralité de la TVA dans le calcul de la base d'imposition, spécifiquement sur la taxe de service française, C.J.C.E., arrêt *Commission c. France* du 29 mars 2001, C-404/99, *Rec.*, 2001-2667 ; *F.J.F.*, 2001, p. 461.

⁽³²⁾ C.J.C.E., arrêt *Société thermale d'Eugénie-les-Bains c. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* du 18 juillet 2007, C-277/05, *Rec.*, 2007, I-6415.

⁽³³⁾ C.J.U.E., arrêt *Air France-KLM (C-250/14) et Hop !-Brit Air SAS (C-289/14) c. Ministère des Finances et des Comptes publics*, du 23 décembre 2015, C-250/14, EU:C:2015:841.

⁽³⁴⁾ C.J.U.E., arrêt *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA c. Autoridade Tributária e Aduaneira* du 22 novembre 2018, C-295/17, EU:C:2018:942.

3° des subsides ;

ainsi, ne doit pas être ajouté à la base d'imposition à la TVA, le montant des aides versées en application du règlement n° 603/95 portant organisation commune des marchés dans le secteur des fourrages séchés. En effet, la notion de « subventions directement liées au prix » comprend uniquement les subventions qui constituent la contrepartie totale ou partielle d'une opération de livraison de biens ou de prestation de services et qui sont versées par un tiers au vendeur ou au prestataire. Or, les conditions d'une soumission des aides à la taxe ne sont pas remplies en ce qui concerne la vente par une entreprise de transformation, après séchage, de fourrages achetés auprès de producteurs de fourrages verts, dès lors que dans ce cas l'aide n'est pas spécifiquement versée au profit de l'entreprise de transformation afin que celle-ci fournisse du fourrage séché à un acheteur à un prix inférieur au cours du marché mondial. Elles ne sont pas non plus remplies en ce qui concerne le contrat de travail à façon conclu par une telle entreprise avec un producteur de fourrages verts, l'aide reçue par l'entreprise de transformation n'étant dans ce cas pas versée à son profit et ladite entreprise n'assumant qu'un rôle d'intermédiaire entre l'organisme dispensateur de l'aide et le producteur de fourrages⁽³⁵⁾ ;

de même, dans l'affaire de *l'Office des Produits wallons*⁽³⁶⁾, un jugement du 21 novembre 2007 du tribunal de première instance de Charleroi⁽³⁷⁾ a considéré que les subsides perçus par l'O.P.W. devaient faire partie de la présente catégorie de subsides non soumis à la TVA, vu que :

- la subvention n'est pas comme telle, en tout cas dans son intégralité, directement liée à des opérations taxables ;
- aucun élément du dossier ne permet d'établir une corrélation entre l'octroi de la subvention ou d'une partie de celle-ci, susceptible alors de faire l'objet d'un versement spécifique et identifiable, et les prix pratiqués par l'O.P.W. dans le secteur limité de ses activités « payantes » en rapport avec le public.

En cela, le tribunal n'a fait qu'appliquer les exigences de la Cour de justice précitées, en ce que la Cour de justice demande que, pour l'imposabilité à la TVA d'un tel subside, chaque action de livraisons de biens ou de prestations de services donne lieu à un versement spécifique et identifiable, en ce sens que, en tout état de cause, seule la partie de la subvention identifiable comme étant la contrepartie d'une opération taxable pourra, le cas échéant, être soumise à la TVA. À tout le moins, cette exigence, appliquée à un subside annuel global relatif à quatre types d'actions, à savoir l'édition d'un répertoire, l'édition d'une revue dénommée « *Wallonie nouvelle* », l'animation d'antennes décentralisées et une participation à des manifestations locales, accompagné d'une convention-cadre, ne pouvait donner qu'à une telle conclusion ;

par contre, la somme versée par un organisme public à un fournisseur d'audit énergétique en faveur d'un citoyen est reçue par cette dernière en contrepartie du service qu'elle fournit à certaines catégories de bénéficiaires. En conséquence, une telle somme fait partie de la contrepartie d'une prestation de services et est incluse dans la base d'imposition de cette opération au titre de la TVA⁽³⁸⁾ ;

4° des cotisations ;

ainsi, est effectivement imposable à la TVA dans sa totalité, le contrat où le client paie une somme déterminée pour avoir le droit d'utiliser un service, cette somme étant alors forfaitaire et n'ayant pas de rapport avec l'utilisation effective de ce service⁽³⁹⁾ ;

5° des cessions et concessions de quotas laitiers et des engagements de ne pas exercer une activité⁽⁴⁰⁾.

V. Le principe général selon lequel la TVA est une taxe sur les réalités économiques des biens et services fournis

19. Il faut se rappeler que la prise en compte de la réalité économique constitue un critère fonda-

⁽³⁵⁾ C.J.C.E., arrêt *Commission c. Italie* du 15 juillet 2004, C-381/01, *Rec.*, 2004, I-6845.

⁽³⁶⁾ C.J.C.E., arrêt *Office des Produits wallons c. Belgique* du 22 novembre 2001, C-184/00, *Rec.*, 2001, I-9115.

⁽³⁷⁾ Civ. Charleroi, 21 novembre 2007, *R.G.F.*, 2008, n° 3, p. 13, note V. SEPULCHRE.

⁽³⁸⁾ C.J.C.E., arrêt *Keeping Newcastle warm Limited c. Commissioners of Customs & Excise* du 13 juin 2002, C-353/00, *Rec.*, 2002, I-5419.

⁽³⁹⁾ C.J.C.E., arrêt *Kennemer Golf & Country Club c. Staatssecretaris van Financiën* du 21 mars 2002, C-174/00, *Rec.*, 2002, I-3293. Sur ce thème, voy. V. SEPULCHRE, « Cotisation et TVA : la Cour de justice met les points sur les 'i' », *C. & F.P.*, 2002, p. 493.

⁽⁴⁰⁾ C.J.C.E., arrêt *Jürgen Mohr* du 29 février 1996, C-215/94, nos 21 et 22, *Rec.*, 1996, I-967 ; *Rev. TVA*, 1996, n° 122, p. 691 ; *F.J.F.*, 1996, p. 348. C.J.C.E., arrêt *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG c. Finanzamt Calau* du 18 décembre 1997, C-384/95, *Rec.*, 1997, I-7387.

mental pour l'application du système commun de TVA⁽⁴¹⁾.

En effet, les objectifs ou les résultats de l'activité sont, en tant que tels, sans pertinence pour déterminer le champ d'application des directives TVA⁽⁴²⁾.

Ainsi, quant à la distinction entre les concepts d'« éviction fiscale », qui correspond à un phénomène purement objectif, et celui de « fraude fiscale », qui contient un élément intentionnel (cette condition se retrouve ainsi à l'ouverture de mesures dérogatoires, permises aux États membres tant dans le cas d'une éviction fiscale où les activités d'un assujetti s'exercent sans aucune intention de se procurer un avantage fiscal, mais pour des raisons économiques, que dans le cas de la fraude fiscale), la Cour de justice a déjà insisté sur le fait que le système de la TVA vise surtout des effets objectifs, indépendamment de toute intention de l'assujetti⁽⁴³⁾.

Il ne peut donc être question de subjectiver l'application des règles de la TVA en fonction des intentions de l'assujetti, ni dans un sens (certaines mesures en TVA peuvent viser les activités d'un assujetti même lorsqu'elles s'exercent sans aucune intention de se procurer un avantage fiscal, mais pour des raisons économiques), ni dans un autre (la nullité civile d'un acte juridique ne peut entraîner la non-imposabilité, et donc l'absence d'ouverture d'un droit à déduction en amont, d'une livraison de biens ou d'une prestation de services *effectivement et physiquement* réalisée⁽⁴⁴⁾).

20. Ce principe connaît ainsi deux déclinaisons majeures.

A. La TVA est une taxe sur les transactions réalisées

21. La base du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est une taxe sur le chiffre d'affaires *réalisé* par la livraison d'un bien ou la prestation d'un service. Il ressort donc du système de la TVA européenne que cette taxe n'est en principe payable qu'*a posteriori*, sans toutefois que cette règle fasse obstacle aux règles subsidiaires rendant la TVA exigible lors du paiement d'un acompte ou de la délivrance d'une

facture avant le moment de la livraison du bien ou la prestation du service⁽⁴⁵⁾.

22. Ainsi, en fonction de ce principe, la TVA devenue exigible lors du paiement d'un acompte ou de la délivrance d'une facture avant le moment de la livraison du bien ou la prestation du service, deviendra indûment due et perçue s'il devient certain que la livraison du bien ou la prestation du service ne sera pas effectivement accomplie.

Dans ce cas, ce principe général de la TVA impose que, au vu de l'absence d'une transaction *réalisée*, cette TVA soit restituée, même si l'acompte est conservé par l'assujetti à titre de dommages et intérêts (voy. aussi n° 18, 2°, ci-dessus).

Cette position a été confirmée par un arrêt de la Cour de justice du 18 juillet 2007, qui a décidé que des sommes versées à titre d'arrhes, dans le cadre de contrats portant sur des prestations de service hôtelier assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, doivent être regardées, lorsque le client fait usage de la faculté de dédit qui lui est ouverte et que ces sommes sont conservées par l'exploitant d'un établissement hôtelier, comme des indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance du client, sans lien direct avec un quelconque service rendu à titre onéreux et, en tant que telles, non soumises à cette taxe⁽⁴⁶⁾.

B. La TVA vise les transactions telles qu'elles ont été réalisées

1. Généralités

23. Pour faciliter les actes inhérents à l'application de la TVA, il faut prendre en considération, sauf dans des cas exceptionnels, la nature objective de l'opération en cause ; un assujetti qui, en vue d'atteindre un but économique déterminé, a le choix entre des opérations exonérées et des opérations taxables doit donc, dans son propre intérêt, régulièrement prendre sa décision en tenant compte du régime objectif de TVA, sans que l'assujetti qui a le choix entre des opérations exonérées

(41) C.J.C.E., arrêt *D.F.D.S.* du 20 février 1997, C-260/95, *Rec.*, 1997, I-1005 ; *F.J.F.*, 1997, p. 207 ; *Cour. fisc.*, 1997, p. 428 ; *Rev. TVA*, n° 130, p. 1025 (sur la notion d'établissement stable pour une agence de voyages).

(42) C.J.C.E., arrêt *Renate Enkler c. Finanzamt Homburg* du 26 septembre 1996, C-230/94, *Rec.*, 1996, I-4517 ; *Rev. TVA*, n° 127, p. 319. C.J.C.E., arrêt *Town & County Factors Ltd c. Commissioners of Customs & Excise* du 17 septembre 2002, C-498/99, *Rec.*, 2002, I-7173 ; *F.J.F.*, 2003, p. 123.

(43) C.J.C.E., arrêt *Direct Cosmetics Ltd et Loughtons Photographs Ltd c. Commissioners of Customs and Excise* du 12 juillet 1988, 138/86 et 139/86, *Rec.*, 1988, p. 3937.

(44) V. SEPULCHRE, « Les réalités économiques en TVA : peut-on subjectiver la TVA selon les intentions des parties ? », *R.G.F.*, février 2004, p. 10.

(45) C.J.C.E., arrêt *Maurizio Balocchi c. ministero delle finanze* du 20 octobre 1993, C-10/92, *Rec.*, 1993, I-5105 ; *Rev. TVA*, 1994, n° 109, p. 763 ; *J.T.D.E.*, 1993, p. 74 ; *F.J.F.*, 1994, p. 73. Sur l'interprétation des règles d'exigibilité de la TVA, voy. aussi C.J.C.E., arrêt *Ufficio IVA di Trapani c. Italitica SpA* du 26 octobre 1995, C-144/94, *Rec.*, 1995, I-3653 ; *Rev. TVA*, n° 122, p. 659.

(46) C.J.C.E., arrêt *Société thermale d'Eugénie-les-Bains c. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* du 18 juillet 2007, C-277/05, *Rec.*, 2007, I-6415.



et des opérations taxables, puisse en choisir une et faire valoir les effets de l'autre. De ce fait, pour déterminer le caractère d'une opération taxable, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question pour en rechercher les éléments caractéristiques⁽⁴⁷⁾.

24. Ainsi, la qualification du contrat en TVA ne dépendra pas non plus de la qualification que lui ont donnée les parties en cause, mais seulement de la nature des prestations réciproques effectivement échangées entre les parties.

Les stipulations contractuelles, même si elles constituent un élément à prendre en considération, ne sont donc pas déterminantes aux fins d'identifier le prestataire et le bénéficiaire d'une « prestation de services ». Elles peuvent notamment être écartées lorsqu'il s'avère qu'elles ne reflètent pas la réalité économique et commerciale, mais constituent un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, effectué à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal⁽⁴⁸⁾.

Sont ainsi exonérées des opérations qui visent à céder des actions de sociétés mais qui, en dernière analyse, portent sur des biens immobiliers détenus par ces sociétés et leur transfert (indirect). L'exception à cette exonération qui est prévue au point 5, second tiret, de l'article 13, B., d), de la sixième directive, n'est pas applicable si l'État membre n'a pas fait usage de la possibilité, prévue à l'article 5, paragraphe 3, sous c), de ladite directive, de considérer comme biens corporels les parts d'intérêts et les actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble⁽⁴⁹⁾. De même, la Cour de justice s'est prononcée sur l'applicabilité du principe de « non-livraison » lorsqu'une société cédante transfère 30 % des parts d'une société à un cessionnaire, quasi en même temps que le transfert, par les autres actionnaires, de leurs parts ; la Cour juge que la transmission des parts d'une société, à laquelle le cédant fournit également des services de direction soumis à la TVA, ne constitue pas la transmission d'une universalité de biens ou de services de la société sous-jacente, même si les autres actionnaires transfèrent le reste des parts quasi en même temps à la même personne⁽⁵⁰⁾.

25. À ce titre, nous soulignons que le principe essentiel de la Cour de justice, systématiquement rappelé en préambule dans les arrêts de la Cour de justice sur les pratiques abusives en TVA, est que, lorsque l'assujetti a le choix entre deux opérations, il n'est pas obligé de choisir celle qui implique le paiement du montant de TVA le plus élevé, mais a le droit, au contraire, de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale ; les assujettis sont ainsi généralement libres de choisir les structures organisationnelles et les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques et pour limiter leurs charges fiscales⁽⁵¹⁾.

Ainsi, l'avocat général Wathelet a-t-il pu affirmer, dans ses conclusions rendues le 16 septembre 2015 dans l'affaire *WebMindLicences*, que « 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]" »⁽⁵²⁾.

De même, selon l'avocat général Bobek dans ses conclusions du 7 septembre 2017 rendues dans l'affaire *Cussens*⁽⁵³⁾,

« 62. À titre liminaire, on observera qu'il pourrait être tentant pour une administration fiscale de considérer que la raison d'être de la sixième directive TVA est de transférer l'argent des contribuables à l'État. Toute baisse dans les recettes fiscales, et donc toute "optimisation fiscale", devrait dès lors être contraire à cette finalité générale de la législation fiscale.

63. Ce serait là, manifestement, une conception erronée. La Cour a confirmé à plusieurs reprises que le choix, pour un "entrepreneur", entre des opérations exonérées et des opérations imposées peut se fonder sur un ensemble d'éléments, et notamment des considérations de nature fiscale tenant au régime objectif de TVA : l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale.

64. En d'autres termes, il n'existe aucune obligation légale de payer un maximum d'impôts possible. L'"objectif" visé par la condition objective des critères énoncés dans l'arrêt *Halifax e.a.* ne saurait donc être simplement l'objectif général que toute législa-

(47) C.J.C.E., arrêt *Sinclair Collis Ltd c. Commissioners of Customs & Excise* du 12 juin 2003, C-275/01, *Rec.*, 2003, I-5965. C.J.C.E., arrêt *Elisabeth Blasi c. Finanzamt München I* du 12 février 1998, C-346/95, *Rec.*, 1998, I-481.

(48) C.J.U.E., arrêt *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c. Paul Newey* du 20 juin 2013, C-653/11, EU:C:2013:409.

(49) C.J.U.E., arrêt *DTZ Zadelhoff vof* du 5 juillet 2012, C-259/11, EU:C:2012:423.

(50) C.J.U.E., arrêt *X BV* du 30 mai 2013, C-651/11, EU:C:2013:346.

(51) C.J.U.E., arrêt *WebMindLicenses Kft. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság* du 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832, n° 42.

(52) Concl. avocat général Wathelet du 16 septembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:606, n° 80.

(53) Concl. avocat général Bobek du 7 septembre 2017, C-251/16, EU:C:2017:648.

tion fiscale poursuit, c'est-à-dire celui de lever des impôts. Quel pourrait alors être l'«objectif» spécifique dans le présent contexte ? ».

2. Évolution récente : l'interdiction des pratiques abusives en TVA est-elle une dérogation au principe de la réalité économique en TVA ?

a) L'interdiction des pratiques abusives en TVA

26. Il faut aujourd'hui confronter ces principes européens de la TVA à la nouvelle notion de « pratique abusive » appliquée en 2006 à la matière de la TVA par la Cour de justice. En effet, concernant l'interdiction des « pratiques abusives » en TVA, la Cour de justice a rendu ses arrêts dans les affaires *University of Huddersfield Higher Education Corporation c. Commissioners of Customs & Excise*, (C-223/03), *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise* (C-255/02), et *BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd, c. Commissioners of Customs & Excise* (C-419/02), en date du 21 février 2006⁽⁵⁴⁾. Cette jurisprudence a été ensuite complétée par l'arrêt *Ministerio dell'Economia e delle Finanze c. Part Service Srl* (C-425/06) du 21 février 2008⁽⁵⁵⁾.

Ainsi, lorsqu'un contribuable entend mettre en place un mécanisme lui permettant de limiter légitimement sa charge fiscale, il doit s'attendre à se voir opposer l'interdiction des pratiques abusives par l'administration fiscale. Le tout est donc de savoir, précisément, quand un mécanisme issu du choix légitime de la voie la moins imposée (voy. n° 25 ci-dessus), peut devenir une « pratique abusive » interdite.

27. Lorsqu'une opération respecte formellement les règles communautaires de la TVA, loin de considérer que toute mécanique TVA aboutissant à diminuer la charge fiscale de l'entreprise est interdite, la Cour de justice a appliqué à la matière européenne de la taxe sur la valeur ajoutée, la notion des « pratiques abusives », selon certaines conditions strictes⁽⁵⁶⁾.

En effet, les arrêts *Halifax et autres* ont clairement posé le principe selon lequel, en ce compris dans le domaine de la TVA, les justiciables ne sauraient frauduleuse-

ment ou abusivement se prévaloir des normes communautaires ; en effet, 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 (arrêt *Halifax*, n°s 68 à 71 ; arrêt *Huddersfield*, n° 52).

Ainsi, pour qu'il existe une telle pratique abusive, la Cour de justice a énoncé les deux conditions cumulatives suivantes (arrêt *Halifax*, n°s 74 et 75) :

1° d'une part, les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la directive TVA 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.

Ainsi, il résulte de l'objectif de la TVA 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 ne leur aurait permis de déduire ladite TVA, ou ne leur aurait permis d'en déduire qu'une partie, serait contraire au principe de neutralité fiscale et, partant, contraire à l'objectif dudit régime (arrêt *Halifax*, n° 80).

De même, il pourra y avoir une pratique abusive, si un ensemble d'opérations a pour résultat de distinguer artificiellement plusieurs opérations économiquement indissociables, ce qui est en contradiction avec l'objectif de la directive TVA de l'imposition de tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir de la part du preneur de l'opération économique⁽⁵⁷⁾ ;

2° d'autre part, 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 ; en effet, l'interdiction de pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux.

⁽⁵⁴⁾ C.J.C.E., arrêts *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise, BUPA Hospitals Ltd et Goldsborough Developments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, et *University of Huddersfield Higher Education Corporation c. Commissioners of Customs & Excise*, du 21 février 2006, C-255/02, C-419/02 et C-223/03, *Rec.*, 2006, I-1609 ; *F.J.F.*, 2006, p. 511 et p. 506. Voy. aussi dans le même sens C.J.C.E., arrêt *Ministerio dell'Economia e delle Finanze c. Part Service Srl* du 21 février 2008, C-425/06, *Rec.*, 2008, I-897. Sur ce thème, de manière générale, voy. V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en TVA », *R.G.F.*, 2008, n° 1, pp. 3 à 22

⁽⁵⁵⁾ C.J.C.E., arrêt *Ministerio dell'Economia e delle Finanze c. Part Service Srl* du 21 février 2008, C-425/06, *Rec.*, 2008, I-897.

⁽⁵⁶⁾ Sur l'analyse approfondie de ces conditions, voy. V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en TVA », *R.G.F.*, 2008, n° 1, pp. 3 à 22.

⁽⁵⁷⁾ C.J.C.E., arrêt *Ministerio dell'Economia e delle Finanze c. Part Service Srl* du 21 février 2008, C-425/06, *Rec.*, 2008, I-897.

Ainsi, on 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 (arrêt *Halifax*, n° 81).

Toutefois, postérieurement, la Cour de justice a précisé ce critère dans les sens suivants⁽⁵⁸⁾ :

- par but « essentiel » de l'opération visant à la recherche d'un avantage fiscal, il n'est pas indispensable que les opérations en cause aient pour SEUL objectif d'obtenir cet avantage fiscal ; ce mot « essentiel » n'a donc pas pour synonyme le mot « unique » ;
- l'on peut prendre en considération le caractère purement artificiel des opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs en cause, de tels éléments étant de nature à montrer que l'obtention de l'avantage fiscal constitue le but essentiel poursuivi, nonobstant l'existence éventuelle, par ailleurs, d'objectifs économiques inspirés de considérations, par exemple, de marketing, d'organisation et de garantie.

De ce fait, pour qu'un mécanisme visant à diminuer la charge fiscale d'un contribuable puisse être qualifié de « pratique abusive », il faut, non seulement une économie d'impôt, mais surtout que cette économie d'impôt soit en contradiction avec une disposition particulière de la directive TVA 2006/112/CE et que le but essentiel de l'opération soit cette économie⁽⁵⁹⁾.

28. Il est toutefois important de noter que la Cour de justice a encore eu récemment l'occasion d'insister sur le fait que c'est à l'administration fiscale d'établir formellement la réunion de ces éléments. Ainsi, pour refuser le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée

(TVA) payée en amont, la circonstance qu'une acquisition de biens est intervenue au terme d'une chaîne d'opérations de vente successives entre plusieurs personnes et que l'assujetti est entré en possession des biens concernés dans l'entrepôt d'une personne faisant partie de cette chaîne, autre que la personne figurant sur la facture en tant que fournisseur, n'est pas en soi suffisante pour constater l'existence d'une pratique abusive par l'assujetti ou par les autres personnes participant à ladite chaîne, l'autorité fiscale compétente étant tenue d'établir l'existence d'un avantage fiscal indu dont cet assujetti, ou ces autres personnes, auraient bénéficié⁽⁶⁰⁾.

La Cour de cassation belge n'a pas procédé autrement par son arrêt du 11 mai 2017 (R.G. n° C.16.0088.F), qui a cassé proprement, et sans fioritures inutiles, un arrêt de la cour d'appel de Mons du 17 septembre 2015, à défaut pour cette juridiction d'avoir vérifié la contrariété au Code de la TVA de cette pratique (l'arrêt n'avait constaté que l'existence effective, et non contestée, de l'avantage fiscal de cette pratique, sans pour autant justifier la deuxième condition de la « contrariété »).

L'application de ces principes dans le reste de la jurisprudence belge est à tout le moins contrastée⁽⁶¹⁾, mais nous nous devons de constater que, dans la plupart de cette jurisprudence lorsqu'elle donne raison à l'administration fiscale, elle omet de vérifier la contradiction avec une disposition concrète du Code de la TVA et de la directive européenne 2006/112/CE, ce qui la met en porte-à-faux par rapport à l'arrêt précité de la Cour de cassation.

b) Le rattachement au caractère artificiel de l'opération

29. Une évolution récente vient d'un arrêt de la Cour de justice du 17 décembre 2015⁽⁶²⁾.

⁽⁵⁸⁾ C.J.C.E., arrêt *Ministerio dell'Economia e delle Finanze c. Part Service Srl* du 21 février 2008, C-425/06, *Rec.*, 2008, I-897.

⁽⁵⁹⁾ C.J.U.E., arrêt *Edward Cussens e.a. c. T. G. Brosnan* du 22 novembre 2017, C-251/16, EU:C:2017:881.

⁽⁶⁰⁾ C.J.U.E., arrêt *SLA „Kuršu zeme” c. Valsts ieņēmumu dienests* du 10 juillet 2019, C-273/18, EU:C:2019:588.

⁽⁶¹⁾ Décisions refusant l'existence d'une pratique abusive : Civ. Anvers (div. Anvers), 9 juin 2017, *Cour. fisc.*, 2017, p. 803, note X (affaire relative à la vente d'actions d'une société ayant construit un nouveau complexe administratif). Décisions admettant l'existence d'une pratique abusive : Civ. Anvers (div. Anvers), 22 décembre 2017, *Cour. fisc.*, 2018, p. 874, note X ; *T.F.R.*, 2018, p. 780, note H. VANDEBERGH, A. LEWANDOWSKI (affaire relative à l'acquisition d'un yacht par une société en vue d'artificialiser le coût TVA) ; Civ. Anvers (div. Anvers), 15 novembre 2017, *T.F.R.*, 2018, p. 865, note E. MOONEN (affaire relative à une opération de vente sur plan d'appartements à construire) ; Civ. Flandre occidentale (div. Bruges), 25 octobre 2017, *Cour. fisc.*, 2017, p. 887, note X (affaire relative à la facturation d'acomptes importants avant une augmentation du taux de la TVA dans la construction) ; Civ. Liège (div. Liège), 22 décembre 2016, *F.J.F.*, 2018, p. 109 (affaire relative à la cession d'appartements sans TVA dans un ensemble d'immeubles à rénover, avec conclusion de contrats d'entreprise avec les acheteurs) ; Civ. Liège (div. Liège), 14 janvier 2016, *F.J.F.*, 2016, p. 245, *R.G.C.F.*, 2016, n° 1-2, p. 132 (affaire relative à la cession d'appartements sans TVA dans un ensemble d'immeubles à rénover, avec conclusion de contrats d'entreprise avec les acheteurs) ; Bruxelles, 13 janvier 2016, *Cour. fisc.*, 2016, p. 733, note X (affaire relative à un avantage TVA dans le cadre du trafic intracommunautaire des biens) ; Civ. Anvers (div. Anvers), 2 octobre 2015, *F.J.F.*, 2016, p. 347 (affaire relative à la facturation d'acomptes importants avant une augmentation du taux de la TVA dans la construction) ; Gand, 24 septembre 2013, *Cour. fisc.*, 2013, p. 676, note X, *F.J.F.*, 2015, p. 123, *Fiscologue*, 2014, n° 1388, p. 11, *T.F.R.*, 2014, p. 886, note H. VANDEBERGH, *T.F.R.*, 2014, p. 886, note W. PANIS, J. PERMEKE (affaire relative à l'acquisition d'un yacht par une société en vue d'artificialiser le coût TVA).

⁽⁶²⁾ C.J.U.E., arrêt *WebMindLicenses Kft. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság* du 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832.

Selon cet arrêt, pour apprécier si un contrat de licence ayant pour objet la location d'un savoir-faire permettant l'exploitation d'un site Internet par lequel étaient fournis des services audiovisuels interactifs, conclu avec une société établie dans un État membre autre que celui sur le territoire duquel est établie la société donneuse de cette licence, procédait d'un abus de droit visant à bénéficier de ce que le taux de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à ces services était moins élevé dans cet autre État membre, le fait que le gérant et unique actionnaire de cette dernière société était le créateur de ce savoir-faire, que cette même personne exerçait une influence ou un contrôle sur le développement et l'exploitation dudit savoir-faire et la fourniture des services qui reposaient sur celui-ci, que la gestion des transactions financières, du personnel et des moyens techniques nécessaires à la fourniture desdits services était assurée par des sous-traitants, de même que les raisons qui peuvent avoir conduit la société donneuse de licence à donner en location le savoir-faire en cause à une société établie dans cet autre État membre au lieu de l'exploiter elle-même, n'apparaissent pas décisifs en eux-mêmes.

Il convient plutôt d'analyser l'ensemble des circonstances de l'affaire pour déterminer si ce contrat constituait un montage purement artificiel dissimulant le fait que la prestation de services en cause n'était pas réellement fournie par la société preneuse de la licence, mais l'était en fait par la société donneuse de la licence, en recherchant notamment si l'implantation du siège de l'activité économique ou de l'établissement stable de la société preneuse de licence n'était pas réelle ou si cette société, aux fins de l'exercice de l'activité économique concernée, ne possédait pas une structure appropriée en termes de locaux, de moyens humains et techniques, ou encore si ladite société n'exerçait pas cette activité économique pour son propre nom et pour son propre compte, sous sa propre responsabilité et à ses propres risques.

En effet, dans cette affaire, l'avocat général Wathelet a relevé, dans ses conclusions rendues les 16 septembre 2015 dans cette affaire *WebMindLicences*, que « dans le cadre des structures transfrontalières, qui n'existaient pas dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts *Halifax e.a.* (C-255/02, EU:C:2006:121) ainsi que *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108), 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" (14) »⁽⁶³⁾, en faisant le lien avec l'arrêt *Cadbury-Schweppes* du 12 septembre 2006 de la Cour.

Dans la foulée de ces conclusions, l'arrêt *WebMindLicences* nous semble à présent mettre l'accent sur le caractère artificiel de la pratique, en se référant explicitement, non plus à l'arrêt *Part Services* précité, mais bien à l'arrêt *Cadbury-Schweppes* du 12 septembre 2006⁽⁶⁴⁾. Or, cet arrêt posait clairement que le fait qu'un ressortissant communautaire, personne physique ou morale, a entendu profiter de la fiscalité avantageuse en vigueur dans un État membre autre que celui dans lequel il réside n'autorise pas, à lui seul, à le priver de la possibilité d'invoquer les dispositions du traité : la circonstance que la société a été créée dans un État membre dans le but de bénéficier d'une législation plus avantageuse n'est pas, à elle seule, suffisante pour conclure à l'existence d'un usage abusif de cette liberté. Pour qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éviter l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national. Si l'on aboutit à la constatation que la société correspond à une implantation fictive n'exerçant aucune activité économique effective sur le territoire de l'État membre d'accueil, la création de cette société devrait être considérée comme présentant le caractère d'un montage purement artificiel.

Ainsi, en droit européen, la doctrine des pratiques abusives ne vise nullement des « opérations commerciales anormales », en tant que telles, ou des avantages « illégaux », mais seulement les cas *exceptionnels* où il y a effectivement *contradiction* entre l'avantage fiscal obtenu et l'objectif de l'impôt en cause.

30. Ainsi, au fil des années, après l'arrêt *Halifax* de la Cour de justice, précité (et l'arrêt *Part Services* également précité, qui l'a même renforcé), plusieurs autres arrêts sont également venus nuancer ces fondements en TVA, dont :

1° l'arrêt *Tanoarch* du 27 octobre 2011⁽⁶⁵⁾, relatif à une opération purement nationale, qui a expressément rattaché les conditions des pratiques abusives citées par l'arrêt *Halifax*, précité, à la prohibition des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la

⁽⁶³⁾ Concl. avocat général Wathelet du 16 septembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:606, n° 52.

⁽⁶⁴⁾ C.J.U.E., arrêt *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c. Commissioners of Inland Revenue* du 12 septembre 2006, C-196/04, *Rec.*, 2006, p. I-7995 (n° 35 à n° 68).

⁽⁶⁵⁾ C.J.U.E., arrêt *Tanoarch s.r.o. c. Daňové riaditeľ'stvo Slovenskej republiky*, du 27 octobre 2011, C-504/10, *Rec.*, 2011, I-10853.

seule fin d'obtention d'un avantage fiscal (au titre d'abus de droit) ;

2° l'arrêt *Newey* du 20 juin 2013⁽⁶⁶⁾, relatif à une opération internationale, qui n'a carrément plus énoncé les conditions des pratiques abusives de l'arrêt *Halifax*, précité, 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 fiscal (au titre d'abus de droit) et pour l'appliquer lorsque les stipulations contractuelles d'une opération constituent un tel montage purement artificiel qui ne correspond pas à la réalité économique et commerciale des opérations (en droit belge, on parlerait plutôt de simulation) : ces stipulations contractuelles doivent alors être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de cette pratique abusive.

31. L'arrêt *WebMindLicenses* du 17 décembre 2015⁽⁶⁷⁾, relatif à une opération internationale, nous offre donc aujourd'hui une synthèse de ces différents courants, particulièrement claire dans son raisonnement : 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 (au titre d'abus de droit), devient le fondement des deux conditions de l'arrêt *Halifax*, susmentionnées.

C'est une évolution marquante dans l'abus fiscal en droit européen : la Cour de justice a finalement fusionné les arrêts *Halifax* du 21 février 2006 et *Cadbury Schweppes* du 12 septembre 2006, pour une opération tant purement nationale (arrêt *Tanoarch* précité) qu'internationale (arrêt *WebMindLicences* précité). On le voit : cet arrêt de la Cour de justice appuie l'arrêt *Halifax* sur cet arrêt *Cadbury Schweppes*, en intégrant la vérification de l'existence d'un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, effectué à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal, parmi les deux critères existants de l'arrêt *Halifax*.

32. Pourtant, le dernier arrêt *Cussens* de la Cour de justice du 22 novembre 2017⁽⁶⁸⁾ nous ramène à l'interprétation originnaire, mais dans une affaire si incontestable que l'on pourrait y évoquer le concept de simulation, si elle avait eu lieu en Belgique : cet arrêt ne fait en effet pas du tout référence à l'arrêt

Cadbury Schweppes et au caractère artificiel de l'opération abusive (il s'agissait de contrats de bail tout à fait fictifs de très courte durée réelle, sans aucune occupation effective des biens en cause, destinés à rendre ancien un immeuble neuf pour le revendre ensuite sans application de la TVA), mais seulement aux arrêts *Halifax* et *Part Services*, précités, et au but essentiel de l'opération artificielle en cause. Il est vrai que l'arrêt *WebMindLicences* avait été rendu par la troisième Chambre de la Cour, alors que l'arrêt *Cussens* l'a été par la quatrième Chambre de la Cour...

Est-ce un retour à la « case départ » en cette matière ? L'avenir nous le dira certainement, sachant que cette approche reste de toute façon ambiguë :

– opération artificielle ?

ou

– mode d'opération (montage) artificiel ?

En tout état de cause, au vu de ce qui précède, il nous semble que les « pratiques abusives », telles que la Cour de justice les envisage dans sa jurisprudence, ne sont pas toujours perçues avec exactitude. En effet,

– le choix de la voie la moins imposée reste intact, même en TVA (voy. n° 25 ci-dessus) ;

– par contre, si les « pratiques abusives » sont interdites, cette qualification implique, non seulement une construction totalement artificielle dont *l'essence même* est motivée par le seul souci d'une économie d'impôt, mais également le fait que cette pratique engendre un résultat contraire au but poursuivi par une disposition particulière de la législation européenne de la TVA.

De ce fait, ce principe tout à fait légitime ne s'appliquera qu'à des situations manifestes ou limites, sans frapper les cas conformes aux objectifs du droit communautaire de la TVA, même en cas de souci des contribuables de limiter leur dette fiscale. « *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 TVA" : propre à chasser les oiseaux craintifs mais sans effet sur ceux qui connaissent sa véritable nature* »⁽⁶⁹⁾.

c) Synthèse

33. Nous pouvons résumer ces enseignements de la Cour de justice dans le tableau suivant.

⁽⁶⁶⁾ C.J.U.E., arrêt *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c. Paul Newey* du 20 juin 2013, C-653/11, EU:C:2013:409.

⁽⁶⁷⁾ C.J.U.E., arrêt *WebMindLicenses Kft. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság* du 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832.

⁽⁶⁸⁾ C.J.U.E., arrêt *Edward Cussens e.a. c. T. G. Brosnan* du 22 novembre 2017, C-251/16, EU:C:2017:881.

⁽⁶⁹⁾ V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en TVA », *R.G.F.*, 2008, n° 1, p. 20.

Arrêt de la Cour de justice	<i>Halifax</i> , 21 février 2006, C-255/02, et <i>Huddersfield</i> , 21 février 2006, C-223/03	<i>Part Services</i> , 21 février 2008, C-425/06	<i>Ampliscientifica</i> , 22 mai 2008, C-162/07	<i>Weald Leasing</i> , 22 décembre 2010, C-103/09	<i>RBSD</i> , 22 décembre 2010, C-277/09	<i>Tanoarch</i> , 27 octobre 2011, C-504/10	<i>À Oy</i> , 19 juillet 2012, C-33/11	<i>Newey</i> , 20 juin 2013, C-653/11	<i>Webmindlicences</i> , 17 décembre 2015, C-419/14	<i>Cussens</i> , 22 novembre 2017, C-251/16
Situation internationale ?					OUI				OUI	
Situation nationale ?	OUI	OUI	OUI	OUI		OUI	OUI	OUI		OUI
Invocation des pratiques abusives ?	OUI	OUI	OUI (en premier lieu)	OUI	OUI	OUI (mais comme conséquence de l'interdiction de l'abus fiscal)	OUI (en premier lieu)	NON	OUI (mais comme conséquence de l'interdiction de l'abus fiscal)	OUI
Invocation de l'abus de droit (montage artificiel en dehors d'échanges commerciaux normaux) ?	NON	NON	OUI (mais comme conséquence de l'interdiction des pratiques abusives)	NON	OUI	OUI (en premier lieu)	OUI (mais comme conséquence de l'interdiction des pratiques abusives)	OUI	OUI (en premier lieu)	NON
Existence d'un avantage fiscal ?	Déduction sur la construction de call center d'une banque	TVA sur des loyers d'un crédit-bail, pas sur les intérêts	—	Étalement de la TVA	Pas de TVA sur des redevances de leasing	Déduction de la TVA sur des brevets	—	TVA à Jersey sur les services de publicité	« Tax-shopping » sur le taux de TVA	Revente d'un immeuble ancien sans TVA
Existence d'une contradiction de l'avantage fiscal avec le texte légal ?	OUI : déduction très réduite dans le chef d'une banque	OUI : opération complexe unique	—	NON : opération dans le champ de la TVA	—	—	—	—	NON : il n'y a pas d'harmonisation européenne des taux de TVA, SAUF caractère artificiel	OUI : immeuble en réalité neuf exclu de la TVA

Les principes généraux de la TVA dégagés par la Cour de justice de l'Union européenne...

2020/1-2

Janvier
Avril



Existence du but essentiel (de l'opération elle-même ou du mode opératoire de l'opération) ?	OUI : but exclusif sur l'opération elle-même	OUI : but principal sur les stipulations contractuelles	—	OUI : but exclusif sur l'opération elle-même	—	—	—	—	NON : but exclusif sur le caractère artificiel de l'opération elle-même	OUI : but exclusif sur l'opération elle-même
— y compris le caractère artificiel des opérations ?	OUI	OUI	—	—	—	—	—	—	OUI (fusion avec <i>Cadbury Schweppes</i>)	OUI
— y compris l'existence de liens entre les opérateurs ?	OUI	OUI	—	—	—	—	—	—	NON	OUI
Existence de personnes liées ?	OUI	OUI	OUI	OUI	NON	OUI	OUI	OUI	OUI	OUI
Opérations posées en elles-mêmes pour des raisons fiscales ?	OUI	OUI	?	OUI	NON (seulement le mode opératoire choisi pour des raisons fiscales)	?	OUI	OUI	OUI	OUI

— : non analysé par l'arrêt en cause

2020/1-2

Janvier
Avril



VI. Le principe général selon lequel la TVA est exactement proportionnelle au prix des biens et des services

34. Rappelons que l'article 2, alinéa 1^{er}, de la première directive du Conseil des Communautés européennes du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (directive 67/227/CEE ; art. 2, § 2, alinéa 1^{er}, de la directive 2006/112 depuis le 1^{er} janvier 2007) prévoit bien que la TVA est un impôt « exactement proportionnel au prix des biens et des services ».

35. De plus, comme le principe de base de la TVA réside dans le fait que le système de la TVA vise à grever uniquement le consommateur final, la base d'imposition de la TVA à percevoir par les autorités fiscales ne peut pas être supérieure à la contrepartie effectivement payée par le consommateur final et sur laquelle a été calculée la TVA qui pèse en définitive sur ce consommateur ; si tel était le cas, le principe de la neutralité de la TVA à l'égard des assujettis, dont le fournisseur fait partie, ne serait pas respecté, vu que l'administration fiscale percevrait alors au titre de TVA une somme supérieure à celle effectivement payée par le consommateur final⁽⁷⁰⁾.

Cette contrepartie ne peut donc être qu'une valeur subjective, et non une valeur estimée selon des critères objectifs, puisque la base d'imposition doit être la contrepartie réellement reçue⁽⁷¹⁾.

En effet, la TVA doit toutefois rester une taxe sur la consommation, de sorte qu'elle ne peut frapper que

ce qui a été effectivement « dépensé » pour acquérir un bien ou un service consommable. Il ne serait donc pas conforme à la législation européenne de la TVA que l'assiette, sur la base de laquelle est calculée la TVA dont le fournisseur est redevable, en tant qu'assujetti, soit plus élevée que la somme qu'il a finalement reçue, que ce qui a été effectivement « dépensé » pour acquérir un bien ou un service imposable.

36. Ce point a donc des conséquences, notamment⁽⁷²⁾ :

1° sur l'imposabilité à la TVA des bons de réduction, des ristournes et des cadeaux commerciaux⁽⁷³⁾ ;

2° sur l'application de bases minimales d'imposition au calcul de la TVA due, qui constituent manifestement une dérogation au principe de la soumission à la TVA de la réalité économique, à savoir de la taxation du prix tel qu'il a été convenu et pratiqué par les parties⁽⁷⁴⁾ ;

3° sur la soumission à la TVA du prix réellement payé pour les biens et services fournis, même en cas de réduction de prix consentie par le vendeur⁽⁷⁵⁾.

VII. Le principe général de la déduction de la TVA grevant directement le coût des divers éléments constitutifs du prix d'une opération taxée

37. Il résulte de la nature de la TVA (voy. n° 4 ci-dessus), qu'un des principes de base de la TVA, parallèlement au principe de l'application d'un impôt

⁽⁷⁰⁾ Jurisprudence constante de la Cour de justice. Voy. C.J.C.E., arrêt *Commission c. Allemagne* du 15 octobre 2002, C-427/98, *Rec.*, 2002, I-8315 ; *R.G.F.*, 2002, p. 314, note O. HODY et C.-A. HELLEPUTTE ; *F.J.F.*, 2003, p. 19.

⁽⁷¹⁾ Jurisprudence constante de la Cour de justice. Voy. C.J.C.E., arrêt *Hotel Scandic GGåsabäck AB c. Suède* du 20 janvier 2005, C-412/03, *Rec.*, 2005, I-743. Voy. V. SEPULCHRE, *Les principes généraux de la TVA*, Éd. Kluwer, Coll. « Dossiers pratiques de Fiscalité », octobre 2003.

⁽⁷²⁾ Sur ces points, voy. V. SEPULCHRE, *TVA et jurisprudence européenne : Tome I : les balises européennes de la TVA et leur influence en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2011, n° 177 à n° 182.

⁽⁷³⁾ Sur le principe de la neutralité de la TVA dans le calcul de la base d'imposition, spécifiquement sur la TVA et les ristournes et bons de réduction, voy. notamment C.J.C.E., arrêt *Freemans plc c. Royaume-Uni* du 29 mai 2001, C-86/99, *Rec.*, 2001, I-4167. Sur le principe de la neutralité de la TVA dans le calcul de la base d'imposition, spécifiquement sur la taxe de service française, C.J.C.E., arrêt *Commission c. France* du 29 mars 2001, C-404/99, *Rec.*, 2001, I-2667 ; *F.J.F.*, 2001, p. 461.

⁽⁷⁴⁾ Voy., sur l'application du principe de proportionnalité à une décision basée sur l'article 27 de la sixième directive autorisant la Belgique à percevoir la TVA sur les voitures automobiles neuves sur une base minimale d'imposition qui ne peut être inférieure au prix catalogue en vigueur au moment où la taxe est due, C.J.C.E., arrêt *Commission c. Belgique* du 10 avril 1984, 324/82, *Rec.*, 1984, p. 1861 (arrêt complété, en ce qui concerne son exécution par la Belgique, par C.J.C.E., arrêt *Commission c. Belgique* du 4 février 1988, 391/85, *Rec.*, 1988, p. 579 ; *R.G.F.*, 1988, p. 213 ; *A.F.T.*, 1988, p. 223 ; *F.J.F.*, 1988, p. 163).

Voy. encore, sur l'application du principe de proportionnalité à la législation belge instituant, pour la vente des voitures d'occasion entre assujettis, une base minimale d'imposition basée sur l'âge du véhicule, C.J.C.E., arrêt « K » *Ligne Air Service Europe BV c. Eulaerts NV et Belgique* du 9 juillet 1992, C-131/91, *Rec.*, 1992, I-4513 ; *R.G.F.*, 1992, p. 238 ; *A.F.T.*, 1992, p. 248 ; *R.W.*, 1992-93, p. 373 ; *Cour. fisc.*, 1992, p. 440. Voy. encore, sur une mesure dérogatoire basée sur cet article 27 de la sixième directive concernant la base d'imposition pour les cas de fourniture de prestations à titre onéreux entre proches évaluée selon une base d'imposition fictive non susceptible d'être corrigée selon les données objectives que le contribuable a agi correctement, C.J.C.E. arrêt *Finanzamt Bergisch Gladbach c. Werner Skripalle* du 29 mai 1997, C-63/96, *Rec.*, 1997, I-2847 ; *Rev. TVA*, n° 131, p. 1233 ; *Cour. fisc.*, 1997, p. 452.

⁽⁷⁵⁾ C.J.U.E., ordonnance *Connoisseur* du 9 décembre 2011, C-69/11, EU:C:2011:825.

général sur la consommation aux biens et aux services, exactement proportionnel au prix des biens et des services, est constitué par le principe de la déduction de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix d'une opération taxée⁽⁷⁶⁾.

Comme il apparaît nettement de l'article 2, alinéa 1^{er}, de la première directive du Conseil des Communautés européennes du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (directive 67/227/CEE), le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA, due ou acquittée, dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée garantit, par conséquent, la parfaite neutralité 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 elles-mêmes soumises à la TVA⁽⁷⁷⁾.

De ce fait, selon la Cour de justice, en l'absence de toute disposition permettant aux États membres de limiter le droit à déduction conféré aux assujettis, ce droit doit s'exercer immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont⁽⁷⁸⁾, même en cas d'acquisition d'un bien d'investissement avec perception de subsides relatifs à cette acquisition⁽⁷⁹⁾.

38. Selon une jurisprudence constante de la Cour, il n'y a cependant ouverture d'un droit à déduction, si plusieurs conditions sont remplies.

1° Seul un assujetti peut avoir un droit à déduction⁽⁸⁰⁾.

2° Cet assujetti acquiert des biens ou des services qui lui sont effectivement fournis⁽⁸¹⁾.

3° Ces biens et ces services acquis par l'assujetti doivent être grevés de la TVA⁽⁸²⁾.

4° Cet assujetti doit effectuer des opérations à la sortie (livraisons de biens et prestations de services) ouvrant droit à déduction.

5° Il doit exister un lien direct entre les biens et services acquis et les opérations à la sortie ouvrant droit à déduction (voy. tout spécialement, à ce propos, les nos 39 à 42 ci-dessous).

39. Le principe de l'exigence d'un lien direct et immédiat pour ouvrir droit à déduction, qui n'est nullement inscrit formellement dans le texte même de la directive 2006/112/CE, a été affirmé par la Cour de justice, pour la première fois, dans son arrêt *BLP Group plc* du 6 avril 1995⁽⁸³⁾.

Cet arrêt a été rendu dans un cas où une société de gestion de participations financières, fournissant ses services à un groupe de sociétés commerciales produisant des biens destinés aux industries du meuble et du bricolage, avait acheté le capital social d'une société allemande, tout en devant un peu plus tard revendre ce capital social à la suite d'une situation financière devenue préoccupante. Cette société a ainsi demandé la déduction de la TVA payée sur trois factures de services fournis respectivement par des banques d'affaires, des conseils juridiques et des experts-comptables, dans le cadre de la cession de ce capital social. Or, cette déduction a été refusée par l'administration fiscale anglaise, qui considérait que la cession des parts sociales composant ce capital social constituait une opération exonérée de la TVA n'ouvrant aucun droit à déduction.

Selon la Cour de justice, le choix, pour un entrepreneur, entre des opérations exonérées et des opérations

⁽⁷⁶⁾ C.J.C.E., arrêt *Cibo Participations SA c. France* du 27 septembre 2001, C-16/00, *Rec.*, 2001, I-6663.

⁽⁷⁷⁾ C.J.C.E., arrêt *Commissioners of Customs & Excise c. Midland Bank plc* du 8 juin 2000, C-98/98, *Rec.*, 2000, I-4177 ; *F. J. F.*, 2000, p. 530 ; *R. G. F.*, 2000, p. 350. Voy. aussi dans le même sens, C.J.C.E., arrêt *Antonio Jorge Lda* du 26 mai 2005, C-536/03, *Rec.*, 2005, I-4463.

⁽⁷⁸⁾ Voy. notamment C.J.C.E., arrêt *Ampafrance SA c. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire* (C-177/99) et *Sanofi Synthelabo*, anciennement *Sanofi Wintbrop SA, c. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne* (C-181/99), du 19 septembre 2000, *Rec.*, 2000, I-7013.

⁽⁷⁹⁾ C.J.C.E., arrêt *Commission c. Espagne* du 6 octobre 2005, C-204/03, *Rec.*, 2005, I-8389. C.J.C.E., arrêt *Commission c. France* du 6 octobre 2003, C-243/03, *Rec.*, 2005, I-8411.

⁽⁸⁰⁾ C.J.C.E., arrêt *Commission c. Pays-Bas* du 8 novembre 2001, C-338/98, *Rec.*, 2001, I-8265. C.J.C.E., arrêt *Securenta* du 13 mars 2008, C-437/06, *Rec.*, 2008, I-1597. C.J.U.E., arrêt *Klub OOD c. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* du 22 mars 2012, C-153/11, EU:C:2015:254.

⁽⁸¹⁾ C.J.C.E., arrêt *Société Leasportefeuille « Intiem » CV c. Secrétaire d'État aux Finances* du 8 mars 1988, 165/86, *Rec.*, 1988, p. 1471. C.J.C.E., arrêt *Commission c. Royaume-Uni* du 10 mars 2005, C-33/03, *Rec.*, 2005, I-1865. C.J.C.E., arrêt *HE c. Finanzamt Bergisch Gladbach* du 21 avril 2005, C-25/03, *Rec.*, 2005, I-3123. C.J.U.E., arrêt *SGL et Valériane SNC c. Ministre de l'Action et des Comptes publics* du 27 juin 2018, C-459/17 et C-460/17, EU:C:2018:501.

⁽⁸²⁾ C.J.C.E., arrêt *Genius Holding BV c. Staatssecretaris van Financiën* du 13 décembre 1989, C-342/87, *Rec.*, 1989, I-4227 ; *Rev. TVA*, n° 93, p. 37 ; *F. J. F.*, 1990, p. 221. Au sujet de la restitution d'une telle TVA à un opérateur économique de mauvaise foi, voy. C.J.C.E., arrêt *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG c. Finanzamt Borken et Manfred Strobel c. Finanzamt Esslingen* du 19 septembre 2000, C-454/98, *Rec.*, 2000, I-6973 (ce dernier arrêt ayant d'ailleurs confirmé les prémices de départ de l'arrêt *Genius Holding* sur la non-déductibilité d'une TVA non légalement due, *a fortiori* dans le cas d'un opérateur de mauvaise foi).

⁽⁸³⁾ C.J.C.E., arrêt *BLP Group plc c. Commissioner of Customs & Excise* du 6 avril 1995, C-4/94, *Rec.*, 1995, I-983 ; *Rev. TVA*, n° 199, p. 187 ; *F. J. F.*, 1997, p. 139 ; *Cour. fisc.*, 1995, p. 378.

imposées, peut se baser sur un ensemble d'éléments, et notamment des considérations de nature fiscale tenant au régime de la TVA. Or, pour ouvrir droit à déduction, les biens ou services en cause doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations taxées et, à cet égard, le but ultime poursuivi par l'assujetti est indifférent. De ce fait, excepté dans les cas prévus expressément par les directives TVA, lorsqu'un assujetti fournit des services à un autre assujetti qui les utilise pour effectuer une opération exonérée, celui-ci n'a pas le droit de déduire la TVA acquittée en amont, même lorsque l'objectif ultime de l'opération exonérée est l'accomplissement d'une opération taxée.

Dans le même sens, une ordonnance de la Cour de justice a rappelé que, en vertu d'une jurisprudence constante, l'immixtion d'une société holding dans la gestion de ses filiales, n'étant pas, lorsqu'elle n'a facturé à ses dernières ni le prix des services qu'elle a acquis dans l'intérêt de l'ensemble du groupe de sociétés ou de certaines de ses filiales ni la taxe sur la valeur ajoutée y afférente, une « activité économique », une telle société holding ne peut pas bénéficier du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont pour ces services acquis, dans la mesure où ceux-ci se rapportent à des opérations ne relevant pas du champ d'application de cette directive⁽⁸⁴⁾.

40. Sur l'exigence même d'un lien direct et immédiat, la Cour de justice, dans son arrêt *Midland Bank plc* du 8 juin 2000⁽⁸⁵⁾, a eu l'occasion de préciser que cette exigence de ce lien direct et immédiat entre les biens et services acquis et des opérations à la sortie ouvrant droit à déduction, pour qu'il y ait droit à déduction, n'est pas une « invention » de la Cour de justice, qui ajouterait ainsi une exigence supplémentaire à celles de l'article 2 de la première directive et de l'article 17 de la sixième directive.

Selon la Cour, cette exigence découle en réalité directement de ces deux directives elles-mêmes, et du principe de la neutralité fiscale des opérations soumises à la TVA.

Ce ne sera donc qu'à titre exceptionnel et dans des conditions déterminées, que le droit à déduction existera quand même, lorsqu'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction ne peut être établi.

41. Toutefois, dans la jurisprudence ultérieure de la Cour, on mentionnera ainsi l'arrêt *Abbey National* du 22 février 2001⁽⁸⁶⁾, dans lequel la Cour a appliqué les principes susmentionnés en recherchant s'il existe un lien direct et immédiat entre les différents services (honoraires d'intermédiaires, de conseillers financiers,...) acquis par un assujetti pour effectuer la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, non imposable à la TVA, et une ou plusieurs opérations taxées en aval.

Selon la Cour de justice, les coûts de ces services font partie des frais généraux de l'assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des produits d'une entreprise. Même dans le cas d'une transmission d'une universalité totale de biens, lorsque l'assujetti ne réalise plus d'opérations après l'utilisation desdits services, les coûts de ces services doivent être considérés comme inhérents à l'ensemble de l'activité économique de l'entreprise avant la transmission et sont déductibles à ce titre, au vu du principe qui exige que le système de la TVA soit d'une parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques de l'entreprise, à condition que celles-ci soient elles-mêmes soumises à la TVA.

La Cour a aussi admis qu'un assujetti qui expose des frais pour des services de transport, des tenues de travail, des moyens de protection et des missions de personnes travaillant pour cet assujetti, dispose d'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à ces frais, même si lesdites personnes sont mises à sa disposition par une autre entité et ne peuvent dès lors être considérées en tant que membres du personnel de l'assujetti ; en effet, lesdits frais peuvent être considérés comme entretenant un lien direct et immédiat avec les frais généraux liés à l'ensemble des activités économiques dudit assujetti⁽⁸⁷⁾.

Plus encore, un arrêt de la Cour de justice a décidé qu'un assujetti a le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont pour l'acquisition ou la production de biens d'investissement aux fins d'une activité économique envisagée, liée au tourisme rural et récréatif, qui sont, d'une part, directement destinés à être utilisés gratuitement par le public et, d'autre part, peuvent permettre de réaliser des opérations taxées, si un lien direct et immédiat

⁽⁸⁴⁾ C.J.U.E., ordonnance *MVM Magyar Villamos Művek Zrt. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság* du 12 janvier 2017, C-28/16, EU:C:2017:7.

⁽⁸⁵⁾ C.J.C.E., arrêt *Commissioners of Customs & Excise c. Midland Bank plc* du 8 juin 2000, C-98/98, *Rec.*, 2000, I-4177 ; *F.7.F.*, 2000, p. 530 ; *R.G.F.*, 2000, p. 350.

⁽⁸⁶⁾ C.J.C.E., arrêt *Abbey National plc c. Commissioners of Customs & Excise* du 22 février 2001, C-408/98, *Rec.*, 2001, I-1361.

⁽⁸⁷⁾ C.J.U.E., arrêt *AES-3C* du 18 juillet 2013, C-124/12, EU:C:2013:488.

entre les dépenses liées aux opérations en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction ou avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti est établi⁽⁸⁸⁾.

Comme le relève l'avocat général Kokott dans cette dernière affaire, « Le fait de tolérer que le chemin soit utilisé pour les besoins de son propre commerce (...) constitue non pas une prestation autonome en faveur d'un tiers, mais uniquement une partie des opérations de vente imposables », de la même manière que « la rénovation d'un parking qu'une firme destine à sa clientèle peut incontestablement faire l'objet d'une déduction, même si c'est gratuitement que les clients de la firme font, pour un moment, usage du parking »⁽⁸⁹⁾.

42. Au-delà d'une interprétation trop stricte de ce principe, et au-delà du texte formel de la directive TVA, la Cour a donc admis la répartition des frais d'un assujetti ordinaire en deux groupes :

1° soit le groupe des frais qui se rapportent spécifiquement à une opération en aval ouvrant droit à déduction, en ce que ces frais font partie des éléments constitutifs du coût de celle-ci (lien direct et immédiat entre ces frais et l'opération en aval spécifique ouvrant droit à déduction) : dans ce cas, il y a évidemment droit à déduction de la TVA grevant ces frais ;

2° soit le groupe des frais,

– qui ne se rapportent pas spécifiquement à une opération en aval ouvrant droit à déduction et qui ne font pas partie des éléments constitutifs du coût d'une telle opération (absence de lien direct et immédiat entre ces frais et une opération en aval spécifique ouvrant droit à déduction),

mais

– dont le coût fait partie des frais généraux de l'assujetti et qui sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des produits de l'entreprise (lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité de l'assujetti, en tant que conséquence d'opérations ouvrant droit à déduction) :

dans ce cas, la Cour admet également le droit à déduction de la TVA grevant ces frais au titre de frais généraux, lorsque et en tant que ces frais entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité de l'assujetti.

Certes, on pourra observer que ces interprétations sembleraient n'avoir d'importance que pour le calcul de la TVA déductible par les assujettis mixtes. Toutefois, ces principes pèsent également sur la portée de ce lien direct et immédiat, même dans le cas d'un assujetti avec droit total à déduction. En effet, c'est le principe de la neutralité fiscale qui justifie la déduction des frais généraux et d'autres frais engagés pour le bien-être du personnel, frais qui n'ont pourtant pas de lien direct et immédiat avec une opération en aval bien précise mais qui font partie des éléments constitutifs du prix de l'ensemble des produits de l'entreprise.

43. Enfin, selon la Cour de justice, lorsqu'il s'agit d'un assujetti auquel l'entièreté de son activité économique ouvre droit à déduction, la perception d'un subside ne peut jamais influencer le droit à déduction de cet assujetti, même concernant le bien subsidié sous prétexte d'assurer au mieux le respect de l'équilibre en matière de concurrence⁽⁹⁰⁾.

Par contre, selon la théorie ancienne de l'administration fiscale, si des subsides de fonctionnement ou des subsides à l'achat de biens ne doivent en principe pas être repris au prorata de déduction, il n'en reste pas moins qu'un soi-disant principe de proportionnalité entre les opérations taxables et les taxes déductibles en amont, qui serait prôné par la directive TVA elle-même, impose dans certaines situations d'incorporer de tels subsides non directement liés au prix d'opérations, au dénominateur du prorata général de déduction⁽⁹¹⁾.

Cette thèse doit cependant être rejetée, dans la mesure où la TVA doit seulement être proportionnelle au prix des biens et services fournis, dans l'esprit d'une taxe sur la consommation finale devant en définitive grever le prix que le bénéficiaire des biens et des services a effectivement déboursé pour

⁽⁸⁸⁾ C.J.U.E., arrêt « Sveda » *UAB contre Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, du 22 octobre 2015, C-126/14, EU:C:2015:712. Voy. aussi, dans le même sens à propos de biens d'infrastructure rénovés par un assujetti, appartenant à une commune, à son profit et à celui des administrés de cette commune, C.J.U.E., arrêt « Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments » *EOOD*, du 14 septembre 2017, C-132/16, EU:C:2017:683.

⁽⁸⁹⁾ Avocat général Kokott, conclusions dans l'affaire « Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments » *EOOD*, du 14 septembre 2017, C-132/16, EU:C:2017:683, n° 45.

⁽⁹⁰⁾ C.J.C.E., arrêt *Commission c. Espagne* du 6 octobre 2005, C-204/03, *Rec.*, 2005, I-8389 ; *F.J.F.*, 2006, p. 295, et C.J.C.E., arrêt *Commission c. France* du 6 octobre 2005, C-243/03, *Rec.*, 2005, I-8411 ; *F.J.F.*, 2006, p. 298. C.J.C.E., arrêt *PARAT Automotive Cabrio* du 23 avril 2009, C-74/08, *Rec.*, 2009, I-3459.

⁽⁹¹⁾ Quest. parl. n° 314 du 22 décembre 1999 de Madame la Sénatrice Nyssens, *Bull. QR*, Sénat, session 1999-2000, n° 18, p. 825 ; *Rev. TVA*, 2000, n° 147, p. 295. Voy. toutefois un début de revirement dans le n° 46/23 du *Commentaire de la TVA*, édité par l'administration fiscale et consultable sur le site www.fisconet.fgov.be.

les acquérir, quel que soit le coût de ce service pour le fournisseur⁽⁹²⁾.

De plus, il faut rappeler que, loin d'établir un tel lien de proportionnalité, la Cour de justice a en réalité établi un lien d'inclusion des frais grevés de la TVA dans le coût constitutif du prix des produits de l'entreprise, sans aucunement prescrire de lien de proportionnalité entre ces deux éléments.

VIII. Le principe général de la neutralité de la TVA

44. Le dernier principe de base de la TVA réside dans le fait que le système de la TVA vise à grever uniquement le consommateur final, afin de garantir la parfaite neutralité du mécanisme de la TVA, en ce sens qu'à l'intérieur de chaque pays :

- les marchandises semblables doivent supporter la même charge fiscale quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution⁽⁹³⁾ ;
- toutes les activités économiques doivent être traitées de la même manière⁽⁹⁴⁾.

45. On remarquera d'ailleurs que le principe de la neutralité fiscale ne peut s'appliquer qu'aux activités économiques, à l'exclusion des situations où il n'existe pas de concurrence devant être protégée par une telle neutralité.

Ce principe de neutralité de s'applique donc pas à la production et distribution de services à titre gratuit, vu qu'il n'y a alors pas de concurrence et pas d'activité économique⁽⁹⁵⁾.

46. Ce principe peut recevoir de nombreuses applications dans le droit communautaire de la TVA, notamment⁽⁹⁶⁾ :

1° sur la taxation des biens et services ne faisant pas partie du circuit économique normal et concurrentiel des biens et des services.

Le principe de la neutralité fiscale s'oppose, en matière de perception de la TVA, à une différenciation généralisée entre les transactions licites et les transactions illicites, à l'exception des cas où, en raison des caractéristiques particulières de certaines marchandises, toute concurrence entre un secteur économique licite et un secteur illicite est exclue⁽⁹⁷⁾. Ainsi, dans la jurisprudence précitée, la Cour de justice a déclaré non imposables à la TVA, les livraisons de drogues et de stupéfiants⁽⁹⁸⁾, et de fausse monnaie⁽⁹⁹⁾, tout en maintenant l'imposabilité à la TVA :

- pour les ventes de biens et les prestations de services soumises à autorisation alors que l'autorisation en question n'a pas été délivrée (vente de marchandises soumises à licence vers les anciens pays de l'Est⁽¹⁰⁰⁾, exploitation d'une salle de jeux clandestine⁽¹⁰¹⁾) ;
- pour la vente de parfums de contrefaçon⁽¹⁰²⁾ et d'alcool éthylique en contrebande⁽¹⁰³⁾ ;
- pour la mise à disposition d'un espace de débit de boissons utilisé par le preneur pour vendre de la drogue⁽¹⁰⁴⁾ ;
- pour les prêts usuraires interdits légalement⁽¹⁰⁵⁾ ;

⁽⁹²⁾ Jurisprudence constante de la Cour de justice. Voy. V. SEPULCHRE, « TVA et dommages et intérêts », *R.G.F.*, 2001, n° 5, p. 64. Voy. aussi : C.J.C.E., arrêt *Freemans plc c. Royaume-Uni* du 29 mai 2001, C-86/99, *Rec.*, 2001, I-4167 ; *F. J.F.*, 2002, p. 274 ; C.J.C.E., arrêt *Yorkshire Co-operatives Ltd c. Commissioners of Customs & Excise* du 16 janvier 2003, C-398/99, *Rec.*, 2003, I-427 ; *J.T.D.E.*, 2003, p. 125 ; *F. J.F.*, 2004, p. 849. C.J.C.E., arrêt *Commissioners of Customs & Excise c. First Choice Holidays plc* du 19 juin 2003, C-149/01, *Rec.*, 2003, I-6289 ; *F. J.F.*, 2004, p. 844. Voy. encore V. SEPULCHRE, *Les principes généraux de la TVA*, Éd. Kluwer, Coll. « Dossiers pratiques de Fiscalité », octobre 2003, n° 107.

⁽⁹³⁾ C.J.C.E., arrêt *Elida Gibbs Ltd c. Commissioners of Customs and Excise* du 24 octobre 1996, C-317/94, *Rec.*, 1996, I-5339 ; *Rev. TVA*, n° 128, p. 468 ; *R.G.F.*, 1997, p. 310 ; *A.F.T.*, 1997, p. 398.

⁽⁹⁴⁾ C.J.C.E., arrêt *Belgocodex SA c. État belge* du 3 décembre 1998, C-381/97, *Rec.*, 1998, I-8153 ; *F. J.F.*, 1998, p. 666.

⁽⁹⁵⁾ C.J.C.E., arrêt *Hong-Kong Trade Development Council* du 1^{er} avril 1982, C-89/81, *Rec.*, 1982, p. 1277 ; *Rev. TVA*, n° 57, p. 178, et n° 116, p. 924.

⁽⁹⁶⁾ Sur ces points, voy. V. SEPULCHRE, *TVA et jurisprudence européenne : Tome I : les balises européennes de la TVA et leur influence en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2011, n° 286 à n° 345.

⁽⁹⁷⁾ Voy. C.J.C.E., arrêt *Tullihallitus c. Kaupo Salumets e.a.* du 29 juin 2000, C-455/98, *Rec.*, 2000, I-4993.

⁽⁹⁸⁾ C.J.C.E., arrêt *Senta Einberger c. Hauptzollamt Freiburg* du 28 février 1984, dit *Einberger II*, C-294/82, *Rec.*, 1984, p. 1177. C.J.C.E., arrêt *W. J. R. Mol du c. Inspecteur des Invoerrechten en Accijnzen* 5 juillet 1988, C-269/86, *Rec.*, 1988, p. 3627. C.J.C.E., arrêt *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat c. Inspecteur der Omzetbelasting* du 5 juillet 1988, C-289/86, *Rec.*, 1988, p. 3655.

⁽⁹⁹⁾ C.J.C.E., arrêt *Max Witzemann c. Hauptzollamt München-Mitte* du 6 décembre 1990, *Rec.*, 1990, I-4477.

⁽¹⁰⁰⁾ C.J.C.E., arrêt *Wilfried Lange c. Finanzamt Fürtenfeldbruck* du 2 août 1993, C-111/92, *Rec.*, 1993, I-4677 ; *F. J.F.*, 1993, p. 502 ; *Cour. fisc.*, 1993, p. 645.

⁽¹⁰¹⁾ C.J.C.E., arrêt *Karlbeinz Fischer c. Finanzamt Donaueschingen* du 11 juin 1998, C-283/95, *Rec.*, 1998, I-3369.

⁽¹⁰²⁾ C.J.C.E., arrêt *Goodwin et Unstead* du 28 mai 1998, C-3/97, *Rec.*, 1998, I-3257.

⁽¹⁰³⁾ C.J.C.E., arrêt *Tullihallitus c. Kaupo Salumets e.a.* du 29 juin 2000, C-455/98, *Rec.*, 2000, I-4993.

⁽¹⁰⁴⁾ C.J.C.E., arrêt *Staatssecretaris van Financiën c. Cofeeshop « Siberië » vof* du 29 juin 1999, C-158/98, *Rec.*, 1999, I-3995.

⁽¹⁰⁵⁾ C.J.C.E., ordonnance *Curia* du 7 mai 2010, C-381/09, *Rec.*, 2010, I-91 (publ. somm.).

2° sur les différences de taux de TVA.

Ce principe s'oppose notamment à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA. Lesdites marchandises ou lesdites prestations doivent donc être soumises à un taux uniforme⁽¹⁰⁶⁾ ;

3° sur les exemptions de la TVA.

On remarquera qu'un certain nombre d'exemptions de la taxe sont facultatives. Or, selon la Cour, lorsque des États membres font usage de certaines facultés qui leur sont reconnues par la directive TVA, il ne leur est pas permis de porter atteinte au principe de la neutralité fiscale concernant les conditions et les limites de l'exonération⁽¹⁰⁷⁾. Le principe de la neutralité de la TVA implique que toutes les activités économiques doivent être traitées de la même manière⁽¹⁰⁸⁾.

De plus, certaines exemptions TVA comportent des dénominations différentes des opérateurs économiques qui y sont mentionnés. Cependant, il ne saurait être inféré de cette circonstance que le bénéfice des exonérations prévues par la directive TVA serait réservé aux personnes morales dans les cas où cette dernière se réfère expressément à une opération effectuée par un « établissement » ou un « organisme », alors que, dans les autres cas, un tel bénéfice pourrait également être invoqué par des personnes physiques. En effet, le principe de la neutralité fiscale susmentionné serait méconnu si la pos-

sibilité d'invoquer le bénéfice de l'exonération était tributaire de la forme juridique au moyen de laquelle l'assujetti exerce son activité⁽¹⁰⁹⁾, ou de la structure organisationnelle propre à l'activité pratiquée⁽¹¹⁰⁾ ;

4° sur la déduction de la TVA.

Ainsi, le principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise exige que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques et il serait contraire à ce principe que lesdites activités ne débutent qu'au moment où l'entreprise est effectivement exploitée, c'est-à-dire où le revenu taxable prend naissance. Toute autre interprétation de la directive TVA mettrait à la charge de l'opérateur économique le coût de la TVA dans le cadre de son activité économique sans lui donner la possibilité de la déduire, et procéderait à une distinction arbitraire entre des dépenses d'investissement effectuées avant l'exploitation effective d'une entreprise et celles effectuées au cours de ladite exploitation⁽¹¹¹⁾.

Il s'ensuit que celui qui a l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer d'une façon indépendante une activité économique et qui effectue les premières dépenses d'investissement à ces fins, doit être considéré comme un assujetti. Agissant en tant que tel, il a donc le droit de déduire immédiatement la TVA due ou acquittée sur les dépenses d'investissement effectuées pour les besoins des opérations qu'il envisage de faire et qui ouvrent droit à déduction, sans devoir

⁽¹⁰⁶⁾ C.J.C.E., arrêt *Christiane Adam, épouse Urbing c. Grand-Duché de Luxembourg* du 11 octobre 2001, C-267/99, *Rec.*, 2001, I-7467. Voy., sur l'admissibilité d'un taux de 2,1 % en France pour les médicaments remboursables, alors que la livraison des médicaments non remboursables y est grevée d'un taux de 5,5 %, C.J.C.E., arrêt *Commission c. France* du 3 mai 2001, C-481/98, *Rec.*, 2001, I-3369.

Sur les livres « papier » et les livres sur support physique autre que « papier », voy. C.J.U.E., arrêt *K Oy* du 11 septembre 2014, C-219/13, *ÉU:C:2014:2207*.

⁽¹⁰⁷⁾ C.J.C.E., arrêt *Karlheinz Fischer c. Finanzamt Donaueschingen* du 11 juin 1998, C-283/95, *Rec.*, 1998, I-3369. C.J.C.E., arrêt *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH c. Finanzamt für Körperschaften I in Berlin* du 10 septembre 2002, C-141/00, *Rec.*, 2002, I-6833. C.J.C.E., arrêt *Card Protection Plan Ltd (CPP) c. Commissioners of Customs & Excise* du 25 février 1999, C-349/96, *Rec.*, 1999, I-973.

⁽¹⁰⁸⁾ C.J.C.E., arrêt *Belgocodex SA c. État belge* du 3 décembre 1998, C-381/97, *Rec.*, 1998, I-8153 ; *F. J.F.*, 1998, p. 666.

⁽¹⁰⁹⁾ C.J.C.E., arrêt *Jennifer Gregg et Mervyn Gregg c. Commissioners of Customs & Excise* du 7 septembre 1999, C-216/97, *Rec.*, 1999, I, p. 4947. On remarquera que cet arrêt constitue un des rares cas de revirement (partiel) de la jurisprudence de la Cour de justice, par rapport à l'arrêt *W. Bulthuis-Griffioen c. Pays-Bas* du 11 août 1995, C-453/93, *Rec.*, 1995, I, p. 2341 ; *J.T.D.E.*, 1995, p. 227. C.J.C.E., arrêt *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH c. Finanzamt für Körperschaften I in Berlin* du 10 septembre 2002, C-141/00, *Rec.*, 2002, I, p. 6833.

⁽¹¹⁰⁾ C.J.C.E., arrêt *Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club c. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* du 16 octobre 2008, C-253/07, *Rec.*, 2008, I, p. 7821.

⁽¹¹¹⁾ C.J.C.E., arrêt *D.A. Rompelman et E.A. Rompelman-Van Deelen c. Minister van Financiën* du 14 février 1985, 268/83, *Rec.*, 1985, p. 655 ; *Rev. TVA*, n° 109, p. 737. C.J.C.E., arrêt *Intercommunale voor Zeewaterontziltling (INZO) c. État belge* du 29 février 1996, C-110/94, *Rec.*, 1996, I-857 ; *Rev. TVA*, n° 122, juillet-août 1996, p. 696. C.J.C.E., arrêt *Gabalfrisa SL e.a. c. Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)* du 21 mars 2000, C-100/98 à C-147/98, *Rec.*, 2000, I-1577. C.J.C.E., arrêt *Finanzamt Goslar c. Brigitte Breitsohl* du 8 juin 2000, C-400/98, *Rec.*, 2000, I-4321 ; *F. J.F.*, 2000, p. 516 ; *R.G.F.*, 2000, p. 346, note H. VANGINDERTAEL. C.J.C.E., arrêt *Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR c. Allemagne* du 8 juin 2000, C-396/98, *Rec.*, 2000, I-4279 ; *F. J.F.*, 2000, p. 523.



attendre le début de l'exploitation effective de son entreprise⁽¹¹²⁾.

De même, en l'absence de circonstances frauduleuses ou abusives et sous réserve d'éventuelles régularisations, le principe de neutralité de la TVA exige que le droit à déduction, une fois né, reste acquis même lorsque l'administration fiscale sait, dès la première liquidation de la taxe, que l'activité économique envisagée, qui devait donner lieu à des opérations taxées, ne sera pas exercée⁽¹¹³⁾.

IX. Conclusion

47. La Cour de justice n'a visiblement pas été gagnée par le pessimisme.

Au contraire, depuis l'instauration du régime européen de la TVA, elle a plutôt pris appui sur les affaires qui lui étaient transmises pour construire et développer un certain nombre de concepts fondamentaux de la TVA d'aujourd'hui, régulièrement même contre les concepts développés par la Commission européenne elle-même.

Pensons notamment à des concepts TVA devenus aussi cruciaux que l'exigence du lien direct et immédiat pour le droit à déduction, le concept de l'avantage consommable requis pour qu'il y ait impossibilité à la TVA, les choix de l'assujetti en matière de déduction de la TVA acquittée lors de l'achat d'un bien partiellement utilisé à des fins privées, la taxation des opérations illicites, la base d'imposition des utilisations privées de biens de l'entreprise ou des prélèvements de biens à des fins privées, ou encore la base d'imposition eu égard à des bons de réduction.

48. Dans un premier temps, le vide laissé par le pouvoir politique européen a donc été rempli par les nouveaux concepts fondamentaux de la TVA dégagés par la Cour de justice à partir des directives de 1967

et 1977, à partir du Traité C.E. lui-même et à partir des principes généraux du droit communautaire.

Peut-on décemment reprocher à la Cour de justice d'avoir fait correctement son travail et d'avoir entendu répondre aux questions souvent fondamentales qui lui ont été posées par les juridictions nationales ? Peut-on reprocher à la Cour de justice d'avoir fait preuve d'ambition et de ne pas être restée pétrifiée là où le législateur européen a laissé le régime définitif de la TVA en rade ?

De plus, l'exercice de ces pouvoirs par la Cour est peut-être inattendu, mais pas illégitime au vu du Traité de fonctionnement de l'Union européenne prévoyant lui-même les compétences de la Cour de justice, que nous avons tenu à mettre en exergue dans le point I du présent article.

49. C'est une évolution de la jurisprudence européenne que les États membres ne peuvent plus ignorer en se retranchant derrière les lacunes ou les réserves de souveraineté que conserve aujourd'hui le droit communautaire de la TVA. Même dans ces cas, il est donc clair aujourd'hui que les États membres doivent respecter ces principes généraux du droit européen de la TVA qui, à défaut d'être nombreux, n'en recèlent pas moins des applications quasi illimitées.

Qu'on le souhaite ou qu'on le déplore, il est clair que, depuis les années '90, c'est la Cour de justice qui a été le véritable moteur de l'harmonisation européenne de la TVA et ce, sans que le carburant de ce moteur ait été un hypothétique régime définitif européen de TVA, sauf pour la localisation des prestations de services depuis le 1^{er} janvier 2010.

C'est là sa force, et aussi sa pertinence.

Les arrêts de la Cour sont devenus comme les piliers centraux d'une cathédrale : faits pour durer, tant que durera la TVA européenne.

⁽¹¹²⁾ C.J.C.E., arrêt *Gabalfrisa SL e.a. c. Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)* du 21 mars 2000, C-100/98 à C-147/98, *Rec.*, 2000, I-1577.

⁽¹¹³⁾ C.J.C.E., arrêt *Finanzamt Goslar c. Brigitte Breitsohl* du 8 juin 2000, C-400/98, *Rec.*, 2000, I-4321 ; *F.7.F.*, 2000, p. 516 ; *R.G.F.*, 2000, p. 346, note H. VANGINDERTAEL.