

**Downloaded via the EU tax law app / web**

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. M. POIARES MADURO

présentées le 7 avril 2005 (1)

**Affaire C-255/02**

**Halifax plc,**

**Leeds Permanent Development Services Ltd,**

**County Wide Property Investments Ltd**

**contre**

**Commissioners of Customs & Excise**

[demande de décision préjudicielle formée par le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni)]

**Affaire C-419/02**

**1) BUPA Hospitals Ltd,**

**2) Goldsborough Developments Ltd**

**contre**

**Commissioners of Customs and Excise**

[demande de décision préjudicielle formée par la High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division, (RoyaumeUni)]

**Affaire C-223/03**

**University of Huddersfield Higher Education Corporation**

**contre**

**Commissioners of Customs and Excise**

[demande de décision préjudicielle formée par le VAT and Duties Tribunal, Manchester (Royaume-Uni)]

«Sixième directive TVA – Articles 2, paragraphe 1, 4, paragraphes 1 et 2, 5, paragraphe 1, 6, paragraphe 1, 10, paragraphe 2, et 17 – Livraison de biens et de services – Activité économique – Abus de droit – Opérations ayant pour seul objectif d'obtenir un avantage fiscal»

1. Le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni), la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Royaume-Uni), et le VAT and Duties Tribunal, Manchester (Royaume-Uni) ont, par trois ordonnances distinctes, déféré à titre préjudiciel à la Cour de justice plusieurs questions relatives à l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (2) (ci-après la «sixième directive»), telle que modifiée.

2. Les trois affaires portent sur des opérations effectuées dans le but d'obtenir un avantage fiscal qui se concrétise par un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée en amont. Il est en substance demandé à la Cour, en premier lieu, de déterminer si les opérations effectuées dans le seul but de permettre la récupération de la taxe acquittée en amont sont susceptibles de constituer une «activité économique» au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive. En second lieu, la Cour est invitée à examiner l'éventuelle applicabilité de la doctrine dite de l'«abus de droit» en matière de TVA, dont il résulterait l'éventuel rejet des demandes de déduction de la TVA acquittée par une personne dans des circonstances telles que celles des présentes affaires.

### I – La réglementation communautaire pertinente au regard des trois affaires

3. Selon l'article 2, point 1, de la sixième directive, la TVA s'applique aux «livraisons de biens et [aux] prestations de services, effectuées à titre onéreux [...] par un assujetti agissant en tant que tel».

4. L'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive dispose que «[e]st considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité» et, selon le paragraphe 2 du même article, pareilles activités économiques «sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services [...]».

5. Aux termes de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, «[e]st considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire»; l'article 6, paragraphe 1, de cette même directive définit la «prestation de services» comme «toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5».

6. L'article 13, A, paragraphe 1, exonère de la TVA un certain nombre d'activités, dont l'hospitalisation et les services médicaux, en disposant que:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels.

[...]

b) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus».

7. L'article 13, B, sous b), dispose en des termes identiques à ceux de l'article 13, A, paragraphe 1, que «l'affermage et la location de biens immeubles» sont exonérés de la TVA.

L'article 13, B, sous d), énumère, également en termes identiques à ceux de l'article 13, A, paragraphe 1, un certain nombre d'activités dans le secteur des services financiers que les États membres doivent également exonérer de la TVA.

8. S'agissant des déductions, l'article 17, paragraphe 1, dispose que «[l]e droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible». Aux termes de l'article 17, paragraphe 2, «[da]ns la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable [...] la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti» (3).

9. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA, le premier alinéa de l'article 17, paragraphe 5, dispose que «la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations». Le deuxième alinéa dudit article 17, paragraphe 5, dispose que «[c]e prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19».

10. L'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, relatif aux procédures de simplification (4) dispose que «[l]e Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale».

## **II – Les faits des procédures au principal, les questions déferées à la Cour et les réglementations communautaires et nationales pertinentes dans chaque affaire**

### *A – L'affaire C-255/02*

11. Halifax plc (ci-après «Halifax») est un établissement bancaire. En vertu de l'article 13, B, sous d), de la sixième directive, la très grande majorité de ses prestations sont des services financiers exonérés. Halifax souhaitait construire des «centres d'appel» aux fins de son activité commerciale sur quatre sites différents au Royaume-Uni sur lesquels elle détenait un bail ou la pleine propriété. Conformément à la règle du prorata énoncée à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, Halifax aurait pu récupérer quelque 5 % de la TVA payée sur les travaux de construction. Ses conseillers fiscaux ont toutefois élaboré un système par lequel Halifax a pu, par le biais d'une série d'opérations impliquant différentes sociétés du groupe Halifax, récupérer en pratique l'intégralité de la TVA payée en amont sur les travaux de construction.

12. Les sociétés impliquées dans l'opération étaient toutes des filiales à 100 % de Halifax: Leeds Permanent Development Services Ltd (ci-après «LPDS»), société à finalité spéciale qui s'est livrée, par le passé, à la gestion de projets immobiliers et qui n'appartenait pas au groupe TVA de Halifax; County Wide Property Investments Ltd (ci-après «CWPI») une société de promotion immobilière et d'investissement et, enfin, Halifax Property Investment Ltd (ci-après «HPIL») qui, contrairement aux autres sociétés susmentionnées, n'était pas enregistrée aux fins de la TVA.

13. Le système concerne quatre sites différents, mais les opérations ont suivi le même schéma pour chacun des sites. En premier lieu, Halifax a convenu par contrat de prêter à LPDS l'argent nécessaire à l'acquisition de l'intérêt requis pour le site, et aux travaux de construction à effectuer. De façon concomitante, dans un autre contrat, LPDS a convenu d'exécuter sur le site des travaux de construction de faible valeur. Halifax a versé à LPDS 164 000 GBP environ pour ces travaux

effectués sur les quatre sites, somme qui incluait presque 25 000 GBP de TVA comptabilisés par LPDS et pour lesquels Halifax a pu se faire rembourser au prorata la taxe payée en amont pour la seule petite partie déductible.

14. LPDS a, quant à elle, conclu un accord de mise en valeur et de financement avec CWPI en vertu duquel cette dernière devait exécuter ou faire exécuter les travaux de construction sur chaque site. Cela incluait les travaux de faible valeur que LPDS avait convenu d'effectuer pour le compte de Halifax. Faisant usage des avances faites par Halifax en vertu des stipulations du contrat de prêt conclu avec LPDS, cette dernière a versé à CWPI une importante avance destinée aux travaux (un total de quelque 48 millions de GBP pour les quatre sites, dont plus de 7 millions de GBP de TVA).

15. Toutes ces opérations ont eu lieu le même jour, dans le cadre de l'exercice financier de LPDS qui a pris fin le 31 mars 2000 (5). Au cours de cet exercice, LPDS avait fourni des petits travaux de construction taxés au taux normal et n'avait ni livré de biens ni fourni de services exonérés. En conséquence, LPDS a sollicité le remboursement d'une somme supérieure à 7 millions de GBP payés au titre de la TVA sur ses opérations effectuées en amont au cours de ce même exercice financier, laquelle correspondait aux sommes facturées par CWPI pour la réalisation des travaux de construction sur les sites. CWPI a, quant à elle, comptabilisé la TVA sur les fournitures de services et les livraisons de biens à LPDS, mais serait en définitive en droit de déduire la TVA que factureraient les promoteurs immobiliers et les professionnels à recruter pour les travaux de construction.

16. Le 6 avril 2000, Halifax a loué chaque site à LPDS contre une prime et LPDS a conclu un autre accord visant à céder chacun des baux à HPIL, chacune de ces cessions devant être effective le premier jour ouvrable suivant l'achèvement des travaux de construction sur chaque site. Toujours le même jour, HPIL s'est engagée par contrat à sous-louer à Halifax les locaux de chaque site en contrepartie d'une prime. Ces opérations ont eu lieu lors de l'exercice d'exonération partielle suivant de LPDS et ont, conformément à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, été considérées comme des livraisons de biens et des prestations de services exonérées aux fins de la TVA.

17. CWPI a, quant à elle, engagé des entrepreneurs indépendants et des membres de diverses professions libérales afin d'effectuer les travaux de construction sur chaque site. Ayant été payée à l'avance par LPDS, CWPI a payé les entrepreneurs indépendants dès que les travaux ont été effectués.

18. Les Commissioners ont rejeté les demandes de LPDS visant à obtenir le remboursement de la TVA acquittée sur ses opérations réalisées en amont, et celles de CWPI relatives à la TVA que lui ont facturées les entrepreneurs indépendants. Selon les Commissioners, une opération, quel que soit son caractère véritable, effectuée dans le seul but d'éluder la TVA n'est en soi ni une « livraison » ou une « prestation », ni une mesure prise dans le cadre d'une « activité économique » aux fins de la TVA. Les engagements de LPDS envers Halifax et les services de construction effectués par CWPI pour le compte de LPDS n'étaient donc pas des « livraisons » ou des « fournitures » au sens de la sixième directive. Les Commissioners soutiennent de plus que des opérations exécutées dans le seul but d'éluder la TVA constituent un « abus de droit » et devraient, de ce fait, être disqualifiées aux fins de la TVA. Que ce soit d'après la première ou la seconde approche, il est clair que seuls les entrepreneurs indépendants ont réellement fourni des services de construction, et ce directement à Halifax.

19. Halifax, LPDS et CWPI (ci-après les « demanderesses du groupe Halifax ») ont contesté les refus des Commissioners devant le VAT and Duties Tribunal, London, qui a rejeté ces recours. Les demanderesses du groupe Halifax ont ensuite interjeté appel devant la High Court of Justice

(England & Wales), Chancery Division, qui a annulé le jugement et l'a renvoyé devant le VAT and Duties Tribunal avec pour instruction de déterminer notamment si, en concluant les opérations en cause, LPDS et CWPI avaient pour seul but d'éluider la TVA. Le VAT and Duties Tribunal a répondu à cette question par l'affirmative et a, en outre, déféré les questions suivantes à la Cour:

«1) a) Dans les circonstances pertinentes, des opérations

i) effectuées par chaque participant dans la seule intention d'obtenir un avantage fiscal et

ii) dépourvues d'objectif économique autonome

sont-elles, aux fins de la TVA, des livraisons ou des prestations effectuées par les participants, ou à leur profit, dans le cadre de leurs activités économiques?

b) Dans les circonstances pertinentes, quels sont les éléments dont il convient de tenir compte pour déterminer les destinataires des livraisons ou prestations effectuées par les constructeurs indépendants?

2) La théorie de l'abus de droit, telle qu'élaborée par la Cour, amène-t-elle à débouter les parties requérantes de leurs demandes de récupération ou de remise de la taxe payée en amont découlant de la mise en œuvre des opérations pertinentes?»

B – *L'affaire C-419/02*

20. BUPA Hospitals Ltd (ci-après «BHL») fait partie du groupe de sociétés BUPA (ci-après le «groupe BUPA»); elle gère un grand nombre d'hôpitaux privés. Ces livraisons étaient considérées comme taxées au taux zéro. Cela a permis à BHL de récupérer la taxe acquittée en amont sur ses achats de médicaments et de prothèses reçus de ses fournisseurs sans avoir à comptabiliser la taxe payée en aval sur ses livraisons de médicaments et de prothèses à ses clients.

21. Le gouvernement du Royaume-Uni a annoncé son intention de présenter une réglementation prochaine pour exclure pareilles livraisons de la taxation à taux zéro, réglementation qui est finalement entrée en vigueur le 1er janvier 1998. Cette modification a eu pour effet de retirer du régime de taxation à taux zéro, que le Royaume-Uni était autorisé à appliquer en vertu de l'article 28, paragraphe 2, sous a) (6), de la sixième directive, les livraisons en cause faites par des fournisseurs privés et de leur appliquer le régime normal prévu à l'article 13, A, selon lequel il y aurait exonération sans récupération de la taxe payée en amont.

22. Entre l'annonce du gouvernement et l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation, le groupe BUPA a élaboré et organisé une série d'opérations consistant en des arrangements de paiement anticipé qui ont empêché la nouvelle réglementation de se répercuter sur la situation financière de BHL. L'idée était de payer à l'avance, avant l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation, une grande quantité de médicaments et de prothèses non précisés.

23. Les arrangements de paiement anticipé qui permettent à BHL de récupérer la taxe payée en amont sur ses acquisitions sont fondés sur les articles 10 et 17 de la sixième directive. L'article 17, paragraphe 1, dispose que «[l]e droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible». Selon l'article 17, paragraphe 2, sous a), «[d]ans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable [...] la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti».

24. Aux termes de l'article 10:

«1. Sont considérés comme:

a) fait générateur de la taxe: le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe;

b) exigibilité de la taxe: le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.

2. Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. Les livraisons de biens, autres que celles visées à l'article 5 paragraphe 4 sous b), et les prestations de services qui donnent lieu à des décomptes ou des paiements successifs sont considérées comme effectuées au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent.

Toutefois, en cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement à concurrence du montant encaissé» (7).

25. À la lumière de ces dispositions, les arrangements de paiement anticipé permettraient, même si l'affectation et la livraison des biens avaient lieu après la suppression du régime à taux zéro, qu'aucune TVA ne soit facturée parce que les biens avaient été payés pendant que le droit à récupération de la taxe payée en amont existait encore.

26. Pour écarter les risques qu'impliquent d'importants paiements anticipés à des tiers fournisseurs, le groupe BUPA a décidé de recourir à l'une de ses filiales extérieures au groupe TVA de BUPA, à titre de fournisseur dans le cadre de l'arrangement de paiement anticipé. La société retenue était membre du groupe Goldsbrough. Ce groupe de sociétés avait été récemment acquis par le groupe BUPA et gérait également un petit nombre d'hôpitaux privés. La société choisie a été rebaptisée BUPA Medical Supplies Ltd (ci-après «BMSL»). L'objet de cette société a été modifié et elle a obtenu une licence de distribution de produits pharmaceutiques.

27. Pour éviter le problème de liquidités dû à l'obligation de payer aux Commissioners le montant correspondant à la taxe payée en aval que BMSL devrait comptabiliser, une autre filiale du groupe BUPA, Goldsbrough Developments Ltd (ci-après «GDL») a conclu des arrangements inverses de paiement anticipé, pour le même montant et au cours de la même période comptable, avec un fournisseur appartenant au groupe TVA de BUPA. Ce fournisseur était également une autre société du groupe BUPA, BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (ci-après «Gatwick Park») qui a, elle aussi, modifié son objet et qui a obtenu une licence pour distribuer des produits pharmaceutiques.

28. Le 5 septembre 1997, les arrangements de paiement anticipé entre BHL et BMSL et entre GDL et Gatwick Park ont été signés. BHL a convenu de payer à BMSL la somme de 100 millions de GBP pour la fourniture de médicaments non identifiés (60 millions de GBP plus 10,5 millions de GBP de TVA) et de prothèses (40 millions de GBP plus 7 millions de GBP de TVA). Le même jour, BMSL a émis les factures correspondantes à l'attention de BHL. Il semble que ces montants aient suffi à pourvoir aux besoins de BHL en médicaments et en prothèses pour une période comprise entre cinq et huit ans. De même, le 5 septembre 1997, GDL a convenu de payer à Gatwick Park la somme de 100 millions de GBP pour la livraison de médicaments non précisés (50 millions de GBP plus 8,75 millions de GBP de TVA) et de prothèses (50 millions de GBP plus 8,75 millions de GBP de TVA). Le même jour, Gatwick Park a émis les factures correspondantes à l'attention de

GDL. S'agissant de ces derniers arrangements de paiement anticipé, il semble que les sommes convenues pour les médicaments et les prothèses à livrer aient été suffisantes pour couvrir les besoins de GDL en biens de cette nature pour une période comprise entre 50 et 100 ans.

29. Les deux séries d'arrangements inverses de paiement anticipé décrits ci-dessus ont eu pour conséquence qu'aucune taxe n'a dû être versée aux Commissioners à l'issue de la période comptable pertinente. En effet, le groupe TVA de BUPA devait 17,5 millions de GBP de taxe en aval sur la livraison de Gatwick Park, mais a déduit cette somme d'une demande de récupération de la taxe payée en amont de 17,5 millions de GBP acquittés sur la livraison de BMSL. De façon concomitante, le groupe TVA de Goldsborough devait 17,5 millions de GBP de taxe en aval sur la livraison de BMSL qui a été également déduite d'une demande de récupération de 17,5 millions de GBP sur la livraison de Gatwick Park. Chacun de ces deux groupes TVA a donc pu déduire une dette afférente à la TVA de 17,5 millions de GBP contre un droit à récupération de la même somme à titre de taxe en amont. Les fonds nécessaires à la mise en œuvre de l'opération ont été mis à disposition par BUPA Investments Ltd, une autre société du groupe BUPA, et transférés aux parties impliquées dans les arrangements de paiement anticipé. S'agissant de BHL, les nouveaux accords d'acquisition ont été appliqués à compter de septembre 1998. Quant aux arrangements de paiement anticipé entre GDL et Gatwick Park, ils ont été exécutés en 2001.

30. Les Commissioners ont refusé d'autoriser la déduction de la taxe acquittée en amont aussi bien pour BHL que pour GDL. Les demanderesses du groupe BUPA ont saisi le VAT and Duties Tribunal, London, d'un recours formé contre la décision des Commissioners. Le VAT and Duties Tribunal a rejeté leur recours au motif que BMSL et Gatwick Park n'avaient pas exercé une activité économique ni effectué de livraisons aux fins de la TVA. Il a cependant écarté la thèse des Commissioners sur l'applicabilité d'une doctrine générale d'abus de droit. Les demanderesses ont ensuite interjeté appel devant la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, et les Commissioners ont introduit un appel incident.

31. La High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a décidé de déférer à la Cour à titre préjudiciel les questions suivantes:

«1) Compte tenu des circonstances pertinentes, des opérations pertinentes et de la situation des entreprises vendeuses, comment convient-il d'interpréter l'expression 'activité économique' à l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive TVA 77/388/CEE (ci-après la 'directive')?

2) Compte tenu des circonstances pertinentes, des opérations pertinentes et de la situation des entreprises vendeuses, comment convient-il d'interpréter l'expression 'livraison de biens' à l'article 5, paragraphe 1, de la directive?

3) a) Existe-t-il un principe d'abus de droit qui (indépendamment de l'interprétation donnée à la directive) soit susceptible d'exclure le droit à la déduction de la taxe payée en amont?

b) Si ce principe existe, dans quelles circonstances s'appliquerait-il?

c) S'appliquerait-il dans des circonstances telles que celles qui ont été établies par le VAT and Duties Tribunal?

4) La réponse aux questions 1 à 3 ci-dessus est-elle différente si le paiement afférent aux opérations pertinentes intervient à une époque à laquelle toute livraison de biens en aval eût été une livraison exonérée, avec remboursement de la TVA payée au stade précédent comme le permet l'article 28, paragraphe 2, sous a), de la directive?

5) Comment convient-il d'interpréter la directive dans le contexte particulier des questions

suivantes? Dans des circonstances telles que celles du présent cas, et s'agissant d'opérations telles que les opérations pertinentes, des livraisons doivent-elles être traitées:

a) comme si elles avaient été effectuées par les fournisseurs extérieurs aux sociétés acheteuses sans que des livraisons soient effectuées aux sociétés vendeuses ou par celles-ci?

ou

b) comme si elles avaient été effectuées par les fournisseurs extérieurs aux sociétés vendeuses sans que des livraisons soient effectuées par les sociétés vendeuses aux sociétés acheteuses?

6) Comment convient-il d'interpréter l'article 17 de la directive et les règles afférentes à la déduction lorsque chaque société vendeuse, dans le cours d'une activité économique, effectue des livraisons à une société acheteuse et que:

a) les sociétés acheteuses ont passé des accords avec les sociétés vendeuses en vue de la livraison de biens; que

b) ces biens ont été facturés et payés avant la livraison; que

c) la TVA a été facturée sur le paiement anticipé conformément au deuxième alinéa de l'article 10, paragraphe 2, de la directive; que

d) les biens doivent servir aux sociétés acheteuses pour effectuer des livraisons qui, si elles étaient intervenues au moment du paiement, auraient été des livraisons exonérées assorties d'un droit de remboursement de la taxe payée au stade antérieur, mais que

e) chacune des sociétés acheteuses a l'intention de ne prendre livraison des biens visés par les accords que dans l'hypothèse où interviendrait une modification législative à la suite de laquelle la société acheteuse ne pourrait plus utiliser les biens que pour effectuer des livraisons exonérées, sans droit à remboursement.

[À propos du point e), il convient de remarquer que, si la modification législative décrite n'a pas lieu, les sociétés acheteuses auront le droit de résilier les contrats qu'elles ont passés avec les sociétés vendeuses et de réclamer le remboursement des sommes versées, les contrats passés entre les sociétés acheteuses et les sociétés vendeuses dans le cadre des opérations pertinentes comportant des clauses qui autorisent de telles résiliations.]

7) Le VAT and Duties Tribunal a établi (au point 89 de sa décision) qu'«aucun des décideurs de [BMSL et Gatwick Park] [...] n'avait de motif ni de but réel autre que de mener à bonne fin le plan d'évasion fiscale'. Les parties appelantes, dans leur requête en appel devant la High Court, ont contesté cette constatation de fait. À supposer que celle-ci soit écartée en appel, la réponse aux questions 1 à 6 comprise serait-elle différente, et en quoi?»

C – *L'affaire C-223/03*

32. L'université de Huddersfield (ci-après l'«université») est un établissement de l'enseignement supérieur qui fournit des prestations d'enseignement exonérées. Elle a souhaité restaurer deux bâtiments (West Mill et East Mill) dans lesquels elle avait acquis un droit de jouissance immobilier («leasehold»). La TVA payée en amont sur les frais de rénovation serait limitée à un taux de récupération qui correspondait à 14,56 % en 1996 et qui est tombé depuis à 6,04 %. Ses conseillers fiscaux lui ont toutefois proposé un certain nombre de plans possibles qui permettaient à l'université de récupérer l'intégralité de la TVA acquittée en amont sur les travaux de rénovation

par le biais d'une série d'opérations impliquant des personnes juridiques distinctes.

33. À cette fin, un trust discrétionnaire (ci-après le «trust») a été constitué en vertu duquel l'université avait le pouvoir de nommer et de révoquer les «trustees». S'agissant de East Mill, qui est le bâtiment directement concerné dans l'affaire au principal, l'université a choisi d'en taxer la location et l'a concédée au trust le 22 novembre 1996 (8). Le loyer annuel initial était fixé à la somme symbolique de 12,50 GBP. Le trust ayant également opté pour la livraison avec TVA, il a, le même jour, accordé en retour à l'université une sous-location pour un loyer annuel initial d'un montant symbolique de 13 GBP. De façon concomitante, University of Huddersfield Properties Ltd (ci-après «Huddersfield Properties»), une filiale à 100 % de l'université ne faisant pas partie du même groupe TVA, a facturé à l'université un montant de 3,5 millions de GBP, plus 612 500 GBP de TVA, pour de futurs services de construction sur East Mill. Peu après, Huddersfield Properties a conclu un contrat avec l'université en vue de la rénovation de East Mill et l'université a payé le montant facturé par Huddersfield Properties. Cette dernière a finalement engagé des entrepreneurs tiers au prix du marché pour fournir les services de construction nécessaires sur East Mill. Ces travaux ont été achevés en septembre 1998. Par la suite, les loyers dus en vertu de la location et de la sous-location ont été augmentés pour atteindre respectivement 400 000 GBP et 415 000 GBP par an.

34. Ce plan a permis à l'université d'invoquer dans sa déclaration de TVA pour janvier 1997 le droit à déduction de la TVA qu'elle avait acquittée en amont sur les travaux de construction reçus puisque ce plan a été utilisé pour les besoins d'une livraison taxable subséquente de East Mill au trust (9). Le 26 janvier 2000, les Commissioners ont toutefois réclamé à l'université, à propos du mois de janvier 1997, un montant de 612 500 GBP de TVA sur des services de construction fournis par Huddersfield Properties en ce qui concerne East Mill et un montant de 2,28 GBP de TVA sur la location de East Mill facturée par le trust. L'université a introduit contre la rectification de la TVA un recours devant le VAT and Duties Tribunal, Manchester.

35. Les Commissioners font valoir sur le fond qu'une opération effectuée uniquement ou de façon prédominante dans le but d'éviter la TVA n'est pas une «livraison ou une prestation». De même, il ne s'agit pas, selon eux, d'une démarche effectuée dans le cadre ou l'accomplissement d'une «activité économique». À titre subsidiaire, les Commissioners soutiennent qu'une telle opération doit, conformément au principe général de droit empêchant l'«abus de droit», être écartée et les termes de la sixième directive doivent, au contraire, être appliqués à la véritable nature de l'opération en cause. L'université, quant à elle, a notamment fait valoir que les opérations en cause n'ont pas été «effectuées dans le seul but, ou avec l'objectif prépondérant, d'éviter l'impôt». Bien qu'il soit exact que les faits tels qu'interprétés par l'université ont généré un important remboursement de la TVA payée en amont, «disponible» immédiatement, ces mêmes faits ont aussi généré, selon elle, d'importants paiements de la TVA sur les loyers pendant un certain temps.

36. La juridiction de renvoi a constaté que le seul but de l'utilisation du trust dans le cadre de East Mill, de la location par l'université au trust et de la sous-location de East Mill par le trust à l'université était d'obtenir un avantage fiscal. Il a en outre estimé que l'université avait l'intention d'obtenir une économie fiscale absolue en mettant fin au montage TVA mis en place pour East Mill quelque temps après le début du contrat de location (mettant ainsi également fin au paiement de la TVA sur les loyers). La juridiction de renvoi a toutefois également constaté que l'ensemble des opérations était des opérations réelles, non des simulacres, en ce sens qu'elles ont abouti à des livraisons ou à des prestations réellement effectuées.

37. Dans ces circonstances, le VAT and Duties Tribunal, Manchester, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Lorsque:

- 1) une université renonce à son droit à l'exonération de la TVA en ce qui concerne les livraisons ou prestations relatives à un bien immobilier déterminé qu'elle détient et qu'elle loue le bien à un trust fondé et contrôlé par l'université
- 2) le trust renonce à son droit à l'exonération de la TVA en ce qui concerne les livraisons ou prestations relatives au bien en question et sous-loue le bien à l'université
- 3) les contrats de bail et de sous-location ont été conclus et exécutés par l'université dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal et que ces opérations n'ont pas d'objectif économique distinct
- 4) le bail et le bail concédé en retour équivalent, comme c'était l'intention de l'université et du trust, à un système de report (c'est-à-dire un système de report du paiement de la TVA) avec une particularité intrinsèque à celui-ci qui permet une économie de taxe en termes absolus à un stade ultérieur
  - a) le bail et la sous-location sont-ils des prestations taxables aux fins de la sixième directive TVA?
  - b) Peut-on les qualifier d'activités économiques au sens de la seconde phrase de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive TVA?»

### III – **Appréciation**

38. Malgré les différences entre les plans de stratégie fiscale qui ont été adoptés, les présentes affaires posent des problèmes juridiques identiques. En substance, les juridictions de renvoi demandent à être éclairées sur deux questions. Premièrement, il est demandé à la Cour si les opérations en cause peuvent être qualifiées d'activités économiques au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive et si elles correspondent à des fournitures «de biens et à des prestations de services, effectuées à titre onéreux» par un «assujetti agissant en tant que tel» au sens de l'article 2 de cette même directive (10).

39. La seconde question est de savoir si les demandes de récupération ou d'allègement de la taxe payée en amont peuvent être rejetées sur le fondement de la doctrine communautaire de l'abus de droit (11).

*A – La notion de livraisons de biens et de prestations de services effectuées dans le cadre d'une activité économique*

40. Le régime des déductions existant dans le système communautaire commun de TVA vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA, due ou acquittée, dans le cadre de toutes ses activités économiques (12). Il est constant que la notion d'«activités économiques» figurant à l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive a une large portée et un caractère objectif (13). Ainsi que la Cour l'a affirmé dans l'arrêt Rompelman, «[l]e système commun de taxe sur la valeur ajoutée garantit [...] la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités [...]» (14). En conséquence, l'article 4, paragraphe 1, de la directive renvoie expressément à toute activité «quels que soient les buts ou les résultats de cette activité». Dans son arrêt Commission/Pays-Bas, la Cour a estimé que, pour déterminer si une activité est une activité économique au sens du

système commun de TVA, «l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats» (15). Il est par conséquent nécessaire de considérer une activité objectivement et en elle-même pour en identifier les traits caractéristiques afin de décider si sa nature est ou non celle d'une activité économique, plutôt que de tenir compte du but éventuel de l'opération ou des motivations des parties (16).

41. Cette règle repose sur l'exigence de neutralité du système commun de TVA et sur le principe de sécurité juridique selon lequel l'application de la réglementation communautaire doit être prévisible pour les justiciables (17). Cet impératif de sécurité juridique s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation comportant des conséquences financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue de leurs droits et obligations (18).

42. Le gouvernement du Royaume-Uni, largement soutenu par les gouvernements irlandais, néerlandais et italien, soutient toutefois que les opérations telles que celles en cause dans les présentes affaires, effectuées dans le seul but de récupérer la taxe payée en amont et, partant, visant à éviter ou à différer la TVA qui devrait être normalement acquittée, ne sont pas des activités économiques au sens du système commun de TVA et qu'elles ne doivent pas être considérées comme des fournitures de biens ou des prestations de services au sens de la réglementation en la matière. Selon lui, si les participants aux opérations en cause avaient pour unique intention sérieuse de rendre effectif un système d'évasion fiscale, pareilles activités sont totalement étrangères aux objectifs de la sixième directive et ne doivent donc pas être qualifiées d'activités économiques.

43. Trois questions méritent d'être examinées dans le cadre de l'analyse des arguments avancés par le gouvernement du Royaume-Uni à cet égard. En premier lieu, j'examinerai si, comme le gouvernement du Royaume-Uni le soutient, la distinction entre activités licites et illicites élaborée par la Cour pour déterminer la portée de la notion d'activités économiques est pertinente dans les présentes affaires. En deuxième lieu, je me pencherai sur l'importance que le gouvernement du Royaume-Uni attribue au but dans lequel les opérations sont conclues, en vue de les exclure de la catégorie des activités économiques. En troisième lieu, j'aborderai les conséquences plus larges qu'impliquerait l'adoption de l'interprétation avancée par le gouvernement du Royaume-Uni, laquelle vise à prévenir les systèmes d'évasion à la TVA en limitant le champ d'application des règles mêmes en la matière.

1. La notion d'activité économique et la distinction entre transactions licites et illicites

44. Le raisonnement du gouvernement du Royaume-Uni, avec lequel les demanderesses dans les trois affaires au principal et la Commission ne sont pas d'accord, est fondé en substance sur une analogie avec une série d'arrêts de la Cour dans lesquels certaines transactions illicites ont été considérées comme n'entrant pas dans le champ d'application des règles en matière de TVA (19). Selon moi, cette jurisprudence n'était pas la thèse soutenue par le gouvernement du Royaume-Uni.

45. Selon une jurisprudence bien établie, le principe de neutralité fiscale s'oppose à une différenciation généralisée entre les transactions illicites et les transactions licites (20). En principe, même des transactions illicites relèvent du champ d'application de la sixième directive et sont soumises à la TVA (21). L'unique exception est celle d'une activité totalement extérieure au secteur économique licite (22). Mais cette exception ne porte que sur le commerce de marchandises ou de services qui font l'objet d'une interdiction totale au sein de la Communauté et qui, par leur nature même et en raison de leurs caractéristiques particulières, ne sont pas susceptibles d'être mis dans le commerce ni intégrés au circuit économique (23). Par exemple, la fourniture de stupéfiants ou de fausse monnaie n'entre pas dans le champ d'application de la sixième directive (24). Cela ne s'applique pas aux activités en cause dans les présentes affaires,

qui portent sur des services de mise en valeur et d'investissement, sur la fourniture de prothèses et de médicaments et sur la location de biens immeubles. Les transactions examinées sont par conséquent intrinsèquement licites, indépendamment du fait de savoir si elles ont été effectuées afin d'éviter ou d'alléger le paiement de la taxe. Dans les présentes affaires, la jurisprudence relative aux activités illicites et au champ d'application de la sixième directive n'a donc pas l'importance que le gouvernement du Royaume-Uni lui attribue (25).

## 2. L'importance de la finalité aux fins de la qualification d'activité économique

46. Le gouvernement du Royaume-Uni soutient que, afin d'identifier la nature inhérente d'une activité, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroulent les opérations en question (26), et que pareilles circonstances doivent inclure le but dans lequel la transaction a été conclue (27).

47. Il invoque à cet égard des affaires telles que Stockholm Lindöpark, Faaborg-Gelting Linien et Sinclair Collis. Or, dans ces affaires, la nature économique des activités considérées ne faisait aucun doute. Dans l'arrêt Faaborg-Gelting Linien, il s'agissait de savoir si les opérations de restauration devaient être qualifiées de livraisons de biens ou de prestations de services selon la sixième directive (28). L'affaire Stockholm Lindöpark concernait la question de savoir si l'activité de gestion d'un golf devait être qualifiée de location d'un bien immeuble, ou de fourniture de prestations liées à la pratique du sport et de l'éducation physique aux fins de déterminer si elle pouvait être considérée comme exonérée de la TVA (29). L'affaire Sinclair Collis portait sur la question de savoir si l'octroi par un propriétaire de lieux au propriétaire d'un distributeur de cigarettes du droit d'installer et d'assurer le fonctionnement et la maintenance du distributeur dans son établissement équivalait à la location de biens immeubles (30). Dans chaque affaire, la Cour a examiné les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les activités économiques afin d'en déterminer la qualification exacte en vertu de la sixième directive et non afin de savoir si elles relevaient ou non de son champ d'application. On ne saurait déduire de l'une de ces affaires qu'une activité cesse d'être une «activité économique» lorsqu'elle est exercée dans le but d'éviter ou de différer le paiement de la TVA.

48. Il est vrai que les opérations en cause dans les présentes affaires semblent être de simples instruments ou des transactions indirectes pour mettre en œuvre des plans complexes d'évasion fiscale. Toutefois l'évasion fiscale demeure, en tout état de cause, une activité qui n'est, par nature, pas liée aux diverses activités commerciales exercées objectivement, prises en considération dans chacune des opérations particulières en cause. La finalité de l'évasion fiscale est donc une circonstance extérieure qui ne modifie pas la nature inhérente et objective de chacune de ces opérations (31). Pareilles opérations doivent être analysées individuellement à la lumière des circonstances objectives pertinentes afin de vérifier s'il y a transfert à titre onéreux de biens ou de services et, partant, afin de définir leur nature inhérente et objective.

49. De même, la circonstance que les activités privées d'un assujetti demeurent en dehors du champ d'application de la sixième directive ne conforte pas non plus l'argument du gouvernement du Royaume-Uni. Dans l'arrêt Wellcome Trust, la Cour a analysé si Wellcome agissait en qualité d'investisseur privé ou si elle poursuivait une activité en gérant son portefeuille d'investissements. Elle a examiné les circonstances de l'espèce et en a conclu que Wellcome devait être considérée comme un consommateur final et non comme un «assujetti agissant en tant que tel» au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive. Dans l'affaire Enkler (32), il s'agissait de savoir si la location d'un camping-car constituait l'exploitation d'un bien corporel «en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence» au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive. La Cour a estimé qu'un camping-car est «en raison de sa nature, susceptible d'être utilisé tant à des fins économiques que privées» (33). Afin de déterminer si l'exploitation d'un tel bien sert

une fin économique, la Cour a jugé qu'il convenait de tenir compte de circonstances telles que la nature du bien, la durée effective de la location du bien, l'importance de la clientèle et le montant des recettes (34). Il n'est toutefois pas allégué dans les présentes affaires que les opérations en cause sont effectuées à titre privé. Les opérations sont des activités commerciales nonobstant le fait qu'elles sont mises en œuvre comme des instruments de plans d'évasion fiscale en matière de TVA.

50. De même, contrairement à ce que le gouvernement du Royaume-Uni suggère, il ne résulte pas de la position de la Cour dans les arrêts *Breitsohl* (35) et *INZO* (36) qu'une activité est privée de son caractère économique lorsqu'elle n'est exercée qu'afin de générer un avantage fiscal. La question examinée dans ces affaires était la situation d'une personne qui demandait à déduire la TVA et qui faisait de fausses déclarations quant à son statut d'assujetti. La Cour a jugé que, «[d]ans les situations frauduleuses ou abusives dans lesquelles ce dernier a feint de vouloir déployer une activité économique particulière, mais a cherché en réalité à faire entrer dans son patrimoine privé des biens pouvant faire l'objet d'une déduction, l'administration fiscale peut demander, avec effet rétroactif, le remboursement des sommes déduites puisque ces déductions ont été accordées sur la base de fausses déclarations» (37).

51. Dans les présentes affaires, il n'est pas dit que les demanderesses prétendent, sur la base de fausses déclarations, récupérer la TVA acquittée en amont. En outre, il faudrait opérer une distinction entre l'intention de s'engager dans des activités économiques, qui est une condition pour acquérir le statut d'assujetti, et le but de ces activités qui, selon l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, est sans importance. À la différence des affaires *Breitsohl* et *INZO*, les présentes affaires portent sur le but des activités économiques exercées par les demanderesses plutôt que sur la question de savoir si elles entendaient effectivement exercer ces activités en qualité d'assujetties. En réalité, les services et les biens ont été effectivement transférés à titre onéreux bien qu'ils fissent partie d'une opération qui avait été soigneusement orchestrée afin de créer un droit à récupération de la taxe payée en amont.

52. Selon l'interprétation – prônée par le gouvernement du Royaume-Uni – des dispositions pertinentes de la directive, l'examen de l'intention des parties à une opération est d'une importance cruciale pour qualifier les livraisons de biens et les prestations de services en résultant de livraisons et de prestations faites dans le cadre d'une activité économique par un assujetti au sens de la sixième directive. L'interprétation adoptée va à l'encontre du caractère objectif de la notion d'«activité économique» qui constitue un élément fondamental du système de TVA, imposé par le principe de sécurité juridique, et qui ne saurait être laissé aux intentions des opérateurs concernés (38).

### 3. Prévention de l'évasion fiscale en matière de TVA en limitant le champ d'application du régime TVA

53. En suggérant de retenir cette interprétation, le gouvernement du Royaume-Uni semble avoir pour objectif de combattre les opérations organisées d'évasion fiscale en matière de TVA en limitant le champ d'application du système de TVA lui-même. En d'autres termes, si jamais des opérations visant à éviter ou à retarder le paiement de la TVA étaient identifiées, elles seraient simplement exclues du champ d'application du système de TVA. Selon moi, la Cour ne devrait pas reconnaître le bien-fondé de cette approche en raison de son incompatibilité avec sa jurisprudence. En outre, si la Cour envisage de s'écarter de son approche actuelle et de retenir la thèse défendue par le gouvernement du Royaume-Uni, elle doit procéder à une analyse complète des problèmes posés par cette approche interprétative que je décrirai brièvement aux points suivants. Enfin, il convient d'attirer l'attention sur l'existence de possibilités moins radicales, plus en accord avec l'esprit et la nature du système commun de TVA pour traiter effectivement les

opérations organisées d'évasion fiscale. La question sera développée ci-après sous le titre «Abus de droit».

54. La thèse du Royaume-Uni selon laquelle il convient d'attacher de l'importance à la prise en compte du but d'une opération conduit en effet au paradoxe selon lequel pareilles opérations échapperaient au champ d'application de la sixième directive du fait que les parties ont cherché d'abord à éluder ou à retarder le paiement de la TVA. Ainsi que la Commission l'a relevé à l'audience, cette approche interprétative pourrait finir par être utilisée non seulement par les autorités fiscales pour leur propre compte, comme dans les présentes affaires, mais également par les assujettis. Ces derniers seraient en principe également en mesure de prétendre qu'une opération particulière en aval, à la lumière du but de l'opération pertinente, n'a pas eu lieu dans le cadre d'une activité économique et qu'elle doit, par conséquent, être exclue du champ d'application du système de TVA. Cela est concevable, par exemple, dans l'affaire Halifax e.a., dans laquelle une opération particulière a été conclue entre Halifax et LPDS pour la fourniture de services de construction et a en fait impliqué le paiement par Halifax de 164 000 GBP environ, dont quelque 25 000 GBP de TVA. Cette opération, comme les autres, a elle aussi été effectuée dans le seul but d'éluder la TVA (39). En conséquence, d'après l'approche suggérée par le gouvernement du Royaume-Uni, l'opération devrait apparemment être exclue du champ d'application du système de TVA, même si elle a effectivement occasionné le paiement de la TVA. Selon moi, il n'est pas entièrement clair dans quelle mesure cette opération particulière devrait être traitée sous l'angle de l'approche finaliste invoquée par le gouvernement du Royaume-Uni, afin de l'exclure du champ d'application de la sixième directive. Cela est étroitement lié à un autre problème découlant de l'interprétation défendue par le gouvernement du Royaume-Uni.

55. En réalité, comme le révèle la décision de renvoi dans l'affaire Halifax e.a., lorsqu'on ne tient pas compte des opérations d'évasion fiscale en les excluant du champ d'application du système de TVA, il sera nécessaire de reconstruire la chaîne de livraisons de biens et de prestations de services pour redéfinir l'identité des destinataires de ces livraisons et prestations qui demeurent soumises à la TVA. Ces destinataires ne seront très vraisemblablement pas ceux désignés par les contrats ou les factures afférents aux transactions non prises en compte. Cette reconstruction pose de graves difficultés.

56. En premier lieu, elle suppose l'existence d'une manière normale d'effectuer, par exemple, des travaux de construction dans les affaires Halifax e.a. et University of Huddersfield Higher Education Corporation, et d'acquérir des médicaments et des prothèses dans l'affaire BUPA Hospitals e.a. Une opération normale de ce genre serait l'opération relevant du champ d'application du système de TVA, mais le risque existe qu'il puisse s'agir d'un pur produit de l'imagination parce qu'il n'existe en principe pas une seule et unique façon normale de mener une activité économique. Il n'y a rien d'anormal en soi, par exemple, à ce qu'un établissement bancaire fasse appel à des sociétés interposées d'investissement et de mise en valeur pour réaliser des services de construction au lieu de contracter directement avec des sociétés de construction. Aucune de ces deux façons de mener une activité commerciale ne peut être considérée comme plus normale que l'autre. Le choix de l'une d'elles pour remplacer les opérations effectivement réalisées par les parties, mais non prises en compte dans le cadre de la TVA sera purement arbitraire.

57. En deuxième lieu, elle ne tient pas compte des véritables transferts de propriété ou des prestations de services effectuées à titre onéreux pour se concentrer plutôt sur le résultat global de l'opération qui est considéré comme soumis à la TVA. Cela est incompatible avec l'élément typique du système commun de TVA exposé à l'article 2 respectivement de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301) et de la sixième

directive, selon lequel la TVA s'applique à chaque opération en référence à chaque livraison ou fourniture de la chaîne des opérations (40).

58. Encore un autre problème, non résolu selon moi, que pose l'interprétation préconisée par le gouvernement du Royaume-Uni est celui de savoir si toutes les parties impliquées dans le plan doivent généralement avoir l'intention d'obtenir un avantage fiscal pour que pareilles activités soient exclues du champ d'application de la sixième directive. En effet, ainsi que la Commission l'a mentionné à l'audience, il existe un réel danger que des opérateurs innocents puissent être affectés en fournissant ou en recevant des livraisons ou des prestations émanant des participants à des opérations dont l'unique but est l'obtention d'avantages fiscaux. Ce problème ne peut être résolu de manière satisfaisante, selon moi, que par un refus catégorique d'accepter l'interprétation proposée par le gouvernement du Royaume-Uni de la notion de livraison ou de prestation faite dans le cadre d'activités économiques par un assujetti.

59. À la lumière des considérations qui précèdent, j'estime que la Cour devrait répondre aux juridictions nationales que les termes «activité économique» et «livraison et prestation» effectuées par un «assujetti agissant en tant que tel» aux fins des articles 2 et 4 de la sixième directive devraient être interprétés en ce sens que chacune des opérations en cause doit être considérée objectivement et en elle-même. À cet égard, le fait qu'une livraison ou qu'une prestation soit effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal est sans importance.

#### B – *L'abus de droit*

60. Les juridictions nationales soulèvent la question de savoir si la notion d'abus de droit, que la Cour a précédemment reconnue dans d'autres domaines du droit communautaire, est également applicable en matière de TVA. Cette doctrine empêcherait les assujettis d'obtenir un avantage fiscal résultant d'opérations conclues et réalisées dans le seul but de garantir cet avantage fiscal.

61. La Cour a eu l'occasion dans maintes affaires d'affirmer sa position sur la question de ce qu'il convient d'appeler l'«abus de droit» ou, plus généralement, simplement l'«abus». Le gouvernement du Royaume-Uni, soutenu par les gouvernements irlandais, néerlandais et français ainsi que par la Commission, invoque cette jurisprudence à l'appui de la thèse selon laquelle cette doctrine est également applicable en matière de TVA.

##### 1. La notion d'abus dans la jurisprudence de la Cour

62. Une analyse de la jurisprudence de la Cour fait constamment apparaître un certain nombre d'éléments convergents en ce qui concerne la notion d'abus en droit communautaire. Commençant dans le cadre des libertés fondamentales, la Cour a déclaré qu'il n'était pas permis de contourner indûment les règles d'un État membre en exploitant de telles libertés fondamentales (41). La Cour reconnaît également cette idée dans d'autres domaines spéciaux tels que la sécurité sociale, dans lequel elle juge également que des bénéfices ne sauraient être acquis par un comportement abusif ou frauduleux (42). Dans d'autres affaires, dans le domaine de la politique agricole commune, la Cour a également jugé que l'application de la réglementation pertinente à des restitutions à l'exportation «ne saurait en aucun cas être étendue jusqu'à couvrir des pratiques abusives d'opérateurs économiques» (43). Dans une autre affaire concernant cette même matière, relative au paiement de montants compensatoires sur des fromages importés en Allemagne depuis un État tiers, la Cour a affirmé que, «s'il était établi que l'importation et la réexportation de ces fromages n'ont pas été réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement pour bénéficier abusivement de l'octroi de montants compensatoires monétaires», le paiement ne serait pas dû (44). Dans une autre série d'affaires, en matière de droit des sociétés, la Cour a également admis qu'un actionnaire ne devait pas être autorisé à se prévaloir d'une disposition de droit communautaire dans le but d'obtenir des avantages illégitimes et

manifestement étrangers à l'objectif poursuivi par la disposition en cause (45). Plus récemment dans l'affaire Centros, dans laquelle il était question d'un abus allégué du droit d'établissement, la Cour a réaffirmé sa position en estimant qu'«un État membre est en droit de prendre des mesures destinées à empêcher que, à la faveur des facilités créées en vertu du traité, certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale et que les justiciables ne sauraient abusivement ou frauduleusement se prévaloir des normes communautaires» (46).

63. Cette dernière affirmation reflète les deux cadres principaux dans lesquels la notion d'abus a été analysée par la Cour. Premièrement, lorsque les dispositions de droit communautaire sont invoquées de manière abusive dans le but de contourner le droit national. Deuxièmement, lorsque les dispositions de droit communautaire sont invoquées de manière abusive pour en tirer des avantages d'une manière qui se heurte aux finalités et aux buts de ces mêmes dispositions (47).

64. Selon moi, on peut certainement estimer qu'un principe général de droit communautaire dérive de cette jurisprudence (48). La Cour l'a résumé en affirmant que «les justiciables ne sauraient abusivement ou frauduleusement se prévaloir des normes communautaires» (49). Or, ce principe énoncé de cette manière large et plutôt circulaire n'est, en soi, pas un instrument utile pour apprécier si un droit découlant d'une disposition communautaire particulière est exploité de façon abusive. Une doctrine ou un critère plus développé(e) pour déterminer les circonstances d'un abus est nécessaire pour le rendre opérationnel (50).

65. À cet égard, il résulte de la jurisprudence antérieure que la Cour tente de créer un équilibre fragile entre le fait de laisser aux juridictions nationales le soin d'apprécier l'abus conformément à leurs propres règles internes (51) en la matière et le fait de s'assurer que cette appréciation ne porte pas atteinte au plein effet et à l'application uniforme des dispositions de droit communautaire qui seraient invoquées d'une manière abusive (52). En conséquence, la Cour a développé le critère selon lequel cette appréciation doit être effectuée à l'échelle nationale. Premièrement, l'appréciation de l'abus doit être basée sur des éléments de preuve objectifs. Deuxièmement, et surtout, elle doit être faite conformément à l'objet et aux objectifs de la disposition de droit communautaire qui serait invoquée d'une manière abusive (53). À cet égard, si la détermination d'un tel objectif est une question d'interprétation, la Cour a, dans plusieurs affaires, expressément exclu l'existence d'un abus (54).

66. Or, dans l'arrêt *Emsland?Stärke* (55), la Cour est allée plus loin dans la formulation d'une doctrine communautaire de l'abus, plus élaborée. La Cour était interrogée sur la question de savoir si un exportateur pouvait être dessaisi de son droit à obtenir une restitution à l'exportation malgré le fait que les conditions formelles d'octroi de la restitution étaient remplies conformément aux dispositions pertinentes du règlement (CEE) n° 2730/79 de la Commission, du 29 novembre 1979, portant modalités communes d'application du régime des restitutions à l'exportation pour les produits agricoles (56). En substance, les produits en cause avaient fait l'objet d'un plan aller-retour en vertu duquel ils ont été exportés et mis à la consommation dans un pays tiers, mais ont aussitôt été réimportés en l'état et avec les mêmes moyens de transport dans la Communauté.

67. En conséquence, la Cour a jugé que les dispositions communautaires en cause devaient être interprétées en ce sens qu'un exportateur pouvait être, en cas d'abus, déchu du droit à restitution. La Cour a par conséquent énoncé un critère pour déterminer l'existence éventuelle d'un tel abus, critère qui consiste, d'une part, «[en] un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation communautaire, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint» (57) et, d'autre part, en un «élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation communautaire en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention» (58). C'est en gros le critère qui,

selon le gouvernement du Royaume-Uni, devrait également s'appliquer dans le cadre du système commun de TVA, indépendamment de l'absence de dispositions le prévoyant expressément, que ce soit dans la sixième directive ou en droit interne.

68. En substance, il existe une caractéristique constante dans la jurisprudence susmentionnée relative à la notion d'abus (qui n'est pas toujours dénommé abus de droit), selon laquelle l'appréciation de l'abus repose sur la question de savoir si le droit invoqué est conforme aux objectifs de la réglementation qui y donne formellement naissance (59). Il est interdit à la personne revendiquant le droit de le faire valoir dans la seule mesure où la disposition de droit communautaire qui confère formellement ce droit est invoquée pour obtenir des «avantages illégitimes et manifestement étrangers à l'objectif de ladite disposition» (60). Inversement, lorsque le droit est exercé dans les limites imposées par les buts et les résultats poursuivis par la disposition communautaire en cause, il n'y a pas d'abus, mais simplement un exercice légitime du droit (61).

69. J'estime par conséquent que cette notion d'abus fonctionne comme un *principe régissant l'interprétation du droit communautaire*, ainsi que la Commission l'a affirmé dans ses observations écrites (62). Apparaît comme un facteur décisif pour affirmer l'existence d'un abus la portée téléologique des règles communautaires invoquées (63), laquelle doit être définie afin d'établir si le droit revendiqué est effectivement conféré par ces dispositions, dans la mesure où il ne relève manifestement pas de leur champ d'application. Cela explique pourquoi la Cour se réfère souvent non pas à l'abus de droit, mais simplement à l'abus.

70. À cet égard, ce que la Cour appelle dans l'arrêt Emsland-Stärke l'élément subjectif de l'abus n'affecte pas la nature interprétative de la notion communautaire d'abus (64). Dans ledit arrêt, la Cour a rattaché cet élément subjectif à la constatation que la situation donnant lieu à l'application d'une norme particulière de droit communautaire était purement artificielle. Selon moi, cette constatation du caractère artificiel ne devrait pas reposer sur une appréciation des intentions subjectives de ceux qui revendiquent un droit communautaire. Le caractère artificiel de certains événements ou opérations doit certainement être déterminé sur la base d'un ensemble de circonstances objectives vérifiées dans chaque cas d'espèce. Cela est en outre conforme à la mention par la Cour, de nouveau dans l'arrêt Emsland-Stärke, du «seul but» d'exercer une activité ou d'adopter un comportement, comme élément central étayant la conclusion selon laquelle il existe un abus de droit communautaire (65). Lorsque la Cour estime qu'un abus existe lorsque l'activité en cause ne saurait avoir d'autre but ou justification que d'entraîner l'application des dispositions de droit communautaire d'une manière contraire à leur finalité, cela revient, selon moi, à adopter un critère objectif d'appréciation de l'abus. Il est vrai que ces éléments objectifs feront apparaître que la ou les personnes engagées dans cette activité avaient très vraisemblablement l'intention de faire un usage abusif des dispositions du droit communautaire. Mais ce n'est pas cette intention qui est déterminante pour apprécier l'abus. C'est plutôt l'activité elle-même, objectivement considérée. À cet égard, il suffit d'imaginer, par exemple, un cas dans lequel A se borne sans autre réflexion à suivre les conseils de B et à exercer une activité qui ne se justifie pas autrement que par la garantie d'un avantage fiscal en faveur de A. Le fait que A n'ait eu aucune intention subjective de faire un usage abusif des dispositions du droit communautaire ne sera certainement pas pertinent pour apprécier l'abus. Ce n'est pas l'état d'esprit réel de A qui importe, mais le fait que l'activité, objectivement, ne s'explique pas autrement que par la garantie d'un avantage fiscal.

71. Selon moi, ce n'est donc pas une recherche des intentions subjectives, difficiles à définir, des parties qui devrait déterminer l'existence de l'élément subjectif mentionné dans l'arrêt Emsland-Stärke. Au contraire, les intentions des parties d'obtenir du droit communautaire un avantage indu peuvent être simplement déduites du caractère artificiel de la situation à apprécier à la lumière

d'un ensemble de circonstances objectives. À condition de constater l'existence de ces circonstances objectives, il faut conclure qu'une personne qui invoque le sens littéral d'une disposition de droit communautaire pour revendiquer un droit, sens littéral allant à l'encontre des finalités de la disposition, ne mérite pas que soit reconnu le bien-fondé de ce droit. En pareilles circonstances, la disposition juridique en cause doit être interprétée, contrairement à son sens littéral, comme ne conférant en réalité pas le droit. C'est la considération de la finalité objective des règles communautaires et des activités exercées, non les intentions subjectives des particuliers, qui réside, selon moi, au cœur de la doctrine communautaire de l'abus. J'estime par conséquent que l'utilisation de l'expression «abus de droit» pour décrire ce qui est, selon la jurisprudence de la Cour, en substance un principe d'interprétation du droit communautaire est peut-être trompeuse en réalité (66). Je préfère donc employer l'expression «interdiction de faire un usage abusif des dispositions du droit communautaire» et je parlerai d'«abus de droit» uniquement lorsque la simplicité l'exige.

72. J'en viens maintenant à la question de l'applicabilité de ce principe communautaire d'interprétation dans les présentes affaires, dans le domaine particulier du système commun harmonisé de TVA et, s'il y est applicable, à la formulation des critères d'application dans ce cadre.

2. L'applicabilité du principe interdisant de faire un usage abusif des dispositions du droit communautaire dans le cadre du système commun de TVA

73. Ainsi que l'avocat général Tesouro l'a affirmé, «tout ordre juridique qui aspire à un minimum d'achèvement doit contenir des mesures, pour ainsi dire, d'autoprotection, afin d'éviter que les droits qu'il confère soient exercés de manière abusive, excessive ou déformée. Une telle exigence n'est aucunement étrangère au droit communautaire» (67). J'estime que le système commun de TVA n'est pas non plus à l'abri du risque, inhérent à tout système juridique, que soient menées des actions qui, tout en se conformant formellement à une disposition juridique, constituent une exploitation abusive des possibilités ouvertes par cette disposition, contraire à ses buts et à ses objectifs.

74. Il est par conséquent difficile de concevoir le système commun de TVA comme une sorte de domaine exempt de toute pratique abusive où ce principe n'aurait pas à être respecté, au sein du système juridique communautaire. Rien ne justifie qu'un tel principe de droit communautaire dépende, dans ce domaine, d'une déclaration expresse du législateur selon laquelle les dispositions des directives en matière de TVA n'échappent pas non plus à la règle, constamment confirmée par la Cour, selon laquelle on ne saurait formellement invoquer une disposition de droit communautaire pour s'assurer des avantages manifestement contraires à ses buts et à ses objectifs. Pareille règle, conçue comme un principe d'interprétation, constitue une soupape de sécurité indispensable pour protéger les objectifs de toutes les dispositions de droit communautaire contre une application formaliste de ces dernières fondée uniquement sur leur signification première (68). L'idée que cette notion soit tout aussi applicable en matière de TVA est pleinement conforme à la thèse récemment adoptée par la Cour dans l'arrêt *Gemeente Leusden et Holin Groep*, selon laquelle «la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive» (69).

75. Dans la mesure où ce principe est conçu comme un principe général d'interprétation, il n'est pas nécessaire que le législateur communautaire le reconnaisse expressément pour le rendre applicable aux dispositions de la sixième directive. Je ne saurais donc conclure de la simple absence d'une disposition dans la sixième directive énonçant expressément un principe d'interprétation en vertu duquel les pratiques abusives sont proscrites – il pourrait en aller de même, par exemple, des principes de sécurité juridique ou de protection de la confiance légitime,

ainsi que le gouvernement irlandais l'a relevé à l'audience –, que le législateur communautaire entendait exclure ce principe de la sixième directive. À l'inverse, quand bien même une disposition énonçant expressément ce principe figurerait dans la sixième directive, cela pourrait être considéré, ainsi que la Commission l'a relevé, comme une simple déclaration ou codification d'un principe général existant (70).

76. C'est très précisément pour les mêmes raisons que je ne saurais approuver la suggestion des demanderesse dans les affaires au principal que l'application d'un principe général interdisant les pratiques abusives dans le cadre de la sixième directive dépende de l'adoption par chaque État membre de dispositions nationales adéquates de lutte contre l'évasion fiscale conformément à la procédure prévue à l'article 27 de la sixième directive (71). Si l'on admettait cette thèse, le système commun de TVA deviendrait un domaine juridique particulier dans lequel devrait être toléré, en pratique, tout comportement opportuniste des assujettis invoquant le sens littéral de ses dispositions pour obtenir auprès des autorités fiscales des avantages fiscaux indus, à moins que les États membres n'aient préalablement adopté des mesures législatives interdisant pareil comportement.

77. Bref, rien ne justifie, selon moi, que les règles en matière de TVA ne soient pas interprétées conformément au principe général interdisant de faire un usage abusif des dispositions du droit communautaire. Il est vrai que le droit fiscal est fréquemment dominé par des préoccupations légitimes relatives à la sécurité juridique, qui découlent notamment de la nécessité de garantir la prévisibilité de la charge financière imposée aux contribuables, et du principe de légalité («no taxation without representation»). Or, une analyse comparative de la réglementation des États membres suffit à bien faire comprendre que de telles préoccupations n'excluent pas l'emploi, en matière fiscale, de certaines dispositions générales et de notions indéterminées afin de prévenir l'évasion fiscale illégitime (72). La sécurité juridique doit être mise en balance avec d'autres valeurs du système juridique. Le droit fiscal ne devrait pas devenir une sorte de «Far West» juridique dans lequel pratiquement chaque sorte de comportement opportuniste doit être tolérée tant qu'elle est conforme à une interprétation strictement formaliste des dispositions fiscales pertinentes et que le législateur n'a pas expressément adopté de mesures pour prévenir pareil comportement.

78. L'article 27 de la sixième directive n'exclut pas l'adoption d'une doctrine des pratiques abusives pour interpréter les règles communes en matière de TVA. Il est vrai que la Cour a constamment jugé que les États membres sont liés à l'observation de toutes les dispositions de la sixième directive et qu'ils ne sauraient opposer à un contribuable une disposition dérogatoire au système de la directive dans la mesure où une dérogation n'a pas été établie en conformité dudit article 27 (73). La nécessité de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales ne peut donc justifier l'adoption de *mesures nationales* dérogatoires à la sixième directive que dans le cadre de la procédure prévue à son article 27 (74). En outre, seules les dérogations qui sont proportionnées et nécessaires pour atteindre les objectifs expressément mentionnés audit article sont autorisées (75).

79. Toutefois, l'interdiction de faire un usage abusif des dispositions du droit communautaire, vue comme un principe d'interprétation, ne donne pas lieu à des dérogations aux dispositions de la sixième directive. Il résulte de son application que la disposition juridique *interprétée* ne saurait être considérée comme conférant le droit en cause parce que le droit revendiqué outrepasserait manifestement les buts et objectifs poursuivis par la disposition invoquée de façon abusive. À cet égard, et surtout, la mise en œuvre de ce principe d'interprétation n'emporte pas pour conséquence que les activités économiques exercées devraient ne pas être prises en considération aux fins de la TVA ou être exclues du champ d'application de la sixième directive. Une interprétation de la sixième directive conformément à ce principe ne peut qu'avoir pour

conséquence la plus évidente à prévoir dans le cadre de l'interprétation juridique que le droit n'est en réalité pas conféré, contrairement au sens littéral de la disposition juridique. Si cette interprétation comporte une quelconque dérogation, elle se fera uniquement à partir du texte de la norme, non à partir de la norme elle-même, ce qui comprend davantage que son élément littéral. En outre, l'application de ce principe *communautaire* d'interprétation respecte pleinement l'objectif d'application uniforme dans tous les États membres des règles en matière de TVA, lequel est sous-jacent aux conditions et aux limites procédurales, imposées par l'article 27 de la sixième directive, relatives à l'adoption de mesures nationales destinées à éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.

80. Il n'y a par conséquent aucun conflit entre l'application du principe communautaire d'interprétation interdisant les pratiques abusives dans le système commun de TVA et la procédure prévue à l'article 27 permettant aux États membres d'introduire des mesures spéciales *dérogant* à la sixième directive afin d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.

81. Je ne souscris pas non plus à l'objection soulevée par certaines des demanderesses, selon laquelle un tel principe communautaire d'interprétation interdisant les pratiques abusives ne saurait s'appliquer au droit à déduction de la taxe acquittée en amont parce que ce droit est conféré par les dispositions internes transposant la sixième directive. Le droit à déduction est conféré par la sixième directive. C'est un droit communautaire dont la base juridique est l'article 17 de la sixième directive et dont la teneur ne laisse en outre aux États membres aucune marge d'appréciation quant à sa mise en œuvre (76). À condition que ces dispositions de droit communautaire soient censées atteindre certains buts et résultats, les règles internes qui les mettent en œuvre doivent être interprétées et appliquées par les autorités nationales conformément à ces objectifs (77). En conséquence, si ce principe communautaire d'interprétation vise à garantir que les finalités et objectifs du droit communautaire, en particulier ceux de ces dispositions de la sixième directive qui établissent le droit à déduction de la taxe payée en amont, ne soient pas faussés, cette approche doit être également suivie par les autorités nationales lorsqu'elles appliquent leurs règles internes relatives à la déduction de la taxe payée en amont (78). Je partage en outre l'avis de la Commission lorsqu'elle fait observer que n'est pas pertinente la circonstance qu'une notion de pratiques abusives a été développée par la Cour par exemple dans l'arrêt *Emsland-Stärke*, dans le cadre d'un règlement et dans une situation concernant des fonds communautaires, et non dans le cadre de la sixième directive. Il importe que la TVA soit régie par un système uniforme et que ses dispositions soient interprétées de façon uniforme. Je relève que, dans l'arrêt *Gemeente Leusden et Holin Groep*, la Cour s'est déjà expressément référée à la notion de pratiques abusives énoncée dans l'arrêt *Emsland-Stärke* lorsqu'elle a examiné la notion de pratiques abusives dans le cadre de la sixième directive (79).

82. Les principales difficultés d'application d'un tel principe d'interprétation à la sixième directive et les principales objections qu'elle soulève se rapportent à la formulation des critères en vertu desquels il devrait jouer dans ce domaine particulier. À cet égard, les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime doivent être pris en considération.

3. La construction de la notion communautaire de pratiques abusives, applicable au système de TVA, conformément aux principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime des contribuables

83. Les critères pour appliquer au domaine de la TVA le principe d'interprétation interdisant de faire un usage abusif des dispositions du droit communautaire doivent être définis à la lumière des caractéristiques et principes spéciaux de ce système harmonisé. Le critère d'appréciation de la pratique abusive énoncé dans l'arrêt *Emsland-Stärke* fournit d'importantes précisions à cet égard, mais la spécificité de la TVA en tant que taxe de nature objective signifie que l'on ne doit pas

recommander la transposition automatique dudit critère. En outre, l'absence d'un critère unitaire pour l'application, dans chaque domaine du droit communautaire, du principe d'interdiction des pratiques abusives doit être considérée comme parfaitement naturelle en droit communautaire comme dans tout système juridique interne (80).

84. La définition du champ d'application de ce principe de droit communautaire, applicable au système commun de TVA, est en définitive un problème de détermination des limites applicables à l'interprétation des dispositions des directives TVA qui confèrent certains droits aux assujettis. À cet égard, l'analyse objective de l'interdiction des pratiques abusives doit être mise en balance avec les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime qui «font [également] partie de l'ordre juridique communautaire» (81) et conformément auxquels les dispositions de la sixième directive doivent être interprétées (82). Il ressort de ces principes que les contribuables doivent être en droit de connaître à l'avance leur future situation fiscale et, à cette fin, de se fonder sur la signification première des termes de la réglementation en matière de TVA (83).

85. De plus, selon une jurisprudence constante de la Cour, conformément à la position généralement admise par les États membres en matière fiscale, les contribuables ont le droit de choisir la structure de leur activité de manière à limiter leur dette fiscale. Dans l'arrêt BLP Group, la Cour a dit pour droit que «le choix, pour un entrepreneur, entre des opérations exonérées et des opérations imposées peut se baser sur un ensemble d'éléments, et notamment des considérations de nature fiscale tenant au régime de la TVA» (84). Il n'existe aucune obligation juridique d'exercer une activité de manière à maximiser les recettes fiscales pour l'État. Le principe de base est celui de la liberté de choisir la voie la moins taxée pour exercer une activité afin de minimiser les coûts (85). Par ailleurs, pareille liberté de choix n'existe que dans le champ d'application des possibilités légales prévues par le régime de la TVA. Le but normatif du principe d'interdiction des pratiques abusives dans le cadre du système de TVA est précisément celui de définir la panoplie des choix laissés ouverts aux contribuables par les règles communes en matière de TVA. Pareille définition doit tenir compte des principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime des contribuables.

86. En vertu de ces principes, le champ d'application du principe communautaire d'interprétation interdisant de faire un usage abusif des règles en matière de TVA doit être défini de manière à ne pas porter atteinte au commerce légitime. Une répercussion potentielle aussi négative est toutefois évitée si l'interdiction des pratiques abusives est interprétée en ce sens que le droit revendiqué par un contribuable n'est exclu que lorsque l'activité économique en cause exercée n'a aucune autre explication objective que de créer et d'opposer ce droit aux autorités fiscales et que la reconnaissance du droit se heurterait aux buts et aux résultats prévus par les dispositions pertinentes du système commun de TVA. Quand bien même une activité économique de ce genre n'est pas illicite, elle ne mérite pas d'être protégée par les principes communautaires de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime parce que son unique objectif vraisemblable est celui de corrompre les buts du système juridique lui-même.

87. J'estime donc que la notion communautaire de pratiques abusives, applicable au système de TVA, fonctionne sur la base d'un critère comprenant deux éléments. Ces deux éléments doivent être réunis pour établir l'existence d'un usage abusif des dispositions du droit communautaire dans ce domaine. Le premier correspond à l'élément subjectif mentionné par la Cour dans l'arrêt Emsland-Stärke, mais il est subjectif dans la seule mesure où il vise à déterminer la finalité des activités en cause. Cette finalité – qui ne doit pas être confondue avec l'intention subjective des participants à ces activités – doit être objectivement déterminée sur la base de l'absence de toute autre justification économique de l'activité que celle de créer un avantage fiscal. En conséquence, cet élément peut être considéré comme un *élément d'autonomie*. En réalité, lorsque les autorités

nationales l'appliquent, elles doivent déterminer si l'activité en cause a une base autonome qui, si les considérations fiscales sont mises à part, est en mesure de la doter d'une justification économique quelconque dans les circonstances de l'espèce.

88. Le second élément du critère proposé correspond à l'élément dit «objectif» mentionné dans l'arrêt Emsland-Stärke. Il s'agit en réalité d'un élément téléologique selon lequel le but et les finalités des normes communautaires qui seraient invoquées de façon abusive sont comparés à la finalité et aux résultats atteints par l'activité en cause. Ce second élément est important, pas seulement parce qu'il fournit la règle par rapport à laquelle doivent être appréciés l'objectif et les résultats de l'activité en question. Il fournit également une protection aux cas dans lesquels le seul objectif de l'activité pourrait être de diminuer la dette fiscale, mais où l'objectif est effectivement le résultat d'un choix entre différents régimes fiscaux que le législateur communautaire entendait laisser ouvert. En conséquence, lorsqu'il n'existe aucune contradiction entre la reconnaissance de la revendication formulée par le contribuable et les buts et résultats poursuivis par la disposition juridique invoquée, on ne saurait affirmer l'existence d'une pratique abusive.

89. L'interdiction des pratiques abusives, en tant que principe d'interprétation, n'est plus pertinente lorsque l'activité économique exercée est susceptible d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux vis-à-vis des autorités fiscales. En pareil cas, interpréter une disposition juridique comme ne conférant pas un tel avantage sur le fondement d'un principe général non écrit octroierait aux autorités fiscales un pouvoir d'appréciation beaucoup trop vaste lorsqu'elles décident quel objectif d'une opération donnée devrait être considéré comme prédominant. Cela introduirait un degré élevé d'incertitude quant aux choix légitimes arrêtés par les opérateurs économiques et cela porterait atteinte aux activités économiques qui méritent clairement d'être protégées à condition qu'elles soient, au moins dans une certaine mesure, justifiées par des buts commerciaux ordinaires.

90. On ne saurait douter de la nécessité de reconnaître la possibilité, même dans des cas où les activités sont justifiées par une combinaison de considérations fiscales et non fiscales, d'introduire des restrictions supplémentaires pour les demandes émanant d'activités qui, dans des mesures variables, visent avant tout à atteindre des avantages fiscaux. Cela exigera toutefois l'adoption de mesures législatives nationales adéquates. La simple interprétation ne suffira pas. Pareilles mesures pourraient inclure des dispositions plus générales de lutte contre les pratiques abusives du genre de celles adoptées dans certains États membres, qui sont applicables notamment à la TVA, dispositions susceptibles de différer – dans leur champ d'application, dans leur mode opératoire ou dans leurs effets – de la mise en œuvre en matière de TVA du principe communautaire d'interprétation interdisant les pratiques abusives (86). En tout état de cause, une telle réglementation doit se conformer à la procédure de l'article 27 de la sixième directive et aux limites posées à cet égard par la Cour (87).

91. Sur la base de l'analyse qui précède, j'estime donc qu'il existe un principe communautaire d'interprétation interdisant de faire un usage abusif des dispositions communautaires, lequel est également applicable à la sixième directive. Conformément à ce principe, les dispositions de la sixième directive doivent être interprétées comme ne conférant pas les droits qui pourraient sembler être accordés d'après le sens littéral de ces dispositions, lorsque deux éléments objectifs sont déclarés comme étant réunis. Premièrement, que les buts et résultats poursuivis par les dispositions juridiques qui génèrent formellement l'avantage fiscal invoqué seraient réduits à néant si ce droit était conféré. Deuxièmement, que le droit invoqué découle d'activités économiques pour lesquelles il n'existe objectivement aucune autre justification que de créer le droit revendiqué.

4. La finalité des dispositions de la sixième directive relatives au droit à déduction, et leur interprétation conformément au principe interdisant de faire un usage abusif des dispositions du

92. Les trois présentes affaires portent sur un usage prétendument abusif des dispositions communautaires conférant un droit à déduction de la TVA payée en amont. D'après le critère de l'abus décrit ci-dessus, il est nécessaire de déterminer avant tout les finalités et les objectifs des dispositions de la sixième directive régissant le droit à déduction. Les juridictions nationales seront alors en mesure d'établir si, oui ou non, dans les affaires pendantes devant elles, ces finalités seraient réalisées si l'on reconnaissait que les demanderesse disposent du droit à déduction ou à récupération de la TVA payée en amont dans les circonstances dans lesquelles elles l'invoquent.

93. Il ressort clairement de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, interprété a contrario, que, lorsqu'un assujetti effectue des livraisons ou qu'il fournit des prestations exonérées de la TVA, il n'a aucun droit à déduire la TVA payée en amont sur les biens ou les services utilisés pour ces livraisons ou prestations exonérées (88). En outre, la Cour considère à cet égard que «les biens ou les services en cause doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations taxées» (89). Il ne suffit pas qu'ils soient simplement liés indirectement aux opérations taxées de l'assujetti, puisque cela exigerait de prendre en considération le but ultime poursuivi par l'assujetti, ce qui doit être indifférent à cet égard (90). Le droit d'un assujetti à déduire de la TVA due en aval celle acquittée en amont pour avoir effectué des livraisons ou fourni des prestations taxées constitue un corollaire du principe de neutralité (91). En effet, la TVA est un impôt général indirect sur la consommation destiné à être supporté par chaque consommateur (92). Corrélativement, le même principe exige qu'un assujetti *ne soit pas* en droit de déduire ou de récupérer la TVA acquittée en amont sur les livraisons ou prestations reçues pour ses opérations exonérées. Tant que la TVA n'est pas facturée sur les biens ou services fournis par des assujettis, la sixième directive cherche nécessairement à les empêcher de récupérer la TVA correspondante payée en amont. Cela emporte la conséquence, sur laquelle la Commission a insisté à l'audience, selon laquelle l'exonération de TVA au sens de la sixième directive n'implique pas que ce texte visait à libérer complètement le consommateur final de toute charge fiscale (93).

94. Or, dans les trois affaires ici examinées, il ressort des décisions de renvoi que, en pratique, les assujettis, qui, selon les finalités du système de déduction de la TVA que je viens de décrire, ne devraient pas pouvoir déduire ou récupérer la TVA acquittée en amont sauf sur une proportion limitée de leurs opérations effectuées en amont ont mis en œuvre des plans qui leur ont permis de contourner ce but et de récupérer l'intégralité de la TVA acquittée en amont. Dans l'affaire BUPA Hospitals e.a., quelque peu différente, il apparaît que le plan adopté permet à BUPA de continuer en réalité à bénéficier du régime à taux zéro qui a été abrogé au Royaume-Uni à compter du 1er janvier 1998 et remplacé par le régime d'exonération sans droit à déduction (94).

95. Il doit, en tout état de cause, incomber aux juridictions nationales d'établir si la reconnaissance du droit à déduction ou à récupération de la TVA payée en amont en faveur des assujettis qui le revendiquent dans les présentes affaires est compatible avec les objectifs et finalités poursuivis par les dispositions pertinentes de la sixième directive, définis ci-dessus. Si les juridictions de renvoi ne déclarent ces finalités que partiellement atteintes – dans la mesure où les assujettis exonérés sont habilités à récupérer une certaine proportion de la TVA encourue en amont – alors les dispositions de la sixième directive régissant la déduction doivent être interprétées comme conférant aux assujettis concernés le droit de récupérer, dans cette proportion, la TVA payée en amont. Cela semble être le cas dans les affaires Halifax e.a. et Huddersfield Higher Education Corporation, dans lesquelles ces deux entités partiellement exonérées pourraient apparemment récupérer la TVA payée en amont bien qu'à un taux limité seulement, au prorata applicable.

96. S'agissant du second élément d'interprétation du principe interdisant de faire un usage abusif

des dispositions du droit communautaire, il appartiendra également aux juridictions nationales de déterminer si, dans les affaires pendantes devant elles, les activités économiques exercées par les assujettis concernés sont orientées vers quoi que ce soit d'autre que la création d'un avantage fiscal. En d'autres termes, les juridictions nationales auront à déterminer si les activités en cause peuvent être considérées comme ayant une justification économique autonome, étrangère au seul objet d'éviter ou de retarder le paiement de la TVA.

97. Si, dans ces affaires, les juridictions nationales déclarent que ces deux éléments sont réunis, il faut alors en conclure que les dispositions pertinentes de la sixième directive sur le droit à déduction ou à récupération de la TVA payée en amont, dûment interprétées selon le principe interdisant de faire un usage abusif des dispositions du droit communautaire, ne confèrent pas ce droit ou ne le confèrent que partiellement.

5. L'interprétation de l'article 10, paragraphe 2, de la sixième directive en ce qui concerne l'affaire BUPA Hospitals e.a.

98. Pour conclure mon analyse, j'aborderai certains aspects particuliers de l'affaire BUPA Hospitals e.a. qui justifient, selon moi, un traitement distinct à la lumière de l'article 10, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la sixième directive.

99. Dans l'affaire BUPA Hospitals e.a., les arrangements en cause facilitent en pratique la récupération de la TVA payée en amont sur l'acquisition de biens pendant une période où ce droit avait été supprimé. Les arrangements de paiement anticipé jouent un rôle clé dans la réussite du plan adopté d'optimisation de la TVA. À cet égard, je souhaiterais attirer l'attention sur le fait que, comme il semble ressortir de la décision de renvoi, les arrangements de paiement anticipé mentionnent expressément tous les «médicaments [ou prothèses] que BHL ou [GDL] sont susceptibles de souhaiter acheter» parmi ceux décrits de façon générique dans les listes annexées aux arrangements de paiement anticipé. Non seulement ces médicaments et prothèses doivent être précisés à l'avenir par BHL ou GDL, mais chacune des parties peut aussi résilier l'accord unilatéralement et cette résiliation entraînera le remboursement intégral de tous les paiements anticipés qui n'auraient pas encore servi à l'achat de médicaments ou de prothèses.

100. Le texte de l'article 10, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la sixième directive vise des hypothèses de «versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée». Ce deuxième alinéa dûment interprété exige selon moi que, pour qu'un acompte pour des biens ou des services soit couvert par cette disposition, ces biens ou services soient désignés avec précision au moment du versement de l'acompte. Un simple acompte versé pour des biens énumérés de façon générique dans une liste à partir de laquelle l'acheteur pourra éventuellement choisir un ou plusieurs articles, ou aucun, dans des circonstances où l'acheteur est en mesure de résilier unilatéralement l'accord à tout moment et de récupérer le reste inutilisé du paiement anticipé, ne suffit pas à caractériser ledit paiement comme un «acompte» au sens de l'article 10, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la sixième directive. Dans ces conditions, dans la mesure où les accords de paiement anticipé tels que ceux en cause dans l'affaire BUPA Hospitals e.a. peuvent être en substance qualifiés par la juridiction de renvoi de contrats pour acquisitions futures au sens défini ci-dessus, alors ils ne sont pas couverts par l'article 10, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la sixième directive.

101. Si la juridiction de renvoi estime toutefois que les faits dans l'affaire BUPA Hospitals e.a. sont incompatibles avec l'interprétation que je suggère ici pour l'article 10, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la sixième directive, il sera toujours possible d'apprécier l'usage abusif des dispositions de droit communautaire relatives au droit à déduction de la TVA payée en amont. Selon moi, un tel abus existe si les arrangements de paiement anticipé mis en œuvre dans l'affaire BUPA Hospitals e.a. ont été conclus, dans des termes que la juridiction nationale doit objectivement

apprécier, sans aucune autre justification que d'atteindre un résultat concret qui dénature les objectifs poursuivis par le régime commun de déduction de la TVA applicable après le 1er janvier 1998, c'est-à-dire l'exonération sans le droit à déduction.

#### IV – Conclusion

102. À la lumière des considérations qui précèdent, j'estime que la Cour devrait répondre comme suit aux questions soumises par le VAT and Duties Tribunal, London, par la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, et par le VAT and Duties Tribunal, Manchester:

– Dans les affaires C-255/02 et C-223/03:

«1) Les termes 'activité économique' et 'livraison ou prestation' effectuées par un assujetti agissant en tant que tel' aux fins des articles 2 et 4 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doivent être interprétés en ce sens que chacune des opérations en cause doit être considérée objectivement et en elle-même. À cet égard, le fait qu'une livraison ou une prestation soit effectuée avec l'unique intention d'obtenir un avantage fiscal est sans importance.

2) La sixième directive doit être interprétée comme ne conférant pas à un assujetti le droit à déduction ou à récupération de la TVA payée en amont, conformément au principe communautaire d'interprétation interdisant de faire un usage abusif des dispositions de droit communautaire si deux éléments objectifs sont déclarés comme étant réunis en des termes que doivent apprécier les juridictions nationales, selon lesquels, premièrement, les buts et résultats poursuivis par les dispositions juridiques qui génèrent formellement le droit seraient réduits à néant si le droit revendiqué était effectivement conféré. Deuxièmement, le droit invoqué découle d'activités économiques pour lesquelles il n'existe aucune autre justification que de créer le droit revendiqué.»

– Dans l'affaire C-419/02:

«1) Les termes 'activité économique' et 'livraison ou prestation' effectuées par un assujetti agissant en tant que tel' aux fins des articles 2 et 4 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doivent être interprétés en ce sens que chacune des opérations en cause doit être considérée objectivement et en elle-même. À cet égard, le fait qu'une livraison ou une prestation soit effectuée avec l'unique intention d'obtenir un avantage fiscal est sans importance.

2) L'article 10, paragraphe 2, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un acompte est versé pour des biens indéterminés, énumérés de façon générique dans une liste à partir de laquelle l'acheteur pourra éventuellement choisir un ou plusieurs articles, ou aucun, dans des circonstances où l'acheteur est, en tout état de cause, en mesure de résilier unilatéralement l'accord à tout moment et de récupérer le reste du paiement qui n'a pas encore servi à l'achat de biens indiqués dans la liste et non précisés par le vendeur, un tel paiement ne doit pas être considéré comme ayant été versé, au sens de l'article 10, paragraphe 2, deuxième alinéa, 'en cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée' et, partant, ne doit pas rendre la TVA 'exigible au moment de l'encaissement à concurrence du montant encaissé'.»

1 – Langue originale: le portugais.

2 – JO L 145, p. 1.

3 – Modifié par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18).

4 – Dans sa version en vigueur avant d'être modifié par la directive 2004/7/CE du Conseil, du 20 janvier 2004 (JO L 27, p. 44).

5 – Selon l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive, le prorata déductible de la taxe payée en amont est calculé sur une base annuelle.

6 – Selon cet article, «[l]es exonérations avec remboursement de la taxe payée au stade antérieur et les taux réduits inférieurs au taux minimal fixé à l'article 12 paragraphe 3 en matière de taux réduits, qui étaient applicables au 1er janvier 1991 et qui sont en conformité avec la législation communautaire et qui répondent aux critères visés à l'article 17 dernier tiret de la deuxième directive du 11 avril 1967, peuvent être maintenues».

7 – De même, l'article 6, paragraphe 4, de la loi sur la TVA de 1994 [Value Added Tax (VAT) Act] dispose que, «[s]i, avant la date prévue en vertu des paragraphes 2 et 3 ci-dessus, la personne qui effectue la livraison délivre une facture de TVA concernant ladite livraison ou si, avant la date prévue en vertu des paragraphes 2, sous a) ou b), ou 3, ci-dessus, elle encaisse le prix de cette livraison, celle-ci doit être réputée – à concurrence du montant de la facture ou de l'encaissement – avoir été effectuée à la date à laquelle la facture a été délivrée ou le paiement encaissé». En outre, selon l'article 10, paragraphe 2, de cette même loi, «[l]e fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. [...] Toutefois, en cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement à concurrence du montant encaissé».

8 – L'article 13, C, sous a), de la sixième directive dispose que «[l]es États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation de l'affermage et de la location de biens immeubles».

9 – Conformément, donc, à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive.

10 – Il en est ainsi malgré le fait que le VAT and Duties Tribunal, Manchester, n'aborde pas les questions en terme d'interprétation des dispositions pertinentes de la sixième directive, mais davantage en termes d'application du droit aux faits de l'espèce, ce qui est manifestement un domaine réservé aux juridictions nationales.

11 – Dans l'affaire University of Huddersfield Higher Education Corporation (C-223/03), le VAT and Duties Tribunal, Manchester, n'a pas posé cette question parce que, d'après la décision de renvoi, elle avait déjà été adressée à la Cour dans l'affaire Halifax e.a. (C-255/02). Le VAT and Duties Tribunal, Manchester, a par conséquent laissé à la Cour le soin de traiter la question et a jugé inutile de lui soumettre cette question en particulier.

12 – Arrêts du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655, point 19), et du 21 septembre 1988, Commission/France (50/87, Rec. p. 4797, point 15).

13 – Voir, par exemple, arrêts Rompelman, précité, point 19; du 26 mars 1987, Commission/Pays-Bas (235/85, Rec. p. 1471, point 8); du 4 décembre 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363, point 17), et du 26 juin 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec. p. I-6729, point 42).

14 – Arrêts précités à la note 12, Rompelman, point 19, et Commission/France, point 15.

15 – Arrêt précité à la note 13, point 8.

16 – Ibidem, point 8. Voir, également, arrêts du 12 septembre 2000, Commission/Pays-Bas (C-408/97, Rec. p. I-6417, point 25); Commission/Grèce (C-260/98, Rec. p. I-6537, point 26); Commission/Royaume-Uni (C-359/97, Rec. p. I-6355, point 41); Commission/Irlande (C-358/97, Rec. p. I-6301, point 29), et Commission/France (C-276/97, Rec. p. I-6251, point 31).

17 – Par exemple, arrêts du 22 février 1984, Kloppenburg (70/83, Rec. p. 1075, point 11); du 15 décembre 1987, Danemark/Commission (348/85, Rec. p. 5225, point 19); du 1er octobre 1998, Royaume-Uni/Commission (C-209/96, Rec. p. I-5655, point 35); du 22 novembre 2001, Pays-Bas/Conseil (C-301/97, Rec. p. I-8853, point 43), et du 29 avril 2004, Sudholz (C-17/01, Rec. p. I-4243, point 34).

18 – Voir arrêts du 9 juillet 1981, Gondrand Frères et Garancini (169/80, Rec. p. 1931, point 17); du 15 décembre 1987, Irlande/Commission (325/85, Rec. p. 5041, point 18); du 15 décembre 1987, Pays-Bas/Commission (326/85, Rec. p. 5091, point 24), et Sudholz, précité à la note 17, point 34.

19 – À cet égard, le gouvernement du Royaume-Uni se fonde sur les arrêts du 5 juillet 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627) et Happy Family (289/86, Rec. p. 3655), et du 11 juin 1998, Fischer (C-283/95, Rec. p. I-3369).

20 – Voir, par exemple, arrêts Rompelman, précité à la note 12, point 19; Fischer, précité à la note 19, point 28. Voir point 12 des conclusions de l'avocat général Fennelly dans l'affaire Coffeeshop «Siberië» (arrêt du 29 juin 1999, C-158/98, Rec. p. I-3971).

21 – Arrêt du 28 février 1984, Einberger (294/82, Rec. p. 1177); arrêts précités à la note 19, Happy Family, point 20, et Mol, point 18; du 2 août 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677, point 16); du 28 mai 1998, Goodwin et Unstead (C-3/97, Rec. p. I-3257, point 9); Coffeeshop «Siberië», précité à la note 20, points 14 et 21, et du 29 juin 2000, Salumets e.a. (C-455/98, Rec. p. I-4993, point 19).

22 – Arrêts précités à la note 19, Happy Family, point 20, et Mol, point 18.

23 – Arrêts précités à la note 21, Lange, point 12, et Salumets e.a., points 19 et 20; Coffeeshop «Siberië», précité à la note 20, point 21, et Fischer, précité à la note 19, point 20.

24 – Arrêts Einberger, précité à la note 21; Happy Family, précité à la note 19, point 23, et du 6 décembre 1990, Witzemann (C-343/89, Rec. p. I-4477, point 20).

25 – En tout état de cause, le gouvernement du Royaume-Uni reconnaît expressément dans ses observations que, bien que l'évasion fiscale soit la finalité des opérations en cause, ces dernières ne sont pas illicites.

26 – Arrêts du 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395); du 18 janvier 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493), et du 12 juin 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Rec. p. I-5965).

27 – À cet égard, le Royaume-Uni renvoie aux arrêts du 20 juin 1991, Polysar Investments Netherlands (C?60/90, Rec. p. I-3111, point 13), et du 20 juin 1996, Wellcome Trust (C?155/94, Rec. p. I-3013, points 31 à 36).

28 – La Cour a jugé que les opérations de restauration devaient être considérées comme des prestations de services parce qu'elles sont caractérisées par un faisceau d'éléments et d'actes dont la livraison de nourriture n'est qu'une composante et au sein duquel les services prédominent largement (arrêt précité à la note 26, point 14).

29 – La Cour a jugé que «l'activité de gestion d'un golf implique en général non seulement une mise à disposition passive d'un terrain, mais également un grand nombre d'activités commerciales, telles qu'une supervision, une gestion et une maintenance constante de la part du prestataire, une mise à disposition d'autres installations, etc. À défaut de circonstances tout à fait particulières, la location du terrain de golf ne saurait donc constituer la prestation prépondérante» (arrêt précité à la note 26, point 26).

30 – La Cour a jugé que l'octroi de ce droit ne constituait pas, à la lumière de toutes les circonstances dans lesquelles se déroulait l'opération, une location de biens immeubles. L'occupation d'un emplacement dans les locaux ne constituait qu'un moyen de mettre en œuvre la prestation qui constitue l'objet du contrat, «à savoir garantir l'exercice du droit de vente exclusive de cigarettes dans l'établissement par l'installation et la maintenance de distributeurs automatiques, en échange d'un pourcentage des bénéfices» (arrêt précité à la note 26, points 30 et 31).

31 – Voir, a fortiori, le raisonnement suivi dans l'arrêt Coffeeshop «Siberië», précité à la note 20, point 22. La Cour y a estimé que, même si des activités criminelles rendaient illicite une opération de location, cela ne changerait en rien son caractère d'activité économique relevant du champ d'application de la sixième directive.

32 – Arrêt du 26 septembre 1996 (C?230/94, Rec. p. I-4517).

33 – Ibidem, point 27.

34 – Ibidem, point 29.

35 – Arrêt du 8 juin 2000 (C?400/98, Rec. p. I-4321).

36 – Arrêt du 29 février 1996 (C?110/94, Rec. p. I-857).

37 – Ibidem, point 24; arrêts Breitsohl, précité à la note 35, et du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a. (C?110/98 à C?147/98, Rec. p. I-1577).

38 – Voir également, à cet égard, arrêt du 6 avril 1995, BLP Group (C?4/94, Rec. p. I-983, point 24). Le Royaume-Uni soutient à juste titre que la TVA doit s'appliquer suivant la réalité économique et que l'apparence n'est pas déterminante. À cet égard, il invoque l'arrêt du 20 février 1997, DFDS (C?260/95, Rec. p. I-1005), dans lequel une société établie au Royaume-Uni, dont la totalité du capital était détenue par la société mère danoise et par l'intermédiaire de laquelle cette dernière fournissait ses services au Royaume-Uni, a été considérée comme un établissement stable au Royaume-Uni de la société mère danoise, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive. En outre, la Cour a estimé que ce point de rattachement primait l'endroit où le prestataire avait établi le siège de son activité économique. C'était dans ce contexte que, au vu de la réalité économique, la filiale a été jugée comme agissant en tant que simple auxiliaire de la société mère danoise. Toutefois DFDS ne prétendait nullement laisser en dehors du champ d'application de la sixième directive des activités qui étaient objectivement de nature économique

simplement parce qu'elles avaient été conclues et exécutées entre un assujetti et d'autres entités juridiques entièrement placées sous son contrôle avec des intentions d'évasion fiscale en matière de TVA. On ne saurait invoquer cette affaire pour en déduire que des opérations qui sont objectivement de nature économique devraient être exclues du champ d'application de la sixième directive.

39 – Elle constituait en outre un élément clé du plan d'évasion fiscale dans la mesure où elle couvrait toutes les fournitures faites par LPDS lors de l'exercice fiscal pertinent qui ont donné à cette dernière le droit de solliciter la récupération de la TVA acquittée en amont, que CWPI a facturée au cours de la même période pour les services de construction fournis à LPDS.

40 – Voir arrêts du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883, points 16 à 18); du 8 juin 2000, Midland Bank (C-98/98, Rec. p. I-4177, point 29), et du 27 septembre 2001, Cibo Participations (C-16/00, Rec. p. I-6663, point 30).

41 – Voir, par exemple, arrêts du 3 décembre 1974, Van Binsbergen (33/74, Rec. p. 1299, point 13); du 3 février 1993, Veronica Omroep Organisatie (C-148/91, Rec. p. I-487, point 12), et du 5 octobre 1994, TV10 (C-23/93, Rec. p. I-4795, point 21), en matière de libre prestation de services; du 21 juin 1988, Lair (39/86, Rec. p. 3161, point 43), en matière de libre circulation des travailleurs; du 10 janvier 1985, Leclerc e.a. (229/83, Rec. p. 1, point 27), en matière de libre circulation des marchandises. De même, arrêt du 7 février 1979, Knoors (115/78, Rec. p. 399, point 25), en matière de libre circulation des personnes et de liberté d'établissement, la Cour a expressément reconnu l'«intérêt légitime qu'un État membre peut avoir d'empêcher qu'à la faveur des facilités créées en vertu du traité, certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale». Voir, également, la réaffirmation ultérieure dans les arrêts du 3 octobre 1990, Bouchoucha (C-61/89, Rec. p. I-3551, point 14), et du 7 juillet 1992, Singh (C-370/90, Rec. p. I-4265, point 24).

42 – Arrêt du 2 mai 1996, Paletta (C-206/94, Rec. p. I-2357, point 24).

43 – Arrêt du 11 octobre 1977, Cremer (125/76, Rec. p. 1593, point 21).

44 – Arrêt du 3 mars 1993, General Milk Products (C-8/92, Rec. p. I-779, point 21). Voir également, en ce qui concerne la politique agricole commune, arrêt du 27 octobre 1981, Schumacher e.a. (250/80, Rec. p. 2465, points 16 et 18), dans lequel la Cour a adopté une approche téléologique caractéristique sans avoir besoin de tenir compte d'une doctrine de l'abus de droit.

45 – Voir arrêts du 12 mai 1998, Kefalas e.a. (C-367/96, Rec. p. I-2843, points 20 et 28), et du 23 mars 2000, Diamantis (C-373/97, Rec. p. I-1705, point 33).

46 – Arrêt du 9 mars 1999 (C-212/97, Rec. p. I-1459, point 24). Voir ultérieurement, dans le cadre d'un abus allégué du droit d'établissement, arrêts du 21 novembre 2002, X et Y (C-436/00, Rec. p. I-10829, points 41 et 45), et du 30 septembre 2003, Inspire Art (C-167/01, Rec. p. I-10155, point 136).

47 – La Cour a également dû analyser, par exemple dans les affaires Kefalas e.a. et Diamantis, précitées à la note 45, le problème de l'application par les juridictions nationales de règles internes en matière d'abus de droit afin de limiter l'exercice des droits conférés par le droit communautaire.

48 – Voir conclusions de l'avocat général La Pergola dans l'affaire Centros, précitée à la note 46, point 20.

49 – Voir, notamment, arrêt *Diamantis*, précité à la note 45, point 33.

50 – Cela apparaît, par exemple, au point 21 de l'arrêt *Kefalas e.a.*, précité à la note 45, dans lequel la Cour reconnaît la nécessité de règles «pour apprécier si un droit découlant d'une disposition communautaire est exercé d'une manière abusive».

51 – En ce sens, voir les conclusions de l'avocat général Tesauro dans l'affaire *Kefalas e.a.*, précitée à la note 45, point 27, dans lesquelles il a affirmé que «la Cour a jusqu'à présent admis que chaque ordre juridique national peut recourir à ses règles de droit commun (qu'il s'agisse de dispositions qui sanctionnent la 'fraude à la loi', la 'simulation' ou, pourquoi pas, même l'abus de droit) pour dénier la possibilité d'invoquer des dispositions communautaires dans des hypothèses bien circonscrites».

52 – Cette approche transparaît, par exemple, dans les arrêts *Paletta*, précité à la note 42, point 25; *Kefalas e.a.*, points 21 et 22, et *Diamantis*, points 34 et 35, précités à la note 45, et *Centros*, précité à la note 46, points 24 et 25.

53 – Dans l'arrêt *Centros*, précité à la note 46, la Cour a affirmé que «les juridictions nationales peuvent, au cas par cas, en se fondant sur des éléments objectifs, tenir compte du comportement abusif ou frauduleux des personnes concernées pour leur refuser, le cas échéant, le bénéfice des dispositions du droit communautaire invoquées, [toutefois] elles doivent également, dans l'appréciation d'un tel comportement, prendre en considération les objectifs poursuivis par les dispositions communautaires en cause».

54 – Voir, par exemple, arrêts *Kefalas e.a.*, précité à la note 45, points 24, 25 et 29, et *Centros*, précité à la note 46, points 26, 27 et 30.

55 – Arrêt du 14 décembre 2000 (C-110/99, Rec. p. I-11569).

56 – JO L 317, p. 1.

57 – Arrêt *Emsland-Stärke*, précité à la note 55, point 52.

58 – *Ibidem*, point 53.

59 – Voir, à cette fin, point 69 des conclusions de l'avocat général Alber dans l'affaire *Emsland-Stärke*, précitée à la note 55: «Le critère d'appréciation de la légalité de transactions concrètes à l'importation et à l'exportation est donc le but des dispositions applicables». Voir, également, point 52 de l'arrêt. Plus récemment, l'avocat général Tizzano a, au point 114 de ses conclusions dans l'affaire *Zhu et Chen* (arrêt du 19 octobre 2004, C-200/02, Rec. p. I-9925), également affirmé que, pour conclure à l'exercice abusif d'un droit particulier, «il faut établir si l'intéressé, en invoquant la disposition communautaire qui attribue le droit en question, en trahit l'esprit et la portée». Au point 115 de ses conclusions, il a insisté sur le fait que le critère de l'abus «est donc, essentiellement, s'il existe ou non une dénaturation des finalités et des objectifs de la disposition communautaire attribuant le droit en question».

60 – Arrêts précités à la note 45 *Diamantis*, point 33, et *Kefalas e.a.*, point 22, ainsi que du 12 mars 1996, *Pafitis e.a.* (C-441/93, Rec. p. I-1347, point 68).

61 – Voir, à cet égard, arrêt *Centros*, précité à la note 46, point 27, dans lequel la Cour a estimé que, à la lumière de la finalité pour laquelle le droit d'établissement est octroyé, le fait qu'une personne crée une société dans un État membre pour ouvrir une succursale dans un autre État membre afin d'éviter les règles du droit des sociétés plus strictes de ce dernier «ne saurait

constituer en soi un usage abusif du droit d'établissement». La délimitation du champ d'application du droit d'établissement a également tenu compte de l'interprétation antérieure que la Cour a donnée à cet égard dans l'arrêt du 10 juillet 1986, Segers (79/85, Rec. p. 2375, point 16).

62 – Voir, à cette fin, Kjellgren, A., «On the Border of Abuse» *European Business Law Review*, 2000, p. 192. Même dans l'arrêt Emsland-Stärke, dans lequel la notion d'abus a été davantage développée, la Cour a opté pour l'interprétation des dispositions juridiques pertinentes. Il est révélateur à cet égard que, dans le dispositif de l'arrêt, la Cour affirme que le «règlement (CEE) n° 2730/79 doit être interprété en ce sens que [...]». S'agissant de l'analyse des affaires en cause, il est selon moi sans importance de savoir si le principe acquiert ou non progressivement le statut d'un principe général véritablement autonome du droit communautaire, comme le défendent D. Simon et A. Rigaux, «La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit», dans *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, volume 2, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Toulouse, 2004, p. 579.

63 – Ainsi que l'a exprimé un commentateur (Kjellgren, A., «On the Border of Abuse», précité à la note 61, p. 193), «[l]a doctrine de la Cour en matière d'abus repose largement sur l'interprétation des dispositions communautaires elles-mêmes concernées: ce faisant, la question de l'abus devient celle de savoir si le comportement abusif allégué relève ou non du champ d'application de la disposition». Voir également, en ce sens, les conclusions de l'avocat général La Pergola dans l'affaire Centros, précitée à la note 46, point 20.

64 – La référence à l'élément subjectif dans l'arrêt Emsland-Stärke est en outre parfaitement compréhensible à la lumière des circonstances de cette espèce dans laquelle les parties à l'opération entendaient, dès le début, faire réimporter la marchandise sur le territoire de la Communauté et qu'elles n'avaient nullement l'intention de l'exporter pour de bon vers la Suisse. La procédure d'aller-retour adoptée n'était qu'une façade (certes réelle) qui dissimulait une réalité différente, à savoir que les parties n'ont jamais envisagé que la marchandise quittât pour de bon le territoire communautaire. L'opération dans l'affaire Emsland-Stärke peut donc être considérée comme une opération simulée, parce que toutes les parties impliquées avaient une intention commune selon laquelle les documents utilisés et les actes effectués n'étaient en réalité pas destinés à produire les conséquences juridiques (droits et obligations) dont elles entendaient donner aux tiers l'apparence de création.

65 – Arrêt précité à la note 55, point 50, qui décrit l'abus de droit en cause dans cette affaire comme une «sortie du territoire communautaire purement formelle réalisée dans le seul but de bénéficier des restitutions à l'exportation». À d'autres occasions, la Cour a considéré le «seul but» d'une activité ou d'un comportement donné objectivement comme un critère pour apprécier l'existence d'un abus. Voir, par exemple, arrêts Leclerc e.a., précité à la note 41, point 27, selon lequel le droit communautaire ne saurait être invoqué lorsque des marchandises sont «exportées aux seules fins de leur réimportation dans le but de tourner une législation comme celle de l'espèce», et Lair, précité à la note 41, point 43 selon lequel, «lorsque des éléments objectifs permettent d'établir qu'un travailleur entre dans un État membre dans le seul but d'y bénéficier, après une très courte période d'activités professionnelles, du système d'aide aux étudiants, il y a lieu d'observer que de tels abus ne sont pas couverts par les dispositions communautaires en cause».

66 – Je relève à cet égard que, dans les conclusions de la Cour dans l'affaire Emsland-Stärke, par exemple, l'expression «abus de droit» n'est pas employée. La Cour a employé à la place l'expression «abus». De même, et en se référant à nouveau simplement à l'abus, la Cour a récemment jugé dans l'arrêt du 23 septembre 2003, Akrich (C-109/01, Rec. p. I-9607, point 57),

qu'il y aura «abus» et, partant, que «l'article 10 du règlement n° 1612/68 n'est pas applicable lorsque le ressortissant d'un État membre et le ressortissant d'un pays tiers ont conclu un mariage de complaisance afin de contourner les dispositions relatives à l'entrée et au séjour des ressortissants de pays tiers» (point 2 du dispositif de l'arrêt). Dans cette affaire, c'est clairement l'abus en tant que principe d'interprétation qui est en cause. L'application de la doctrine de l'abus conduit à l'inapplication d'une disposition du droit communautaire et, par conséquent, à la conclusion que le droit n'est pas conféré – il ne s'agissait pas de limiter l'exercice d'un droit effectivement conféré par la disposition communautaire.

67 – Conclusions dans l'affaire Kefalas e.a., précitée à la note 45. Voir, dans le même sens, Simon, D., et Rigaux, A., «La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit», précité à la note 62, p. 568, où les auteurs affirment que «le système juridique communautaire n'échappe pas au risque, qu'on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques qui se conforment formellement à la règle, mais en détournent abusivement l'application».

68 – Il est constant que chaque disposition juridique et chaque droit comportent la possibilité d'abus et que, par principe, le système juridique ne la tolère pas. Voir Cadiet, L., et Tourneau, P., «Abus de droit», dans *Recueil Dalloz (droit civil)*, 2002, p. 3 et 4, et Ghestin, J., et Goubeaux, G., *Traité de droit civil, Introduction générale*, 3e édition, LGDJ, Paris, 1990, p. 673 à 676, et p. 704, qui parlent des origines jurisprudentielles de doctrines telles que l'«abus de droit» (il en va de même de la «fraude à la loi»), que les juridictions ont développées à l'origine pour empêcher que l'application formelle et mécanique des dispositions juridiques n'aboutisse à des résultats inacceptables au regard des objectifs du système juridique.

69 – Arrêt du 29 avril 2004 (C-487/01 et C-7/02, Rec. p. I-5337, point 76). Voir également, dans le même sens, les conclusions de l'avocat général Tizzano dans les mêmes affaires, points 98 et 99 et la jurisprudence citée.

70 – Voir, à cet égard, l'opinion exprimée au point 80 des conclusions de l'avocat général Alber dans l'affaire Emsland-Stärke: l'article 4, paragraphe 3, du règlement (CEE) n° 2988/95 du Conseil, du 18 décembre 1995, relatif à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes (JO L 312, p. 1), «ne crée pas de nouvelle institution juridique, mais codifie un principe général du droit applicable dans l'ordre juridique communautaire». En conséquence, l'application dans cette même affaire de ce principe d'interdiction des pratiques abusives ne dépendait pas de l'entrée en vigueur postérieure du règlement n° 2988/95.

71 – Ibidem, point 10.

72 – Voir, par exemple, en Allemagne, article 42 du code des impôts (Abgabenordnung) (voir Kruse et Düren, dans Tipke et Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmidt, Köln, 2003, § 42) qui énonce le concept d'usage abusif des structures juridiques («Steuerumgehung durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten»); en Autriche, l'article 22 du code fédéral des impôts (Bundesabgabenordnung) (BGBl. 1994, p. 1961), modifié, qui intègre également un concept similaire d'utilisation abusive des formes et des structures juridiques de droit civil («Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts»); en Finlande, l'article 28 de la loi sur la procédure fiscale (Laki verotusmenettelystä n° 1558/1995), qui applique lui aussi une notion d'abus, en droit fiscal, des structures juridiques de droit civil; au Luxembourg, l'article 6, paragraphe 1, de la loi d'adaptation fiscale, 1934, qui, à nouveau, applique un concept analogue de pratiques abusives. Au Portugal, l'article 38, paragraphe 2, du code fiscal (lei geral tributária) (décret-loi n° 398/98, du 17 décembre), modifié par la loi n° 100/99, du 27 juin 1999, et par la réglementation ultérieure, contient une disposition générale de lutte contre l'évasion fiscale, selon laquelle «les actes juridiques essentiellement ou principalement destinés, par l'usage de moyens

artificiels [...] ou par l'abus de formes juridiques», à réduire les obligations fiscales ne peuvent produire d'effets en matière fiscale. En Espagne, l'article 15 de la loi fiscale générale (Ley General Tributaria) (loi n° 58/2003, du 17 décembre 2003) relative aux conflits d'application des dispositions fiscales («Conflicto en la aplicación de la norma tributaria») repose sur des concepts tels que ceux d'actes ou d'opérations manifestement artificiels; en France, l'article L-64 du Livre des procédures fiscales applique la notion d'abus de droit en droit fiscal, qui recouvre l'abus de droit par simulation et l'abus de droit par fraude à la loi; en Irlande, l'article 811, paragraphe 2, du code des impôts consolidé de 1997 (Tax Consolidation Act 1997) comporte une disposition générale de lutte contre l'évasion fiscale intitulée «opérations visant à échapper à la dette fiscale» et emploie des notions telles que les opérations qui ne sont «pas entreprises ou organisées principalement à des fins autres que celles de générer un avantage fiscal» [voir article 811, paragraphe 2, sous c), ii)]; en Italie, l'article 37 bis du décret-loi n° 600/1973, introduit par le décret-loi n° 358, du 8 octobre 1997 (*Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana* n° 249, du 24 octobre 1997), comporte une disposition générale de lutte contre l'évasion fiscale, fondée sur la notion d'actes juridiques dépourvus de justification économique valable («atti privi di valide ragioni economiche»); en Suède figure à l'article 2 de la loi n° 1995/575 sur l'évasion fiscale (Lag om skatteflykt) une disposition générale de lutte contre l'évasion fiscale qui parle de la notion d'avantage fiscal comme *principal motif* d'un acte juridique. Aux Pays-Bas, les juridictions se réfèrent fréquemment au concept jurisprudentiel de *fraus legis* en droit fiscal, de sorte que la question doit être examinée de savoir si le but unique ou déterminant sous-jacent à une opération est d'obtenir un avantage fiscal.

73 – Arrêt du 13 février 1985, *Direct Cosmetics* (5/84, Rec. p. 617, point 37).

74 – Arrêts du 21 septembre 1988, *Commission/France*, précité à la note 12, point 22; du 11 juillet 1991, *Lennartz* (C-97/90, Rec. p. I-3795, point 35), et du 20 janvier 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, Rec. p. I-743, point 26).

75 – Arrêt du 10 avril 1984, *Commission/Belgique* (324/82, Rec. p. 1861, points 31 et 32). S'agissant en particulier de la prévention de l'évasion fiscale, la Cour a ajouté, dans l'arrêt du 12 juillet 1988, *Direct Cosmetics et Laughtons Photographs* (138/86 et 139/86, Rec. p. 3937, points 21 à 24), qu'un État membre peut adopter des mesures dérogatoires aux dispositions de la sixième directive afin de prévenir l'évasion fiscale, même si l'activité économique de l'assujetti est objectivement menée sans que ce dernier ait l'intention de se procurer un avantage fiscal. Il convient de relever toutefois que les notions de fraude fiscale, d'évasion fiscale et de pratiques fiscales abusives diffèrent entre États membres. S'agissant de la notion d'évasion fiscale au Royaume-Uni, elle est légale, contrairement à la fraude fiscale qui ne l'est pas. L'inexistence au Royaume-Uni d'un concept général de pratiques fiscales abusives ne permet pas d'opérer une distinction commune dans les autres États membres entre ce que l'on appelle l'«abusives tax planning» (qui correspond en France à l'«évasion fiscale») qui est illégale, et le «simple tax planning» («habilité fiscale» en France) qui, bien qu'étant certainement impopulaire parmi les autorités fiscales, est légale. Voir, à cet égard, Frommel, S. N., «United Kingdom tax law and abuse of rights», *Intertax*, 1991/2, p. 54 à 81, spécialement p. 57.

76 – Voir arrêt *BP Soupergaz*, précité à la note 40, point 35: «Les dispositions [...] de l'article 17, paragraphes 1 et 2, indiquent avec précision les conditions de naissance et l'étendue du droit à déduction. Elles ne laissent aux États membres aucune marge d'appréciation quant à leur mise en œuvre».

77 – Voir arrêt du 13 novembre 1990, *Marleasing* (C-106/89, Rec. p. I-4135, point 8): «en appliquant le droit national, qu'il s'agisse de dispositions antérieures ou postérieures à la directive, la juridiction nationale appelée à l'interpréter est tenue de le faire dans toute la mesure du possible

à la lumière du texte et de la finalité de la directive pour atteindre le résultat visé par celle-ci». Voir, à cet effet, Farmer, P., «VAT planning: Assessing the 'Abuse of Rights' Risk» *The Tax Journal*, 27 mai 2002, p. 16.

78 – Voir arrêt du 11 juillet 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325, point 27): «l'adoption de mesures nationales transposant correctement une directive n'a pas pour conséquence d'épuiser les effets de celle-ci et [...] un État membre demeure tenu d'assurer effectivement la pleine application de la directive même après l'adoption de ces mesures». Voir, également, conclusions de l'avocat général Geelhoed, point 42, où il affirme que «[l']autorité chargée de l'appliquer et le juge national ont l'obligation de veiller à ce que le résultat visé par la directive soit sauvegardé».

79 – Précité à la note 69, point 78.

80 – Il suffit de mentionner le fait qu'un tel principe peut faire partie des doctrines spéciales de l'«abus de droit» ou de la «fraude à la loi» en droit privé dans les systèmes civilistes mais, par exemple, en droit fiscal, même si les termes peuvent être identiques, les critères en vertu desquels elles s'appliquent diffèrent considérablement. En France, par exemple, le concept d'abus de droit en droit fiscal inclus à l'article L.64 du Livre des procédures fiscales, précité à la note 72, est double: il couvre les opérations «simulées» et celles impliquant une «fraude à la loi». L'abus de droit en droit fiscal français n'a donc pas la même signification qu'en droit de la propriété ou en droit des contrats français. Voir Cozian, M., «La notion d'abus de droit en matière fiscale» *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, p. 50 à 57, et, pour un examen comparatif entre la République française et le Royaume-Uni, Frommel, S., «United Kingdom tax law and abuse of rights», op. cit., p. 57 et 58.

81 – Voir arrêts du 3 décembre 1998, Belgocodex (C-381/97, Rec. p. I-8153, point 26); du 8 juin 2000, Schloßstraße (C-396/98, Rec. p. I-4279, point 44); Marks & Spencer, précité à la note 78, point 44, et Gemeente Leusden et et Holin Groep, précité à la note 69, point 57.

82 – Voir arrêt Gemeente Leusden et Holin Groep, précité à la note 69, points 58, 65 et 69.

83 – Voir arrêts du 22 février 1989, Commission/France et Royaume-Uni (92/87 et 93/87, Rec. p. 405, point 22), et Sudholz, précité à la note 17, point 34. Voir également, dans le même sens, note 18 ci-dessus qui renvoie à la jurisprudence applicable par analogie à la TVA.

84 – Arrêt précité à la note 38, point 22; arrêts du 9 octobre 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Rec. p. I-7257, point 33), et également Gemeente Leusden et Holin Groep, précité à la note 69, point 79.

85 – Lorsqu'un opérateur économique arrête un choix entre diverses opérations de gestion de son activité, le paiement des impôts est certainement un coût dont il peut légitimement tenir compte, à condition qu'il se conforme aux obligations fiscales qui lui incombent. Certaines personnes sont susceptibles d'émettre des doutes quant au caractère moral de cette liberté, mais certainement pas quant à sa légalité.

86 – Certaines des dispositions nationales, de nature générale, de lutte contre les pratiques abusives, adoptées par un certain nombre d'États membres (décrites à la note 72), sont également applicables à la TVA dans ces États membres, du moins en principe. Tel est le cas en France, en Allemagne, en Autriche, en Espagne, en Finlande, en Irlande, au Luxembourg et au Portugal.

87 – Voir point 78 ci-dessus. La Cour accepte en outre, dans le cadre de l'article 27 de la sixième

directive, que «rien n'empêche qu'une disposition présent[e] un certain degré de généralité ou d'abstraction», voir arrêt du 29 mai 1997, Skripalle (C?63/96, Rec. p. I-2847, point 29).

88 – Voir arrêts du 4 octobre 1995, Armbrrecht (C?291/92, Rec. p. I-2775, points 27 et 28); du 26 septembre 1996, Debouche (C?302/93, Rec. p. I-4495, point 16), et BLP Group, précité à la note 38, point 28. Voir également Terra, B., et Kajus, J., *A Guide to VAT*, p. 802, et Farmer, P., et Lyal, R., *EC Tax Law*, p. 190 et 191.

89 – Arrêts BLP Group, précité à la note 38, point 19; Midland Bank, points 30 à 33 et Cibo Participations, points 31 à 35, précités à la note 40. Voir, également, arrêt Armbrrecht, précité à la note 88, point 29.

90 – Arrêts BLP Group, précité à la note 38, points 19 et 24, ainsi que Midland Bank, point 20, et Cibo Participations, point 29, précités à la note 40.

91 – Ainsi qu'il a été jugé dans les arrêts du 21 septembre 1988, Commission/France, point 17, et Rompelman, point 19 (précités à la note 12): «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 taxe sur la valeur ajoutée garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques [...], à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA» (c'est moi qui souligne).

92 – Voir Terra, B., et Kajus, J., précités à la note 88, p. 361 à 365.

93 – En effet, une certaine proportion de la TVA non déductible, acquittée en amont par les assujettis, sera intégrée dans le prix que le consommateur final devra payer.

94 – Il existe un certain parallélisme entre les activités en cause dans les présentes affaires et l'opération analysée dans l'arrêt du 2 avril 1998, EMU Tabac e.a. (C?296/95, Rec. p. I-1605), qui, d'après la description faite par la juridiction nationale, a permis à des personnes résidant au Royaume-Uni d'y obtenir, sans se déplacer, du tabac acheté dans un magasin à Luxembourg. Le plan dans cette affaire reposait sur l'emploi d'agents et a permis en pratique à des clients particuliers d'éviter de payer le droit d'accise applicable au Royaume-Uni, lequel est supérieur à celui dû au Luxembourg. Ainsi que l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer l'a affirmé au point 89 de ses conclusions, «si la chose s'avérait nécessaire en dernière limite, le juge national pourrait rejeter l'application de la disposition dont les parties demanderesse s'autorisent pour couvrir l'opération (à savoir la règle de l'imposition dans l'État d'origine) au motif que le résultat d'une telle application au cas d'espèce serait manifestement contraire à l'esprit et à la finalité de la directive [92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO L 76, p. 1)] et priverait d'autres dispositions de celle-ci de leur effet utile. En statuant de la sorte, le juge ne ferait qu'appliquer le principe général de droit qui interdit toute fraude à la loi». La Cour a fondé sa réponse sur l'interprétation des dispositions pertinentes de la directive, à savoir celles de l'article 8, en jugeant qu'elles devaient être interprétées comme ne s'appliquant pas lorsque l'achat et/ou le transport de marchandises soumises à accise ont été réalisés par l'intermédiaire d'un agent (point 37).