



22 décembre 2017

Publication
numéro **3**

1

Liste des abréviations:

AED: Administration de l'enregistrement et des domaines

TVA: Taxe sur la valeur ajoutée

Loi TVA: Loi modifiée du 12 février 1979 concernant la TVA



Administration de l'enregistrement et des domaines

Service juridique

1-3 avenue Guillaume

L-1651 Luxembourg

+352 247-80800

info@aed.public.lu

www.aed.public.lu/

BULLETIN D'INFORMATION DU SERVICE JURIDIQUE (BISJ)

DECISION JUDICIAIRE	Arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne affaire n° C-251/16 Edward Cussens, John Jennings et Vincent Kingston contre T. G. Brosnan en date du mercredi 22 novembre 2017
RECOURS PENDANT, TYPE	Non Renvoi préjudiciel
CATEGORIE	<u>TVA</u>
ARTICLE(S) VISES	Concept d'origine jurisprudentielle
SOUS-CATEGORIE(S)	<ul style="list-style-type: none">- Abus de droit – pratiques abusives ;- Nature de l'interdiction des pratiques abusives ;- Conséquences d'une pratique abusive ;- Base légale facultative ;- Conformité du principe général d'interdiction des pratiques abusives avec les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime ;- Applicabilité rétroactive du principe d'interdiction des pratiques abusives possible ;- Critères permettant de déterminer l'existence ou l'absence d'une pratique abusive ;- Conclusions.

EXTRAIT

• Nature de l'interdiction des pratiques abusives

En revanche, il importe de relever que le principe d'interdiction de pratiques abusives, tel qu'appliqué en matière de TVA par la jurisprudence issue de l'arrêt Halifax, ne constitue pas une règle établie par une directive, mais trouve son fondement dans la jurisprudence constante, citée aux points 68 et 69 de cet arrêt, selon laquelle, d'une part, **les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union** (voir, notamment, arrêts du 12 mai 1998, Kefalas e.a., C-367/96, EU:C:1998:222, point 20 ; du 23 mars 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, point 33, ainsi que du 3 mars 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, point 32) et, d'autre part, **l'application de la réglementation de l'Union ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques** (voir en ce sens, notamment, arrêts du 11 octobre 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, point 21 ; du 3 mars 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, point 21, et du 14 décembre 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, point 51).

Si la Cour a jugé, aux points 70 et 71 de l'arrêt Halifax, que **le principe d'interdiction de pratiques abusives s'applique également au domaine de la TVA, en**

Le BISJ est distribué à titre purement indicatif et n'est pas exhaustif. Il ne lie en rien l'AED. Les informations contenues dans le BISJ sont de nature générale et ne sont pas destinées à constituer un avis juridique. L'AED ne peut pas garantir que le BISJ et les annexes ne contiennent pas de virus et décline toute responsabilité pour des dommages engendrés par des virus de logiciel.

soulignant que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive, il n'en découle pas que l'application de ce principe dans ce domaine soit soumise à une exigence de transposition, comme le sont les dispositions de cette directive. [...]

Il ressort, d'autre part, de la jurisprudence de la Cour que **l'application du principe d'interdiction de pratiques abusives aux droits et aux avantages prévus par le droit de l'Union se fait indépendamment du point de savoir si ces droits et avantages trouvent leur fondement dans les traités** (voir, en ce qui concerne les libertés fondamentales, notamment arrêts du 3 décembre 1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, point 13, et du 9 mars 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, point 24), **dans un règlement** (arrêts du 6 avril 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, points 19 et 20, ainsi que du 13 mars 2014, SICES e.a., C-155/13, EU:C:2014:145, points 29 et 30) **ou dans une directive** (voir, en matière de TVA, notamment arrêts du 3 mars 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, point 32 ; Halifax, points 68 et 69, ainsi que du 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, point 40). **Il apparait ainsi que ce principe n'est pas de même nature que les droits et les avantages auxquels il s'applique.**

Le principe d'interdiction de pratiques abusives, tel qu'appliqué au domaine de la TVA par la jurisprudence issue de l'arrêt Halifax, **présente, ainsi, le caractère général qui est, par nature, inhérent aux principes généraux du droit de l'Union** (voir, par analogie, arrêt du 15 octobre 2009, Audiolux e.a., C-101/08, EU:C:2009:626, point 50).

- **Conséquences d'une pratique abusive**

Il y a encore lieu d'ajouter que, selon la jurisprudence de la Cour, **le refus d'un droit ou d'un avantage en raison de faits abusifs ou frauduleux n'est que la simple conséquence de la constatation selon laquelle, en cas de fraude ou d'abus de droit, les conditions objectives requises aux fins de l'obtention de l'avantage recherché ne sont, en réalité, pas satisfaites** et que, dès lors, **un tel refus ne nécessite pas de base légale spécifique** (voir, en sens, arrêts du 14 décembre 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, point 56 ; Halifax, point 93 et du 4 juin 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, point 28). [...]

Lorsque l'existence d'une pratique abusive a été constatée, **les opérations impliquées doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de cette pratique abusive**. Cette requalification ne doit cependant pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la TVA et éviter la fraude (voir, en ce sens, arrêts Halifax, point 92, 94 et 98, ainsi que du 22 décembre 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, points 48 et 52).

L'application du principe d'interdiction de pratiques abusives conduit seulement à écarter les opérations constitutives d'une telle pratique, tandis que les prestations qui n'en sont pas constitutives doivent faire l'objet d'une application des dispositions pertinentes en matière de TVA (arrêt Halifax, points 94 à 97). Ce traitement distinct des opérations constitutives d'une pratique abusive implique d'apprécier leur objectif également de manière distincte.

Dès lors, **il appartient à la juridiction nationale de vérifier, conformément aux règles de preuve du droit national, pour autant qu'il n'est pas porté atteinte à l'efficacité du droit de l'Union, si les éléments constitutifs d'une pratique abusive sont réunis dans le cadre du litige au principal. Toutefois, la Cour, statuant sur renvoi préjudiciel, peut, le cas échéant, apporter des précisions visant à guider la juridiction nationale dans son interprétation** (voir, notamment, arrêts Halifax, points 76 et 77, ainsi que du 17 décembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, point 34).

Afin de déterminer le contenu et la signification réelle des contrats de bail en cause au principal, **la juridiction de renvoi peut, notamment, prendre en considération le caractère purement artificiel de ces opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs en cause** (voir, en ce sens, arrêt Halifax, points 75 et 81). **De tels éléments sont de nature à montrer que l'obtention de l'avantage fiscal constitue le but essentiel poursuivi, nonobstant l'existence éventuelle, par ailleurs, d'objectifs économiques** (arrêt du 21 février 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, point 62). [...]

S'agissant de la circonstance selon laquelle ces contrats de bail visaient, ainsi que les requérants au principal l'ont soutenu devant la Cour, à réaliser lesdites ventes de la manière la plus efficace du point de vue fiscal, cet objectif ne saurait être considéré comme constituant un but autre que l'obtention d'un avantage fiscal, dès lors que l'effet recherché devait précisément être réalisé par une réduction de la charge fiscale. [...]

Ainsi, seule la première livraison d'un bâtiment ou de la fraction d'un bâtiment est, en principe, soumise à la TVA, étant précisé que, afin de déterminer quelle livraison est la première, **il y a lieu de ne pas prendre en considération celles ayant un caractère purement artificiel, dont le but essentiel est l'obtention d'un avantage fiscal.**

- **Base légale facultative**

Partant, **le principe d'interdiction de pratiques abusives peut être opposé à un assujetti pour lui refuser le bénéfice, notamment, du droit à exonération de la TVA, même en l'absence de dispositions du droit national prévoyant un tel refus**

(voir, en ce sens, arrêt du 18 décembre 2014, Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 62).

Contrairement à ce que soutiennent les requérants au principal, **la circonstance selon laquelle la situation ayant donné lieu à l'arrêt cité au point précédent concernait des cas de fraude ne permet pas de conclure que cette jurisprudence serait uniquement applicable à de tels cas, et non pas à des cas d'abus.** En effet, ainsi qu'il ressort notamment des points 56 et 57 de l'arrêt du 18 décembre 2014, Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455), pour arriver au constat énoncé au point précédent, la Cour s'est, notamment, fondée sur sa jurisprudence constante, rappelée aux points 27 et 32 du présent arrêt, qui vise tant des cas de fraude que des situations impliquant des pratiques abusives.

- **Conformité du principe général d'interdiction des pratiques abusives avec les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime.**

La juridiction de renvoi s'interroge également sur la conformité, avec les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime, d'une application du principe d'interdiction de pratiques abusives, tel qu'il ressort de l'arrêt Halifax, aux opérations en cause au principal réalisées avant que ne soit rendu cet arrêt.

Or, **une telle application du droit de l'Union est conforme aux principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime** (voir en ce sens, notamment, arrêts du 22 janvier 2015, Balazs, C-401/13 et C-432/13, EU:C:2015:26, points 49 et 50 ainsi que jurisprudence citée, et du 19 avril 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, points 38 à 40). [...]

En ce qui concerne, par ailleurs, la question de savoir si les requérants au principal peuvent, dans le cadre du litige au principal, invoquer les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime pour contester le refus de l'exonération de TVA leur étant imposé, **il est de jurisprudence constante qu'un assujetti qui a créé les conditions afférentes à l'obtention d'un droit de manière abusive ou frauduleuse n'est pas fondé à se prévaloir de ces principes afin de s'opposer au refus d'octroi du droit concerné en application du principe d'interdiction de pratiques abusives** (voir, en ce sens, arrêts du 8 juin 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, point 38 ; Halifax, point 84, ainsi que du 18 décembre 2014, Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 60).

- **Applicabilité rétroactive du principe d'interdiction des pratiques abusives possible**

En effet, l'interprétation que la Cour donne du droit de l'Union, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 267 TFUE, éclaire et précise, lorsque besoin en est, la signification et la portée de ce droit, tel qu'il doit ou aurait dû être compris et appliqué depuis la date de son entrée en vigueur. **Il en résulte que, en dehors de circonstances tout à fait exceptionnelles, dont l'existence n'a toutefois pas été alléguée en l'occurrence, le droit de l'Union ainsi interprété doit être appliqué par le juge même à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation**, si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ce droit se trouvent réunies (voir, notamment, arrêts du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, points 44 et 45 ainsi que jurisprudence citée, et du 19 avril 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, point 40).

- **Critères permettant de déterminer l'existence ou l'absence d'une pratique abusive**

Contrairement à ce que soutiennent les requérants au principal dans leurs observations écrites soumises à la Cour, **la jurisprudence issue de l'arrêt Halifax n'exige pas d'établir que l'obtention d'un avantage fiscal constitue le seul objectif des opérations en cause**. Si des opérations poursuivant exclusivement un tel objectif sont susceptibles de remplir l'exigence résultant de cette jurisprudence, **la Cour a précisé, au point 45 de son arrêt du 21 février 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), qu'il en allait de même lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but essentiel des opérations en cause**. [...]

Lorsque la Cour est amenée à préciser l'examen nécessaire pour déterminer le but essentiel des opérations en cause, elle ne prend en considération que l'objectif de la ou des opérations dont il y a lieu d'apprécier le caractère abusif et non celui des prestations qui, du fait de ces premières opérations, remplissent formellement les conditions pour l'obtention d'un avantage fiscal (voir, notamment, arrêts du 22 décembre 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, points 10 à 15 et 31, et du 17 décembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, points 20 et 43 à 45). [...]

À cet égard, il convient de rappeler, d'une part, que la Cour a jugé, au point 74 de l'arrêt Halifax, que **la constatation de l'existence d'une pratique abusive dans le domaine de la TVA exige que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions**.

- **Conclusions**

Eu égard à ces considérations, il y a lieu de répondre aux première et deuxième questions que **le principe d'interdiction de pratiques abusives doit être interprété en ce sens qu'il peut, indépendamment d'une mesure nationale lui donnant effet dans l'ordre juridique interne, être directement appliqué** afin de refuser d'exonérer de la TVA des ventes de biens immeubles, telles que celles en cause au principal, réalisées **avant le prononcé de l'arrêt Halifax, sans que les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'y opposent.** [...]

Partant, il y a lieu de répondre à la troisième question que la sixième directive doit être interprétée en ce sens que, **dans l'hypothèse où les opérations en cause au principal devraient faire l'objet d'une requalification en application du principe d'interdiction de pratiques abusives, celles de ces opérations qui ne sont pas constitutives d'une telle pratique peuvent être assujetties à la TVA sur le fondement des dispositions pertinentes de la réglementation nationale prévoyant un tel assujettissement.** [...]

Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la quatrième question que **le principe d'interdiction de pratiques abusives doit être interprété en ce sens que, afin de déterminer, sur le fondement du point 75 de l'arrêt Halifax, si le but essentiel des opérations en cause au principal est ou non l'obtention d'un avantage fiscal, il convient de prendre en compte l'objectif des contrats de bail antérieurs aux ventes de biens immobiliers en cause au principal de manière isolée.** [...]

Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la septième question que **le principe d'interdiction de pratiques abusives doit être interprété en ce sens que des livraisons de biens immobiliers, telles que celles en cause au principal, sont susceptibles d'aboutir à l'obtention d'un avantage fiscal contraire à l'objectif des dispositions pertinentes de la sixième directive, lorsque ces biens immobiliers n'avaient, avant leur vente à des acheteurs tiers, pas encore fait l'objet d'une utilisation effective par leur propriétaire ou leur locataire.** Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si tel est le cas dans le cadre du litige au principal.

Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la huitième question que le principe d'interdiction de pratiques abusives doit être interprété en ce sens qu'il trouve à s'appliquer dans une situation telle que celle en cause au principal, qui concerne l'éventuelle exonération de la TVA d'une opération de livraison de biens immobiliers.

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n°118/2016 en date du mercredi 20 avril 2016, numéro 141372 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	Droit civil
ARTICLE(S) VISES	Article 1382 du code civil
SOUS-CATEGORIE(S)	- La demande de paiement en dommages-intérêts ne peut être dirigée contre l'AED.
EXTRAIT	<ul style="list-style-type: none"> • La demande de paiement en dommages-intérêts ne peut être dirigée contre l'AED <p>[La partie adverse] demande en cours d'instance par conclusions du 27 janvier 2015 à voir condamner [l'AED] à lui payer la somme de [x] € au titre de dommages-intérêts en raison du préjudice moral qu'il subit du fait « qu'il est traumatisé pendant plusieurs jours suite à la réception du décompte inexact de TVA » et du préjudice matériel qu'il subit du fait des recherches que son secrétariat doit effectuer « pour pouvoir présenter un dossier le plus complet possible ».</p> <p>L'AED soulève l'irrecevabilité de cette demande comme se heurtant à l'absence de personnalité juridique dans son chef. <u>La loi ne comporterait une disposition dérogatoire permettant de l'assigner directement aux seules fins de contester la décision de son directeur, à l'exclusion de toute demande en dommages-intérêts.</u> En ordre subsidiaire, l'AED conteste toute faute dans son chef.</p> <p><u>C'est à bon droit que l'AED soulève sur base de l'argument par elle développé l'irrecevabilité de [la] demande en paiement [de dommages-intérêts] en tant que dirigée à son encontre.</u></p> <p style="text-align: right;">cliquez ici pour commander un exemplaire de la décision judiciaire</p>

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n°295/2012 en date du mercredi 28 novembre 2012, numéro 133400 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	Article 86 de la Loi TVA
SOUS-CATEGORIE(S)	- Opposition à contrainte ; - Destinataire de l'assignation visant à s'opposer à une contrainte émise par l'AED.
EXTRAIT	<ul style="list-style-type: none"> • Destinataire de l'assignation visant à s'opposer à une contrainte émise par l'AED

Le BISJ est distribué à titre purement indicatif et n'est pas exhaustif. Il ne lie en rien l'AED. Les informations contenues dans le BISJ sont de nature générale et ne sont pas destinées à constituer un avis juridique. L'AED ne peut pas garantir que le BISJ et les annexes ne contiennent pas de virus et décline toute responsabilité pour des dommages engendrés par des virus de logiciel.

Contrairement à ce qui est le cas à propos des articles 75 et 79 de la loi de 1979, **l'article 86 de la même loi ne réserve aucun droit d'action ou de défense à l'administration**. Dans la matière faisant l'objet du litige [(opposition à contrainte)] dont le tribunal est saisi, **l'assignation doit obligatoirement être dirigée contre l'Etat et c'est seul ce dernier qui peut être défendeur à l'action**. Par voie de conséquence **la demande de la [la partie adverse] est à déclarer irrecevable dans la mesure où elle a été formée à l'encontre de l'administration et du receveur**.

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n°21/2006 en date du mercredi 18 janvier 2006, numéro 77811 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	Article 86 de la Loi TVA
SOUS-CATEGORIE(S)	- Opposition à contrainte ; - Destinataire de l'assignation visant à s'opposer à une contrainte émise par l'AED.

EXTRAIT

- **Destinataire de l'assignation visant à s'opposer à une contrainte émise par l'AED**

L'article 86 de la loi sur la TVA, texte spécial qui régit l'opposition à contrainte, dispose que **l'opposition à contrainte est signifiée à l'Etat, en la personne du fonctionnaire qui a délivré la contrainte, c'est-à-dire le receveur**.

L'opposition du 9 octobre 2002, qui est dirigée contre [l'AED] représentée par son directeur, et qui n'est pas dirigée contre l'Etat, représenté par le receveur qui a délivré la contrainte, n'est donc pas conforme aux dispositions légales, et elle est irrecevable.

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire