

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

**Des réponses efficaces
aux planifications fiscales agressives**

Leçons à retenir des autres juridictions

**Fascicule 2 : Union européenne -
Doctrines de la pratique abusive**

Photocopie, réimpression et rediffusion électronique interdites. L'autorisation du photocopier, de réimprimer ou de rediffuser électroniquement toute portion de cette publication à des fins de distribution devra être obtenue en adressant une demande écrite à Michael Gaughan, responsable des autorisations pour l'Association canadienne d'études fiscales, courriel : mgaughan@ctf.ca.

Gilles N. LARIN
Robert DUONG

Ce fascicule est le deuxième d'une série qui présente de façon détaillée notre étude sur les planifications fiscales audacieuses. Il sous-tend la parution du *Tax Paper* N° 112 publié en juillet 2009 par l'Association canadienne d'études fiscales (ACEF). Tel que mentionné dans la préface du livre, dans le but de maintenir des coûts de publication raisonnables et pour permettre d'éviter de retarder sa publication, l'ACEF nous a donné l'autorisation de publier ce document en français et en anglais sur notre site Internet.

Juillet 2009



UNIVERSITÉ DE
SHERBROOKE

La mission de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

La **Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques** (CFFP) a été mise sur pied le 15 avril 2003 grâce à une subvention inconditionnelle du gouvernement du Québec que nous tenons à remercier pour sa générosité. En particulier, nous lui sommes reconnaissants de nous avoir exprimé une confiance complète et totale pour la liberté sans réserve dont il a fait preuve à notre égard dans le choix des projets et des conclusions auxquelles nos réflexions nous ont amenés. Au Québec, les lieux communs et officiels où praticiens, cadres de l'État et chercheurs peuvent échanger sur les nouveaux défis touchant la fiscalité et les finances publiques sont rares. De plus, la recherche dans ces domaines est généralement de nature unidisciplinaire et néglige parfois l'aspect multidisciplinaire des relations entre l'État et ses contribuables. La **Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques** tire sa raison d'être de ces deux réalités. La mission principale de la Chaire est de stimuler la recherche et la formation interdisciplinaires par le regroupement de professeurs et de chercheurs intéressés par la politique économique de la fiscalité. Pour plus de détails sur la **Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques**, vous pouvez consulter son site officiel à l'adresse suivante : <http://www.usherbrooke.ca/adm/recherche/chairefiscalite/>.

Gilles Larin est titulaire de la CFFP. Robert Duong¹ était professionnel de recherche à la CFFP lors de la réalisation de cette étude.

Nous voulons exprimer notre reconnaissance à Gaston Bédard, Daniel Boudreau et Gilles Paré, à titre de consultants, et à d'autres lecteurs, qui ont souhaité rester dans l'anonymat, pour leurs observations et suggestions. Bien entendu, les opinions exprimées n'engagent que les auteurs, ces derniers assument l'entière responsabilité des commentaires et des interprétations figurant dans la présente étude.

Les droits d'auteurs appartiennent à la CFFP.

¹ Robert Duong, qui est avocat, a été professionnel de recherche à la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke lorsque cette étude a été réalisée. Il est maintenant agent de la politique de l'impôt en matière d'impôt sur le revenu au ministère des Finances du Canada. Les opinions exprimées dans cette publication sont celles des auteurs et ne représentent d'aucune façon la position du ministère des Finances du Canada. Le matériel contenu dans cette publication ne doit d'aucune façon être considéré comme étant un avis sur quelque sujet que ce soit. Les abonnés ou autres lecteurs ne doivent d'aucune façon agir sur la foi de quelque aspect du contenu de cette publication sans obtenir un avis professionnel approprié. La maison d'édition, de même que les auteurs et correcteurs, se dégagent expressément de toute responsabilité envers toute personne, qu'elle soit ou non un acheteur de cette publication, à l'égard de quoi que ce soit qui ait été fait ou omis d'être fait par toute personne sur la foi du contenu de cette publication, ou de toute conséquence découlant de quoi que ce soit qui ait été fait ou omis d'être fait par toute personne sur la foi du contenu de cette publication.

Précis

Fascicule 2 : Union européenne – Doctrine de la pratique abusive

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques a initié en 2005 un projet portant sur les planifications fiscales audacieuses à la lumière des préoccupations exprimées par les administrations fiscales, les tribunaux, les contribuables et les conseillers fiscaux (les « **intervenants** »). Ce projet analyse les outils mis au point par quelques-uns des principaux partenaires commerciaux du Canada en réponse aux planifications fiscales audacieuses mises en œuvre par des contribuables et des conseillers fiscaux.

Ce projet vise à susciter la réflexion des différents intervenants au Canada en adoptant une approche globale et pragmatique de différents enjeux inhérents aux planifications fiscales audacieuses. Notre étude doit alors être lue dans le contexte d'une réflexion sur ces planifications et non comme une analyse exhaustive de chacun des outils qui sont examinés et de tous les enjeux qui s'y rattachent, considérant l'étendue du sujet, sa complexité et les particularités du régime fiscal des pays étrangers. La rédaction de l'ensemble du projet a été réalisée sur une période d'un peu plus de deux ans. Comme l'accent a été mis sur le développement d'un cadre d'analyse logique, aucun des fascicules de l'étude ne représente nécessairement l'état du droit fiscal ou de la jurisprudence.

Dans le cadre de ce projet en 2006, la Chaire a tenu un symposium sur les risques inhérents aux planifications fiscales audacieuses pour l'ensemble des intervenants et a également publié un document de travail exposant les principaux enjeux de ces planifications.

Dans le présent projet de recherche, nous avons analysé des outils mis au point par l'Australie, les États-Unis, le Royaume-Uni et l'Union européenne. Nous cherchons à évaluer l'opportunité pour le Canada de mettre au point un ou plusieurs de ces outils afin de protéger l'intégrité du

régime fiscal. Nous menons cette évaluation en prenant en considération la perspective de chacun des groupes d'intervenants, selon des principes d'administration fiscale généralement reconnus.

Cette étude comprend dix fascicules exposant respectivement le cadre de réflexion qui nous a guidés dans l'analyse des outils étrangers, notre réflexion sur chacun des outils sélectionnés, ainsi que nos conclusions relativement à l'ensemble de ces outils et les pistes de solution pour le Canada. Le dixième et dernier fascicule de l'étude n'est pas publié ici, car il a été remanié et augmenté pour devenir le *Tax Paper* No. 112 de l'Association canadienne d'études fiscales qui a été publié en juillet 2009 sous le titre *Des réponses efficaces aux planifications fiscales agressives – Leçons à retenir des autres juridictions*.

Afin de suivre notre réflexion à travers les fascicules, nous référons le lecteur au fascicule 1 intitulé « Cadre de réflexion ».

Ce fascicule porte sur la doctrine de la pratique abusive au sein de l'Union européenne. L'outil présente des similitudes avec la règle générale antiévitement au Canada. Ce fascicule situe d'abord le contexte du droit communautaire européen dans lequel s'inscrit la doctrine de la pratique abusive en matière fiscale. Il identifie les principales modalités d'application de cette doctrine ainsi que les enjeux de son application pour chacun des groupes d'intervenants. Nous formulerons ensuite des conclusions quant à l'application de cet outil.

À notre avis, la doctrine de la pratique abusive illustre l'utilité d'une règle générale antiévitement fondée sur le respect des objets poursuivis par la loi fiscale lue dans son ensemble. Une telle mesure permet d'établir un équilibre entre la protection de l'intégrité du régime fiscal et le privilège des contribuables d'organiser leurs affaires afin, si tel est leur souhait, de minimiser leur impôt à payer. Les tribunaux au sein de l'Union européenne ont joué un rôle important dans l'application de la doctrine de la pratique abusive pour circonscrire les opérations d'évitement fiscal malgré l'absence d'une règle générale antiévitement dans les directives communautaires.

Cependant, les tribunaux n'ont pas défini précisément les paramètres d'une pratique abusive. À travers l'application de la doctrine par les tribunaux, des incertitudes entourent le degré d'incompatibilité d'une opération aux objets poursuivis par la loi fiscale ainsi que sur le poids

des objets de nature fiscale d'un assujetti par rapport à celui d'autres aspects de l'opération. Nous croyons que la définition de tels paramètres dans la loi fiscale améliorerait pour tous les groupes d'intervenants, la prévisibilité et l'uniformité dans l'application d'une règle générale antiévitement. En ce sens, la doctrine de la pratique abusive illustre l'importance du rôle de l'administration fiscale dans la définition de tels paramètres et les limites du rôle des tribunaux en matière d'évitement fiscal.

L'application d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer aux contribuables ayant réalisé une opération d'évitement fiscal peut être un outil approprié afin d'accroître les risques pour les contribuables audacieux. Les modalités d'une telle pénalité doivent toutefois être clairement exprimées dans la loi. De plus, ces modalités doivent être modulées selon l'action reprochée au contribuable et selon le degré d'incertitude entourant les objets poursuivis par la loi fiscale. Il convient de fixer le montant de la pénalité à un seuil propre à en assurer l'effet dissuasif sans basculer dans une sévérité excessive.

Table des matières

La mission de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques	i
Précis	ii
1 Contexte général du droit communautaire européen	1
2 Contexte de la doctrine de la pratique abusive en droit communautaire européen.....	6
3 Description	9
3.1 Modalités d'application	9
3.2 Annulation des avantages fiscaux	9
4 Constats.....	10
4.1 La doctrine de la pratique abusive s'applique à la fois selon les objets de la loi fiscale et ceux poursuivis par les assujettis dans une opération	10
4.2 Les assujettis doivent exercer leur privilège de minimiser leur charge fiscale à l'intérieur du champ d'application de la loi fiscale.....	11
4.3 Incertitudes possibles sur l'identification des objets de la loi fiscale.....	13
4.4 Incertitudes quant à l'identification des objets de nature fiscale de l'assujetti dans une opération	16
4.5 Incertitudes du poids des objets de nature fiscale d'un assujetti par rapport à celui de ses autres objets	18
4.6 L'application de la doctrine de la pratique abusive : comment concilier le résultat fiscal d'une opération et l'incertitude quant aux objets de la loi fiscale?	19
4.7 Absence de pénalités pour sous-estimation de l'impôt à payer.....	19
4.8. Selon les règles de preuve et de procédures des États membres, les assujettis pourraient assumer le fardeau de prouver que la doctrine de la pratique abusive ne s'applique pas à leurs opérations.....	23
5 Conclusion	24
Bibliographie	28

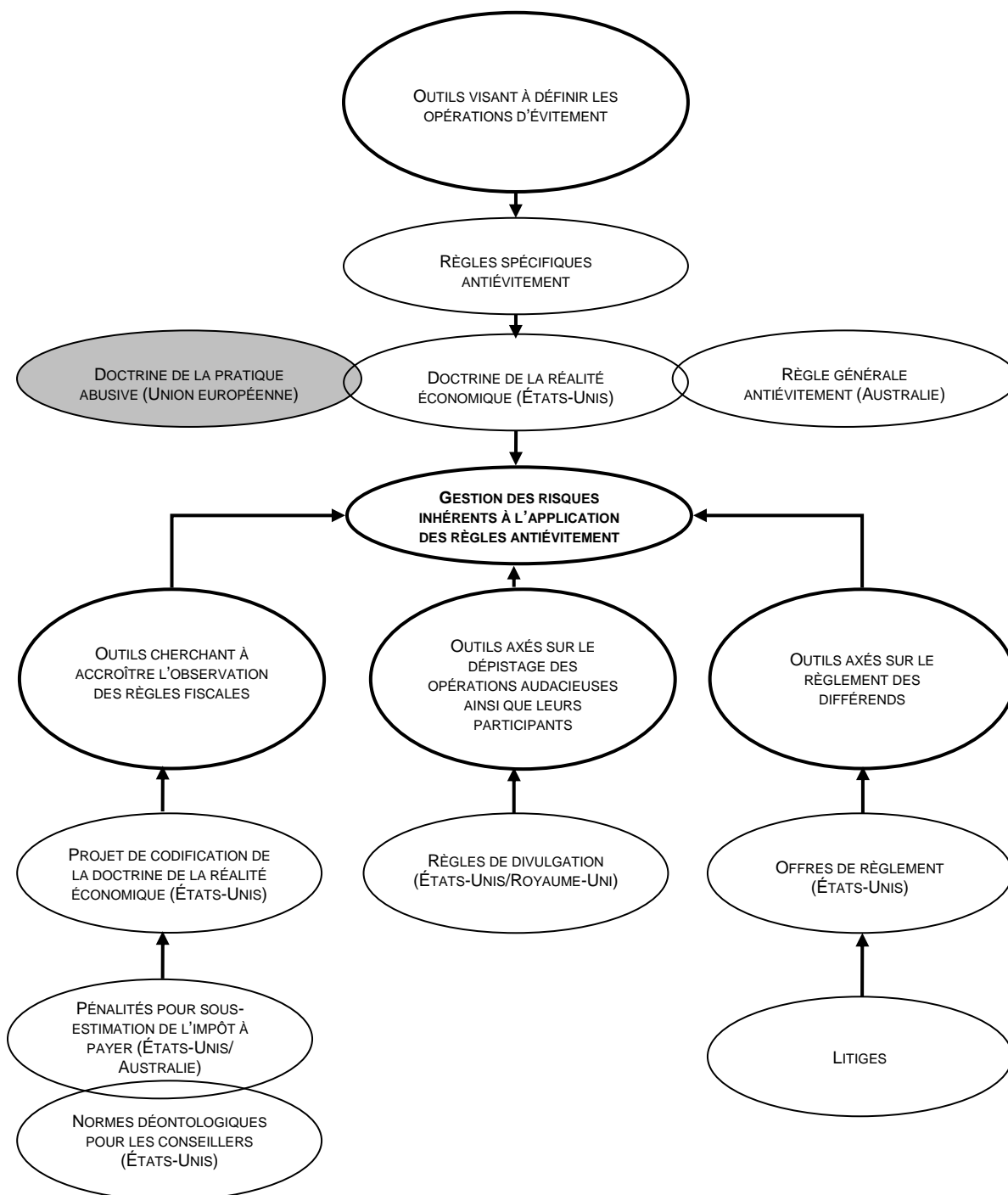
Contexte général du droit communautaire européen

Tel qu'exposé dans le fascicule 1, « Cadre de réflexion », de cette étude, l'administration fiscale pourrait adopter plusieurs outils afin de mieux circonscrire les opérations d'évitement fiscal ou d'accroître les risques pour les contribuables et les conseillers audacieux. Ces outils peuvent être regroupés sous l'une ou l'autre des sphères d'intervention suivantes de l'administration fiscale :

- Outils visant à définir les opérations d'évitement fiscal.
- Outils visant à accroître l'observation du régime fiscal.
- Outils axés sur le dépistage des planifications fiscales audacieuses et leurs participants.
- Outils axés sur la résolution des différends.

Le graphique 1.1 à la page suivante illustre sommairement la relation entre ces sphères d'intervention dans la gestion des risques inhérents aux planifications audacieuses. Chaque sphère d'intervention est mise en évidence dans le graphique par une bordure élargie. Les outils étrangers sélectionnés aux fins de l'étude sont insérés sous l'une ou l'autre des sphères d'intervention. L'outil faisant l'objet du présent fascicule, soit la doctrine de la pratique abusive, est mis en évidence par une trame de fond grise afin de situer son rôle dans la gestion par l'administration fiscale des risques inhérents aux planifications audacieuses.

GRAPHIQUE 1.1
SPHÈRES D'INTERVENTION DE L'ADMINISTRATION FISCALE EN MATIÈRE DE PLANIFICATIONS AUDACIEUSES :
OUTILS SÉLECTIONNÉS CHEZ CERTAINS PARTENAIRES COMMERCIAUX -
DOCTRINE DE LA PRATIQUE ABUSIVE AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE



Notre graphique.

De manière générale, les États membres de l'Union européenne conservent leur indépendance dans l'exercice de leurs pouvoirs législatif, exécutif et judiciaire. Néanmoins, en quelques occasions, les membres ont convenu d'harmoniser leur régime fiscal tant en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qu'en matière d'impôt sur le revenu afin de réaliser des buts communs. Chaque membre harmonise en conséquence son régime fiscal national pour mettre en œuvre une directive communautaire. Les assujettis ou encore les contribuables d'un État membre doivent alors appliquer les règles de la directive².

Notamment, les États membres peuvent ratifier une directive communautaire en matière fiscale afin de réduire les entraves des règles fiscales à la libre circulation des particuliers, des entreprises et des capitaux au sein d'un marché intérieur, tout en permettant une saine concurrence entre les États membres sur le plan fiscal³.

Dans la réalisation de ces objectifs, les États membres cherchent par ailleurs à protéger l'intégrité du régime fiscal face aux planifications audacieuses des contribuables ou des assujettis dans l'exercice de leur privilège d'organiser leurs affaires afin de minimiser leur charge fiscale⁴.

² Pour une illustration de la relation entre une directive communautaire en matière fiscale et le régime fiscal d'un État membre, voir C.J.E. Arrêt, *Hans Markus Kofoed c. Skatteministeriet* (5 juillet 2007), C-321/05 [Kofoed], aux points 37-49, ainsi que C.J.E. Conclusions, avocate générale Juliane Kokott (8 février 2007), *Hans Markus Kofoed c. Skatteministeriet* (5 juillet 2007), C-321/05, [Kofoed-AG], aux points 62-67.

³ Pour plus de détails concernant la stratégie de politique fiscale de l'Union européenne, voir U.E., Direction générale pour la Fiscalité et l'Union Douanière de la Commission européenne, en ligne : <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_fr.htm>.

⁴ Voir les préambules respectifs des directives suivantes : *Directives CE*, 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, [1977] J.O. L. 145/1, telle que modifiée et en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2007 [Sixième directive]; *Directives CE*, Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, [1995] J.O. L. 225/1 [Directive applicable aux fusions]. La Sixième directive a été abrogée à compter du 1^{er} janvier 2007 en vertu de *Directives CE*, Directive 2006/12/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, [2006] J.O. L. L 347/1, qui codifie les dispositions de la Sixième directive sans en modifier la substance : pour plus de détails, voir le site Internet de la Direction générale pour la Fiscalité et l'Union Douanière de la Commission européenne sous le document clé « TVA : meilleure vue d'ensemble de la législation communautaire en vigueur » à l'adresse suivante : <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_recently_adopted/index_fr.htm> (site consulté par les auteurs le 27 avril 2007). Par souci de simplification pour les fins de cette étude, la Sixième directive fait référence tant à la directive qui existait avant le 1^{er} janvier 2007 que celle en vigueur depuis cette date.

Les tribunaux des États membres sont appelés à concilier les intérêts divergents des contribuables ou assujettis et de l'administration fiscale. Pour assurer une application uniforme du droit communautaire en matière fiscale, les tribunaux nationaux peuvent renvoyer une question à la Cour de justice des Communautés européennes (la « CJE ») pour obtenir des précisions sur l'application du droit communautaire⁵. Les tribunaux nationaux devront appliquer les principes fiscaux énoncés par la CJE aux faits de l'affaire dont ils sont saisis. Le rôle et le fonctionnement de la CJE au sein de l'Union européenne sont exposés brièvement dans l'encadré 1.1 à la page 5.

En matière fiscale, la CJE a été saisie d'un renvoi par un tribunal du Royaume-Uni dans l'affaire *Halifax*⁶ portant sur l'application de la doctrine de la pratique abusive aux fins de la *Sixième directive*, précitée à la note infrapaginale 4. La section 2 situe la doctrine de la pratique abusive en droit fiscal communautaire dans un contexte de TVA.

⁵ Ces renseignements sont tirés du site U.E., Cour de justice des Communautés européennes, en ligne : <www.curia.europa.eu> (consulté le 4 décembre 2006).

⁶ C.J.E. Arrêt, *Halifax, plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Development Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02, [2006] Re. C.E. I-01609, [2006] J.O. L. C 131/1 [*Halifax*].

ENCADRÉ 1.1 : DESCRIPTION SOMMAIRE DU RÔLE ET DU FONCTIONNEMENT DE LA CJE

Les États membres ont conclu entre eux des traités instituant une Union européenne dotée d'institutions qui adoptent des règles de droit dans des domaines déterminés. La CJE constitue l'institution juridictionnelle communautaire. La mission essentielle de la CJE consiste à examiner la légalité des actes communautaires et à assurer une interprétation et une application uniformes du droit communautaire.

La CJE a dégagé l'obligation pour les administrations et les juges nationaux d'appliquer pleinement le droit communautaire à l'intérieur de leur sphère de compétence et de protéger les droits conférés par celui-ci aux citoyens (application directe du droit communautaire), en laissant inappliquée toute disposition contraire du droit national, qu'elle soit antérieure ou postérieure à la norme communautaire (primauté du droit communautaire sur le droit national).

La CJE travaille en collaboration avec l'ensemble des juridictions des États membres, lesquelles sont les juges de droit commun en matière de droit communautaire. Pour assurer une application effective et homogène de la législation communautaire et éviter toute interprétation divergente, les juges nationaux peuvent, et parfois doivent, se tourner vers la CJE pour demander de préciser un point d'interprétation du droit communautaire, afin de leur permettre, par exemple, de vérifier la conformité avec ce droit de leur législation nationale. La demande préjudicielle peut aussi viser le contrôle de la validité d'un acte de droit communautaire.

La CJE répond par une décision motivée. La CJE bénéficie de l'assistance d'avocats généraux (AG). Les AG doivent présenter de manière impartiale un avis juridique dénommé « Conclusions » dans les affaires dont ils sont saisis. La CJE n'est pas liée par les conclusions de l'AG.

Un renvoi est plaidé en audience publique, devant les juges et l'AG qui peuvent poser aux parties les questions qu'ils jugent opportunes. Quelques semaines plus tard, les conclusions de l'AG sont présentées devant la CJE en audience publique. L'AG analyse en détail les aspects notamment juridiques du litige et propose en toute indépendance à la CJE la réponse qu'il estime devoir être apportée au problème posé.

La juridiction nationale destinataire est liée par l'interprétation donnée par la CJE quand elle tranche le litige pendant devant elle. La décision de la CJE lie de la même manière les autres juridictions nationales qui seraient saisies d'un problème identique.

Les juges de la CJE et les AG sont désignés d'un commun accord par les gouvernements des États membres pour un mandat de six ans renouvelable. Ils sont choisis parmi des juristes offrant toutes les garanties d'indépendance et qui réunissent les conditions requises pour l'exercice, dans leur pays respectif, des plus hautes fonctions juridictionnelles ou qui possèdent des compétences notoires.

Source : Extraits tirés du site Internet de la CJE, *supra* note 5, consulté le 4 décembre 2006, et sélectionnés par les auteurs pour les fins de cette étude.

2

Contexte de la doctrine de la pratique abusive en droit communautaire européen

La décision rendue par la CJE dans l'affaire *Halifax*⁷ fournit une illustration de l'application de la doctrine de la pratique abusive en matière fiscale, aux fins de la *Sixième directive* concernant la TVA⁸.

Pour l'essentiel, le régime fiscal des États membres en matière de TVA doit être conforme à la *Sixième directive*. Cette dernière établit une assiette uniforme de la TVA pour l'ensemble des États membres. Elle édicte les paramètres que les États doivent respecter pour assujettir des opérateurs économiques à la TVA ainsi que les circonstances dans lesquelles un assujetti peut demander un remboursement du montant de TVA versé dans le cours de ses opérations taxables.

De façon sommaire, la CJE devait déterminer dans l'affaire *Halifax* si la doctrine de la pratique abusive s'appliquait à une série d'opérations menées entre un assujetti exonéré et ses filiales afin d'annuler le remboursement du montant de TVA réclamé par ce groupe. L'assujetti exonéré cherchait à obtenir le remboursement de TVA versé à des prestataires de service de construction qui étaient chargés d'ériger des immeubles destinés à être utilisés dans le cours de ses fournitures exonérées. En l'absence de cette série d'opérations, l'assujetti exonéré n'aurait pu réclamer qu'une fraction de la TVA versée à ces prestataires de service.

La CJE a conclu que la doctrine de la pratique abusive pouvait s'appliquer aux fins de la *Sixième directive* pour annuler les avantages fiscaux réclamés par les assujettis à la suite d'une opération qui ne remplirait pas les deux critères d'application de cette doctrine. Sommairement, cette doctrine s'applique selon le degré d'incompatibilité entre les objets poursuivis par la loi et les résultats découlant d'une opération ainsi que selon la détermination du poids relatif d'un

⁷ *Halifax*, *supra* note 6.

⁸ *Sixième directive*, *supra* note 4.

objet fiscal dans l'opération. La tâche d'appliquer cette doctrine aux faits et circonstances d'une opération appartient aux tribunaux de première instance des États membres.

L'assujetti dans l'affaire *Halifax* a retiré son appel logé devant le tribunal britannique de renvoi qui devait rendre un jugement quant à l'application de la doctrine de la pratique abusive à l'opération en cause dans cette affaire. L'administration fiscale britannique s'attendait à ce que d'autres assujettis ayant mis en œuvre une opération similaire retirent leur avis d'opposition ou leur appel, le cas échéant⁹. Le retrait par l'assujetti de l'appel logé dans l'affaire *Halifax* ne permet malheureusement pas d'analyser l'application de la doctrine par le tribunal de première instance dans cette affaire. Néanmoins, certaines décisions rendues subséquemment par des tribunaux nationaux jettent un éclairage supplémentaire sur la portée de la doctrine.

Les paramètres de la doctrine de la pratique abusive présentent des similarités avec la règle générale antiévitement (RGAÉ) au Canada. Cependant, l'application de cette doctrine à une opération donnée pourrait en principe amener une conclusion différente de celle découlant de l'application de la RGAÉ. En ce sens, une analyse de l'application par la CJE de la doctrine de la pratique abusive pourrait jeter un éclairage supplémentaire sur l'utilité d'un tel outil. Si la décision de la CJE dans l'affaire *Halifax* porte sur l'application de la doctrine de la pratique abusive en matière de TVA, nous sommes d'avis que les concepts élaborés dans cette décision pourraient tout aussi bien s'appliquer en matière d'impôt sur le revenu¹⁰.

⁹ Voir R.U., HM Revenue & Customs, Revenue & Customs Brief 30/07, « Outcome of Halifax Case » (28 mars 2007), en ligne : site de HM Revenue & Customs <<http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief3007.htm>>.

¹⁰ Selon des propos attribuables au directeur général de l'administration fiscale du Royaume-Uni (HM Revenue & Customs, souvent abrégé par l'acronyme HMRC), l'administration fiscale britannique pourrait appliquer la doctrine de la pratique abusive en matière d'impôt sur le revenu : voir Chuck Gnaedinger, « Hartnett Reviews U.K. Compliance Initiatives » (2 février 2007), 2007 W.T.D. 23-6. Dans un contexte européen, les tribunaux pourraient prendre en considération les principes énoncés par la CJE dans l'affaire *Halifax* aux fins de directives communautaires en matière d'impôt sur le revenu qui utilisent des concepts similaires à ceux de la doctrine de la pratique abusive. Voir entre autres *Kofoed*, *supra* note 1 et la *Directive applicable aux fusions*, *supra* note 4. En vertu de l'article 11 de cette directive, un État membre peut annuler les avantages fiscaux réclamés par un contribuable si la restructuration à laquelle participe le contribuable a comme objectif principal ou comme un des principaux objectifs l'évitement fiscal. Par ailleurs, l'application de la doctrine de la pratique abusive pourrait s'appliquer à divers droits ou impôts, dont les droits imposés par les États membres sur les apports de capitaux de sociétés : voir C.J.E. Arrêt, *Commission des Communautés européennes c. République hellénique* (7 juin 2007), C-178/05 [*Commission*] et C.J.E. Conclusions, avocat général Poiares Maduro (21 juin 2007), *Firma Ing. Auer – Die Bausoftware GmbH c. Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-251/06 [*Firma-AG*], demande de décision préjudicielle publiée dans [2006] J.O. L. C 212/13.

Les sections suivantes exposent les grands principes de la doctrine de la pratique abusive émanant pour l'essentiel de la décision de la CJE dans l'affaire *Halifax*, à la lumière des conclusions rendues par l'AG. Nous mentionnerons certaines décisions rendues après l'affaire *Halifax* par la CJE et par des tribunaux nationaux portant sur la doctrine de la pratique abusive ou sur des aspects connexes.

3

Description

3.1 Modalités d'application

En vertu de la doctrine de la pratique abusive élaborée par la CJE, les assujettis ne doivent pas organiser leurs affaires d'une manière qui porterait atteinte de façon abusive aux objets poursuivis par une loi fiscale de la Communauté européenne ou une loi qui la rend applicable dans un État membre (ci-après « loi fiscale »). Un assujetti exerce ses privilèges de manière abusive (« pratique abusive ») lorsque les deux critères suivants sont remplis :

- Les opérations menées ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal de manière contraire à l'objet poursuivi par la loi fiscale; et
- les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal à la lumière d'une évaluation fondée sur un ensemble de critères objectifs¹¹.

3.2 Annulation des avantages fiscaux

Lorsque les tribunaux concluent que l'opération constitue une pratique abusive, l'assujetti se voit refuser les avantages fiscaux réclamés et doit donc acquitter les taxes qu'il aurait autrement eu à verser. Le cas échéant, l'administration fiscale doit déterminer à nouveau le montant de taxes à verser en redéfinissant les opérations constitutives de la pratique abusive pour établir la situation qui aurait existé en l'absence de celles-ci¹². L'assujetti ne subit toutefois aucune pénalité pour sous-estimation de la taxe à verser¹³.

¹¹ *Halifax*, *supra* note 6, au point 99.

¹² *Ibid.*, aux points 94-99.

¹³ *Ibid.*, aux points 92 et 99.

4

Constats

À sa face même, la doctrine de la pratique abusive présente certaines similitudes avec la RGAÉ au Canada. Cependant, elle s'en distingue par l'application concomitante des critères d'objets poursuivis dans une opération et d'objets poursuivis par la loi fiscale. Par ailleurs, en l'absence de paramètres précis et objectifs dans la loi fiscale communautaire ou nationale, l'application de cette doctrine en droit fiscal soulève des incertitudes notamment à l'égard des aspects suivants :

- L'étendue du privilège des assujettis d'organiser leurs affaires pour minimiser leur charge fiscale à l'intérieur du champ des possibilités prévues par la loi fiscale.
- L'identification des objets poursuivis par la loi fiscale.
- L'identification des objets de nature fiscale poursuivis par l'assujetti dans une opération.
- La mesure du poids relatif des différents objets dans une opération.
- Le degré de compatibilité entre l'obtention des avantages fiscaux et les objets poursuivis par la loi fiscale.
- L'absence de pénalité pour sous-estimation des taxes à verser.
- Le partage du fardeau de preuve entre les assujettis et l'administration fiscale eu égard aux éléments constitutifs d'une pratique abusive.

4.1 La doctrine de la pratique abusive s'applique à la fois selon les objets de la loi fiscale et ceux poursuivis par les assujettis dans une opération

La doctrine de la pratique abusive s'applique dans la mesure où les tribunaux concluent à la fois que l'obtention des avantages fiscaux par les assujettis va à l'encontre des objets poursuivis par la loi fiscale et que l'objet essentiel poursuivi par les assujettis dans l'opération est de nature

fiscale¹⁴. Si l'assujetti assume le fardeau de la preuve quant à l'application de la doctrine de la pratique abusive, il n'a droit aux avantages fiscaux que s'il démontre simultanément que ni l'un ni l'autre des critères de la doctrine ne s'appliquent. Face à l'application de ces deux critères, le contribuable doit d'abord établir que l'opération est conforme aux objets de la loi fiscale¹⁵.

Un assujetti assumerait alors un fardeau de preuve plus exigeant en vertu de la doctrine de la pratique abusive qu'un contribuable en vertu de la RGAÉ au Canada. Dans l'application de la RGAÉ, les tribunaux doivent d'abord déterminer si le principal objet poursuivi par un contribuable dans une opération est de nature autre que fiscale. Si tel est le cas, les tribunaux n'ont pas à déterminer si l'opération est conforme aux objets de la loi fiscale lue dans son ensemble.

4.2 Les assujettis doivent exercer leur privilège de minimiser leur charge fiscale à l'intérieur du champ d'application de la loi fiscale

Dans l'affaire *Halifax*, l'AG a exprimé l'avis que le régime communautaire de TVA s'applique à des opérations commerciales légitimes selon la panoplie de choix prévus par le régime. Les conclusions de l'AG indiquent que les principes de certitude et de liberté des contribuables dans l'organisation de leurs affaires doivent être conciliés avec la doctrine de la pratique abusive. De l'avis de l'AG, ces principes doivent céder le pas lorsque les objets poursuivis dans une opération sont contraires aux objets de la *Sixième directive*.

¹⁴ *Ibid.*, aux points 74-75 et 99, ainsi que C.J.E. Conclusions, avocat général Poiras Maduro (7 avril 2005), *Halifax, plc, Leeds Permanent Development Services Ltd., County Wide Property Development Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02, [2006] Re.C.E. I-01609, [2006] J.O.L. C 131/1, aux paragraphes 87-88 [*Halifax-AG*]. Voir aussi R.U., *Nissan Motor Manufacturing (UK) Limited and The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (1^{er} mars 2007), Decision CO00236 (VAT and Duties Tribunal) [*Nissan*], aux points 44-45, en ligne : site du *Finance and Tax Tribunals* <<http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/aspx/view.aspx?id=2991>>.

¹⁵ Le partage du fardeau de preuve entre les assujettis et l'administration fiscale dans le contexte de la doctrine de la pratique abusive fait l'objet de la sous-section 4.8 du présent fascicule.

Ainsi, le privilège des contribuables doit s'exercer à l'intérieur des possibilités prévues par la loi :

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 »* et conformément auxquels les dispositions de la sixième directive doivent être interprétées. 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.

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 ». 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. *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.

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-même¹⁶.

[nos extraits et italiques]

¹⁶ Halifax-AG, *supra* note 14, aux points 84-86.

4.3 Incertitudes possibles sur l'identification des objets de la loi fiscale

La complexité des règles et principes d'une loi fiscale applicables à l'égard d'une opération pourrait semer des incertitudes sur les objets poursuivis par cette loi. En conséquence, l'application de la doctrine de la pratique abusive dépend de la manière dont sont exprimés les objets de la loi. Les tribunaux sont appelés à identifier ces objets et à les clarifier, au besoin, à la lumière des sources d'interprétation extrinsèques à la loi fiscale.

Dans l'affaire *Halifax*, la CJE a cerné de façon relativement claire l'objet de neutralité poursuivi par la *Sixième directive*, à la lumière des conclusions exprimées par l'AG. La CJE a conclu que l'assujetti a bénéficié d'un avantage fiscal allant à l'encontre de ce principe. À son avis, la directive cherche à appairer les montants de TVA dus et acquittés par un assujetti selon la nature de ses activités¹⁷ :

À cet égard, en ce qui concerne l'objectif du régime des déductions de la sixième directive, il convient de rappeler que celui-ci vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA [...]

En effet, selon une jurisprudence constante, [...] l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA payée en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit [...]

Or, permettre à des assujettis de déduire la totalité de la TVA payée en amont alors que, dans le cadre de leurs transactions commerciales normales, aucune opération conforme aux dispositions du régime des déductions de la sixième directive ou de la législation nationale le transposant ne leur aurait permis de déduire ladite TVA, ou ne leur aurait permis d'en déduire qu'une partie, serait contraire au principe de neutralité fiscale et, partant, contraire à l'objectif dudit régime¹⁸.

[nos extraits]

Tout en respectant le principe de neutralité, les assujettis pourraient néanmoins organiser leurs affaires afin de minimiser les impacts de la TVA sur leurs affaires commerciales. Notamment, les assujettis qui fournissent des biens ou services exonérés pourraient décider de louer les

¹⁷ Voir *Halifax*, *supra* note 6, aux points 74-80, ainsi que *Halifax-AG*, *ibid.*, aux points 68-69, 83-91.

¹⁸ Voir *Halifax-AG*, *ibid.*, aux points 77-79.

biens utilisés dans leurs activités plutôt que de les acheter, afin d'échelonner l'impact financier dû à leur impossibilité de réclamer un remboursement pour la TVA payée lors de l'achat d'un bien.

À titre d'illustration dans l'affaire *Weald*, le *VAT and Duties Tribunal* du Royaume-Uni devait déterminer si la doctrine de la pratique abusive s'appliquait à l'égard d'opérations de location et de sous-location mises en œuvre par des sociétés réalisant des fournitures exonérées afin d'échelonner leur charge de TVA. Le tribunal a conclu que ces opérations ne portaient pas atteinte en soi aux objets poursuivis par la *Sixième directive*. Selon le tribunal, un assujetti a le choix d'acheter ou de louer un bien utilisé dans le cadre de ses activités. Cependant, les modalités des opérations menées par les assujettis devraient être conformes aux normes commerciales et le prix de la transaction, conforme à une juste valeur marchande. Les passages suivants tirés de la décision dans l'affaire *Weald* illustrent ces principes :

While it is clear that a trader is not entitled to credit for input tax attributable to exempt supplies and may not artificially avoid the burden of input tax attributable to such supplies, *we can find nothing in the Directive either expressly or by implication to show that an exempt trader may not defer or spread the burden of input tax by leasing. Leasing by exempt traders has been widespread without any suggestion that it is not legitimate*; indeed that was the conclusion of the visiting officer in January 2001 [...]

[...] *Since it is clear that mere leasing by an exempt trader is not contrary to the purpose of the Directive, any abuse arose from leasing at less than market value and from the insertion of Suas as a party to the leases in order to prevent a direction under Schedule 6, paragraph 1. The redefinition required on that basis would be to re-establish the position which would have prevailed if the assets had been leased directly by Weald to CML and CARC at open market value. This of course is substantially different from the basis on which the original, further or protective assessments were based. It would involve allowing the input tax credited to Weald but would make Weald liable to output tax on the basis of open market rents. This in fact would seem to be the same basis as if the assessments had been based on a direction under Schedule 6, paragraph 1, although such a direction could not be given now for most of the periods under appeal because of the 3 year time limit. [...]*

If we had concluded that the leases via Suas did constitute an abuse if they were at less than open market value, this would have necessitated evidence as to open market rentals. This might well have given rise to considerable difficulties in particular because it seems unlikely that a third party leasing the assets at arm's length would have agreed to leases which could be terminated at short notice without a penalty unless there was such an element of front loading as to be unattractive to a lessee. It is quite possible that one or the other party would have contended that it would be impossible to lease on such a basis. This would be a matter of evidence. *Any lease from an independent third party would clearly have to be at a rental which gave a commercial rate of return taking account of the capital tied up or the financing costs and the risks involved. It may [well] be that the*

*potential difficulty of such an exercise was a factor in the decision of Customs not to rely in the alternative on the level of rents*¹⁹.

[nos extraits et italiques]

La loi fiscale poursuit par ailleurs des objets autres que la neutralité qui ne ressortent pas visiblement d'une lecture de l'ensemble des règles fiscales. Elle pourrait notamment chercher à réaliser des objectifs à caractère économique en faveur des consommateurs. Les tribunaux devraient alors chercher à identifier ces objectifs à travers l'ensemble de ces règles ou en prenant en considération des énoncés de principe formulés dans la jurisprudence ou par l'administration fiscale au moment de leur adoption.

Soulignons qu'un tribunal du Royaume-Uni dans l'affaire *Nissan* a jugé à la lumière de la jurisprudence de la CJE, que la *Sixième directive* vise à ce que le dernier consommateur d'un bien acquis dans le cadre d'une série d'opérations verse un montant de TVA qui soit directement proportionnel à la valeur du bien, déterminée sur la base des économies de TVA découlant de ces opérations. Dans cette affaire, une entreprise important des véhicules fabriqués à l'étranger et assujettie à la TVA au Royaume-Uni a mis en œuvre une série d'opérations en vertu de laquelle elle minimisait le montant total de la TVA applicable à des opérations permettant habituellement le transfert d'un véhicule du manufacturier situé à l'étranger jusqu'à l'individu acquéreur au Royaume-Uni. Cependant, l'entreprise n'a pas réduit le prix final de vente pour cet acquéreur. En conséquence, le tribunal a déterminé, entre autres, que l'opération portait atteinte aux objets poursuivis par la *Sixième directive*. Le tribunal s'est exprimé en ces termes dans sa décision : « [...] It was equally obviously contrary to the purposes of the Sixth Directive that the tax borne was not directly proportional to the price paid

¹⁹ Voir R.U., *Weald Leasing Limited and Commissioners for HM Revenue & Customs* (6 février 2007), Decision 20003 (VAT and Duties Tribunal) [*Weald*], aux points 135-136, 152 et 171, en ligne : site du *Finance and Tax Tribunals* <<http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/asp/view.aspx?id=3005>>. L'administration fiscale a porté cette décision en appel : R.U., HM Revenue & Customs, Revenue & Customs Brief 39/07, « Weald Leasing Limited » (8 mai 2007), en ligne : site de HMRC <<http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief3907.htm>>. Dans cette affaire, le tribunal a conclu de façon subsidiaire que, si sa conclusion quant à l'atteinte aux objets de la directive s'avère erronée, l'objet essentiel poursuivi par les assujettis dans l'opération était de nature fiscale, de sorte que la doctrine de la pratique abusive aurait entraîné une requalification de l'opération afin d'annuler les avantages fiscaux : voir notamment les points 148-152 et 171. L'administration fiscale a porté cette décision en appel à la *High Court* (R.U.) au motif que le tribunal n'a pas correctement appliqué la doctrine de la pratique abusive telle qu'élaborée par la CJE dans l'affaire *Halifax*. Les dates d'audition sont prévues pour la période s'échelonnant du 27 au 30 novembre 2007. Voir R.U., HM Revenue & Customs, *VAT Appeals Updates* (à jour au 27 juin 2007), en ligne : site de HMRC <http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=paGeLibrary_TribunalReports&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_PROD1_024644>.

by the final consumer, and that NMGB should itself retain the advantage which it had artificially created²⁰ ».

Dans un même ordre d'idée, les tribunaux pourraient prendre en considération divers facteurs économiques sous-jacents à une directive communautaire en matière d'impôt sur le revenu afin de définir les objets qui y sont poursuivis. Dans une affaire portant sur l'application de la directive communautaire applicable en matière de restructuration transfrontalière d'entreprises²¹, l'AG a émis l'opinion que cette directive visait à permettre aux entreprises de suivre l'évolution du marché économique, à accroître leur productivité et à renforcer leur position concurrentielle en éliminant les désavantages fiscaux qui pourraient autrement se présenter en l'absence de la directive – ces objectifs étant par ailleurs exprimés dans le préambule de celle-ci²².

4.4 Incertitudes quant à l'identification des objets de nature fiscale de l'assujetti dans une opération

L'identification de l'objet essentiel dans une opération peut s'avérer ambiguë en l'absence de paramètres précis pour mesurer le poids des différents objets qui y sont poursuivis²³.

Un assujetti pourrait alléguer que seule l'opération mise en œuvre lui permettait de réaliser ses objets commerciaux. Selon lui, la doctrine de la pratique abusive ne s'appliquerait pas, car l'objet essentiel dans l'opération serait de nature autre que fiscale.

²⁰ Voir *Nissan*, *supra* note 14, au point 45. Voir également les points 17 et 18 de la décision où le tribunal illustre ce principe de manière factuelle.

²¹ *Directive applicable aux fusions*, *supra* note 4.

²² Voir *Kofoed-AG*, *supra* note 2, aux points 36 et 48, ainsi que le préambule de la *Directive applicable aux fusions*, *ibid.* : « considérant que les fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans la Communauté des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun; que ces opérations ne doivent pas être entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres; qu'il importe, par conséquent, d'instaurer pour ces opérations des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché commun, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international ».

²³ La *Sixième directive*, *supra* note 4, ne prévoit pas de critères précis qui dictent les circonstances dans lesquelles les administrations fiscales peuvent recouvrer les remboursements de TVA versés aux assujettis dont les opérations ont été déclarées abusives par les tribunaux. Les États membres peuvent adopter des règles précises à cet égard sous réserve que celles-ci doivent respecter les principes de droit communautaire et celui de neutralité fiscale inhérent à la dite directive. Voir *Halifax*, *supra* note 6, aux points 90-92.

De son côté, l'administration fiscale cherchera à établir qu'une opération n'est pas conforme à la loi fiscale en démontrant sa nature artificielle selon, entre autres, des critères juridiques ou économiques. L'administration fiscale pourrait adopter le point de vue que la loi fiscale s'applique généralement en fonction d'une opération directe entre deux parties sans lien de dépendance, et ignorer les opérations intermédiaires dans une série d'opérations mises en œuvre pour réaliser un avantage fiscal. Elle démontrerait ainsi que l'objet essentiel dans une opération est de nature fiscale. Les paramètres suivants, identifiés par le tribunal de première instance du Royaume-Uni dans l'affaire *Halifax* avant le renvoi de cette affaire à la CJE, illustrent l'approche préconisée par l'administration fiscale relativement à la série d'opérations intervenues entre l'assujetti exonéré, ses filiales et les prestataires de services taxables :

- L'assujetti était le maître d'œuvre des opérations litigieuses.
- L'assujetti s'est chargé du financement des opérations sans intérêts.
- L'assujetti est toujours resté en possession des biens faisant l'objet des activités économiques taxables de sorte que les avantages tirés de ces activités lui sont directement revenus.
- L'assujetti avait des liens contractuels directs avec les prestataires de service sous la forme de garanties.
- Ni l'une ni l'autre des filiales de l'assujetti n'avait de droits de propriété significatifs dans les biens visés par les activités économiques taxables²⁴. [notre adaptation]

Les tribunaux peuvent partager l'avis de l'administration fiscale quant au caractère artificiel d'une opération²⁵. Ils pourraient retenir une opération qui aurait permis aux assujettis de réaliser l'objet non fiscal de l'opération de la façon la plus simple et la plus directe, sans l'obtention de l'avantage fiscal²⁶. Dans cette perspective, l'administration fiscale aurait avantage à émettre un avis de cotisation en fonction d'une opération qui aurait été conclue entre des parties sans lien

²⁴ *Halifax, ibid.*, aux points 87-89.

²⁵ *Ibid.*, au point 81.

²⁶ La CJE note que le tribunal de première instance semble d'avis que les opérations dans l'affaire *Halifax* avaient pour seul objectif l'obtention d'un avantage fiscal : voir *Halifax, ibid.*, au paragraphe 82. Le *VAT and Duties Tribunal* du Royaume-Uni dans l'affaire *Weald, supra* note 19, aurait adopté cette approche dans la mesure où la doctrine de la pratique abusive s'applique aux opérations en litige dans cette affaire : voir notamment les points 152 et 171 de cette décision ainsi que le sommaire des conclusions du tribunal à la fin de son jugement.

de dépendance – sous réserve des difficultés inhérentes à établir ces modalités devant les tribunaux²⁷.

4.5 Incertitudes du poids des objets de nature fiscale d'un assujetti par rapport à celui de ses autres objets

L'utilisation du qualificatif « essentiel » pourrait couvrir des planifications dans lesquelles les assujettis poursuivent simultanément des objets fiscal et commercial, l'objet fiscal ayant un poids prépondérant. Dans l'affaire *Halifax*, la CJE retient l'opinion formulée par l'AG que la doctrine de la pratique abusive ne s'applique pas lorsqu'un assujetti réalise une activité économique explicable par des motifs autres que fiscaux²⁸. Nous observons cependant que dans cette affaire, l'opinion de l'AG sur ce point précis s'articule autour de l'application de la doctrine lorsque le « seul » objet poursuivi par l'assujetti est de nature fiscale²⁹.

Face à ces incertitudes sur l'importance relative de l'objet fiscal, la Cour suprême italienne a formulé un renvoi à la CJE afin de clarifier la portée d'application du critère de l'objet essentiel. La Cour suprême semble s'interroger sur la possibilité d'appliquer cette doctrine lorsqu'en présence de plusieurs objets dans une opération, l'objet fiscal poursuivi par le contribuable en représente le principal objet ou l'un des principaux³⁰. Ce renvoi a été formulé en ces termes :

1) La notion d'abus de droit, définie dans l'arrêt de la Cour de justice rendu dans l'affaire C-255/02 [l'affaire *Halifax*] comme *une opération ayant pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal*, coïncide-t-elle ou bien est-elle plus large ou plus restrictive que celle définie comme *opération effectuée sans autre raison économique que l'obtention d'un avantage fiscal*³¹ ?

[nos extraits]

²⁷ Voir *Weald*, *ibid.*

²⁸ *Halifax*, *supra* note 6, au point 75.

²⁹ *Halifax-AG*, *supra* note 14, aux points 87-91 et 102. Voir aussi *Firma-AG*, *supra* note 9, où le même AG a réitéré cet avis au point 17 de ses conclusions.

³⁰ Marco Rossi, « Italian Supreme Court Asks ECJ to Clarify Abuse of Law Doctrine » (24 novembre 2006), 2006 *W.T.D.* 226-2.

³¹ *C.J.E.* Demande de décision préjudicielle, Corte Suprema di Cassazione (16 octobre 2006) – Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service srl, en liquidation, C-425/06, [2006] J.O. L. C 326/59.

4.6 L'application de la doctrine de la pratique abusive : comment concilier le résultat fiscal d'une opération et l'incertitude quant aux objets de la loi fiscale?

Selon la décision de la CJE dans l'affaire *Halifax*, une opération ne devient pratique abusive que si, en plus de la recherche primordiale d'objets fiscaux, l'obtention des avantages dans une opération est contraire à l'objet de la loi fiscale. Les intervenants peuvent diverger d'opinion sur le degré d'incompatibilité entre les objets poursuivis par la loi et les résultats découlant d'une opération.

Nous observons que de l'avis de l'AG dans l'affaire *Halifax*, les tribunaux pourraient conclure à une pratique abusive lorsque le traitement fiscal réclamé par l'assujetti a pour effet de réduire à néant les objets poursuivis par la loi fiscale ou lorsqu'il est manifestement contraire à ceux-ci. Dans de telles circonstances, les attentes de prévisibilité dans l'application des lois pour les contribuables pourraient devoir céder le pas au principe d'intégrité du régime fiscal³².

Nous nous interrogeons sur la possibilité qu'un tribunal puisse conclure à la présence d'une pratique abusive selon la prépondérance des probabilités. Une telle conclusion nous apparaît par ailleurs plus difficile à envisager de la part des tribunaux si le traitement fiscal réclamé par le contribuable est aussi susceptible d'être conforme aux objets de la loi que d'y être contraire lorsqu'il y a une incertitude sur leur portée³³.

4.7 Absence de pénalités pour sous-estimation de l'impôt à payer

Les assujettis qui se voient refuser leurs avantages fiscaux en raison de la doctrine de la pratique abusive devraient alors verser les taxes dont ils auraient eues autrement à s'acquitter. Toutefois, la sous-estimation de la taxe ne donne pas lieu à une pénalité³⁴. La CJE a souligné qu'aux fins de l'application de la doctrine, une pénalité ne devrait pas être imposée dans le cas

³² Voir *Halifax-AG*, *supra* note 14, aux points 68-69, 71, 74-79, 83-91.

³³ À la lecture de la décision *Halifax*, *supra* note 6, la CJE ne s'est toutefois pas prononcée sur l'application d'un test selon la prépondérance des probabilités ou selon celui axé sur le caractère manifestement déraisonnable. Pour sa part, l'AG ne s'est pas prononcé sur la possibilité que le degré d'incompatibilité entre l'obtention des avantages fiscaux obtenus et l'objet de la loi fiscale soit établi selon la prépondérance des probabilités.

³⁴ *Ibid.*, au point 92.

d'une pratique abusive en l'absence d'une base légale claire et non ambiguë³⁵. Ni la décision de la CJE, ni les conclusions de l'AG dans l'affaire *Halifax* ne fournissent davantage de détails quant aux circonstances qui pourraient justifier l'application d'une pénalité découlant de l'application de la doctrine de la pratique abusive. À notre avis, cette conclusion doit alors être lue dans le contexte général du droit communautaire européen.

Le Conseil de l'Union européenne a adopté en 1995 un règlement pour assurer la protection des intérêts financiers des États membres³⁶. Sommairement, en vertu du Règlement, un acte commis par un individu ou une entreprise afin d'obtenir un avantage contraire aux objectifs du droit communautaire applicable s'assimile à une irrégularité entraînant l'annulation de l'avantage indûment obtenu – l'annulation d'un tel avantage ne s'assimilant pas à une sanction³⁷. Cependant, les irrégularités peuvent entraîner en sus du montant de l'avantage annulé et d'intérêts, des sanctions administratives dont le paiement d'une pénalité monétaire calculée en termes de pourcentage, que ces irrégularités soient intentionnelles ou pas ou qu'elles aient été causées par négligence³⁸. Une telle sanction administrative ne peut être prononcée qu'à l'égard d'irrégularités commises après l'entrée en vigueur d'un acte communautaire adoptée à cette fin³⁹.

Toujours selon le Règlement, la Communauté peut prescrire des sanctions administratives dans la mesure nécessaire afin d'assurer l'application correcte du droit communautaire. Ainsi, une sanction administrative doit revêtir un caractère effectif, dissuasif et proportionnel afin d'assurer une protection adéquate des intérêts de la Communauté⁴⁰. Pour ce faire, une sanction doit prendre en considération l'avantage reçu, la nature et la gravité de l'irrégularité, de même que le degré de responsabilité des personnes ayant participé à l'irrégularité⁴¹.

³⁵ *Ibid.*, au point 93.

³⁶ *Règlements CE/EA*, Règlement n° 2988/95 du Conseil, du 18 décembre 1995, relatif à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes, [1995] J.O. L. 312/1 [*Règlement*].

³⁷ *Ibid.*, article 4.

³⁸ *Ibid.*, article 5.

³⁹ *Ibid.*, article 2, alinéa 2.

⁴⁰ *Ibid.*, article 2.

⁴¹ *Ibid.*, article 2, alinéa 3 et article 7.

Dans la mesure où un acte communautaire prévoit l'application d'une pénalité, la CJE déterminera si celle-ci est conforme aux principes relevés ci-haut de même qu'aux principes juridiques reconnus par le droit communautaire européen qui ne sont pas mentionnés expressément ou implicitement dans le Règlement. Parmi ces principes se trouvent, notamment, le principe de prévisibilité dans l'application des règles fiscales.

En vertu du principe de prévisibilité, les personnes devraient être en mesure de déterminer de manière raisonnable les critères qui définissent les actes visés par une pénalité donnée de même que les conséquences qui s'y rattachent. Une pénalité formulée selon des critères objectifs et en des termes clairs et précis permettrait alors de minimiser son caractère arbitraire⁴².

Afin de minimiser le caractère arbitraire d'une pénalité, les États membres pourraient fixer des balises objectives tout en conférant un certain pouvoir discrétionnaire à l'entité chargée de les appliquer. Un tel pouvoir discrétionnaire pourrait être octroyé à cette entité d'une part, par souci de flexibilité eu égard à l'évolution des circonstances à prendre en considération afin de réaliser les objets poursuivis par une directive communautaire, et d'autre part, par souci d'équité, afin d'ajuster la pénalité selon les circonstances de chaque personne y assujettie. À cette fin, le montant d'une pénalité pourrait être déterminé selon une formule préétablie qui fournit un degré de prévisibilité suffisant pour les personnes pouvant courir le risque d'y être assujetti tout en évitant que celles-ci évaluent le coût d'opportunité de commettre un acte visé par cette pénalité⁴³.

⁴² Certaines décisions rendues par la CJE dans d'autres champs juridiques fournissent une illustration d'une pénalité prévue par différents actes juridiques communautaires et assimilable à une base légale claire et précise : voir *C.J.E. Arrêt, Koninklijke Coöpratie Cosun UA c. Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit*, C-284/04, [2006] Re. C.E. I-10211, [2006] J.O. L. C 326/4, qui fournit une illustration des principes de sécurité juridique applicables à l'égard d'une sanction en matière de production de sucre hors quotas dans le secteur du sucre au sein de la Communauté européenne; *C.J.E. Arrêt, ED & F Man Sugar Ltd c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, C-274/04, [2006] Re. C.E. I-03269, [2006] J.O. L. C 143/10, portant sur la portée d'un acte visé par une sanction prévue par une réglementation en matière d'exportation de produits agricoles; *C.J.E. Arrêt, Emsland-Stärke GmbH c. Landwirtschaftskammer Hannover*, C-94/05, [2006] Re. C.E. I-02619, [2006] J.O. L. C 131/35, relativement à une pénalité monétaire prévue par un règlement communautaire concernant entre autres des paiements compensatoires versés à des producteurs de pommes de terre.

⁴³ Voir *C.J.E. Arrêt, Britannia Alloys & Chemicals Ltd c. Commission des Communautés européennes* (7 juin 2007), C-76/06P [*Britannia*] et *C.J.E. Conclusions, avocat général Yves Bot* (1^{er} mars 2007), *Britannia Alloys & Chemicals Ltd c. Commission des Communautés européennes* (7 juin 2007), C-76/06P [*Britannia-AG*], aux points 121-152.

Ainsi, à la lumière du Règlement et du principe de prévisibilité, une administration fiscale ne pourra alors imposer une pénalité pour sous-estimation de la taxe à verser que si une directive communautaire exprime de façon claire, précise et non ambiguë, les modalités d'application d'une telle pénalité découlant de l'application de la doctrine de la pratique abusive, ainsi que ses conséquences. Enfin, à la lumière de principes élaborés dans la jurisprudence, une pénalité rattachée à l'application de la doctrine de la pratique abusive pourrait s'avérer conforme au principe de proportionnalité dans la mesure où :

- Les conséquences financières pour les assujettis et les sanctions en vigueur n'exercent aucun effet dissuasif sur ces derniers dans l'observation des objets poursuivis par la loi.
- Une pénalité monétaire s'avère nécessaire afin d'assurer l'intégrité du régime fiscal, dont le montant ne dépasse pas celui strictement nécessaire pour lui donner un caractère dissuasif.
- La pénalité est déterminée à partir de critères objectifs, selon un pourcentage de la valeur des avantages fiscaux annulés.
- Une pénalité qui fait abstraction de la bonne foi de l'assujetti ne pourrait être justifiée que si ce dernier doit assumer l'entière responsabilité de déclarer les renseignements à l'appui des avantages qu'il réclame. Dans cette situation, l'assujetti devrait prendre les mesures de contrôle appropriées ou conclure avec ses conseillers qui lui fournissent ces renseignements, des modalités d'indemnités monétaires en cas d'annulation des avantages fiscaux.
- La pénalité est proportionnelle au montant de l'avantage fiscal annulé ou encore au poids de l'objet fiscal poursuivi par un assujetti dans une opération. Le montant de la pénalité pourrait être plus important face à une opération dont le seul objet poursuivi par un assujetti est de nature fiscale.
- Les assujettis pourraient se soustraire à une pénalité en s'appuyant sur la notion d'équité lorsque l'obtention d'avantages fiscaux de façon contraire à la doctrine de la pratique abusive découle de conséquences anormales et imprévisibles se situant en

dehors des risques commerciaux habituels et échappant au contrôle d'une personne prudente et diligente placée dans les mêmes circonstances⁴⁴.

4.8. Selon les règles de preuve et de procédures des États membres, les assujettis pourraient assumer le fardeau de prouver que la doctrine de la pratique abusive ne s'applique pas à leurs opérations

Selon la décision de la CJE dans l'affaire *Halifax*, les tribunaux nationaux doivent déterminer si la doctrine de la pratique abusive s'applique aux faits d'une opération donnée selon les règles de preuve du droit fiscal national, dans la mesure où ces règles ne portent pas atteinte à l'efficacité du droit communautaire⁴⁵. La CJE n'y fournit cependant pas davantage de détails quant au partage du fardeau de la preuve entre l'assujetti et l'administration fiscale. Dans la mesure où les pays adoptent un régime d'autocotisation, les assujettis devraient alors démontrer aux tribunaux que l'administration fiscale a erronément appliqué la doctrine à leurs planifications. À titre d'illustration, dans une décision portant sur l'application de la doctrine de la pratique abusive, le *VAT and Duties Tribunal* du Royaume-Uni a émis l'opinion que l'assujetti doit établir les éléments de preuve pour demander l'annulation de l'avis de cotisation de l'administration fiscale fondé sur la doctrine de la pratique abusive. Cette dernière pourrait néanmoins assumer au minimum le fardeau d'établir une preuve à première vue suffisante (*prima facie*) de la présence des deux critères constitutifs de cette doctrine⁴⁶.

⁴⁴ Cette illustration est formulée par les auteurs à partir de l'affaire *C.J.E. Arrêt, Käserei Champignon Hofmeister GmbH & Co. KG c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, C-210/00, [2002] Re. C.E. I-06453, [2002] J.O. L. C 233/8 dans laquelle la CJE a conclu au caractère proportionnel d'une pénalité monétaire prévue dans les modalités d'application du régime des restitutions à l'exportation pour les produits agricoles.

⁴⁵ Voir *Halifax*, *supra* note 6, au point 76.

⁴⁶ Voir *Nissan*, *supra* note 14, aux points 31-32.

Conclusion

La doctrine de la pratique abusive s'avère un outil important pour l'administration fiscale dans la gestion des risques inhérents aux planifications audacieuses, mais n'apporte pas en soi une solution complète à l'ensemble de ces enjeux. Cette doctrine illustre la pertinence d'une règle générale antiévitement afin de concilier le privilège des contribuables d'organiser leurs affaires et la protection de l'intégrité du régime fiscal. La démarche adoptée par la CJE pourrait fournir des suggestions d'ajustement à la RGAÉ au Canada, considérant que la doctrine de la pratique abusive et la RGAÉ requièrent toutes deux la détermination :

- des objets de la loi fiscale;
- de la conformité des opérations à ses objets;
- des objets poursuivis par l'assujetti; et
- des opérations qu'il faudrait substituer à celles mises en œuvre par un assujetti dans une situation donnée.

À notre avis, la démarche adoptée par la CJE dans l'application de la doctrine de la pratique abusive en identifiant en premier lieu les objets de la loi fiscale permet de mieux faire ressortir le poids relatif des différents objets poursuivis par un assujetti dans une opération. L'identification préliminaire des objets poursuivis par la loi fiscale semble faciliter l'identification d'une opération alternative permettant de déterminer si l'opération de l'assujetti est une opération dont l'objet essentiel est l'obtention d'un avantage fiscal. Encore faut-il que les objets de la loi fiscale ressortent clairement de cette loi, soit dans ses dispositions spécifiques ou dans un préambule explicatif. Les tribunaux jouent un rôle important dans l'identification de ces objets.

Dans la mesure où l'assujetti assume le fardeau de réclamer l'annulation de l'avis de cotisation émis par l'administration fiscale nationale, celui-ci doit assumer un fardeau de preuve en apparence plus exigeant en vertu de la doctrine de la pratique abusive qu'en vertu de la RGAÉ au Canada. Notamment, l'obligation pour un assujetti d'établir qu'une opération est conforme aux objets de la loi fiscale et qu'il poursuit un objet légitime pourrait assurer une plus grande

protection de l'intégrité du régime fiscal. D'autre part, cette obligation n'enlève pas le privilège des assujettis d'organiser leurs affaires afin de minimiser leur impôt à payer.

Un assujetti assume en principe un fardeau de preuve plus lourd en vertu de la doctrine de la pratique abusive qu'en vertu de la RGAÉ au Canada quant à l'importance relative des objets non fiscaux poursuivis dans une opération. En vertu de la doctrine de la pratique abusive, l'assujetti doit établir de manière objective que l'objet non fiscal qu'il cherchait à réaliser dans une opération en était l'objet essentiel. Le qualificatif « essentiel » exige en apparence que le poids des objets autres que fiscaux devrait être plus important dans une opération comparativement au qualificatif « objet principal » ou « un des principaux objets ». La CJE devra clarifier la portée du critère de l'objet « essentiel ».

À l'instar de la RGAÉ au Canada, la mesure du poids relatif des différents objets poursuivis dans une opération pose des difficultés aux fins de l'application de la doctrine de la pratique abusive. En vertu de cette doctrine, les tribunaux analyseront une opération dans une perspective juridique ou économique afin d'identifier la présence d'une opération d'évitement fiscal. De tels critères sont déjà pris en considération à divers degrés par les tribunaux au Canada dans l'application de la RGAÉ. Des paramètres exprimés par les tribunaux en termes généraux s'avèrent flexibles, mais créent des incertitudes sur la qualification du but essentiel si, entre autres, ces indicateurs ne sont pas exprimés de manière objective, précise et cohérente à travers l'ensemble des règles fiscales.

Pour les assujettis, une application de cette doctrine à des opérations poursuivant à la fois des objets fiscal et commercial présente le risque d'une pondération arbitraire par l'administration fiscale et les tribunaux de la prédominance d'un objet fiscal. Une identification de l'objet essentiel dans une opération selon une analyse objective des faits permet alors d'atténuer la possibilité d'une évaluation arbitraire du poids relatif de ces objets par l'ensemble des intervenants. L'examen de la façon la plus simple et directe de mener l'opération qu'utiliseraient normalement des assujettis sans lien de dépendance faciliterait cette approche.

Il est normal qu'il appartienne ultimement à l'administration fiscale plutôt qu'aux tribunaux de préciser les objets de la loi fiscale et les caractéristiques des opérations qui y sont conformes. L'administration fiscale pourrait adopter le point de vue que la loi fiscale est établie à l'égard

d'une opération directe entre deux parties, à la lumière des normes commerciales reconnues au moment de la mise en œuvre d'une opération par un assujetti. Une telle approche permettrait de concilier les principes de prévisibilité, de souplesse et de simplicité dans l'application du régime fiscal. Dans la mesure où l'administration fiscale assume un fardeau de preuve *prima facie* des éléments constitutifs d'une pratique abusive, les assujettis devraient alors produire les renseignements nécessaires dans leur déclaration de renseignements afin de lui permettre de cibler les opérations qui posent des risques élevés d'évitement fiscal. De telle façon, l'administration fiscale pourrait mieux distinguer les opérations d'évitement fiscal de celles qui sont conformes à des opérations menées par des assujettis sans lien de dépendance.

Selon nous, les incertitudes entourant les objets poursuivis par la loi fiscale et l'application de la doctrine de la pratique abusive ne font pas obstacle à l'adoption éventuelle par les États membres d'une pénalité monétaire en cas d'application de cette doctrine, dans la mesure où une telle pénalité s'avère proportionnelle à l'action reprochée à l'assujetti et est adoptée par les États membres de façon claire et non ambiguë. Les États membres devront juger de la nécessité de prescrire, dans une directive communautaire, une pénalité pour sous-estimation de la taxe à verser déterminée selon le poids de l'objet fiscal dans une opération, ou encore selon le degré d'incompatibilité entre les avantages fiscaux réclamés et les objets poursuivis par cette directive.

En complément à la doctrine de la pratique abusive, les États membres pourraient toujours adopter des règles antiévitement spécifiques ou une règle générale à l'intérieur des limites permises par une directive communautaire⁴⁷. Les États membres devraient établir des paramètres suffisamment précis, objectifs et flexibles pour circonscrire les situations où les assujettis mènent des opérations d'évitement fiscal⁴⁸. Selon des décisions de la CJE, les règles antiévitement adoptées par les États membres peuvent porter atteinte au privilège des assujettis ou des contribuables d'organiser leurs affaires afin de minimiser leur charge fiscale. Cependant, l'atteinte au privilège des assujettis ou des contribuables doit être proportionnelle à

⁴⁷ *Halifax*, *supra* note 6, au point 81 ainsi que *Halifax-AG*, *supra* note 14 aux points 83-91.

⁴⁸ Voir *C.J.E. Arrêt, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd c. Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04, [2006] Re. C.E. I-07995 [*Cadbury*], au point 46. Voir aussi *C.J.E. Conclusions, avocat général Philippe Léger* (2 mai 2006), *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd c. Commissioners of Inland Revenue* (12 septembre 2006), C-196/04, [2006] Re. C.E. I-07995, [2006] J.O. L. C 281/5 [*Cadbury-AG*], au point 92.

l'objectif poursuivi par la loi fiscale⁴⁹. Toujours selon la CJE, les outils adoptés par les administrations fiscales ne devraient pas empêcher en pratique les assujettis ou les contribuables de réaliser des activités économiques véritables dans l'État membre de leur choix dans un contexte de mobilité des entreprises, dans la mesure où elles contribuent à la vitalité économique de cet État membre de façon permanente⁵⁰.

⁴⁹ Voir *Cadbury, ibid.*, ainsi que *Cadbury-AG, ibid.*, aux points 85-151.

⁵⁰ Voir *Cadbury, ibid.*, ainsi que *Cadbury-AG, ibid.*, aux points 111-114, 117-119, 126-143.

Bibliographie

Législation et réglementation

Directives CE, Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, [1995] J.O. L. 225/1.

Directives CE, Directive 2006/12/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, [2006] J.O. L. L 347/1.

Directives CE, 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, [1977] J.O. L. 145/1.

Règlements CE/EA, Règlement n° 2988/95 du Conseil, du 18 décembre 1995, relatif à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes, [1995] J.O. L. 312/1.

Jurisprudence

Cour de justice des Communautés européennes

C.J.E. Arrêt, Britannia Alloys & Chemicals Ltd c. Commission des Communautés européennes (7 juin 2007), C-76/06P.

C.J.E. Arrêt, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd c. Commissioners of Inland Revenue, C-196/04. [2006] Re. C.E. I-07995.

C.J.E. Arrêt, Commission des Communautés européennes c. République hellénique (21 juin 2007), C-178/05.

C.J.E. Arrêt, ED & F Man Sugar Ltd c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas, C-274/04, [2006] Re. C.E. I-03269, [2006] J.O. L. C 143/10.

C.J.E. Arrêt, Emsland-Stärke GmbH c. Landwirtschaftskammer Hannover, C-94/05, [2006] Re. C.E. I-02619, [2006] J.O. L. C 131/35.

C.J.E. Arrêt, Halifax, plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Development Ltd. c. Commissioners of Customs & Excise, C-255/02, [2006] Re. C.E. I-01609, [2006] J.O. L. C 131/1.

C.J.E. Arrêt, Hans Markus Kofoed c. Skatteministeriet (5 juillet 2007), C-321/05.

C.J.E. Arrêt, Käserei Champignon Hofmeister GmbH & Co. KG c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas, C-210/00, [2002] Re. C.E. I-06453, [2002] J.O. L. C 233/8.

C.J.E. Arrêt, *Koninklijke Coöpratie Cosun UA c. Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit*, C-284/04. [2006] Re. C.E. I-10211, [2006] J.O. L. C 326/4.

C.J.E. Arrêt, *Marks & Spencer plc c. David Hasley (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, C446/03, [2005] Re. C.E. I-10837, [2005] J.O. L. C 36/5.

C.J.E. Conclusions, avocat général Yves Bot (1^{er} mars 2007), *Britannia Alloys & Chemicals Ltd c. Commission des Communautés européennes* (7 juin 2007), C-76/06P.

C.J.E. Conclusions, avocat général Juliane Kokott (8 février 2007), *Hans Markus Kofoed c. Skatteministeriet* (5 juillet 2007), C-321/05.

C.J.E. Conclusions, avocat général Poiares Maduro (21 juin 2007), *Firma Ing. Auer – Die Bausoftware GmbH c. Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-251/06, demande de décision préjudicielle publiée dans [2006] J.O. L. C 212/13, en délibéré au 10 juillet 2007.

C.J.E. Conclusions, avocat général Poiares Maduro (7 avril 2005), *Halifax, plc, Leeds Permanent Development Services Ltd., County Wide Property Development Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02, [2006] Re. C.E. I-01609, [2006] J.O. L. C 131/1.

C.J.E. Conclusions, avocat général Poiares Maduro (7 avril 2005), *Marks & Spencer plc c. David Hasley (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, C-446/03, [2005] Re. C.E. I-10837, [2005] J.O. L. C 36/5.

C.J.E. Conclusions, avocat général Philippe Léger (2 mai 2006), *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd c. Commissioners of Inland Revenue* (12 septembre 2006), C-196/04, [2006] Re. C.E. I-07995, [2006] J.O. L. C 281/5.

C.J.E. Demande de décision préjudicielle, Corte Suprema di Cassazione (16 octobre 2006) – Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service srl, en liquidation, C-425/06, [2006] J.O. L. C 326/59.

Royaume-Uni

R.U., *Nissan Motor Manufacturing (UK) Limited and The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (1^{er} mars 2007), Decision CO00236 (VAT and Duties Tribunal), en ligne : site du *Finance and Tax Tribunals*
<<http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/asp/view.aspx?id=2991>>.

R.U., *Weald Leasing Limited and Commissioners for HM Revenue & Customs* (6 février 2007), Decision 20003 (VAT and Duties Tribunal), en ligne : site du *Finance and Tax Tribunals*
<<http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/asp/view.aspx?id=3005>>.

Doctrine

Publications gouvernementales

R.U., HM Revenue & Customs, Business Brief BB 2/06, (27 février 2006), en ligne : site du HMRC

<http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_GuidesAndBusinessBriefs&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_PROD1_025280>.

R.U., HM Revenue & Customs, Revenue & Customs Brief 30/07, « Outcome of Halifax Case » (28 mars 2007), en ligne : site du HMRC <<http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief3007.htm>>.

R.U., HM Revenue & Customs, Revenue & Customs Brief 39/07, « Weald Leasing Limited » (8 mai 2007), en ligne : site du HMRC <<http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief3907.htm>>.

U.E., Direction générale pour la Fiscalité et l'Union Douanière de la Commission européenne, en ligne : <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_fr.htm>.

U.E., Direction générale pour la Fiscalité et l'Union Douanière de la Commission européenne sous le document clé « TVA : meilleure vue d'ensemble de la législation communautaire en vigueur », en ligne :

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_recently_adopted/index_fr.htm>.

Périodiques, congrès, colloques et revues

Ernst & Young Tax Services, « VAT Planning under the Microscope – ECJ Rules on VAT Avoidance Cases » (22 février 2006), *Ernst & Young Tax Alert* VAT 01-06, en ligne : site de *Ernst & Young*

<[http://www.ey.com/global/download.nsf/Ireland/VAT_Planning_under_the_Microscope_-_ECJ_Rules_on_VAT_Avoidance_Cases/\\$file/VAT%2001-06.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Ireland/VAT_Planning_under_the_Microscope_-_ECJ_Rules_on_VAT_Avoidance_Cases/$file/VAT%2001-06.pdf)>.

Gnaedinger, Chuck. « Hartnett Reviews U.K. Compliance Initiatives » (2 février 2007), 2007 *W.T.D.* 23-6.

Van den Hurk, Hans et al. « EU Tax Review » (5 mars 2007) *Tax Notes Int'l* 875.

Manchia, Amy et Nias, Peter M.W. « EU Anti-Avoidance Principle-Indirect Tax » (20 mars 2006), *McDermott Newsletters*, en ligne : site de *McDermott Will & Emery*

<http://www.mwe.com/index.cfm/fuseaction/publications.nldetail/object_id/1577e235-964a-4fef-8228-85db7db58a98.cfm>.

Maxwell, Robin et al. « VAT: ECJ Rules on VAT Avoidance » (2006) 17:6 *Journal of International Taxation* 11.

Rossi, Marco. « Italian Supreme Court Asks ECJ to Clarify Abuse of Law Doctrine » (24 novembre 2006), 2006 *W.T.D.* 226-2.

Venables, Robert. « Abuse of Rights in EC Law » (Octobre 2003) *Tax Adviser* 16, en ligne : site du *Chartered Institute of Taxation* <<http://www.tax.org.uk/attach.pl/1995/851/venables.pdf>>.

Des réponses efficaces aux planifications fiscales agressives
Leçons à retenir des autres juridictions
Fascicule 2 : Union européenne – Doctrine de la pratique abusive

Sheppard, Lee A. « How Europe Stays in the Trouble It Is In » (19 mars 2007) *Tax Notes Int'l* 1040.

Autres

R.U., HM Revenue & Customs, en ligne site de HMRC : <www.hmrc.gov.uk>.

U.E., Cour de justice des Communautés européennes, en ligne site de la CJE : <www.curia.europa.eu>.