

La nouvelles mesure anti-abus fiscal modifiant la directive "mère-filiale" et l'enjeu de sa transposition en Belgique

Auteur : Nols, Chloé-Anaïs

Promoteur(s) : Bourgeois, Marc

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master en droit, à finalité spécialisée en gestion

Année académique : 2015-2016

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/1148>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

La nouvelle mesure anti-abus fiscal modifiant la directive « mère-filiale » et l'enjeu de sa transposition en Belgique

Chloé NOLS

Jury

Promoteur :

Marc BOURGEOIS, Professeur à la
Faculté de Droit de l'Université de Liège

Lecteurs :

Denis-Emmanuel PHILIPPE, avocat aux
barreaux de Bruxelles et Luxembourg et
maître de conférence à l'Université de
Liège

Christophe VANDEVYVER, avocat au
barreau de Verviers

Mémoire présenté en vue de
l'obtention du diplôme de Master en
droit, à finalité spécialisée en gestion

Année académique 2015-2016

Note de synthèse

L'évasion fiscale est au cœur de l'actualité ces derniers temps, des scandales éclatent à gauche et à droite, mais bien qu'elle soit moralement condamnable, elle n'est pas en soi illégale. Le contribuable est autorisé à éviter l'impôt tant qu'il agit de manière licite. La difficulté apparaît alors dans le traçage de la frontière entre ce qui est licite et ce qui ne l'est pas. Et comme le disait Albert Einstein, « *la chose la plus difficile à comprendre au monde est l'impôt sur les revenus* ». Dans ce contexte de lutte contre l'évasion fiscale, une nouvelle mesure anti-abus a été ajoutée à la directive mère-filiale. Nous commencerons par situer le contexte actuel en guise d'introduction. Puis, nous aborderons en détails le régime de la directive mère-filiale : le problème de la double imposition qu'elle a pour but de vaincre, son champ d'application ainsi que sa mise en œuvre concrète en Belgique via le régime des revenus définitivement taxés. Nous verrons alors dans quelles circonstances les groupes de sociétés parviennent à profiter de cette directive afin d'aboutir à ce que l'on appelle la « double non-imposition ». Suite à cela, l'Union européenne a décidé de réagir par l'introduction d'une nouvelle mesure anti-abus. Concrètement, cette disposition vise à empêcher une utilisation détournée de la directive et à assurer une plus grande cohérence dans son application par les différents États membres. Elle exige des administrations qu'elles s'abstiennent d'accorder les avantages découlant de la directive « mère-filiale » à un montage mis en place pour obtenir un avantage fiscal plutôt que pour des motifs économiques valables tenant à la réalité économique. Nous verrons ensuite les modifications apportées à la directive 2011/96/UE et les conséquences qu'elles auront sur les entreprises et pour les pays membres. Nous passerons à une analyse critique de cette nouvelle disposition et verrons que son interprétation risque de poser plus de problèmes qu'elle n'est censée en résoudre. Nous verrons alors ses conditions de mise en œuvre au sein de leur droit interne par les États membres. Le délai limite de transposition de cette directive était le 31 décembre 2015 au plus tard. Nous terminerons par étudier comment le Luxembourg lui a donné application pour finalement constater que la transposition de la Belgique n'a toujours pas eu lieu. Nous déterminerons alors si, selon nous, la Belgique doit, ou non, transposer en pratiquant une analyse minutieuse du texte de l'article 344, §1^{er} du C.I.R. en comparaison avec la norme européenne nouvellement adoptée.

Summary

Tax evasion is the heart of the news this times, scandals burst on left and right, but although it's morally reprehensible, it isn't illegal. The taxpayer is allowed to avoid tax as long it's lawfully. The difficulty appears in tracing the boundary between what is lawful and what is not. And as Albert Einstein said, "*the most difficult thing to understand in the world is the income tax*". In this fight against tax evasion context, a new anti-abuse provision has been added to the parent-subsidiary directive. We begin by situating the present context by way of introduction. We then discuss in details the system of the parent-subsidiary directive: the problem of double taxation that aims to overcome, its scope and its practical implementation in Belgium via the system of definitively taxed income. We'll see in what circumstances the companies groups fail to take this directive in order to achieve what is called "double non-taxation". Following this, the European Union decided to react by introducing new anti-abuse measure. Specifically, the new clause is intended to prevent misuse of the directive and to ensure greater consistency in its application by the member States. It requires governments to refrain from granting the benefits of the 'parent-subsidiary' for mounting in place to obtain a tax advantage rather than for valid economic reasons related to the economic reality. We'll see modifications to Directive 2011/96/EU and the impact they'll have on businesses and the member countries. We'll pass to a critical analysis of this new provision and we'll see that its interpretation could pose more problems than it's supposed to solve. We'll then see the conditions of implementation in national law by member States. The transposition deadline for this directive was 31st December 2015 at the latest. We'll finish by studying how the Luxembourg gave it applying and finally find that the transposition of Belgium has still not taken place. We then determine if we think that Belgium should or not transposed by practicing careful analysis of the text of Article 344, §1 of C.I.R. in comparison with the newly adopted European standard.

Remerciements

Les remerciements vont en premier lieu au professeur Marc Bourgeois pour son accompagnement et ses remarques relatives à la direction de ce travail.

A Maître Denis-Emmanuel Philippe et Maître Christophe Vandevyver pour la lecture de ce présent travail.

A Maître Jean-Luc Dascotte, du cabinet Tiberghien au Luxembourg ainsi qu'à Maître Pierre-Charles Lannemajou, du cabinet Ellis au Luxembourg, pour m'avoir chacun accordé une interview relative à la substance économique des sociétés et l'adoption de la nouvelle mesure anti-abus ajoutée à la directive mère-filiale.

A Mme Anne Bils, professeur de comptabilité analytique à H.E.C., qui m'a conseillé pour la rédaction de la section comptable de ce présent travail.

A Mme Anne Belleflamme, superviseur du département « Tax and Legal » chez BDO à Battice, qui m'a fourni les annexes relatives à la déclaration fiscale d'une société afin d'illustrer mes propos d'un exemple concret.

Table des matières

I. INTRODUCTION	2
A. POURQUOI UNE SI FAIBLE HARMONISATION DE LA FISCALITE DIRECTE ?	2
B. CONTEXTE : LUTTE CONTRE LA PLANIFICATION ET L'EVASION FISCALE	2
1. Le mouvement B.E.P.S.....	3
2. L'Union européenne	4
II. DIRECTIVE MERE-FILIALE	6
A. PROBLEME DE LA DOUBLE IMPOSITION.....	6
1. Deux sortes de double imposition : l'économique et la juridique	6
2. Exemple fictif	7
3. Conséquences	8
B. SUBSTANCE DE LA DIRECTIVE MERE-FILIALE	9
1. Adoption de la directive.....	9
2. Champ d'application.....	10
a) <i>Revenus visés</i>	10
b) <i>Sociétés visées</i>	10
c) <i>Fonctionnement</i>	12
d) <i>Exemple fictif</i>	14
3. Modifications.....	15
C. TRANSPOSITION EN BELGIQUE.....	17
1. Application du régime R.D.T.	19
a) <i>Revenus visés</i>	20
b) <i>Sociétés et participations visées</i>	20
(1) Condition de participation minimale (article 202, §2, 1° C.I.R.)	22
(2) Condition de durée minimum de détention (article 202, §2, 2° C.I.R.)	23
(3) Condition de pleine propriété (article 202, §2, al. 1er, 2° C.I.R.)	24
(4) Actions détenues au titre « d'immobilisations financières ».....	25
(5) Exceptions.....	25
2. Aspect comptable et déclaration fiscale	26
a) <i>Ecritures comptables</i>	26
b) <i>Déclaration fiscale</i>	28
III. PRATIQUE DE LA DOUBLE NON-IMPOSITION.....	29
A. TECHNIQUE DES INSTRUMENTS HYBRIDES	29
B. TECHNIQUE DES « MONTAGES NON-AUTHENTIQUES ».....	32
C. EXEMPLE DE MONTAGE	37
D. INTERPRETATION DE LA C.J.U.E.	38

IV. NOUVELLE MESURE ANTI-ABUS INTRODUITE PAR LA DIRECTIVE.....	41
A. DEUX VOLETS.....	41
B. INSTRUMENTS HYBRIDES.....	42
C. CLAUSE GENERALE ANTI-ABUS.....	43
1. Première ébauche de la directive	43
2. Position des Etats dans le débat : d’abord un refus	43
3. Adoption de la directive.....	44
4. Buts	45
5. Champ d’application.....	46
6. Modifications apportées par cette directive	49
7. Limites et critiques	50
D. QUID DE LA DIRECTIVE FUSION ET LA DIRECTIVE INTERETS-REDEVANCES?	53
V. TRANSPOSITION PAR LES ETATS MEMBRES	54
A. RESPECT DU DROIT EUROPEEN	54
B. CONDITIONS DE MISE EN ŒUVRE PAR LES ETATS MEMBRES	55
1. Comment transposer une directive ?.....	55
2. Importance du principe de « minimis »	56
3. Maintien des normes nationales ou conventionnelles luttant contre la fraude ou l’évasion fiscale	56
4. Quid des relations avec les pays tiers?	57
5. Maintien des normes nationales ou conventionnelles visant à éviter la double imposition ..	58
C. TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE PAR LE LUXEMBOURG ET LA BELGIQUE.....	59
1. Quid du Luxembourg ?.....	59
2. Quid de la Belgique ?	61
<i>a) Régime actuellement en vigueur</i>	<i>61</i>
<i>b) L'article 344, § 1 du C.I.R. peut-il satisfaire à cet exigence de transposition ?.....</i>	<i>64</i>
VI. CONCLUSION	69
VII. LISTE D’ABREVIATIONS.....	71
VIII. BIBLIOGRAPHIE	73
IX. ANNEXES	80

I. INTRODUCTION

A. POURQUOI UNE SI FAIBLE HARMONISATION DE LA FISCALITE DIRECTE ?

Nous pouvons constater qu'il y a une forte harmonisation de la fiscalité indirecte au sein de l'Union européenne (ex. : les droits de douane prélevés aux frontières extérieures de l'U.E., la T.V.A. et les droits d'accise, etc.). Par contre, en matière de fiscalité directe, l'harmonisation est beaucoup plus limitée¹ (ex. : la directive mère-filiale, la directive intérêts-redevances et la directive épargne). Pourquoi cela ? Lorsqu'il s'agit de fiscalité, un trait caractéristique de la politique européenne est qu'une harmonisation ne peut se concrétiser qu'à l'unanimité car certains Etats disent qu'il s'agit d'un des actes les plus importants du Parlement. Le vote de l'impôt est l'acte le plus révélateur de l'évolution des régimes de parlementarisme démocratique et c'est sur la base de l'impôt que la démocratie est née. Donc, les Etats affirment que la fiscalité est une prérogative nationale très importante, cette matière est une de celles représentant le plus leur souveraineté, il faut alors qu'ils soient d'accords. Par conséquent, il y a beaucoup de projets (notamment en matière d'impôts des sociétés) qui n'ont pas pu aboutir puisque les pays sont très réticents. Nous le verrons d'ailleurs pour l'adoption de la directive du 27 janvier 2015, il a fallu plus d'un an aux Etats pour tomber sur un accord. Ce manque de ressemblances entre les différentes législations nationales mène à ce que l'on appelle la planification fiscale de la part des groupes de sociétés.

B. CONTEXTE : LUTTE CONTRE LA PLANIFICATION ET L'EVASION FISCALE

La planification et l'évasion fiscale sont, contrairement à la fraude², des pratiques légales. Le problème est que la ligne entre le licite et l'illicite est difficile à tracer. De plus, le législateur est bien souvent démuni face à ces constructions qui, bien qu'elles soient permises sont illégitimes quant à la morale. La planification fiscale en tirant avantage des différences entre les législations des Etats membres est acceptable sous une certaine limite³. La double non-imposition n'était dès lors, au départ, pas contraire au droit européen.

¹ J., KIRKPATRICK, D., GARABEDIAN, *le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 45.

² « (...) violation de la loi fiscale, qui comporte généralement [mais pas toujours] une altération de la vérité et qui est commise dans le but d'éviter ou de diminuer une charge fiscale » (KIRKPATRICK et GARABEDIAN, *ibid.*).

³ M., HELMINEN, « The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention? », IBFD, *European Taxation*, 2013, p. 307.

Grâce à ces techniques, une réduction des obligations fiscales des contribuables est possible tout en respectant le droit en vigueur dans l'Union. Mais, ces pratiques sont devenues de plus en plus élaborées afin de bénéficier de régimes fiscaux sans cesse plus favorables en jouant sur plusieurs juridictions et l'on a fini par tomber dans de la planification fiscale agressive, définie comme : « *le fait de tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer* »⁴. Cela ne va pas toujours dans le sens des objectifs des différentes législations. C'est pour cette raison que, depuis quelques années, un mouvement de lutte contre l'évasion fiscale est mis en place au sein de l'Union européenne ainsi qu'au-delà de ses frontières via le mouvement B.E.P.S. que nous abordons brièvement ici⁵. Face aux diverses techniques utilisées par les contribuables afin de contourner l'impôt, la société internationale a décidé d'adopter des mesures anti-évasion⁶. Ces mesures permettent alors aux Etats de nier les avantages reçus par le contribuable grâce à sa planification fiscale jugée comme abusive⁷.

1. *Le mouvement B.E.P.S.*

L'érosion de l'assiette de l'impôt sur les sociétés est une question prioritaire dans la politique des différents pays membres de l'U.E., notamment lors du G.20. et du G.8. L'O.C.D.E., de son côté, effectue aussi divers travaux en rapport avec cette problématique⁸. Cette dernière a entamé une lutte contre « *l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices* » via son mouvement B.E.P.S. Ce mouvement se décline en quinze différentes actions dont l'action 2 « *neutraliser les effets des montages hybrides* » et l'action 6 « *éviter l'octroi d'avantages en vertu d'une convention dans des circonstances inappropriées* » qui ont pour but que les bénéfices des sociétés soient taxés au lieu où ils sont générés, le lieu de l'activité économique réelle⁹. L'O.C.D.E. recommande aussi aux Etats de prendre des mesures (mesures générales anti-abus, mesures spécifiques anti-abus, adopter des conventions claires quant à leurs objectifs, etc.) afin d'éviter le contournement de leurs législations fiscales internes¹⁰.

⁴ Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive du 6 décembre 2012, Commission européenne, sess. 2012, n°2012/8806, p. 1.

⁵ P., DELACROIX, « Modifications récentes de la directive Mère-fille », *Revue internationale des services financiers*, 2015/2, 2015, p. 115 ; C., KAHLENBERG, A., KOPEC, « Hybrid mismatch arrangements – a myth or a problem that still exist ? », IBFD, *World Tax Journal*, vol. 8, n°1, 2016, p. 3 ; C., MARCHGARBER, « Cross-Border Tax Arbitrage, the Parent-Subsidiary Directive (2011/96) and Double Tax Treaty Law », *Bulletin for International Taxation*, vol. 70, n° 3, 2016, p. 1.

⁶ C., KAHLENBERG, A., KOPEC, *ibid.*, p.4 ; F., DE BELVA, J., LUTS, « The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive », IBFD, *European Taxation*, 2015, p. 223.

⁷ M., HELMINEN, *op. cit.* (voy. note n°3), p. 307.

⁸ P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 115.

⁹ E., KOKOLIA, E., CHATZIOAKEIMIDOU, « BEPS Impact on EU Law: Hybrid Payments and Abusive Tax Behaviour », IBFD, *European Taxation*, 2015, p. 149.

¹⁰ E., KOKOLIA, E., CHATZIOAKEIMIDOU, *ibid.*, pp. 151-152.

2. L'Union européenne

Comment cela se déroule-t-il au sein de l'Union ? La lutte contre la double non-imposition est prédominante dans ses objectifs, elle nécessite une prise en considération urgente et coordonnée de la part des Etats. Ces efforts sont mis en place pour éliminer les problèmes dus aux différences entre les systèmes fiscaux des pays membres dans le but d'une amélioration du marché intérieur car cela crée une concurrence déloyale entre les entreprises et empêche les Etats de toucher des recettes importantes¹¹¹². Attention toutefois qu'une perte de revenu n'est pas une raison valable justifiant de prendre des mesures allant à l'encontre des libertés fondamentales. La C.J.U.E. est d'ailleurs attentive à cela lorsqu'elle juge d'une affaire lui présentant une législation nationale contenant une norme anti-abus, elle vérifie si les justifications des Etats au refus d'accorder les libertés fondamentales sont bien objectives¹³¹⁴.

De leur côté, aussi bien le Conseil que le Parlement européen ont notifié qu'il était nécessaire de mettre en place des mesures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale et pour ce faire, une révision de la D.M.F. était donc requise¹⁵. Depuis 2012, la Commission tend doucement à suivre ce mouvement international en instaurant un « *plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale* », elle travaille aussi en collaboration intensive avec le B.E.P.S. et le G.20.¹⁶ Elle a commencé via une recommandation¹⁷ faite aux Etats membres d'insérer une clause¹⁸ visant à éviter les planifications fiscales agressives dans leur conventions¹⁹ conclues entre Etats membres ou avec des pays tiers²⁰ ainsi que dans leur législation nationale²¹.

¹¹ Les estimations de pertes en revenus pour l'Etat belge découlant de l'évasion fiscale sont estimés à 5% du PIB soit environ 18 milliards d'euros pour l'année 2010 (Voy. H. DIALLO et autres, *Estimation de la fraude fiscale en Belgique*, Etude du Département d'Economie appliquée de l'ULB, Mai 2010, p. 55.).

¹² Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents du 25 novembre 2013, Commission Européenne, sess. 2013, n°2013/0400, p.2.

¹³ Voir *infra*.

¹⁴ M., HELMINEN, *op. cit.* (voy. note n°3), p. 307.

¹⁵ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n° 11), p. 3.

¹⁶ P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 115 ; E., KOKOLIA, E., CHATZIIIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 149, p. 152 ; C., MARCHGARBER, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 1 ; H., VAN DEN HURK, « Proposed Amended Parent-Subsidiary Directive Reveals the European Commission's Lack of Vision », *Bulletin for internationale taxation*, 2014, p. 488.

¹⁷ Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive du 6 décembre 2012, *op. cit.* (voy. note n°4), pp. 1-6.

¹⁸ M., HELMINEN, *op. cit.* (voy. note n°3), p. 308.

¹⁹ « Lorsque la présente convention prévoit qu'un élément de revenu n'est imposable que dans un des Etats contractants ou qu'il peut être imposé dans un de ces Etats, il est interdit à l'autre Etat contractant d'imposer cet élément uniquement si l'élément en question est soumis à l'imposition dans le premier Etat contractant. »

²⁰ C., DOCCLO, « Les nouvelles règles anti-abus de la directive mères-filiales », *Liber amicorum Daniel Mareels - Fiscalité bancaire et financière. Actualités et perspectives*, Limal, Anthemis, 2015, p. 83 ; P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 115.

²¹ « Les montages artificiels ou ensembles artificiels de montages mis en place essentiellement dans le but

Le but est d'éviter les comportements qui, bien que respectant à la lettre le droit fiscal, contreviennent aux objectifs de ce dernier dans l'unique but d'obtenir un avantage fiscal. Cette clause, qui sera par la suite insérée et adaptée à la D.M.F., permettrait alors d'invalidier ces comportements²². Mais une grande difficulté dans l'application de cette clause, nous le verrons, sera de déterminer la limite entre les montages pleinement artificiels ou non et comment appliquer la clause à ces derniers sans violer la jurisprudence européenne. Mais aussi de savoir si l'obtention de l'avantage fiscal doit être le « but essentiel » du contribuable ou « un de ses buts principaux »²³.

Le contexte enfin mis en place, nous pouvons dès lors passer à la directive qui retiendra notre attention dans la suite de l'exposé. Nous allons d'abord essayer de comprendre pourquoi elle a été adoptée et ce qu'elle a apporté aux systèmes juridiques des Etats, dont la Belgique.

d'éviter l'imposition et conduisant à un avantage fiscal sont ignorés. Aux fins de la fiscalité, les autorités nationales traitent ces montages sur la base de leur réalité économique ».

²² E., KOKOLIA, E., CHATZIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 152.

²³ E., KOKOLIA, E., CHATZIOAKEIMIDOU, *ibid.*, p. 152.

II. DIRECTIVE MERE-FILIALE

A. PROBLEME DE LA DOUBLE IMPOSITION

1. *Deux sortes de double imposition : l'économique et la juridique*

Il y a deux sortes de double imposition : la double imposition économique et la double imposition juridique. La première a lieu quand une même matière imposable subit des impôts successifs appliqués sur des contribuables différents²⁴. Nous nous retrouvons face à la seconde lorsqu'un contribuable supporte, sur une base imposable d'une même période, des impôts similaires retenus par deux ou plusieurs Etats, telle que la charge fiscale finale supportée par ce dernier est supérieure à celle qu'il aurait subi sous les conditions d'un seul pouvoir fiscal. Dans ce cas, il faut en plus, le constat d'une surcharge fiscale²⁵. Ces situations sont caractérisées d'entraves au développement des échanges²⁶. Contrairement à l'économique, la juridique est combattue par les Conventions préventives de double imposition. Il y a également différentes méthodes pour restreindre ce phénomène de façon unilatérale par les Etats : soit par l'exemption des revenus de source extérieure ou par un crédit d'impôt étranger²⁷, mais cette dernière méthode n'est pas la plus adéquate, nous le verrons²⁸.

Dans notre exposé, nous allons nous concentrer plus précisément sur le problème de la double imposition lors de la distribution des dividendes d'une société fille à sa mère²⁹. En effet, un bénéfice distribué pourrait être imposé de trois façons différentes depuis sa source de distribution jusque dans les mains de son bénéficiaire³⁰ :

²⁴ D., DE VRIES REILINGH, *Manuel de droit fiscal international*, Berne, Weblaw, 2012, p. 18 ; P., RASSAT, T., LAMORLETTE, T., CAMELLI, *Stratégies fiscales internationales*, Paris, Maxima – Laurent du Mesnil, 2010, p. 29.

²⁵ B., CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, 5^e éd., Paris, Presse universitaire de France, 2015, pp. 8-9 ; D., DE VRIES REILINGH, *ibid.*, p. 15 ; P., RASSAT, T., LAMORLETTE, T., CAMELLI, *ibid.*, p. 30.

²⁶ B., CASTAGNEDE, *ibid.*, p. 10.

²⁷ B., CASTAGNEDE, *op. cit.* (voy. note n°24), p. 11.

²⁸ Voir *infra*.

²⁹ D., DE VRIES REILINGH, *op. cit.* (voy. note n°23), pp. 18-19.

³⁰ J., MALHERBE, L., DE BROE, « La directive « mère-filiale » et son extension », *J.T.*, 2005, p. 550.

- d'abord, il y a imposition du bénéfice dans le chef de la société distributrice (qui reste d'application) ;
- ensuite, il peut y avoir un prélèvement toujours dans l'Etat de la source sous forme de précompte ;
- enfin, le dividende versé de la filiale à la mère peut encore se voir retirer un impôt dans l'Etat de cette dernière en tant que revenu (malgré l'existence des C.P.D.I. pour tenter de pallier à ce double emploi).

Nous constatons dès lors, dans un cas pareil, une double imposition juridique de part la double taxation du bénéfice de la fille suivi de celui de la mère, mais aussi une économique, vu que la mère peut subir, en plus de l'impôt sur ses revenus, un précompte dans l'Etat source. Nous allons illustrer nos propos par un exemple.

2. *Exemple fictif*

Nous avons un actionnaire, la société Y, qui détient des parts dans la société X. Cette dernière réalise un bénéfice de 1 500 000€. Considérons que le taux de l'impôt des sociétés est de 33% dans le pays A (où réside la société X). Par conséquent, l'impôt dû par la société X est de 495 000€. Il lui reste alors comme bénéfice net après impôt 1 005 000€ avec lesquels elle voudrait bien rémunérer son actionnaire Y (ne pas maintenir le bénéfice dans la société). Comment faire ? La société X va distribuer son bénéfice sous forme de dividende à la société Y. Le pays A va alors dire que c'est un revenu perçu par un non-résident qui trouve sa source sur son territoire (puisque le débiteur de ce revenu, la société X, est résidente du pays A). Par conséquent, il va taxer le revenu par le biais d'une retenue à la source de 25% que la société X devra retenir pour la verser à son administration. La société Y va finalement percevoir 753 750€. Mais on ne s'arrête pas là ! Ce montant intervient dans le bénéfice de la société Y. Donc le pays B la soumet à l'impôt des sociétés dont le taux est de 33% aussi. Il y a alors deux possibilités :

- soit on prend la base imposable brute, en réintégrant l'impôt prélevé par le pays A : $753\,750\text{€} + 495\,000\text{€} (33\% \text{ de } 1\,500\,000\text{€}) = 1\,248\,750\text{€}$;
- soit on ne prend pas la base imposable brute et on prend comme base de calcul 753 750€ (on permet de déduire l'impôt étranger).

Dans ce cas de figure, il y a un phénomène de double imposition économique : une taxation dans le chef de la société X et dans le chef de la société Y (à deux reprises). Mais il y a également un phénomène de double imposition juridique puisque la société Y est taxée deux fois : dans le pays A (retenue à la source pratiquée par la société X) et dans le pays B (impôt des sociétés).

B. SUBSTANCE DE LA DIRECTIVE MERE-FILIALE

1. *Adoption de la directive*

Au départ, la proposition de la D.M.F., ayant pour but d’instaurer un régime commun pour pallier aux différences entre les normes de chaque Etat membre³⁶, comptait deux volets³⁷ :

- le premier traitait du palliatif à la double imposition économique des dividendes versés de la filiale à la mère lorsqu’une participation de 20% minimum (chiffre modifié par la suite) les liait ;
- le second était relatif à la consolidation des résultats des sociétés des Etats différents avec une participation de minimum 50%.

Cependant, ce second volet ne semblait pas opportun. Il a finalement été retiré de la proposition afin que les forces soient concentrées sur l’harmonisation du régime des impôts directs³⁸.

La directive européenne 90/435/CEE du 23 juillet 1990 (modifiée par la directive 2003/123/CE du 22 décembre 2003) met alors en place un régime fiscal général pour les sociétés mères siégeant dans les différents Etats membres de l’Union³⁹. Celui-ci permet de neutraliser les doubles impositions appliquées sur les bénéfices distribués par une société fille à sa mère⁴⁰. La suppression de cette double imposition peut avoir lieu de deux façons différentes sous la norme européenne⁴¹. Nous en verrons les détails lors de l’explication du fonctionnement de la directive⁴².

En outre, nous avons une suppression des retenues à la source sur les bénéfices distribués⁴³. La directive semble dès lors pallier aussi bien à la double imposition économique qu’à la juridique. Nous allons voir les principes de cette disposition ainsi que son application au sein de notre droit interne.

³⁶ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 77.

³⁷ C., DOCCLO, *ibid.*, p. 77.

³⁸ C., DOCCLO, *ibid.*, p. 78.

³⁹ B., CASTAGNEDE, *op. cit.* (voy. note n°24), p. 445.

⁴⁰ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 107, p. 110 ; E., KOKOLIA, E., CHATZIIIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 150.

⁴¹ B., PEETERS, « Directive mère-filiale: la disposition anti-abus est approuvée », *Fiscologue Internationale*, t. 2015, n°375, p. 7 ; B., CASTAGNEDE, *op. cit.* (voy. note n°24), p. 446 ; P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 116 C., MARCHGARBER, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 3.

⁴² Voir *infra*.

⁴³ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n°11), p. 7 ; BUYSE, C., « Instruments hybrides : l’UE met un terme à la double non-imposition », 2014, Fisc. 1394, p. 5.

2. *Champ d'application*

La directive régit aussi bien le régime d'imposition dans l'Etat de la société mère que dans l'Etat de la société fille⁴⁴. Elle vise des revenus et sociétés spécifiques. Nous allons aborder ceux-ci ainsi que son fonctionnement qui sera illustré par un exemple fictif et ses diverses modifications. Nous terminerons alors par sa mise en œuvre par l'Etat belge.

a) Revenus visés

Les revenus auxquels s'appliquent la D.M.F. sont les bénéfices distribués par des filiales d'un Etat membre à des sociétés mères d'un autre Etat membre également⁴⁵, hors cas de liquidation qui restent du ressort des différents pays (voir article 4, §1 D.M.F.). On ne parle donc pas explicitement de « dividendes » et ces notions ne sont pas définies. De plus, ne sont pas visées non plus par la directive, les plus-values sur actions. Ces dernières restent de la compétence des Etats également⁴⁶.

b) Sociétés visées

Comme pour les revenus, la D.M.F. ne s'applique pas à toutes les sociétés confondues, certaines conditions sont requises afin d'entrer dans son champ⁴⁷ :

⁴⁴ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 108.

⁴⁵ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 78 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 162.

⁴⁶ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 108 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *ibid.*, p. 174.

⁴⁷ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), pp. 108-109 C., CHERUY, C., LAURENT, *ibid.*, pp. 163-164 ; J., KIRKPATRICK, D., GARABEDIAN, *op. cit.* (voy. note n°1), p. 227.

- Les sociétés ont été créées sous le respect du droit d'un Etat membre et selon une forme énumérée à l'annexe I, partie A de la directive⁴⁸⁴⁹. En ce qui concerne la Belgique, nous pouvons citer les suivantes : S.A., S.C.A., S.P.R.L., S.C.R.L., S.C.R.I., S.N.C., S.C.S., ainsi que les entreprises publiques revêtant une des formes ci-avant et toute autre société constituée en respect du droit belge et assujettie à l'impôt des sociétés.

- Les sociétés sont assujetties, sans exonération et sans réserve, à un des impôts prévus par l'article 2 de la D.M.F. qui nous renvoie à l'annexe I, partie B de celle-ci⁵⁰⁵¹. Dans cette dernière, nous avons la liste des impôts prévus dans chaque Etat membre correspondant à l'impôt des sociétés pour la Belgique. Par cette condition, nous pouvons remarquer, que certaines catégories de sociétés sont dès lors exclues du champ d'application de la D.M.F. en ce qui concerne le Luxembourg. Nous pouvons citer les sociétés de holding luxembourgeoises créées sous le respect de la loi du 31 juillet 1929 ainsi que les S.I.C.A.V. luxembourgeoises. Ces entités ne sont pas assujetties à un impôt sur les sociétés luxembourgeoises, mais à une taxe d'abonnement, ce qui explique leur exclusion. Par contre, toutes autres sociétés, répondant bien à la condition d'assujettissement à un impôt sur les sociétés entrent dans le champ d'application de la D.M.F.

- Les sociétés ont leur domicile fiscal dans un Etat membre de l'Union européenne. La directive ne vise que les distributions entre sociétés d'Etats membres différents et non les sociétés situées sur le même territoire et non plus les relations avec les pays tiers (bien que cette possibilité fut envisagée, mais ce sont les conventions et le droit interne qui en ont gardé la compétence)⁵².

De plus, la directive ne s'applique qu'à la distribution des bénéfices de la filiale à sa mère. Qu'entend-on dès lors par société mère ? Il s'agit d'une société qui, en plus de répondre aux conditions précédentes, possède 10% de participation minimale directe du capital d'une autre société d'un Etat membre différent respectant aussi les conditions énumérées ci-dessus⁵³.

⁴⁸ Directive (UE) n° 2011/96 du Conseil du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, *J.O.U.E.*, L. 345/8, 29 décembre 2011, Annexe I, Partie A.

⁴⁹ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 79.

⁵⁰ Directive (UE) n° 2011/96 du Conseil du 30 novembre 2011, *op. cit.* (voy. note n°47), article 2 et Annexe I, Partie B.

⁵¹ C.J.C.E. (grande ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-11718.

⁵² C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 78, p. 81.

⁵³ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 109 C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 166.

Attention, le pourcentage de participation a évolué au fil du temps ! On a démarré à 25%⁵⁴, puis il a été diminué à 20% en 2005, à 15% en 2007, puis à 10% en 2009 et est toujours à ce niveau depuis⁵⁵. Ce critère peut être revu par les Etats et remplacé par la détention des droits de vote à condition que cela soit prévu par une convention bilatérale⁵⁶. Une condition supplémentaire de durée peut également être rajoutée par les Etats sans que cette dernière ne dépasse deux ans⁵⁷, nous verrons que la Belgique en a fait application⁵⁸. Cette participation peut être postérieure à la distribution des dividendes à condition que les actions soient possédées sans interruption durant le temps prévu par le droit interne, mais les Etats n'ont pas l'obligation de l'octroyer⁵⁹⁶⁰.

c) Fonctionnement

Comment cela se passe-t-il alors au niveau de l'imposition des dividendes ? Pour le pays de la société mère, l'article 4 de la D.M.F.⁶¹ met en place deux systèmes au choix des Etats⁶² :

- l'exemption: elle prévoit la non-imposition des bénéfices venant de la filiale ;
- l'imputation ou le crédit : il y a imposition des bénéfices par l'Etat de la société mère, mais cette dernière a la possibilité d'en déduire le montant de l'impôt déjà versé par la filiale.

En ce qui concerne l'Etat de la société fille, il faut se référer à l'article 5 de la DMF⁶³. Ce dernier prévoit une exemption de retenue à la source sur les bénéfices distribués à la mère⁶⁴.

⁵⁴ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 79.

⁵⁵ C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 315.

⁵⁶ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 110.

⁵⁷ C.J.C.E. (5^e ch.), 17 octobre 1996, *Denkavit*, C-283/94, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-5095, considérant 23.

⁵⁸ Voir *infra*.

⁵⁹ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 110 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 166.

⁶⁰ C.J.C.E. (5^e ch.), 17 octobre 1996, *Denkavit*, C-283/94, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-5095, considérant 25, p. I-5098, considérant 36.

⁶¹ « Article 4 : 1. Lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'Etat membre de la société mère et l'Etat membre de son établissement stable:

a) soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices;

b) soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale, à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-filiale relèvent des définitions de l'article 2 et respectent les exigences prévues à l'article 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant. ».

⁶² P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 110 ; C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 84 ; J., PIETERS, *op. cit.* (voy. note n°61), p. 5 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 169 ; J., MALHERBE, M., DE WOLF, C., SCHOTTE, *Droit Fiscal : l'impôt des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 1997, p. 175.

⁶³ « Article 5 : Les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source ».

Qu'entend-on par « retenue à la source » ? Il s'agit d'un impôt retenu par l'Etat de la société versant le dividende⁶⁵⁶⁶. Cet article possède un effet direct et des particuliers l'ont déjà invoqué devant leur juridiction respective⁶⁷⁶⁸. C'est également le cas pour l'article 4⁶⁹, malgré quelques controverses à ce sujet⁷⁰. De plus, l'article 6 de la D.M.F.⁷¹ interdit aussi à l'Etat de la société mère d'appliquer quelque retenue à la source sur les bénéfices reçus de la filiale siégeant dans un autre Etat membre⁷². Nous renvoyons à l'exemple fictif ci-après pour plus de détails quant à ces méthodes.

La directive autorise aussi les législateurs à prendre des dispositions nationales ou conventionnelles ayant pour effet d'amoindrir la double imposition économique des dividendes⁷³. Ce système est supposé temporaire jusqu'à la mise en œuvre effective d'un impôt commun des sociétés au sein de l'Union⁷⁴.

Enfin, une disposition anti-abus spécifique n'était, jusqu'à maintenant, pas présente dans la D.M.F., contrairement à la directive « Fusion »⁷⁵. Mais, selon l'article 1^{er}, §2 de celle-ci⁷⁶, les Etats membres pouvaient maintenir leurs normes internes ayant pour but de contrer les fraudes ou abus⁷⁷. Cela autorisait les Etats à adopter des dispositions leur permettant de nier l'application de la directive aux contribuables des Etats tiers à l'U.E. qui utilisaient une société créée dans un Etat membre afin de profiter des avantages de la directive pour autant qu'ils se basent sur une norme nationale ou une convention en vigueur⁷⁸.

⁶⁴ C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 176 ; J., KIRKPATRICK, D., GARABEDIAN, *op. cit.* (voy. note n°1), p. 227.

⁶⁵ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 112.

⁶⁶ C.J.C.E. (5^e ch.), 4 octobre 2001, *Athinaïki Zythopoiia*, C-294/99, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-6827, considérant 33 ; C.J.C.E. (5^e ch.), 4 octobre 2001, *Amstel*, C-294/99, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-6813.

⁶⁷ J., MALHERBE, L., DE BROE, *op. cit.* (voy. note n°29), p. 551.

⁶⁸ C.J.C.E. (5^e ch.), 17 octobre 1996, *Denkavit*, C-283/94, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-5085 ; C.J.C.E. (5^e ch.), 8 juin 2000, *Epson*, C-375/98, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-4263 ; C.J.C.E. (5^e ch.), 4 octobre 2001, *Athinaïki Zythopoiia*, C-294/99, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-6813 ; C.J.C.E. (5^e ch.), 25 septembre 2003, *Arrêt Océ Van Der Grinten*, C-58/01, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-9827.

⁶⁹ C.J.C.E. (1^{ère} ch.), 12 février 2009, *Cobelfret*, C-138/07.

⁷⁰ J., MALHERBE, L., DE BROE, *op. cit.* (voy. note n°29), p. 551.

⁷¹ « Article 6 : L'Etat membre dont relève la société mère ne peut percevoir de retenue à la source sur les bénéfices que cette société reçoit de sa filiale. ».

⁷² P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 111 ; C., BUYASSE, « La directive mère-fille aura bientôt sa 'propre' disposition anti-abus », *Fisc. 1417*, 2015, p. 14 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), pp. 179-180 ; J., KIRKPATRICK, D., GARABEDIAN, *op. cit.* (voy. note n°1), pp. 227-228.

⁷³ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 78, p. 81 ; J., KIRKPATRICK, D., GARABEDIAN, *op. cit.* (voy. note n°1), p. 228.

⁷⁴ « Article 4 : ... 4. Les paragraphes 1 et 2 s'appliquent jusqu'à la date de mise en place effective d'un système commun d'imposition des sociétés. ».

⁷⁵ C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 182.

⁷⁶ « Article 1 : 2. La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus. ».

⁷⁷ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 79 ; P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 116.

⁷⁸ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 115.

Toutefois, cette disposition n'avait pas les conséquences souhaitées au départ. Elle servait surtout à contrôler les normes internes afin de vérifier qu'elles n'étaient pas contraires à la D.M.F. plutôt que de réellement combattre l'évasion fiscale⁷⁹. Les Etats devaient dès lors respecter les principes généraux du droit communautaire, analyser les situations au cas par cas avant de prendre une décision à leur égard et être proportionnels dans leurs dispositions sous peine d'être sanctionnés par la Cour⁸⁰. Cette dernière, nous le constaterons dans la section consacrée à la jurisprudence européenne⁸², a tout de même donné raison aux juridictions internes dans certains cas. Mais ceci n'était pas suffisant pour éviter les planifications fiscales agressives de la part des groupes de sociétés.

d) Exemple fictif

Revenons à notre exemple. Si on ne s'appuie que sur les conventions préventives de double imposition, celles-ci vont fixer un plafond maximum : dire à l'Etat de la source (pays A) de limiter ses retenues, par exemple à 15% (150 750€). Ensuite, elles vont dire à la société Y qu'elle doit déclarer le bénéfice brut sur lequel l'Etat de la résidence (pays B) va calculer l'impôt des sociétés de 33% (33% de 1 005 000€ = 331 650€). Cependant, il devra créditer l'impôt déjà payé dans le pays A (150 750€). L'impôt dû dans l'Etat de la résidence sera donc de 331 650€ - 150 750€ = 180 900€. Bref, il y a un partage de l'imposition entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence. Les conventions préventives de double imposition s'arrêtent là. C'est déjà un énorme avantage par rapport à avant, mais il y a toujours un prélèvement de 495 000€ dans le chef de X, puis un prélèvement de 150 750€ dans le chef de Y chez A et enfin encore un prélèvement de 180 900€ dans le chef de Y. Nous avons donc toujours 3 retenues pour un total de 826 650€.

C'est pourquoi le droit européen prend le relais dans les rapports entre deux sociétés dont l'une est la mère et l'autre la fille. Lorsque la société mère perçoit un dividende de la société fille, la directive mère-filiale apporte un remède assez radical : elle supprime la retenue dans l'Etat de la source (Etat de la société fille X) ainsi que l'impôt des sociétés dans l'Etat de la résidence (Etat de la société mère Y). Donc, on maintient uniquement l'impôt des sociétés initialement perçu dans le chef de la société X (495 000€). Nous avons cité deux techniques pour supprimer l'impôt des sociétés dans l'Etat de la résidence : l'exemption ou le crédit d'impôt⁸³. On remédie ainsi tant à la double imposition économique qu'à la double imposition juridique.

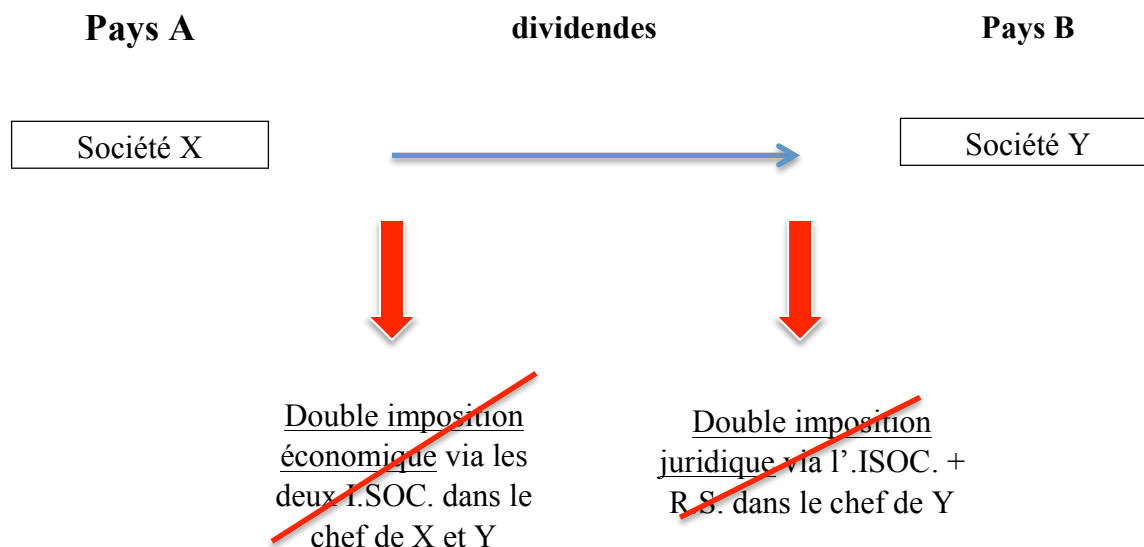
⁷⁹ P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 116 ; CHERUY, C., LAURENT, C., *Le régime fiscal des sociétés holdings en Belgique*, Larcier, Bruxelles, p. 182.

⁸⁰ C.J.C.E. , 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-4190.

⁸¹ C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 183.

⁸² Voir *infra*.

⁸³ Vu *supra*.



3. *Modifications*

La D.M.F. a subi plusieurs modifications et notamment pour l'adhésion de nouveaux Etats membres⁸⁴. Déjà lors de son adoption en 1990, elle endurait diverses critiques à son égard⁸⁵. C'est le 22 décembre 2003 qu'a lieu sa plus importante modification par la directive 2003/123/CE⁸⁶, elle a été modifiée dans quatre domaines⁸⁷ :

⁸⁴ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 79.

⁸⁵ J., MALHERBE, L., DE BROE, *op. cit.* (voy. note n°29), p. 549.

⁸⁶ Directive (CE) n° 2003/123 du Conseil, du 22 décembre 2003, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'Etats membres différents, J.O.C.E., L. 7/41, 13 janvier 2004.

⁸⁷ J., MALHERBE, L., DE BROE, *op. cit.* (voy. note n°29), p. 551 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 159-160.

- Le régime *non bis in idem*⁸⁸ est élargi aux dividendes distribués entre sociétés d'Etats membres différents affectant leur établissement stable dans ces Etats afin de respecter l'égalité de traitement entre ce type d'Etablissement et les sociétés résidentes⁸⁹. Attention que la directive ne s'applique alors que lorsque les deux contribuables en cause sont situés dans des pays différents, si tel n'est pas le cas, peu importe que le siège de la société en elle-même soit à l'étranger⁹⁰. Pour éviter les abus par la mise en place d'un établissement stable fictif à l'étranger, la directive définit ce qu'elle entend par « établissement stable » : il s'agit « *de toute installation fixe d'affaires située dans un Etat membre dans laquelle l'activité d'une société d'un autre Etat membre est exercée en tout ou en partie, dans la mesure où les bénéfices de cette installation d'affaires sont assujettis à l'impôt dans l'Etat membre dans lequel elle se situe en vertu du traité fiscal bilatéral applicable, ou, en l'absence d'un tel traité, du droit national* »⁹². Cette définition exclut donc les établissements préparatoires ou auxiliaires non soumis à l'impôt.

- De plus, il y a eu un élargissement de la liste des formes de sociétés visées par la directive, on peut maintenant y retrouver : certaines coopératives, les mutuelles, les banques d'épargne, les fonds, les A.S.B.L., la S.E., la S.C.E. et certaines sociétés dont le capital social n'est pas constitué d'actions et parts. Des Etats membres ont même étendu l'application de la DMF à toutes sociétés soumises à l'I.SOC., mais pas tous⁹³, d'où le maintien de cette liste exhaustive.

- Il a aussi été prévu de pouvoir, par la suite, abaisser progressivement le taux de participation minimum à 10%⁹⁴. Ce qui est le cas actuellement, comme nous l'avons vu dans l'exposé de son champ d'application plus haut⁹⁵.

- Enfin, une extension de la méthode d'imputation aux sous-filiales a été ajoutée si les conditions requises par la directive sont remplies à chaque niveau de sociétés⁹⁶.

⁸⁸ Principe selon lequel un même revenu ne peut subir deux impositions.

⁸⁹ C.J.C.E., 21 septembre 1999, *Saint-Gobain*, C-307/97, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-6181.

⁹⁰ Il en est de même pour la "directive intérêts-redevances".

⁹¹ J., MALHERBE, L., DE BROE, *op. cit.* (voy. note n°29), p. 551 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), pp. 162-163.

⁹² J., MALHERBE, L., DE BROE, *op. cit.* (voy. note n°29), p. 551.

⁹³ Danemark, Irlande, Italie, Portugal, Suède, Finlande.

⁹⁴ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 80 ; J., MALHERBE, L., DE BROE, *op. cit.* (voy. note n°29), p. 552.

⁹⁵ *Vu supra.*

⁹⁶ J., MALHERBE, L., DE BROE, *op. cit.* (voy. note n°29), p. 552.

Tous ces aménagements ont été faits dans le but de permettre aux entreprises exerçant des activités internationales d'avoir un accès total aux aspects positifs du marché intérieur contrairement à la double imposition qui est un frein à ces activités⁹⁷. Ces modifications sont entrées en vigueur en Belgique par l'A.R. du 18 avril 2005⁹⁸.

La D.M.F. a également fait l'objet d'une « refonte » en 2011 via la directive 2011/96/UE⁹⁹ afin d'en préserver sa substance¹⁰⁰. D'autres légères modifications ont également été faites à d'autres dates, mais celles-ci ne sont pas assez importantes que pour les aborder dans le cadre de nos développements. Nous allons alors maintenant voir ce que notre législateur a fait suite à l'adoption de la directive mère-filiale.

C. TRANSPOSITION EN BELGIQUE

Comment la Belgique a-t-elle transposé la directive mère-filiale au sein de son droit interne ? La Belgique appliquait déjà, de façon unilatérale donc, le régime de la déduction avant l'adoption de la D.M.F. Cela permettait d'empêcher la double imposition économique sur les dividendes versés par une filiale à sa société mère située en Belgique qui était contraire au principe *non bis in idem*¹⁰¹. Ce régime porte le nom de « revenus définitivement taxés », que nous appellerons par son acronyme « R.D.T. » dans la suite de nos développements.

Comme nous l'avons déjà vu, lorsqu'une société filiale réalise des bénéfices, l'impôt des sociétés s'applique en premier lieu sur ces derniers. Ensuite, si elle en verse le solde à ses actionnaires sous forme de dividendes, ceux-ci font partie du bénéfice taxable de la mère et subiront donc une seconde fois l'impôt des sociétés en dépit de la première taxation déjà effectuée au niveau de la filiale. C'est pour éviter cette situation que le régime des R.D.T. est mis en place par l'article 202, §1^{er} C.I.R.¹⁰²¹⁰³.

⁹⁷ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 80.

⁹⁸ J., MALHERBE, L., DE BROE, *op. cit.* (voy. note n°29), p. 549.

⁹⁹ Directive (UE) n° 2011/96 du Conseil du 30 novembre 2011, *op. cit.* (voy. note n°47).

¹⁰⁰ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 81.

¹⁰¹ J., MALHERBE, M., DE WOLF, C., SCHOTTE, *op. cit.* (voy. note n°61), p. 173.

¹⁰² « Article 202: § 1^{er}. Des bénéfices de la période imposable sont également déduits, dans la mesure où ils s'y retrouvent:

1° les dividendes, à l'exception des revenus qui sont obtenus à l'occasion de la cession à une société de ses propres actions ou parts ou lors du partage total ou partiel de l'avoir social d'une société;

2° dans la mesure où il constitue un dividende auquel les articles 186, 187 ou 209 ou des dispositions analogues de droit étranger ont été appliquées, l'excédent que présentent les sommes obtenues ou la valeur des éléments reçus, sur la valeur d'investissement ou de revient des actions ou parts acquises, remboursées ou échangées par la société qui les avait émises, éventuellement majorée des plus-values y afférentes, antérieurement exprimées et non exonérées;

3° les revenus des actions privilégiées de la Société nationale des Chemins de Fer belges;

4° les revenus des fonds publics belges et des emprunts de l'ex-Congo belge qui ont été émis en exemption d'impôts belges, réels et personnels, ou de tous impôts;

Nous pouvons donc constater que la Belgique, dans ce cas-ci, avait une petite longueur d'avance sur le droit européen. Mais malgré toutes ces similitudes entre le régime des R.D.T. et les mesures prises par l'Union lors de la création de la directive, le droit belge a dû subir de légères modifications afin de se conformer entièrement à celle-ci¹⁰⁴¹⁰⁵. C'est par une loi du 23 octobre 1991 que notre régime fut modifié afin de correspondre aux exigences européennes.

En ce qui concerne l'exonération de précompte mobilier, la Belgique a dû adapter son droit par un A.R. du 14 octobre 1991 introduisant les articles 106, §5¹⁰⁶ dans le C.I.R. et 117, §4 dans l'A.R./C.I.R.¹⁰⁷.

5° les revenus des titres d'emprunts de refinancement des emprunts conclus par la Société nationale du logement et la Société nationale terrienne ou par le Fonds d'amortissement du logement social. Cette disposition ne vaut que pour les emprunts autorisés par les arrêtés royaux des 25 novembre 1986, 5 décembre 1986, 9 mars 1987, 27 avril 1987, et 18 juin 1987 ».

¹⁰³ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 212 ; B., PEETERS, *op. cit.* (voy. note n°40), p. 7; Cour des Comptes, « Analyse de l'application du régime des revenus définitivement taxés (RDT) (exercice d'imposition 1994 à 1996) », 12 juillet 2000, p. 1.

¹⁰⁴ Nous n'aborderons pas toutes les modifications du régime, mais uniquement les plus importantes.

¹⁰⁵ C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 311, p. 171 ; P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 213.

¹⁰⁶ « Article 106 : § 5. Il est renoncé totalement à la perception du précompte mobilier sur les dividendes dont le débiteur est une société filiale belge et dont le bénéficiaire est une société mère qui est établie dans un Etat membre de l'Union européenne autre que la Belgique ou dans un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, à condition que cette convention ou un quelconque autre accord prévoit l'échange de renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la législation nationale des Etats contractants.

Toutefois, la renonciation n'est pas applicable lorsque la participation de la société mère génératrice des dividendes n'atteint pas le pourcentage minimal du capital de la société filiale visé au § 6bis et cette participation minimale n'est ou n'a pas été conservée pendant une période ininterrompue d'au moins un an.

Pour l'application des alinéas 1er et 2, on entend par société filiale ou société mère, une société:

a) qui revêt une des formes énumérées à l'annexe de la directive du Conseil du 23 juillet 1990 (90/435/CEE) concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, modifiée par la directive du Conseil du 22 décembre 2003 (2003/123/CE) ou une forme analogue à celles-ci dans un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition;

b) qui, selon la législation fiscale de l'Etat où elle est établie et les conventions préventives de la double imposition que cet Etat a conclues avec des Etats tiers, est considérée comme ayant dans cet Etat son domicile fiscal;

c) qui y est soumise à l'impôt des sociétés ou à un impôt analogue à l'impôt des sociétés sans bénéficier d'un régime fiscal exorbitant du droit commun. (...)

Pour l'application du présent paragraphe, il n'est pas tenu compte des actions ou parts qui, au moment de l'attribution ou de la mise en paiement des revenus, font l'objet d'une convention constitutive de sûreté réelle ou d'un prêt portant sur ces actions ou parts, en vue de la détermination de la participation minimale dans le capital de la société filiale dans le chef du cédant, du donneur de gage ou du prêteur ».

¹⁰⁷ « Article 117 : § 4. La renonciation à la perception du précompte mobilier prévue à l'article 106, § 5, est subordonnée à la condition que le débiteur des revenus soit mis en possession d'une attestation par laquelle il est certifié que le bénéficiaire:

a) est une société mère au sens de l'article 106, § 5;

b) a conservé au moment de l'attribution des revenus, une participation minimale visée au § 5bis dans le capital de la société filiale belge, pendant une période ininterrompue d'au moins un an.

Lorsque la période de détention d'au moins un an mentionnée au littéra b de l'alinéa ci-avant n'est pas encore atteinte au moment de l'attribution des dividendes, l'attestation à fournir par le bénéficiaire au débiteur des revenus doit en outre comprendre:

a) la date à partir de laquelle une participation minimale visée au § 5bis est détenue de manière ininterrompue;

Il est alors prévu une exemption du précompte mobilier sur les dividendes distribués par une filiale belge, peu importe sa forme juridique, à sa mère siégeant dans un Etat membre différent¹⁰⁸. Pour l'exonération du précompte lorsque nous sommes l'Etat de résidence, il faut se référer à 106, §1 C.I.R.¹⁰⁹¹¹⁰. Nous allons à présent voir le fonctionnement concret de ce régime dans notre droit national.

1. *Application du régime R.D.T.*

Comment ces dispositions sont-elles mise en œuvre sur notre territoire ? De façon générale, lorsqu'une société belge actionnaire dans une filiale située à l'étranger fait le calcul de sa base imposable, elle peut déduire les dividendes reçus par sa fille qui apparaissent dans ses bénéfices et ce à concurrence de 95% des dividendes¹¹¹¹¹². Dès lors, 5% de ceux-ci restent taxables. Les charges en rapport avec la participation de la société mère sont, elles, entièrement déductibles (elles sont compensées par les 5% non déductibles).

Toutefois une certaine limite était imposée aux sociétés belges, cette déduction ne pouvait aller en-deçà de zéro. Un crédit d'impôt n'était donc pas octroyé à la société mère en cas de base négative de part cette déduction. Par conséquent, il y avait tout de même double imposition économique si les dividendes reçus de la filiale étaient d'un montant plus élevé que le bénéfice de la mère¹¹³. De plus, cette déduction ne pouvait s'imputer sur les dépenses non admises faisant partie du bénéfice fiscal de la société mère¹¹⁴. Mais ces précisions étaient contraires à la directive en son article 4 et ont été jugées comme tel avec effet rétroactif par l'arrêt *Cobelfret*¹¹⁵¹¹⁶. En effet, des restrictions supplémentaires au régime de base instauré par la directive ne peuvent être ajoutées unilatéralement par les Etats.

b) l'engagement que cette participation minimale sera détenue jusqu'à ce que la période de détention d'au moins un an soit atteinte et que ce fait sera signalé immédiatement à la société filiale;

c) l'engagement que, si la participation devenait inférieure au minimum visé au § 5bis avant la fin de la période d'un an, ce fait sera signalé immédiatement à la société filiale ».

¹⁰⁸ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 114.

¹⁰⁹ « Article 106, § 1er : Il est renoncé totalement à la perception du précompte mobilier sur les dividendes dont le débiteur est une société étrangère et dont le bénéficiaire est identifié comme étant une société résidente ou un établissement belge d'une société qui est établie dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen ».

¹¹⁰ B., PEETERS, *op. cit.* (voy. note n°40), p. 7.

¹¹¹ Arrêt Cour d'appel d'Anvers, 18 janvier 2011.

¹¹² J., PIETERS, *op. cit.* (voy. note n°61), p. 5 ; C., DOCCLO, « European Taxation », *International bureau of fiscal documentation*, janvier-février 2000, p. 38 ; P., RASSAT, ., LAMORLETTE, T., TCAMELLI, *op. cit.* (voy. note n°23), p. 80 .

¹¹³ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 214 ; D., DARTE, Y., NOEL, *Guide pratique de l'impôt des sociétés*, Liège, Edipro, 2011, p. 365 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 172.

¹¹⁴ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 215.

¹¹⁵ P., MINNE, S., DOUENIAS, *ibid.*, p. 215.

¹¹⁶ C.J.C.E. (1^{ère} ch.), 12 février 2009, *Cobelfret*, C-138/07 ; C.J.C.E. (6^e ch.), 14 décembre 2000, *AMID*, C-141/99, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-11632.

L'article 4 s'est vu reconnaître un effet direct par la Cour¹¹⁷ : « l'obligation de s'abstenir d'imposer les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère, prévue audit article 4, paragraphe 1, premier tiret, est formulée en des termes non équivoques et n'est assortie d'aucune condition ni subordonnée dans son exécution ou dans ses effets à l'intervention d'aucun autre acte, émanant soit des institutions communautaires, soit des États membres. Il s'ensuit que l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435 est inconditionnel et suffisamment précis pour pouvoir être invoqué devant les juridictions nationales. »¹¹⁸¹¹⁹. Depuis lors, un article 205, §3 C.I.R. a été ajouté et les excédents R.D.T. peuvent être reportés aux années ultérieures¹²⁰.

Voyons à présent à qui et à quoi se réfère effectivement ce régime des R.D.T., ainsi que certaines conditions d'application et leurs exceptions.

a) Revenus visés

Quels sont les revenus pouvant bénéficier de ce régime ? Le champ d'application est un peu plus large et plus précis que celui de la D.M.F. vu qu'il englobe aussi les relations avec des sociétés nationales, or la D.M.F., elle, ne s'occupe que des relations intra-européennes¹²¹. Sont également inclus les bonis de liquidation alors que ceux-ci sont exclus du champ de la directive et laissés à la compétence des Etats (c'est bien le cas ici)¹²². Les revenus visés par les R.D.T. sont donc¹²³ :

- les dividendes reçus des filiales étrangères ou non ;
- les bonis sur actions de sociétés étrangères ou non.

b) Sociétés et participations visées

Pour que ce régime s'applique, au départ, aucune exigence de localisation de la filiale étrangère, ni de forme juridique de cette dernière, ni de seuil de participation minimale n'étaient requis.

¹¹⁷ Vu *supra*.

¹¹⁸ C.J.C.E. (1^{ère} ch.), 12 février 2009, *Cobelfret*, C-138/07.

¹¹⁹ V.-A., DE BRAUWERE, C., WILS, « excédent RDT et Fusion : vers une nouvelle condamnation de la Belgique ? », *Revue générale de fiscalité*, Wolters Kluwer, 2015, p. 6.

¹²⁰ J.-M., COUGNON, « Compte de résultats – Produits financiers – PCMN 750 – Produits des immobilisations financières », Wolters Kluwer, 2016, pp. 10-11.

¹²¹ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 96.

¹²² Vu *supra*.

¹²³ D., DARTE, Y., NOEL, *op. cit.* (voy. note n°112), p. 365 ; J.-P., BRUSSELEERS, O., DE BONHOME, *impôt des sociétés*, Bruxelles, Kluwer, 2000, p. 187 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 320.

Toutefois, avec l'adoption de la directive, la société d'un autre Etat membre doit satisfaire aux conditions de celle-ci en rapport avec son lieu de constitution, de résidence, son assujettissement à l'impôt sur les revenus et sa forme juridique. Donc, on a rajouté des conditions à respecter afin de pouvoir bénéficier de l'exonération¹²⁴. La plus importante est que la filiale doit être assujettie à un impôt sur les revenus (sans savoir si elle le subit effectivement) et ne pas suivre un régime de taxation notablement plus avantageux qu'en Belgique (article 203, §1^{er}, 1^o C.I.R.)¹²⁵, c'est-à-dire, supporter un impôt sous un taux effectif de minimum 15%¹²⁶. Un article 73 quater est inséré au C.I.R. par un AR du 13 février 2013, ce dernier contient une liste de 53 pays réputés comme accordant des taux d'imposition plus avantageux qu'en Belgique (les pays de l'U.E. sont d'office censés ne pas présenter un taux plus favorable)¹²⁷. Cette condition est considérée comme réfragable et le contribuable peut donc en apporter la preuve du contraire¹²⁸. La filiale doit posséder un certificat attestant du respect de cette condition.

¹²⁴ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 111, p. 115 ; PACIOLI, « Réforme de l'impôt belge des sociétés – 2002 », *Bulletin de l'institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés*, 2003, n° 145, pp. 7-8 ; Cour des Comptes, *op. cit.* (voy. note n°102), p. 3 ; J.-P., BRUSSELEERS, O., DE BONHOME, *ibid.*, p. 174-175 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 378.

¹²⁵ D., DARTE, Y., NOEL, *op. cit.* (voy. note n°112), p. 365, pp. 369-370.

¹²⁶ « Article 203 : § 1^{er}. Les revenus visés à l'article 202, § 1^{er}, 1^o et 2^o, ne sont en outre pas déductibles lorsqu'ils sont alloués ou attribués par :

1^o une société qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt ou qui est établie dans un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique ;

2^o une société de financement, une société de trésorerie ou une société d'investissement qui, bien qu'assujettie, dans le pays de son domicile fiscal, à un impôt visé au 1^o, bénéficie dans celui-ci d'un régime fiscal exorbitant du droit commun ;

3^o une société dans la mesure où les revenus qu'elle recueille, autres que des dividendes, trouvent leur source en dehors du pays de son domicile fiscal et bénéficient dans le pays du domicile fiscal d'un régime d'imposition distinct exorbitant du droit commun ;

4^o une société dans la mesure où elle réalise des bénéfices par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs établissements étrangers qui sont assujettis d'une manière globale à un régime de taxation notablement plus avantageux qu'en Belgique ;

5^o une société, autre qu'une société d'investissement, qui redistribue des dividendes qui, en application du 1^o à 4^o, ne pourraient pas eux-mêmes être déduits à concurrence d'au moins 90 pct.

Les dispositions de droit commun en matière d'impôts visées à l'alinéa 1^{er}, 1^o, sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique lorsque dans les cas déterminés par le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres :

- soit le taux nominal de droit commun de l'impôt sur les bénéfices de la société est inférieur à 15 pct ;

- soit, en droit commun, le taux correspondant à la charge fiscale effective est inférieur à 15 pct.

Pour l'application de l'alinéa 1^{er}, 1^o, les dispositions du droit commun en matière d'impôts qui sont applicables aux sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne sont censées ne pas être notablement plus avantageuses qu'en Belgique ».

¹²⁷ F., MICHEL, R., ROUSOUX, « Impôt des sociétés ex. d'imp. 2015 – Les rubriques de la déclaration », Wolters Kluwer, 2016, pp. 7-14.

¹²⁸ PACIOLI, *op. cit.* (voy. note n°123), p. 8.

De plus, quatre conditions ont été mises en place par une loi du 24 décembre 2002¹²⁹ pour pouvoir appliquer le régime des R.D.T.¹³⁰ :

- une condition de participation minimale dans la filiale ;
- une condition de durée de détention minimum ;
- une condition de pleine propriété ;
- une condition liée à la nature comptable d'immobilisations financières.

En cas de non-respect de ces dernières, le régime n'est pas applicable et on se réfère alors au taux de l'I.SOC. Nous allons à présent voir chacune de ces conditions en détails.

(1) Condition de participation minimale (article 202, §2, 1° C.I.R.)¹³¹

On appliquait le régime des R.D.T. seulement si, à la date de versement des dividendes, la société mère possédait des parts d'un minimum de 5% (pourcentage en vigueur jusqu'en 2003) dans la société filiale ou d'une valeur de 1 200 000€ au minimum (critère alternatif)¹³². La loi du 24 décembre 2002 modifie ce seuil et le fait monter à 10% à partir de l'exercice d'imposition de 2004. Cependant, le critère en valeur reste le même¹³³, jusqu'en 2010, date à laquelle il est augmenté à 2 500 000€¹³⁴. Cette modification a été critiquée notamment par le Conseil d'Etat, mais malgré ses remarques, le législateur n'y a rien changé car en comparaison avec les autres Etats membres de l'Union, le seuil de 10% reste inférieur aux pourcentages appliqués dans ces derniers et tous sont en conformité avec la D.M.F.¹³⁵¹³⁶.

¹²⁹ C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 315.

¹³⁰ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 111-112, p. 217 ; PACIOLI, *ibid.*, p. 6 ; Cour des Comptes, *op. cit.* (voy. note n°102), p. 3 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 323.

¹³¹ « Article 202, § 2 : Les revenus visés au § 1er, 1° et 2°, sauf dans la mesure où un excédent résulte de l'application de l'article 211, § 2, alinéa 3, ou de dispositions d'effet analogue dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen, ne sont déductibles que pour autant :

1° qu'à la date d'attribution ou de mise en paiement de ceux-ci, la société qui en bénéficie, détienne dans le capital de la société qui les distribue une participation de 10 pct au moins ou dont la valeur d'investissement atteint au moins 2.500.000 EUR ».

¹³² P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 217 ; D., DARTE, Y., NOEL, *op. cit.* (voy. note n°112), p. 368 ; F., MICHEL, R., ROUSOUX, *op. cit.* (voy. note n°126), p. 3.

¹³³ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 218 ; F., MICHEL, R., ROUSOUX, *ibid.*, p. 3.

¹³⁴ J.-M., COUGNON, *op. cit.* (voy. note n°119), p. 7.

¹³⁵ C. Arb., arrêt n° 116/2006 du 5 juillet 2006, n° du rôle 3827.

¹³⁶ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 218 ; PACIOLI, *op. cit.* (voy. note n°123), p. 6.

Cette condition de participation est requise à la date de réception des bénéfices distribués par la société fille¹³⁷. Ceci est différent de la condition de durée minimale de détention dont nous parlerons dans la suite. En effet, suite à cette loi de 2002, en plus de la condition de participation et de soumission à un impôt sur les revenus, trois autres conditions, que nous allons analyser dès à présent, ont été rajoutées aux deux précédentes¹³⁸.

(2) Condition de durée minimum de détention (article 202, §2, 2° C.I.R.)¹³⁹

Nous avons donc une autre exigence qui est la détention des parts ou actions dans la société distributrice des bénéfices depuis une durée continue de minimum un an¹⁴⁰.

Les Etats membres, nous l'avons vu précédemment, sont autorisés à rajouter cette exigence, à condition qu'elle ne dépasse pas une durée de deux ans¹⁴¹. La loi du 24 décembre 2002 ne précisant pas le moment auquel cette condition doit être remplie, nous nous référons alors au moment de la distribution des bénéfices sous forme de dividendes. Si la durée d'un an n'est pas atteinte à ce moment, il est toutefois encore possible d'y satisfaire si les actions ou parts sont conservées en pleine propriété durant un an depuis leur acquisition¹⁴². On compte donc encore la période qui s'écoule après le paiement des dividendes, mais uniquement si celle-ci est continue¹⁴³.

Nous pouvons ici faire une petite parenthèse comptable à ce sujet. Si la durée minimale d'un an n'est pas encore atteinte, la société distributrice doit alors retenir le montant du précompte immobilier initialement dû jusqu'à ce que cette condition soit honorée par la société bénéficiaire¹⁴⁴. Comment cela se passe-t-il au niveau comptable ? Ce montant doit être inscrit dans un compte 47 intitulé « dettes découlant de l'affectation du résultat » jusqu'à ce que la condition soit remplie ou non. Si cette dernière fait défaut, l'impôt sera alors dû et si elle est honorée, le dividende sera versé à la société bénéficiaire¹⁴⁵¹⁴⁶.

¹³⁷ C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 325.

¹³⁸ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 218-219.

¹³⁹ « Article 202, §1^{er}, 2° : que ces revenus se rapportent à des actions ou parts qui sont ou ont été détenues en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an ».

¹⁴⁰ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 219 ; D., DARTE, Y., NOEL, *op. cit.* (voy. note n°112), p. 369.

¹⁴¹ *Vu supra*.

¹⁴² PACIOLI, *op. cit.* (voy. note n°123), p. 7 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), pp. 372-374.

¹⁴³ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 219.

¹⁴⁴ Article 117, § 14 de A.R./C.I.R. 92 (introduit par l'arrêté royal du 6 juillet 1997).

¹⁴⁵ Exemple en annexe 2.

¹⁴⁶ Avis CNC 133-4 « Dettes découlant de l'affectation du résultat: distribution d'un dividende à une entreprise détenant au moins 25% du capital de la société distributrice ».

Cette condition de durée minimum de détention est requise action par action. Attention, cette exigence reste indépendante de la condition de participation. Donc, si une société mère détient 10% de parts ou actions dans sa filiale à la date du versement des bénéfices, le régime des R.D.T. s'appliquera, mais, uniquement sur les parts ou actions détenues depuis un minimum d'un an, sur les autres aucune déduction ne sera faite. Il est donc possible que sur l'ensemble des dividendes reçus par la mère, seulement une partie bénéficie de la déduction R.D.T. C'est au contribuable que revient la charge de la preuve de la détention d'une durée minimum d'un an de chacune de ses parts ou actions¹⁴⁷. Ici, nous avons une différence avec le Luxembourg, pour lequel, la condition de durée minimale ne s'observe pas action par action, mais sur leur ensemble¹⁴⁸. Ce délai d'un an doit, en principe, être ininterrompu. Cependant, il existe certains cas pour lesquels une interruption du délai a lieu et pourtant, nous faisons comme si cette dernière n'existait pas. Il s'agit d'opérations d'échanges ou d'achat/vente fiscalement neutres pour lesquelles un alinéa 3 est inséré dans l'article 202, §2 C.I.R.¹⁴⁹. Ce dernier crée une fiction selon laquelle ces opérations sont réputées ne pas avoir été mises en œuvre¹⁵⁰.

(3) Condition de pleine propriété (article 202, §2, al. 1er, 2° C.I.R.)

Les parts qui engendrent les bénéfices distribués doivent être possédées en pleine propriété durant la période minimale d'un an. Cette condition s'analyse action par action¹⁵¹ (article 202, §2, al. 1^{er}, 2°¹⁵²). L'usufruit¹⁵³ n'est donc pas admis pour l'application du régime des R.D.T.¹⁵⁴.

¹⁴⁷ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 220-221.

¹⁴⁸ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 221.

¹⁴⁹ « Article 202, §2, al. 3 : L'échange d'actions ou de parts en raison des opérations visées à l'article 45 ou l'aliénation ou l'acquisition d'actions ou de parts en raison d'opérations en neutralité d'impôt visées aux articles 46, § 1er, alinéa 1er, 2°, 211, 214, § 1er et 231, §§ 2 et 3, sont censés ne pas avoir eu lieu pour l'application de l'alinéa 1er, 2° ».

¹⁵⁰ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 221 ; PACIOLI, *op. cit.* (voy. note n°123), p. 7 ; D., DARTE, Y., NOEL, *op. cit.* (voy. note n°112), p. 369 ; F., MICHEL, R., ROUSOUX, *op. cit.* (voy. note n°126), p. 5.

¹⁵¹ D., DARTE, Y., NOEL, *op. cit.* (voy. note n°112), p. 369 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 370.

¹⁵² « Article 202, §2, 2° : que ces revenus se rapportent à des actions ou parts qui ont la nature d'immobilisations financières et qui sont ou ont été détenues en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an ».

¹⁵³ C.J.C.E. (4^e ch.), 22 décembre 2008, *Les Vergers du vieux Tauves SA*, C-48/07.

¹⁵⁴ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 224 ; PACIOLI, *op. cit.* (voy. note n°123), p. 7 ; J.-M., COUGNON, *op. cit.* (voy. note n°119), p. 2 ; F., MICHEL, R., ROUSOUX, *op. cit.* (voy. note n°126), p. 5.

(4) Actions détenues au titre « d'immobilisations financières »

Une nouvelle exigence de qualification comptable de la participation avait aussi été ajoutée. Le régime des R.D.T. n'était dès lors plus applicable qu'aux immobilisations financières (rubrique IV du bilan) et non plus aux placements de trésorerie (rubrique VIII du bilan). La notion « d'immobilisation financière » est définie par le droit comptable¹⁵⁵, cependant, nous pouvons déjà observer que le but principal d'un tel instrument est de constituer un lien durable et spécifique avec l'entreprise¹⁵⁶, à la différence des placements de trésorerie. Cette condition était vérifiée au moment du versement des dividendes comme pour l'exigence de détention minimale (et ce, action par action)¹⁵⁷.

Celle-ci semblait toutefois contraire au régime de la D.M.F.¹⁵⁸, elle n'était pas requise dans la directive et ne ressemblait pas à une disposition anti-abus spécifique que cette dernière autorise. La Belgique n'y avait pas apporté de modification malgré un avis de la Commission¹⁵⁹. Mais le T.P.I. de Bruxelles en a confirmé sa contrariété à la directive dans un jugement du 30 avril 2010. Cette condition a finalement été supprimée en date du 1^{er} janvier 2011¹⁶⁰.

(5) Exceptions

L'article 202, §2, alinéa 4 du C.I.R.¹⁶¹ prévoit quelques exceptions aux conditions précédemment citées que nous ne développerons pas dans le cadre de ce présent travail¹⁶².

¹⁵⁵ D., DARTE, Y., NOEL, *op. cit.* (voy. note n°112), p. 369.

¹⁵⁶ Nous n'effectuerons pas l'analyse plus poussée requise pour classer dans les différentes catégories car nous manquons d'espace.

¹⁵⁷ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 224-225 ; PACIOLI, *op. cit.* (voy. note n°123), p. 7.

¹⁵⁸ M., DHAENE, "Immobilisation financières: toujours l'incertitude?", 2010, *Fisc. 1220*, p. 5.

¹⁵⁹ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 231-232 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), pp. 360-362 ; J.-M., COUGNON, *op. cit.* (voy. note n°119), p. 8 ; F., MICHEL, R., ROUSOUX, *op. cit.* (voy. note n°126), p. 34.

¹⁶⁰ J.-M., COUGNON, *ibid.*, p. 8 ; V.-A., DE BRAUWERE, C., WILS, *op. cit.* (voy. note n°118), p. 4.

¹⁶¹ « Article 202, §2, al. 4 : L'échange d'actions ou de parts en raison des opérations visées à l'article 45 ou l'aliénation ou l'acquisition d'actions ou de parts en raison d'opérations en neutralité d'impôt visées aux articles 46, § 1er, alinéa 1er, 2°, 211, 214, § 1er et 231, §§ 2 et 3, sont censés ne pas avoir eu lieu pour l'application de l'alinéa 1er, 2°. Les conditions visées à l'alinéa 1er ne s'appliquent toutefois pas aux revenus :

1° recueillis par des sociétés d'investissement;

2° alloués ou attribués par des intercommunales, des structures de coopération et des associations de projet visées à l'article 180, 1°;

3° alloués ou attribués par des sociétés d'investissement.

La fiction de non-transfert de propriété visée à l'article 2, § 2 ne s'applique pas pour déterminer si la condition visée à l'alinéa 1er, 1° est remplie.

En outre, les revenus visés au § 1er, alinéa 1er, 1° et 2°, recueillis en raison d'actions ou parts qui ont été acquises en vertu d'une convention constitutive de sûreté réelle ou d'un prêt portant sur des instruments financiers, ne sont pas déductibles ».

L'article 203 C.I.R. compte quant à lui des exclusions complètes ou partielles de ce régime en raison du régime fiscal de la société distributrice¹⁶³ :

- les sociétés non assujetties à un impôt sur les revenus ou dont le siège se situe dans un paradis fiscal (déjà cité précédemment) ;
- les sociétés de financement, de trésorerie ou d'investissement soumises à un régime exorbitant de droit commun;
- les sociétés dites « offshore » ;
- les sociétés disposant d'un établissement étranger situé hors U.E. ;
- les sociétés holdings intermédiaires dont 90% minimum des dividendes ne sont pas caractérisés de « bons » dividendes.

Nous nous contentons de les citer car nous avons déjà développé les plus importantes plus haut¹⁶⁴. Voyons maintenant ce qu'il en est sur le plan comptable et de la déclaration fiscale en Belgique.

2. *Aspect comptable et déclaration fiscale*

a) *Ecritures comptables*

Comment cela se passe-t-il au niveau comptable de la société possédant des parts dans une filiale étrangère? ¹⁶⁵ Lorsqu'une société acquiert des actions dans une autre, elle doit enregistrer celles-ci dans des comptes de la classe 2 « Frais d'établissement, actifs immobilisés et créances à plus d'un an » et plus précisément au sein des « immobilisations financières » reprises au compte 28. Dans ce dernier, nous avons encore une subdivision selon le pourcentage de participation entre :

¹⁶² P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 232 ; PACIOLI, *op. cit.* (voy. note n°123), pp. 6-7 ; D., DARTE, Y., NOEL, *op. cit.* (voy. note n°112), p. 367, p. 370 ; J.-P., BRUSSELEERS, O., DE BONHOME, *op. cit.* (voy. note n°123), p. 188-189.

¹⁶³ J.-F., COPPENS, *Les nouveaux atouts de la fiscalité belge pour les entreprises*, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 29-35 ; F., MICHEL, R., ROUSOUX, *op. cit.* (voy. note n°126), pp. 6-7, pp. 14-24.

¹⁶⁴ Vu *supra*.

¹⁶⁵ Nous remercions Mme A. BILS, professeur de comptabilité à HEC pour l'aide apportée à la réalisation de ces explications.

- compte 280 « participations dans des entreprises liées » : nous sommes au sein de celui-ci lorsque la participation est de plus de 50% ;
- compte 282 « participations dans des entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation » : dans ce cas, la participation se situe entre 10% et 50% ;
- compte 284 « autres actions et parts » : lorsque la participation est inférieure à 10%, mais ce dernier compte ne nous intéresse pas vu qu'il faut un minimum de 10% afin d'appliquer le régime des R.D.T.

Ensuite, lorsque l'on enregistre les actions et parts, les comptes dans lesquels elles sont enregistrées sont encore séparés (nous partons d'un exemple d'une participation de plus de 50%, mais le raisonnement est le même pour les autres) :

- compte 2800 « valeur d'acquisition » : on y enregistre la valeur totale de l'action ;
- compte 2801 « montant non-appelé » : on y enregistre au négatif la valeur qui n'a pas encore été effectivement versée.

Attention, pour connaître le pourcentage de participation, on se réfère à la valeur d'acquisition.

Une fois les participations enregistrées, il faut différencier les actions cotées en bourse des autres pour les mettre à jour fin de l'exercice comptable¹⁶⁶. Pour les actions cotées, trois situations peuvent se présenter :

- au 31/12/N : la valeur boursière n'a pas évolué => aucune écriture
- au 31/12/N : la valeur boursière a augmenté => on enregistre une plus-value de réévaluation sur immobilisations financières au compte 122 avec une plus-value actée en parallèle au compte 2808.
- au 31/12/N : la valeur boursière a diminué => on enregistre une réduction de valeur sur immobilisations financières au compte 661 comme charge exceptionnelle avec une réduction de valeur actée en parallèle au compte 2809.

Pour les actions non cotées en bourse, le système est quelque peu différent. On regarde alors la valeur comptable des parts fin d'année et on a de nouveau trois situations possibles :

- pas de grand changement : aucune écriture (on n'est pas obligé d'enregistrer automatiquement une plus-value) ;
- l'entreprise est en perte : on enregistre une réduction de valeur (en activant les mêmes comptes que précédemment)
- l'entreprise compte des plus-values à long terme, certaines et durables : dans ce cas, elles peuvent être comptabilisées (de la même façon que précédemment).

Il faut refaire ce schéma chaque année, mais attention, on se réfère alors à la valeur nette enregistrée avec les plus-values/réductions déjà actées¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Voir comptes sous forme de "potence" en annexe 3.

Enfin, lors de la réception du dividende, si l'on admet que toutes les conditions précédentes sont bien remplies, on enregistre alors son montant au compte 7500 « revenus des actions » comme produit financier. On y met son montant brut, mais vu la suppression de taxation et de retenue à la source, le montant brut équivaut au montant net.

b) Déclaration fiscale

Comment les R.D.T. sont-ils pris en compte sur la déclaration fiscale? ¹⁶⁸ Le régime des R.D.T. a pour conséquence que les revenus distribués par une filiale, ayant normalement déjà subi l'impôt des sociétés dans l'Etat de cette dernière, ne sont pas soumis une seconde fois à un impôt des sociétés dans l'Etat de la société mère (la Belgique ici). Ces revenus apparaissent au bénéfice imposable de celle-ci, mais nous avons ensuite une déduction extracomptable qui s'applique lors de la déclaration fiscale pour 95% de ceux-ci ¹⁶⁹.

La déduction R.D.T. a lieu lors de la 4^e opération du calcul de la base imposable, les dividendes sont dès lors compris dans la base imposable pour ensuite en être retiré (différent d'une exonération complète où ils ne seraient pas repris du tout dans le calcul) ¹⁷⁰. Au départ, cette déduction n'était autorisée que s'il restait du bénéfice après la 3^e opération, mais cette condition a été jugée comme contraire au droit européen ¹⁷¹¹⁷². Le montant utilisé pour appliquer la déduction R.D.T. est égal au montant brut des revenus reçus ¹⁷³¹⁷⁴. Nous vous renvoyons à l'exemple de déclaration contenu dans les annexes pour plus de détails ¹⁷⁵.

La société peut aussi joindre à sa déclaration I.SOC. un relevé détaillé de tous les titres composant son portefeuille (et donc avec inscription des parts donnant droit à la déduction R.D.T.). Ce relevé mentionne leur nature, dénomination, nombre, valeur nominale unitaire, prix d'acquisition, réductions de valeur actées, plus-values actées et valeur comptable actuelle. Mais aussi un relevé des revenus acquis par ces titres qui renseigne leur date de mise en paiement, date d'encaissement, montant encaissé, intermédiaire belge éventuellement intervenu pour l'encaissement. Ces données permettent de justifier ce qui est repris comme R.D.T. dans la déclaration.

¹⁶⁷ Exemple en annexe 4.

¹⁶⁸ Nous remercions Mme A. BELLEFLAMME, superviseur du département "Tax and Legal" de chez BDO à Battice pour ses explications et la fourniture des annexes relative à ces développements, voir annexe 5.

¹⁶⁹ J.-M., COUGNON, *op. cit.* (voy. note n°119), p. 1.

¹⁷⁰ C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 445.

¹⁷¹ J., MALHERBE, M., DE WOLF, C., SCHOTTE, *op. cit.* (voy. note n°61), p. 175.

¹⁷² Vu *supra*.

¹⁷³ D., DARTE, Y., NOEL, *op. cit.* (voy. note n°112), p. 367 ; F., MICHEL, R., ROUSOUX, *op. cit.* (voy. note n°126), pp. 25-26.

¹⁷⁴ Montant brut = montant net, comme nous l'avons vu précédemment.

¹⁷⁵ Voir annexe 5.

III. PRATIQUE DE LA DOUBLE NON-IMPOSITION

Passons à présent au véritable problème contre lequel les récentes modifications de la D.M.F. semblent vouloir à lutter. Le principe de la double non-imposition est celui par lequel les contribuables profitent des différences de législations internes des Etats membres et mettent en place des techniques transfrontières afin que leurs revenus ne soient imposés dans aucun Etat¹⁷⁶.

Avant la modification de la directive, cette dernière ne contenait pas de norme générale anti-abus suffisamment précise, elle se limitait à donner l'autorisation aux Etats (mais non l'obligation) d'appliquer leurs règles déjà existantes en interne tout en respectant le champ d'application de la D.M.F. Toutefois, cette approche n'était pas adéquate car chaque Etat appliquait la directive à sa façon et différemment des autres, avec plusieurs degrés de sévérité. Ou encore, d'autres n'adoptaient aucune mesure en interne pour contrer les abus. De plus, ces mesures prises par les Etats au niveau national devaient respecter les grands principes du droit européen et risquaient la censure en cas de condamnation par la C.J.U.E. Donc, l'autorisation de la directive restait sans effet¹⁷⁷ et les groupes de sociétés établies sur plusieurs Etats en ont profité. Ces pratiques ont lieu dans plusieurs domaines et de différentes façons, mais dans le cadre de ce travail nous nous concentrons sur celles tirant profit de la directive mère-filiale et plus précisément via la technique des instruments financiers hybrides et surtout via des montages non-authentiques. Nous allons développer ces notions ci-après.

A. TECHNIQUE DES INSTRUMENTS HYBRIDES

Suite à un accroissement des investissements transfrontières, les groupes d'entreprises situés sur différents Etats membres peuvent faire usage de ce que l'on appelle les « instruments financiers hybrides ». On n'a pas de définition générale de ce phénomène malgré les tentatives de la doctrine, mais on a tout de même des descriptions.

Cette technique se sert des différences de traitements nationaux fiscaux entre les Etats membres, ainsi que des diverses normes internationales, avec pour but la diminution de la charge fiscale globale¹⁷⁸. Cela fausse la concurrence au sein de l'Union¹⁷⁹.

¹⁷⁶ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 84 ; E., KOKOLIA, E., CHATZIIIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 151 ; M., HELMINEN, *op. cit.* (voy. note n°3), p. 306 ; J., SCHWARZ, *op. cit.* (voy. note n°31), p. 299.

¹⁷⁷ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 223 ; H., GIRONA, « New anti-hybrid and anti-abuse tax measures », *Derivatives & Financial intruments*, vol. 17, n° 5, 2015, p. 3.

¹⁷⁸ E., KOKOLIA, E., CHATZIIIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 150 ; H., GIRONA, *ibid.*, p. 1 ; C., KAHLENBERG, A., KOPEC, *op. cit.* (voy. note n°5), pp. 2-3, p. 5, p. 19 ; C., MARCHGARBER, *op. cit.* (voy. note n°5), pp. 1-2.

Les prêts hybrides sont des instruments possédant à la fois des caractéristiques d'emprunt ainsi que de fonds propres¹⁸⁰. Il s'en suit une double non-imposition due à la différence de traitement fiscal de l'opération entre les deux Etats concernés¹⁸¹. En effet, les versements ayant lieu dans le cadre d'un prêt hybride transfrontière prennent la forme d'une dépense déductible (intérêt) dans le premier Etat (celui du payeur) et celle d'une distribution de bénéfices (dividendes) exonérée d'impôt dans le second (celui du bénéficiaire) ou alors de deux revenus déductibles de chaque côté¹⁸².

Sur base d'une comparaison entre les 27 pays membres de l'U.E., nous avons pu relever les critères dominants (non exhaustifs) qui permettent de classer un instrument hybride dans la catégorie des dettes ou dans la catégorie des fonds propres au sein de leur droit interne. Et ce, malgré le manque d'uniformité entre eux¹⁸³¹⁸⁴. En résumé :

- 14 pays se basent sur le droit civil ou le droit des sociétés pour effectuer une classification ;
- 18 se réfèrent aux critères comptables et suivent le principe « la substance avant la forme », donc on regarde d'abord ce qu'est réellement l'instrument avant de regarder la forme qui lui est donnée par le contribuable ;
- nous considérons être en présence d'un fond propre si :
 - ✓ l'on a une détention partagée de capital ;
 - ✓ il y a une participation aux actifs de la société ;
 - ✓ il y a une rémunération reçue en retour (ex : dividende) qui est légalement ou effectivement liée aux bénéfices générés par la société et dans ce cas, cette dernière est imposable ;
 - ✓ la durée de la participation est indéfinie ;
 - ✓ il y a une renonciation à la revendication de l'obligation de remboursement ;
 - ✓ il y a subordination du remboursement aux autres créanciers ;
 - ✓ il y a un droit de participation dans la procédure de liquidation ;
 - ✓ il y a une participation aux pertes.

⇒ Ces conditions sont les plus récurrentes dans chacun des Etats membres, elles sont cumulatives pour certains mais pas pour tous.

¹⁷⁹ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n°11), p. 7 ; C., KAHLENBERG, A., KOPEC, *ibid.*, p. 21.

¹⁸⁰ P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 116 ; C., KAHLENBERG, A., KOPEC, *ibid.*, pp. 3-4 ; C., MARCHGARBER, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 1.

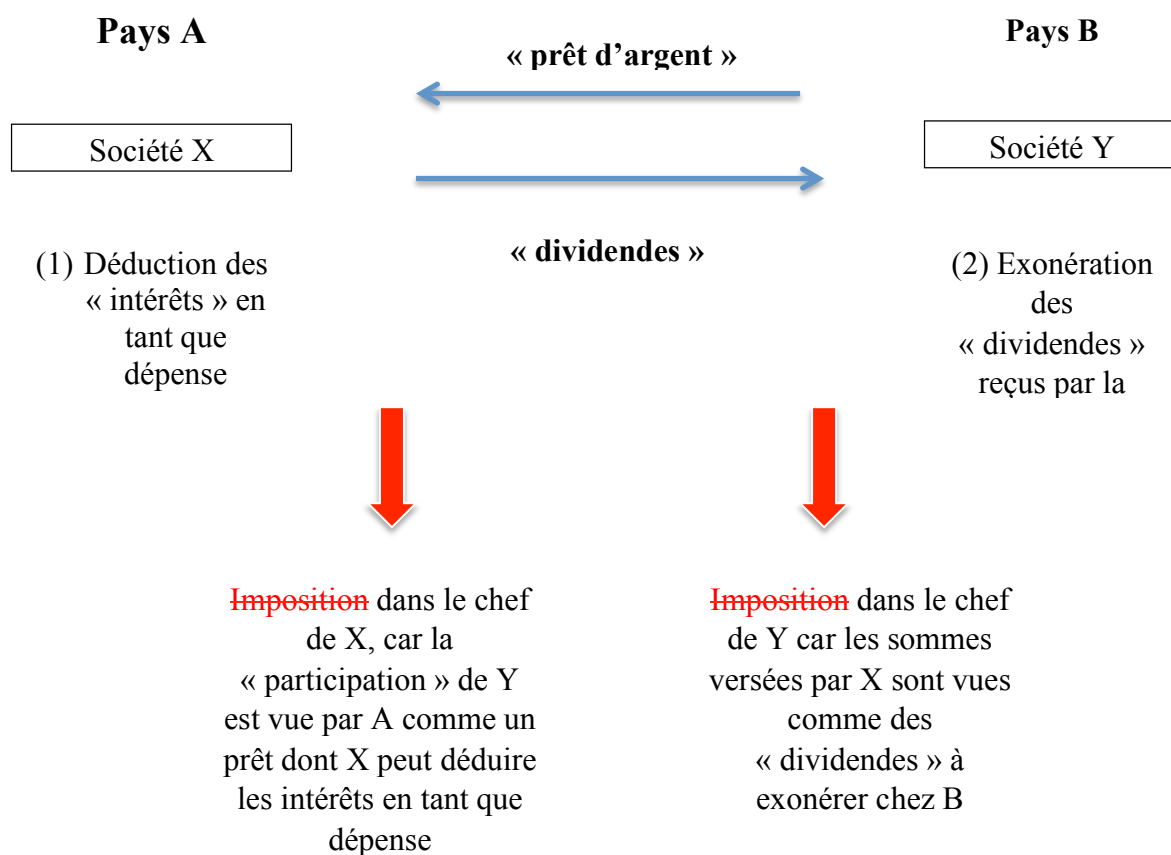
¹⁸¹ C., KAHLENBERG, A., KOPEC, *ibid.*, p. 2 ; C., MARCHGARBER, *ibid.*, p. 1-2.

¹⁸² P., SMET, D., DE WOLF, « La directive UE contre l'évasion fiscale limite la déduction des intérêts », *Fisc. 1463*, 2016, p. 1 ; BUYSE, C., « Instruments hybrides : l'UE met un terme à la double non-imposition », 2014, *Fisc. 1394*, p. 5 ; P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 116 ; P., MICHOT, J., WANTZ, « Implementation of the Amendments to the Parent-Subsidiary Directive (2011/96) into Luxembourg Law », *IBFD, European Taxation*, 2016, p. 46 ; E., KOKOLIA, E., CHATZIIIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 150 ; C., KAHLENBERG, A., KOPEC, *ibid.*, p. 4 ; C., MARCHGARBER, *ibid.*, p. 2 ; H., VAN DEN HURK, *op. cit.* (voy. note n°15), p. 488.

¹⁸³ C., KAHLENBERG, A., KOPEC, *ibid.*, pp. 6-20.

¹⁸⁴ Tableau en annexe 6.

Lorsque qu'un instrument hybride est transféré via une société filiale présente sur le territoire d'un Etat A à la société mère présente chez un deuxième Etat B, s'ils recourent aux mêmes critères de classification (précédemment exposés), alors, il n'y a aucun souci. Ils qualifient tous deux l'instrument de la même façon et dans l'exemple du dividende, il sera taxé chez B et ensuite exonéré chez A (pas de double imposition et pas de double non-imposition non plus). Par contre, si A et B ne font pas référence aux mêmes critères pour qualifier l'instrument, alors ici on a un problème. Dans ce cas, l'instrument sera considéré comme une dépense déductible chez A et comme un dividende à exonérer chez B, nous aurons alors une double non-imposition comme nous pouvons le voir dans le schéma ci-dessous¹⁸⁵.



Cette dernière technique n'est pas la seule utilisée par les groupes de sociétés et pas la plus difficile à contrer, nous le verrons plus tard. Passons maintenant à ce qui est précisément visé par la directive de 2015.

¹⁸⁵ C., KAHLLENBERG, A., KOPEC, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 20.

B. TECHNIQUE DES « MONTAGES NON-AUTHENTIQUES »

De manière plus générale, nous pouvons aussi rencontrer d'autres techniques encore plus élaborées que la précédente que nous qualifierons de « montages non-authentiques ». Cette notion est définie de façon large par l'article 1^{er}, §3 nouveau de la D.M.F.¹⁸⁶. Un montage est « *considéré comme non-authentique à partir du moment où il n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables reflétant la réalité économique* »¹⁸⁷. Mais cette définition n'est pas suffisamment claire et risque d'engendrer, nous le verrons¹⁸⁸, des conflits quant à son interprétation¹⁸⁹¹⁹⁰.

Il y a trois conditions à remplir pour être jugé de montage abusif au regard de la directive¹⁹¹ :

- avoir un but principalement fiscal ;
- aller à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la directive ;
- être non-authentique, donc, mis en place pour des raisons économiques non valables.

Quand pouvons-nous considérer que nous avons un but principalement fiscal ? Y a-t-il une distinction entre « but essentiel » et « un des principaux buts » ? La première version de modification de la D.M.F. proposait l'utilisation du premier terme (déjà mentionné dans la jurisprudence *Cadbury*¹⁹²). Finalement, c'est le second qui a été retenu. Nous pouvons considérer qu'il y a une différence et ce dernier est plus sévère car il englobe plus de situations que les termes « but essentiel ». Donc, dès qu'un montage compte comme l'un de ses principaux buts (et non l'unique but), la recherche d'un avantage fiscal, la première condition est déjà remplie, alors que parfois, l'implantation d'une société dans un pays étranger peut avoir d'autres motivations comme par exemple un droit des sociétés plus souple.

Nous verrons les conséquences que ces termes risquent d'engendrer dans la suite de notre exposé¹⁹³. De plus, cet avantage doit aller à l'encontre des finalités de la directive. Ici aussi, nous verrons que l'interprétation de cette condition prête à controverse.

¹⁸⁶ Directive (UE) n° 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015, modifiant la directive (UE) n° 2011/96 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L. 21/1, 28 janvier 2015.

¹⁸⁷ P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 117.

¹⁸⁸ Voir *infra*.

¹⁸⁹ Voir *infra*.

¹⁹⁰ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 224.

¹⁹¹ P., MICHOT, J., WANTZ, *op. cit.* (voy. note n°181), p. 46 ; A., KARAGUEZIAN, P., FERRERO, « L'adoption de la clause anti-abus, par la Commission européenne : vers un abus de droit à deux vitesses ? », 2015, p. 2.

¹⁹² C.J.C.E. (grande ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-8031.

¹⁹³ Voir *infra*.

En ce qui concerne le caractère « non-authentique » du montage, il y a eu une ébauche dans l'arrêt *Cadbury Schweppes*¹⁹⁴, mais il se réfère à une autre norme générale anti-abus et non à celle de la D.M.F. Le Conseil n'a d'ailleurs pas retenu la même formulation que la Cour. Dans l'arrêt, les termes utilisés sont « montage purement artificiel », alors que dans la directive, on parle « d'arrangements non-authentiques »¹⁹⁵. Peut-on tout de même les interpréter de façon similaire ? Nous allons voir que cela n'est pas tout à fait le cas. Auparavant donc, il fallait que le montage soit entièrement artificiel pour être qualifié d'abusif. Maintenant, un montage peut être constitué de plusieurs parties¹⁹⁶ et il suffit qu'une partie seulement soit non-authentique pour qu'il y ait abus¹⁹⁷. Mais la mesure gagne en proportionnalité car, lorsqu'une partie uniquement du montage n'est pas authentique, c'est à cette partie que l'on refuse l'application de la D.M.F. Donc si le contribuable fournit des preuves de motifs économiques valables pour les autres étapes, malgré l'existence des motivations fiscales de certaines, celles-ci seront « sauvées »¹⁹⁸, on ne peut leur appliquer une mesure anti-abus au risque de violer les libertés fondamentales¹⁹⁹. Exceptionnellement, en cas d'atteinte à l'intérêt public, dans certains cas, les libertés peuvent être atteintes²⁰⁰. Donc, comme il est dit au considérant 7 de la nouvelle directive²⁰¹, les Etats doivent procéder à une analyse objective et voir si le contribuable peut invoquer des raisons commerciales valables pour démontrer le caractère véritable de son montage²⁰². Il faut alors déterminer ce que sont les « raisons économiques valables » et la « réalité économique ». Pour cela, nous devons nous concentrer un peu plus sur la notion de « substance économique », le montage créé possède-t-il une substance économique valable ? Si tel n'est pas le cas, nous avons une présomption permettant de remplir le critère objectif de la notion « d'abus fiscal » que nous développerons plus loin. Mais cette dernière notion n'étant pas non plus définie juridiquement, le droit comptable prend ici toute son importance.

Notre analyse étant principalement axée sur la Belgique et le Luxembourg, nous allons voir ces concepts selon le droit de ces deux Etats²⁰³. Lorsqu'une société commence des opérations transfrontières afin de devenir un groupe, entre le territoire belge et luxembourgeois notamment, certains critères de rattachement sont requis afin que ces opérations possèdent ce que l'on va appeler une « substance économique réelle » qui sera alors opposables aux administrations des Etats membres respectifs. Ces critères sont souvent factuels.

¹⁹⁴ C.J.C.E. (grande ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-8031.

¹⁹⁵ P., MICHOT, J., WANTZ, *op. cit.* (voy. note n°181), p. 48.

¹⁹⁶ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 224.

¹⁹⁷ E., KOKOLIA, E., CHATZIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 154.

¹⁹⁸ E., KOKOLIA, E., CHATZIOAKEIMIDOU, *ibid.*, p. 155.

¹⁹⁹ M., HELMINEN, *op. cit.* (voy. note n°3), p. 308.

²⁰⁰ M., HELMINEN, *ibid.*, p. 308.

²⁰¹ Directive (UE) n° 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015, *op. cit.* (voy. note n°185), considérant 7.

²⁰² E., KOKOLIA, E., CHATZIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 155.

²⁰³ Nous remercions Maître Dascotte et Maître Lannemajou pour les renseignements à ce sujet.

Tout d'abord, en Belgique, une société ne peut prétendre à la résidence que si elle y a installé son siège social, son principal établissement ou encore son siège de direction/administration (lieu où les décisions importantes sont prises) et ce, de façon effective. Au Luxembourg, on parle de siège statutaire ou d'administration centrale²⁰⁴ (lieu de la direction effective). Si une société est correctement établie, au respect des critères ci-avant, sur le territoire des deux Etats, elle risque une double-imposition, il faudra alors se référer à la C.P.D.I. conclue entre ces Etats pour déterminer qui peut l'imposer²⁰⁵.

Ensuite, nous allons considérer dans le cadre de notre développement une société implantée au Luxembourg, dont la mère se situe en Belgique. L'on regarde également la présence de moyens humains sur les lieux ainsi que la présence d'une structure matérielle (les actifs). Afin de déterminer si la société est établie de façon effective sur le territoire d'un des Etats membres (la domiciliation seule ne suffit donc pas)²⁰⁶, le fisc belge va donc constater la présence, par exemple, de locaux (leur superficie et leur contrat de location éventuel), de ligne téléphonique, de mobilier, d'équipements, de places de parking, de personnel, etc. et le tout propre à la société. Cette dernière doit aussi être capable de produire certains documents comme le certificat « de constitution et de résidence », le plan d'affaires, les comptes annuels et livres comptables, les tableaux d'amortissements, les rapports du conseil d'administration et des AG, le registre des actionnaires, le détail des clients et fournisseurs, etc. L'on vérifie aussi sa réalité juridique ainsi que son autonomie de gestion (présence des actionnaires aux assemblées générales notamment).

En droit luxembourgeois, le concept de « substance économique » se vérifie de la même façon, il faut d'abord une réelle présence sur le sol du Grand-Duché énoncée à l'article 5 de la Loi sur le droit d'établissement²⁰⁷ : entre autres, un conseil d'administration régulier et effectif ainsi qu'une A.G. effective²⁰⁸, un bureau propre et équipé, un employé qualifié au minimum, un compte bancaire dont les responsables luxembourgeois ont le pouvoir, une comptabilité et une déclaration propre, le tout sur le sol luxembourgeois, en assumer les risques liés à l'activité économique et avoir un pouvoir de décision autonome. Une circulaire précise ces différents critères²⁰⁹ : «

²⁰⁴ Art. 2 Section I. – Dispositions générales de la Loi du 10 août 1915 ; Circulaire CSSF 12/546 du 24 octobre 2012 concernant l'agrément et l'organisation des sociétés de gestion de droit luxembourgeois soumises au chapitre 15 de la loi du 17 décembre 2010 ainsi que les sociétés d'investissement qui n'ont pas désigné une société de gestion.

²⁰⁵ O., MOHEBATI, C., DAWS, « La substance en fiscalité luxembourgeoise », *Entreprise Magazine*, 2013.

²⁰⁶ Article 5 de la Loi luxembourgeoise du 2 septembre 2011 sur le droit d'établissement, *Journal officiel du Grand-Duché du Luxembourg*, Mem. A n°198, 22 septembre 2011, p. 3604.

²⁰⁷ Voir annexe 7.

²⁰⁸ Le processus de décision en entier doit avoir été effectué au Luxembourg et non uniquement signé là-bas.

²⁰⁹ Circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 164/2 du 28 janvier 2011 sur le traitement fiscal des sociétés exerçant des transactions de financement intra-groupe.

- *La majorité des membres du conseil d'administration sont soit résidents, soit non-résidents et exercent une activité professionnelle au Luxembourg. Ils y sont imposables au titre de 50% au minimum de leurs revenus professionnels.*
- *Les membres du conseil d'administration ont le pouvoir d'engager la société et possèdent les connaissances professionnelles requises pour exercer leurs fonctions.*
- *La société dispose de personnel qualifié capable d'exercer et d'enregistrer les transactions effectuées.*
- *La société est capable d'assurer la surveillance des travaux effectués par le personnel.*
- *Les décisions clé relevant de la gestion de la société sont prises au Luxembourg.*
- *Au moins une AG par an doit se tenir au Luxembourg.*
- *La société possède au moins un compte bancaire à son nom dans une banque établie au Luxembourg ou dans une succursale luxembourgeoise d'une banque établie à l'étranger.*
- *La société respecte ses obligations en matière de déclarations d'impôt.*
- *La société n'est pas considérée comme étant résidente fiscale d'un autre Etat.*
- *Les capitaux propres de la société sont adéquats au regard des fonctions exercées (prise en compte des actifs mis en œuvre et des risques assumés) ».*

Les sociétés les plus « louches » sont les sociétés de holding. Que sont-elles ? Il s'agit d'une entité avec personnalité juridique qui a, en général, pour but d'acquérir et de gérer des participations dans d'autres sociétés et ainsi d'en assurer le contrôle et la direction. Elles sont principalement créées pour l'optimisation fiscale mais ont également des intérêts patrimoniaux, commerciaux, financiers ou juridiques et elles peuvent tout de même avoir une activité commerciale ou industrielle en plus²¹⁰. D'ailleurs, lorsque ces dernières n'ont aucun autre intérêt que l'avantage fiscal octroyé au groupe, on peut considérer qu'elles n'ont aucune substance.

Cependant, elles peuvent toutefois présenter un intérêt économique ou financier, même en l'absence de moyens humains ou matériels car ces derniers ne sont pas décisifs²¹¹. On voit donc bien la difficulté de la neutralisation de ces fameux « montages ».

²¹⁰ E., BOIGELOT, « Holdings belge et optimisation fiscale », 2011.

²¹¹ S., BOUVIER, P., COMBES, « Les contours ambigus de la "substance économique" dans le contexte de la théorie de l'abus de droit », *Le magazine option finance*, 2015.

Dernièrement, une recommandation de la Commission²¹² nous a fourni des critères permettant de qualifier un montage de « non-authentique »²¹³ :

- les différentes étapes composant le montage ont une qualification juridique non compatible avec la nature juridique du montage dans son ensemble ;
- la mise en œuvre du montage (ou de la série de montages) ne devrait pas avoir lieu de cette façon dans le cadre d'une conduite raisonnable des affaires ;
- les éléments formant le montage (ou la série de montages) se compensent ou s'annulent ;
- les opérations sont circulaires ;
- le bénéfice prévisible avant impôt est dérisoire au regard du montant de l'avantage fiscal espéré ;
- l'avantage fiscal apporté par le montage (ou la série de montage) est très important et n'a pas d'équivalent dans les risques commerciaux ou la trésorerie du contribuable visé. Pour savoir s'il y a avantage fiscal, il faut rapprocher le montant de l'impôt dû grâce au montage du montant normalement dû sans ce montage. Certains indices apparaissent s'il y a avantage : un montant est omis de la base d'imposition, présence d'une déduction supplémentaire, enregistrement d'une perte fiscale, pas de retenue à la source, l'impôt étranger est compensé.

Finalement, nous constatons que les principaux critères requis pour remplir la condition de « substance économique » et ainsi éviter la qualification de montage non-authentique sont :

- la présence du siège social ou du principal établissement sur les territoires concernés ;
- une présence effective de moyens humains et matériels au sein de la société intermédiaire;
- la détention de certains documents comptables par celle-ci ;
- une autonomie de gestion régulière et effective.

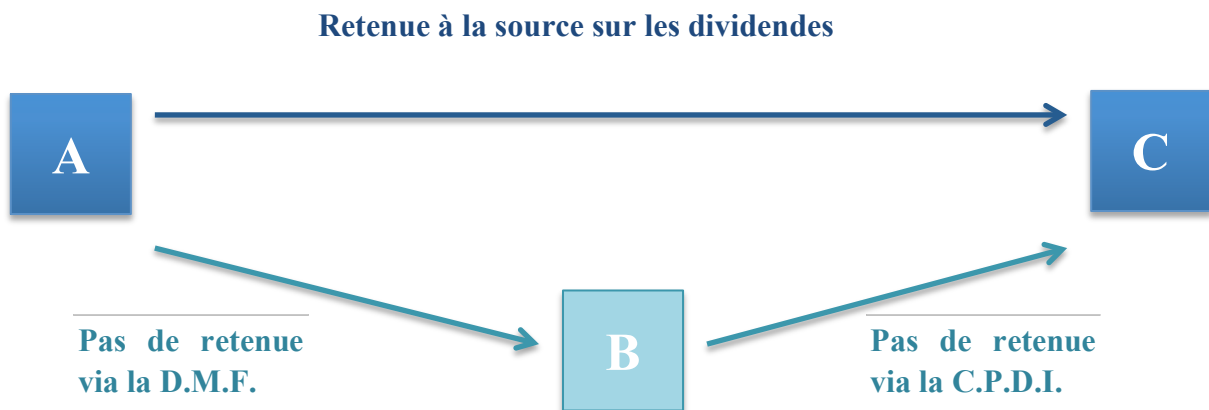
Nous verrons dans la suite de nos développements que malgré ces informations, l'application de ces conditions aux cas concrets risque de présenter quelques difficultés.

²¹² Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive du 6 décembre 2012, *op. cit.* (voy. note n°4), p. 5.

²¹³ P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 118.

C. EXEMPLE DE MONTAGE

L'exemple le plus commun de montage artificiel auquel la Commission espère mettre fin est le suivant: nous avons une société mère C placée dans un État non membre de l'UE. Cette dernière possède une filiale A dans un État membre qui opère une retenue à la source sur les dividendes versés par une filiale à sa mère. La D.M.F. ne supprime pas cette retenue vu qu'elle ne s'applique pas pour les États tiers. Par conséquent, le dividende reçu est réduit de ce montant. Le groupe est alors attiré de mettre en place un montage artificiel par lequel il va placer une filiale intermédiaire B dans un État membre de l'U.E. avec lequel l'Etat a conclu une C.P.D.I. Dès lors, la sous-filiale A distribuera son dividende à la filiale B et ce dividende ne subira alors aucune retenue à la source vu la directive (qui peut s'appliquer ici puisqu'on est entre deux Etats membres). Ensuite, la filiale artificielle B restitue ce dividende à la mère C située dans le pays tiers sans retenue non plus vu la convention. Ainsi par un tel mécanisme, le groupe se soustrait au précompte initialement dû. C'est ce que l'on appelle le « Treaty shopping ». Mais le problème est que la société B n'a, en général, que ce seul but qui est l'évitement de l'impôt et bien souvent, ne consiste qu'en une « boîte aux lettres » si on peut dire.



D. INTERPRETATION DE LA C.J.U.E.

Quelle est la position de la C.J.U.E. face à ces différents mécanismes ? La première ébauche de la notion d'abus de droit au niveau européen est apparue en 1974 grâce à l'arrêt *Van Binsbergen*²¹⁴. Dans ce dernier, la cour reconnaît aux Etats membres le droit d'adopter des règles anti-abus relatives aux libertés fondamentales quand les citoyens y recourent dans le but de contourner les dispositions nationales d'intérêt général. Dès lors, l'application du droit européen peut être refusé lorsqu'il y a un manque de substance économique. Cet arrêt ne concernait pas encore une affaire fiscale. La première norme anti-abus effectivement adoptée au niveau européen l'a été dans la directive « Fusion »²¹⁵ dont nous toucherons un mot dans la suite de nos développements²¹⁶.

Est ensuite venu le tour de la directive mère-filiale de subir une modification afin d'intégrer cette disposition, mais pas encore au stade actuel. Cette modification autorisait les Etats à prendre des mesures anti-abus au niveau interne. L'interprétation de la directive revient à la C.J.U.E. (article 267 T.F.U.E.²¹⁷) ou aux Etats membres tout en respectant les principes d'interprétation de la Cour. Les concepts de la directive doivent donc être interprétés strictement et de manière autonome²¹⁸. Dans ce cas, il est préférable que les Etats n'emploient pas des termes trop larges dans la rédaction de la directive, et c'est ce qui fait défaut dans la modification de celle-ci, comme nous le verrons plus tard²¹⁹. La Cour interprète en général la directive en tenant compte de son but, mais lorsqu'il s'agit d'exceptions, elle reste assez stricte²²⁰²²¹. Afin de garder une certaine sécurité juridique, une analyse minutieuse des cas de potentiels abus devait être faites avant de les qualifier comme tels, ce qui n'était pas chose facile sans mesure anti-abus claire et précise²²².

²¹⁴ C.J.C.E., 3 décembre 1974, *Van Binsbergen*, 33-74, *Rec. C.J.C.E.*, p. 1309, considérants 12 et 13.

²¹⁵ Directive 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'Etats membres différents, J.O.U.E., L. 225 du 20 aout 1990, p. 5

²¹⁶ Voir *infra*.

²¹⁷ « Article 267 : La Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel:

a) sur l'interprétation des traités,

b) sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union.

Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question.

Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour.

Si une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale concernant une personne détenue, la Cour statue dans les plus brefs délais ».

²¹⁸ J., MALHERBE, L., DE BROE, *op. cit.* (voy. note n°29), p. 549.

²¹⁹ Voir *infra*.

²²⁰ J., MALHERBE, L., DE BROE, *op. cit.* (voy. note n°29), p. 550.

²²¹ C.J.C.E. (5^e ch.), 17 octobre 1996, *Denkavit*, C-283/94, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-5085.

²²² E., KOKOLIA, E., CHATZIIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 155.

Les Etats doivent aussi être attentifs au fait qu'ils ne peuvent, par leur application de la directive en droit interne, violer les libertés fondamentales des Traités en se cachant derrière le prescrit de la directive²²³²²⁴. Mais, la cour admet de plus en plus que les Etats restreignent les libertés fondamentales en adoptant des normes anti-abus, proportionnées, afin de dénier l'application d'avantages fiscaux à des groupes de sociétés lorsque leur seul but est l'évitement de l'impôt, c'est notamment le cas dans les arrêts *Mark and Spencer*²²⁵ et *Oy AA*²²⁶²²⁷.

Nous avons deux affaires qui ont abouti sur une déclaration d'abus mais dans le domaine de la fiscalité indirecte : l'arrêt *Emsland-Stärke*²²⁸ et l'arrêt *Halifax*²²⁹. Tous deux ont débouché sur une décision d'abus de par une violation des objectifs du droit européen (base objective) avec intention d'obtenir un avantage indu par la création d'artifice (base subjective)²³⁰. Cet abus de droit autorise le juge national à ne pas tenir compte d'un acte juridique si celui-ci est contraire à l'objectif d'une disposition de droit européen. L'arrêt *Halifax* a eu comme conséquence l'adoption d'une norme anti-abus dans le Code T.V.A.²³¹, mais cette dernière ne fait pas l'objet de nos développements.

²²³ J., MALHERBE, L., DE BROE, *op. cit.* (voy. note n°29), p. 550 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), pp. 170-171.

²²⁴ Voir notamment, C.J.C.E. (5^e ch.), 8 mars 2001, *Metallgesellschaft*, C-397/98 et C-410/98, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-1727, considérant 37 ; C.J.C.E. (5^e ch.), 12 décembre 2002, *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-11810 considérant 26 ; C.J.C.E. (5^e ch.), 18 septembre 2003, *Bosal*, C-168/01, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-9442, considérant 27 ; C.J.C.E. (grande ch.), 13 décembre 2005, *Mark and Spencer*, C-446/03, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-10837, considérant 29 ; C.J.C.E. (grande ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-8031 ; Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, *Rec. p. I-7995*, point 40 ; C.J.C.E. (grande ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-11673, considérant 36 ; C.J.C.E. (grande ch.), 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-2174, considérant 25.

²²⁵ C.J.C.E. (grande ch.), 13 décembre 2005, *Mark and Spencer*, C-446/03, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-10880 à p. I-10882, considérants 41 à 51, p. I-10884, considérant 57.

²²⁶ C.J.C.E. (grande ch.), 18 juillet 2007, *Oy AA*, C-231/05, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-6407 à p. I-6413, considérants 44 à 67.

²²⁷ M., HELMINEN, *op. cit.* (voy. note n°3), p. 308.

²²⁸ C.J.C.E., 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-11614, considérant 59.

²²⁹ C.J.C.E. (grande ch.), 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-1679, considérants 85 à 87, p. I-1682, considérant 98.

²³⁰ E., KOKOLIA, E., CHATZIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 154 ; M., HELMINEN, *op. cit.* (voy. note n°3), p. 307.

²³¹ Exposé des Motifs de la loi programme du 20 juillet 2006, Doc. parl., 51-2517/001, pp. 12-17.

Nous avons aussi les arrêts *Cadbury Schweppes*²³² et *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*²³³ dans lesquels nous sommes en matière de fiscalité directe, mais il y a une différence avec la mesure nouvellement adoptée que nous aborderons juste après. Dans ces derniers, la Cour exige pour la constatation d'un montage des éléments objectifs prouvant la contrariété à la liberté d'établissement ainsi qu'un subjectif (volonté d'obtenir un avantage fiscal)²³⁴ et une des conditions requises pour qualifier d'abus est que le montage doit être purement artificiel²³⁵. Ainsi, le seul fait d'établir une filiale dans un autre Etats membre de l'U.E. possédant une fiscalité plus faible ne justifie pas en soi l'application d'une disposition anti-abus. La C.J.U.E. a donc été moins restrictive que ce qui est mis en place par la directive dont il est question ici selon laquelle une partie uniquement du montage peut être non-authentique et l'on peut qualifier d'abus si seulement un des buts principaux est d'obtenir un avantage fiscal. Tel est également le cas dans la directive « Fusion » dont nous toucherons un bref mot par la suite²³⁶. De plus, dans *Cadbury*²³⁷, le critère du « but essentiel » est aussi moins strict, car il permet au contribuable de sauver l'entière de son cas s'il présente des éléments objectifs de réalité économique à son montage, peu importe la présence d'intention fiscale²³⁸.

Nous pouvons aussi constater une certaine différence entre les arrêts de la Cour relatifs à la fiscalité indirecte et ceux relatifs à la fiscalité directe. Pour cette dernière, la C.J.U.E. analyse en général si les mesures prises en interne par les Etats pour lutter contre les abus des contribuables ne violent pas le droit européen et sont bien proportionnées aux objectifs poursuivis sans juger les actes des contribuables de façon directe. Tandis que dans l'autre cas, elle regarde si les actes des contribuables sont abusifs²³⁹.

La jurisprudence européenne contient encore d'autres arrêts pertinents dans le cadre de nos développements, certains sont cités tout au long du travail et d'autres, n'étant que la répétition de ce qui a déjà été dit ici, ne sont pas analysés en détails. Suite à ces différents cas de jurisprudence, le législateur européen s'est donc décidé à réagir et à intégrer une nouvelle mesure anti-abus dans la directive mère-filiale. Nous allons en étudier l'application dans la suite de notre exposé.

²³² C.J.C.E. (grande ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-8031.

²³³ C.J.C.E. (grande ch.), 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-2157.

²³⁴ ²³⁴ C.J.C.E. (grande ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-8051, considérant 64.

²³⁵ C.J.C.E. (grande ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-8048, considérant 51, p. I-804, considérant 55 ; C.J.C.E. (grande ch.), 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-2189, considérants 72, p. I-2190, considérant 74.

²³⁶ C.J.C.E. (5^e ch.), 10 novembre 2011, *Foggia*, aff. C-126/10, considérant 5.

²³⁷ C.J.C.E. (grande ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-8051., considérant 65, p. I-8053, considérant 75.

²³⁸ E., KOKOLIA, E., CHATZIIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 155.

²³⁹ L'europe en marche : l'évolution de l'abus de droit dans la jurisprudence communautaire », CMS Tax Connect, 2009, p. 4.

IV. NOUVELLE MESURE ANTI-ABUS INTRODUITE PAR LA DIRECTIVE

A. DEUX VOLETS

C'est en date du 25 novembre 2013 que la Commission présente une proposition de directive afin de modifier la D.M.F. avec deux buts principaux²⁴⁰ :

- combler les lacunes présentes en rapport avec les instruments hybrides ;
- ajouter une règle générale anti-abus pour préserver la directive et son application.

Bien que ces structures juridiques précédemment citées soient légales, il est préférable, selon la Commission, d'y mettre fin pour éviter d'aller à l'encontre des objectifs de la D.M.F.²⁴¹. La C.J.U.E. y était réticente au départ, mais elle semble être de plus en plus compréhensive, comme nous avons pu le voir dans la section précédente²⁴²²⁴³.

La proposition a été divisée en deux parties afin de faciliter une décision rapide en matière de prêts hybrides et de pouvoir analyser la matière de la règle générale anti-abus plus en détails au vu des différences d'avis des Etats à ce sujet sans retarder le premier volet. La partie concernant les hybrides a dès lors été adoptée par une directive modificatrice en date du 8 juillet 2014, nous en verrons rapidement les effets. Pour ce qui est de la partie sur la règle anti-abus, elle a été discutée durant plusieurs mois et l'accord a abouti le 5 décembre 2014 (donc plus d'un an après)²⁴⁴. C'est sur cette dernière que nos développements seront majoritairement axés. Les deux dispositions devaient être transposées en droit interne des Etats membres pour le 31 décembre 2015 au plus tard²⁴⁵.

²⁴⁰ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, op. cit. (voy. note n°11), p. 1 ; P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 116.

²⁴¹ P., DELACROIX, *ibid.*, p. 118.

²⁴² C.J.C.E. (grande ch.), 13 décembre 2005, *Mark and Spencer*, C-446/03, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-10866 ; C.J.C.E. (grande ch.), 18 juillet 2007, *Oy AA*, C-231/05, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-6393.

²⁴³ M., HELMINEN, *op. cit.* (voy. note n°3), p. 308.

²⁴⁴ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 223 ; E., KOKOLIA, E., CHATZIIIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 151.

²⁴⁵ Accord sur la proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents du 5 décembre 2014, Commission Européenne, sess. 2013, n°2013/0400, p. 2 ; P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 118.

B. INSTRUMENTS HYBRIDES

Nous commençons brièvement par traiter de la première modification de la D.M.F. suite à l'adoption de la directive (UE) n° 2014/86 du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive (UE) n° 2011/96 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents²⁴⁶²⁴⁷. La solution trouvée pour ce problème est insérée à l'article 4 de la D.M.F.²⁴⁸. Il met en place le refus d'exonération pour les versements entrant dans le cadre d'un instrument hybride si ces derniers ont déjà été déduits dans l'Etat source²⁴⁹, si tel est le cas, il doit les taxer²⁵⁰. Cette issue est la plus utile pour lutter contre les inconvénients des prêts hybrides de par sa cohérence d'application au sein de l'Union²⁵¹.

Cependant, cette solution contredit le régime de la D.M.F. Effectivement, selon celle-ci, les Etats membres ont l'obligation d'exonérer (ou d'accorder un crédit d'impôt) les dividendes reçus par une société mère venant de sa filiale établie dans un autre Etat membre et ce même si ces bénéfices ont obtenu la qualification de dépense dans l'autre Etat et ont dès lors été fiscalement déduits. C'est pourquoi une révision de la D.M.F. devait avoir lieu afin de contrer cette évasion fiscale via la technique des prêts hybrides²⁵². Cette modification permettrait d'accomplir le but fondamental de la D.M.F. qui est de mettre en place des conditions de juste concurrence entre les groupes de sociétés des différents Etats membres et ceux du même Etat. L'objectif est que toutes les sociétés subissent un impôt sur base des bénéfices réellement générés et qu'elles ne puissent pas éviter cet impôt grâce aux lacunes créées par la différence de traitement de l'instrument hybride entre les divers Etats membres²⁵³.

²⁴⁶ Directive (UE) n° 2014/86 du Conseil du 8 juillet 2014, modifiant la directive (UE) n° 2011/96 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L. 219/40, 25 juillet 2014.

²⁴⁷ Voir annexe 1.

²⁴⁸ « Article 4: 1. Lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'Etat membre de la société mère et l'Etat membre de son établissement stable:

a) soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices dans la mesure où ces derniers ne sont pas déductibles par la filiale, et les imposent dans la mesure où ils sont déductibles par la filiale

b) soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale, à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-filiale relèvent des définitions de l'article 2 et respectent les exigences prévues à l'article 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant ».

²⁴⁹ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n°11), p. 7, p. 9 (considérants 1 et 3) ; BUYSE, C., « Instruments hybrides : l'UE met un terme à la double non-imposition », 2014, *Fisc.* 1394, p. 5 ; C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 86 ; BUYSE, C., « Instruments hybrides : l'UE met un terme à la double non-imposition », 2014, *Fisc.* 1394, p. 5 ; P., MICHOT, J., WANTZ, *op. cit.* (voy. note n°181), p. 46 ; GIRONA, H., *op. cit.* (voy. note n°176), pp. 1-2 ; C., KAHLENBERG, A., KOPEC, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 5 ; C., MARCHGARBER, *op. cit.* (voy. note n°5), pp. 1-2, pp. 4-5 ; H., VAN DEN HURK, *op. cit.* (voy. note n°15), p. 489.

²⁵⁰ P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 117.

²⁵¹ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n°11), p. 4 ; P., MICHOT, J., WANTZ, *op. cit.* (voy. note n°181), p. 46.

²⁵² Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n°11), p. 2-3.

²⁵³ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n°11), p. 4.

Cette approche peut aussi entrer en contradiction avec les différentes conventions conclues entre les Etats²⁵⁴. Mais la question de savoir si le droit européen prime ces dernières n'est pas encore tranchée, nous le verrons plus tard²⁵⁵²⁵⁶.

Si cette solution a été trouvée assez rapidement et a fait l'unanimité des Etats, ce ne fut pas le cas de la suivante, comme nous allons le voir.

C. CLAUSE GENERALE ANTI-ABUS

1. Première ébauche de la directive

La première proposition, ci-joint en annexe²⁵⁷, n'est pas tout à fait identique à la directive finalement adoptée par la Commission. Elle présentait certaines ambiguïtés par rapport à son application²⁵⁸. La première proposition présentait un article 1^{er} *bis* à insérer dans la D.M.F., mais finalement, le texte de cet article a été inséré en alinéa 2 de l'article 1^{er} déjà existant²⁵⁹. De plus, dans la première version, le terme « montage » était défini comme « *les transactions, régimes, mesures, opérations, accords, ententes, promesses ou engagements qui ne correspondent pas à la réalité économique* », ce qui n'est pas le cas dans la version définitive²⁶⁰. Certains Etats dont les Pays-Bas étaient réticents à son adoption dans cette formulation au vu de sa trop grande généralité qui risquait d'engendrer une insécurité juridique pour les contribuables et administrations²⁶¹. De longues discussions s'en sont suivies avant de parvenir à un accord entre tous les Etats membres.

2. Position des Etats dans le débat : d'abord un refus

Si la nouvelle mesure générale anti-abus a mis autant de temps à être adoptée, c'est pour la raison simple que les Etats n'étaient pas tous du même avis que la Commission. En effet, ce type de norme peut poser problème peu importe la tendance présente au sein des pays membres²⁶² :

²⁵⁴ C., MARCHGARBER, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 1.

²⁵⁵ Voir *infra*.

²⁵⁶ C., MARCHGARBER, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 5 ; J., KIRKPATRICK, D., GARABEDIAN, *op. cit.* (voy. note n°1), p. 438.

²⁵⁷ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n°11), p. 10-11.

²⁵⁸ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 87.

²⁵⁹ C., DOCCLO, *ibid.*, p. 89.

²⁶⁰ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 224.

²⁶¹ A., KARAGUEZIAN, P., FERRERO, *op. cit.* (voy. note n°190), p. 1.

²⁶² H., VAN DEN HURK, *op. cit.* (voy. note n°15), p. 494.

- Si les Etats ont une législation peu stricte en ce qui concerne les abus, cela ne les intéresse pas d'adopter une telle norme. Ils devront alors modifier leur droit national qui est attirant pour les entreprises afin de le rendre plus dur envers elles au risque de les voir s'éloigner de leur territoire.
- De l'autre côté, un Etat comme l'Allemagne ou les Pays-Bas, qui a déjà une législation sévère à ce niveau en interne, n'est pas enthousiaste non plus à ce genre de mesure car les sociétés présentes en son sein pourraient attaquer son droit au regard de la directive en invoquant sa dureté par rapport à celle-ci. D'où l'importance du « principe des *minimis* » que nous aborderons plus loin.

3. *Adoption de la directive*

Après de longues négociations, c'est en date du 27 janvier 2015 que la directive modificative 2015/121 est finalement adoptée et publiée le lendemain au J.O.U.E. et c'est celle-ci qui retiendra le plus notre attention²⁶³. La disposition anti-abus déjà existante dans la D.M.F. n'était pas suffisamment claire et pouvait prêter à confusion²⁶⁴. Elle se bornait uniquement à autoriser les Etats à recourir à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles pour éviter les abus²⁶⁵. Mais, nous l'avons vu précédemment, lorsque les Etats agissent de façon unilatérale, il existe des différences entre leurs législations²⁶⁶ qui offrent aux contribuables la possibilité d'adopter des stratégies de planification fiscale transfrontière²⁶⁷. Cela crée des disparités de flux des capitaux et de concurrence dans le marché intérieur²⁶⁸. L'adoption initiale de la directive perd alors toute utilité. De plus, ces différences entre les normes mènent à une insécurité juridique (manque de clarté pour les contribuables et administrations fiscales dues aux variations entre les mesures nationales) et mettent en péril l'objectif de la D.M.F. qui est l'élimination des obstacles fiscaux empêchant le rassemblement transfrontière de sociétés d'Etats membres différents. Il en découle que les Etats sont incapables de rétablir eux-mêmes la situation, même via une modification des C.P.D.I., car cela pourrait mener, de nouveau, à plusieurs solutions différentes. Effectivement, les Etats conviennent parfois dans leurs conventions de ne pas imposer certains éléments de revenus, mais sans tenir compte de l'absence d'imposition déjà existante sur le territoire du pays cocontractant, cela mène alors à un risque de double non-imposition. De même lorsqu'un Etat attribue un revenu à deux entités différentes qui bénéficient chacune d'une exonération indépendamment de la seconde. Ou encore, par manque d'information, lorsque l'administration n'est pas au courant des revenus perçus par son contribuable²⁶⁹.

²⁶³ Directive (UE) n° 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015, *op. cit.* (voy. note n°185).

²⁶⁴ Vu *supra*.

²⁶⁵ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 223.

²⁶⁶ différences que la D.M.F. avait pour objectif de vaincre par son adoption.

²⁶⁷ M., HELMINEN, *op. cit.* (voy. note n°3), p. 306.

²⁶⁸ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 84 ; Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive du 6 décembre 2012, *op. cit.* (voy. note n°4), p. 2.

²⁶⁹ M., HELMINEN, *op. cit.* (voy. note n°3), p. 306.

Le risque est le même lorsqu'un Etat prend l'initiative de ne plus imposer certains revenus de façon unilatérale sans savoir s'ils le sont dans les autres Etats²⁷⁰. Nous constatons ici qu'il s'agisse de normes pour éviter la double imposition ou au contraire la double non-imposition, sans harmonisation, les Etats sont incapables de résoudre ces problèmes eux-mêmes.

De plus, ils doivent respecter les principes généraux du droit communautaire et les libertés fondamentales dans leurs actions contre la fraude et l'évasion, ce qui n'est pas toujours évident. Il faut donc une action concertée au niveau de l'Union et imposée aux différents législateurs afin d'aboutir à un régime commun²⁷¹.

Selon l'article 115 du T.F.U.E.²⁷², seule la Commission est compétente pour proposer une directive dans le domaine de la fiscalité directe. Malgré qu'une harmonisation totale et complète du droit des impôts sur les revenus n'est pas encore atteinte²⁷³, la Commission suggère ces mesures qui lui semblent être plus opérantes que celles prises par les Etats membres individuellement ou via des conventions pour éviter les abus à leurs droits internes, tous différents les uns des autres²⁷⁴. Le Conseil européen a également recommandé qu'une mesure générale anti-abus commune soit prise afin de combattre les planifications fiscales agressives²⁷⁵.

4. Buts

La modification de la D.M.F. a pour but principal de mettre un terme à l'utilisation détournée de cette dernière par les contribuables à des fins d'évasion fiscales en matière de fiscalité directe²⁷⁶. Elle tend aussi à créer des conditions de concurrence équitables entre les groupes de sociétés dont la mère et les filiales siègent dans différents Etats membres et ceux dont chaque établissement se situe dans un seul et même Etat²⁷⁷.

²⁷⁰ Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive du 6 décembre 2012, *op. cit.* (voy. note n°4), p. 3.

²⁷¹ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n°11), p. 5-6

²⁷² « Article 115: Sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ».

²⁷³ C.J.C.E. (grande ch.), 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-2181, considérant 49.

²⁷⁴ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 84.

²⁷⁵ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n°11), p. 3-4 ; P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 117.

²⁷⁶ Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive du 6 décembre 2012, *op. cit.* (voy. note n°4), p. 3.

²⁷⁷ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n°11), p. 7.

Cela devrait permettre une plus grande cohérence dans son application à l'intérieur des différents Etats membres²⁷⁸, ce qui devrait apporter clarté et sécurité autant pour les administrations fiscales que pour les contribuables. Pour l'instant, les mesures mises en place par les Etats membres en leur sein varient fortement l'une de l'autre²⁷⁹. La nouvelle disposition anti-abus a donc aussi pour but de rendre la lutte contre l'évasion fiscale plus claire et plus uniforme²⁸⁰. Par une mesure commune, les Etats sauront exactement ce qu'ils doivent mettre en place afin d'atteindre les objectifs de la D.M.F. Il ne devrait y avoir plus aucune contradiction avec cette dernière²⁸¹. Nous verrons que ce n'est finalement pas le cas²⁸². De plus, selon une analyse, une telle mesure permettrait aux Etats membres d'augmenter leurs recettes fiscales car la double non-imposition compromet le financement de leurs budgets²⁸³. Enfin, cette mesure adoptée permet à l'U.E. de se conformer à l'action 6 du plan B.E.P.S. sans violer la D.M.F.²⁸⁴.

5. *Champ d'application*

Que vise cette nouvelle mesure ? La norme n'est applicable qu'aux montages artificiels, elle ne peut restreindre les libertés fondamentales si ce n'est pour cette seule raison²⁸⁵. Quatre conditions sont requises afin de pouvoir recourir à la mesure générale anti-abus²⁸⁶ :

- il faut un montage ou une série de montages ;
- le principal but du montage ou un de ses principaux buts doit être d'obtenir un avantage fiscal ;
- cet avantage doit être en contradiction avec les finalités de la directive ;
- le montage doit être « non-authentique », il ne reflète pas la réalité économique.

Il s'agit de conditions cumulatives ! Donc il faut que les quatre soient remplies pour refuser l'application de la D.M.F., si tel n'est pas le cas, il n'y a pas d'abus²⁸⁷ (attention toutefois à la controverse relative aux différentes traductions que nous verrons plus tard²⁸⁸). Nous avons déjà abordé ces conditions dans la section relative aux montages, nous vous y renvoyons et apportons ici quelques précisions quant à l'application même de la mesure.

²⁷⁸ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 223.

²⁷⁹ Nous verrons que ce n'est pas le cas.

²⁸⁰ B., PEETERS, *op. cit.* (voy. note n°40), p. 7 ; H., VAN DEN HURK, *op. cit.* (voy. note n°15), p. 488.

²⁸¹ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n°11), p. 5 ; F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 224.

²⁸² Voir *infra*.

²⁸³ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n°11), p. 4 ; C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 84 ; Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive du 6 décembre 2012, *op. cit.* (voy. note n°4), p. 2 ; M., HELMINEN, *op. cit.* (voy. note n°3), p. 308 ; H., VAN DEN HURK, *op. cit.* (voy. note n°15), p. 489.

²⁸⁴ E., KOKOLIA, E., CHATZIIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 151.

²⁸⁵ M., HELMINEN, *op. cit.* (voy. note n°3), p. 308.

²⁸⁶ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 224.

²⁸⁷ F., DE BELVA, J., LUTS, *ibid.*, p. 224.

²⁸⁸ Voir *infra*.

La condition de l'avantage fiscal se recherche sous forme d'un test objectif, on regarde si un des buts du montage est d'avoir, entre autres, un avantage fiscal. Ce ne doit pas nécessairement être l'unique but, si c'est un des buts, c'est suffisant pour tomber sous le champ d'application de la règle (contrairement à la formulation « but essentiel » utilisée dans la jurisprudence *Cadbury*²⁸⁹²⁹⁰). Il s'agit dès lors d'un faible seuil d'abus qui sera vite dépassé. Est-il bien raisonnable ? La D.M.F. a été adoptée afin de maintenir un niveau de concurrence équitable entre les groupes nationaux et les groupes intra-européens en supprimant les obstacles fiscaux présents sur le marché interne²⁹¹. Il devient donc contradictoire de nier ces avantages à un groupe simplement parce que le contribuable bénéficie, entre autres, d'un avantage fiscal. Il serait plus logique de ne tenir compte que des avantages prédominants pour effectuer ce test. D'ailleurs, dans diverses décisions de la C.J.U.E., elle a une interprétation restrictive de cette condition²⁹²²⁹³. Cela devrait être similaire pour la D.M.F., si le contribuable démontre des motifs véritables non fiscaux, il devrait pouvoir échapper à cette norme et se voir accorder le bénéfice de la D.M.F. Ou encore, s'il s'agit de motifs fiscaux, mais hors cadre de la directive, la norme anti-abus ne devrait pas être appliquée, sauf si le contribuable cherche uniquement à se soustraire à l'impôt²⁹⁴²⁹⁵. Toutefois, la mesure reste proportionnelle, comme nous l'avons vu plus haut²⁹⁶, lorsqu'une partie seulement du montage n'est pas authentique, c'est à cette partie seule que l'on refuse d'appliquer le bénéfice de la D.M.F. Nous verrons avec le temps quelle interprétation la C.J.U.E. va décider de donner à ces termes.

Une fois cet avantage fiscal trouvé, il faut encore regarder s'il est en contradiction avec les finalités ou l'objet de la directive (test subjectif). Il faut déterminer si l'intention du législateur risque d'être compromise par l'obtention de cet avantage dans les circonstances données. Quelle est cette intention ? La D.M.F. impose d'exempter les dividendes et autres distributions entre les sociétés filiales d'un Etat à leur mère située dans un autre Etat membre de retenue à la source et d'éliminer la double imposition qui a lieu au niveau de la mère. Avant cela, les règles variaient d'un Etat à l'autre, ce qui défavorisaient les groupes contenant des sociétés dans différents Etats membres par rapport aux sociétés présentes sur un seul et même territoire, c'est pour cette raison que ce régime commun est introduit²⁹⁷. Il faut prévoir des normes fiscales neutres pour la concurrence. Ceci, dans le but de ne pas entraver les relations entre groupes de sociétés par les dispositions internes des pays. Cependant, il semble difficile de démontrer que les structures mises en place par les groupes de sociétés vont à l'encontre de ces finalités.

²⁸⁹ Vu *supra*.

²⁹⁰ Vu *supra*.

²⁹¹ M., HELMINEN, *op. cit.* (voy. note n°3), p. 307.

²⁹² C.J.C.E. (5^e ch.), 10 novembre 2011, *Foggia*, aff. C-126/10, considérants 37 et 44.

²⁹³ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), pp. 224-225.

²⁹⁴ C.J.C.E. (Aère ch.), 20 mai 2010, *Zwijnenburg*, C-352/08, considérant 56.

²⁹⁵ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 226.

²⁹⁶ Vu *supra*.

²⁹⁷ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 226.

La charge de la preuve de cette dernière condition est laissée à l'administration. En pratique, on se rend bien compte que la distinction entre le test subjectif et le test objectif n'est pas facile à faire non plus²⁹⁸.

Enfin, il faut se poser la question de l'authenticité du montage. Cette exigence est « nouvelle » en droit européen, avant, on parlait de « transactions artificielles ». Il faut dorénavant, voir s'il est mis en place pour des raisons économiques valides, mais ceci nous ramène au test subjectif et à la question de la recherche d'un avantage fiscal. Nous pouvons considérer que dès que nous n'avons pas de motifs économiques réels pour justifier le montage, comme nous l'avons démontré dans la section relative à ces derniers²⁹⁹, il s'agit d'une présomption d'évitement de l'impôt. Attention que le fait qu'une société n'ait pas d'activité journalière n'implique pas que celle-ci ne soit pas « authentique », nous avons l'exemple des sociétés de holding³⁰⁰. Nous avons donné des indices afin de repérer le « non-authentique » dans la section relative aux montages en abordant la notion de substance³⁰¹. Une fois les montages identifiés, passons à l'application de la mesure en elle-même.

²⁹⁸ F., DE BELVA, J., LUTS, *ibid.*, p. 227.

²⁹⁹ Vu *supra*.

³⁰⁰ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 227.

³⁰¹ Vu *supra*.

6. *Modifications apportées par cette directive*

Quelles modifications apporte la directive du 27 janvier 2015 ? Elle met en place une nouvelle norme anti-abus³⁰² et cette règle, ajoutée à l'article 1^{er} de la D.M.F.³⁰³, habilite les Etats à agir pour prévenir la fraude et l'évasion fiscale³⁰⁴. Comment ? Elle permet alors d'ignorer l'application de la directive aux montages artificiels créés principalement dans le but d'éviter l'impôt sur les revenus et ainsi bénéficier d'un avantage fiscal indu³⁰⁵. Donc, si les conditions citées ci-avant sont remplies et que l'on est en présence d'un montage non-authentique, la D.M.F. ne s'applique pas, les Etats doivent refuser l'exonération³⁰⁶ ainsi que l'absence de retenue à la source et aucune adaptation n'est possible afin de remettre les dividendes en état de subir l'impôt qu'ils auraient dû subir normalement³⁰⁷. Mais est-ce bien proportionné ? Selon la Commission, oui. Toutefois, une mesure permettant aux Etats membres concernés par le transfert de s'entretenir sur le sort à appliquer à ces bénéfices aurait peut-être été plus proportionnée à l'objectif poursuivi³⁰⁸. Pour notre part, nous le verrons, nous ne trouvons pas cette mesure proportionnée³⁰⁹.

³⁰² Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, *op. cit.* (voy. note n°11), p. 7, p. 9 (considérants 2 à 5).

³⁰³ « Article 1 : 1. Chaque État membre applique la présente directive:

a) aux distributions de bénéfices reçus par des sociétés de cet État membre et provenant de leurs filiales d'autres États membres;

b) aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet État membre à des sociétés d'autres États membres dont elles sont les filiales;

c) aux distributions de bénéfices perçues par des établissements stables, situés dans cet État membre, de sociétés d'autres États membres, et provenant de leurs filiales situées dans un État membre autre que celui où est situé l'établissement stable;

d) aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet État membre à des établissements stables, situés dans un autre État membre, de sociétés du même État membre dont elles sont des filiales.

2. Les États membres n'accordent pas les avantages de la présente directive à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

3. Aux fins du paragraphe 2, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

4. La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir la fraude fiscale ou les abus.».

³⁰⁴ P., MICHOT, J., WANTZ, *op. cit.* (voy. note n°181), p. 47.

³⁰⁵ P., SMET, D., DE WOLF, *op. cit.* (voy. note n°181), p. 1 ; ., 1, *op. cit.* (voy. note n°70), p. 14 ; P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 117 ; E., KOKOLIA, E., CHATZIIIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 151.

³⁰⁶ B., PEETERS, *op. cit.* (voy. note n°40), p. 7 ; P., MICHOT, J., WANTZ, *op. cit.* (voy. note n°181), p. 46.

³⁰⁷ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 89 ; F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 228, pp. 231-232 ; P., MICHOT, J., WANTZ, *op. cit.* (voy. note n°181), p. 46 ; E., KOKOLIA, E., CHATZIIIOAKEIMIDOU, *op. cit.* (voy. note n°9), p. 151.

³⁰⁸ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 90.

³⁰⁹ Voir *infra*.

7. *Limites et critiques*

Comme nous le faisons remarquer tout au long de nos développements, l'adoption de cette nouvelle mesure prête à la critique. Nous en avons déjà cité quelques unes, mais nous pouvons en formuler ici des plus générales (et importantes). Tout d'abord, avant, il n'était question que de lutte contre la fraude fiscale, aujourd'hui, on englobe aussi l'évasion fiscale dans ce mouvement de lutte. Ne risque-t-il pas d'y avoir dérive de la part des Etats membres et que ces derniers combattent des situations parfois légitimes au niveau légal mais qui n'arrangent pas les Etats ? N'oublions pas qu'au départ, un contribuable est libre de choisir la voie la moins imposable³¹⁰.

Ensuite, les différentes versions linguistiques de la modification de la D.M.F. publiées au J.O.U.E. ne sont pas tout à fait identiques³¹¹. Effectivement, selon les versions française et anglaise, le montage non-authentique est celui qui va à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la directive. Or, selon les versions allemande et néerlandaise, cette exigence est déclinée en une double condition, il faut qu'en plus d'aller à l'encontre des objectifs de la directive, il soit non authentique (version qui nous paraît moins attentatoires aux libertés des contribuables et que nous avons suivi précédemment)³¹². Cette différence de traduction pourrait être due au fait que dans la première version de la proposition de la directive, la double condition était présente mais a ensuite été supprimée dans la version finale³¹³. Mais alors, ces traductions ont-elles la même valeur vu qu'il s'agit de conditions cumulatives ? Ou la différence entre la première et la seconde version implique que l'on doit se référer à la seconde qui contient des conditions plus larges ? Ce sera à la C.J.U.E. d'interpréter ces termes afin d'en donner la portée exacte pour ne pas que l'on se retrouve face à des interprétations différentes de chaque Etat³¹⁴. Mais nous pouvons déjà mentionner que la première lecture semble préférable³¹⁵.

Enfin, selon C. Docclo, le texte ne serait pas assez clair compte tenu de son caractère général (nous le constatons notamment au vu des différences de traduction ci-avant). Cette pensée est confirmée par le Conseil économique et social de l'Union qui attend des Etats membres qu'ils précisent la portée de la directive lors de leurs transpositions respectives³¹⁶ (tout comme la Commission).

³¹⁰ H., VAN DEN HURK, *op. cit.* (voy. note n°15), p. 494.

³¹¹ P., MALHERBE, « quelques réflexions sur l'abus fiscal international » dans *Fiscalité des entreprises – Questions d'actualité*, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 237-238.

³¹² B., PEETERS, *op. cit.* (voy. note n°40), pp. 6-7.

³¹³ B., PEETERS, *ibid.*, p. 7.

³¹⁴ B., PEETERS, *ibid.*, p. 7.

³¹⁵ Voir *infra*.

³¹⁶ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 80.

Rappelons le texte finalement adopté : « 2. *Les États membres n'accordent pas les avantages de la présente directive à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.*

3. *Aux fins du paragraphe 2, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique*

4. *La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir la fraude fiscale ou les abus».*

Nous allons reprendre chacun des termes pertinents afin de comprendre leur sens et émettre les critiques à leur sujet³¹⁷ :

- « *montage ou série de montages* » : ces termes sont péjoratifs et ne présentent aucune définition, ces termes prêtent à diverses interprétations³¹⁸. Il faut alors se référer aux termes suivant pour déterminer ce qu'est un montage, mais ceux-ci n'apportent pas plus de précisions.
- « *un des objectifs principaux* » : comment qualifier un but d'objectif principal ou non ? Ne risquons-nous pas d'englober plus de situations qu'il ne le faut dans le filet de la mesure en nous référant à ces termes de façon stricte ? ³¹⁹Ce manque de précision risque de poser problème plus tard lors des premières décisions de jurisprudence prise à cet égard. Surtout que la précédente recourt plutôt aux termes « but essentiel ».
- « *avantage fiscal* » : au départ, la D.M.F. avait pour but l'élimination de la double imposition, il paraît donc bizarre de qualifier cela d'avantage, mais plutôt le retrait d'un tort fiscal. De plus, les Etats ont dû transposer la directive au sein de leur droit national, donc ce ne sont pas vraiment les avantages de la directive qu'ils devront dès lors nier, mais plutôt ceux de leur droit commun.
- « *allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité* » : que sont l'objet et la finalité ? L'objet est ce que la loi apporte (éliminer la double imposition) et sa finalité est le but à atteindre par la loi (nous les avons cités au début de nos développements, entre autres, l'harmonisation, la neutralité, favoriser les regroupements de sociétés, éliminer les différences de traitements³²⁰). Dès lors, quand avons-nous un montage allant à l'encontre de ce que nous venons de citer ? Nous n'avons ici aussi, aucune autre précision et nous doutons que ces finalités soient réellement contrariées par les structures mises en place par les groupes de sociétés.

³¹⁷ P., MALHERBE, *op. cit.* (voy. note n°310), p. 239.

³¹⁸ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 224.

³¹⁹ Vu *supra*.

³²⁰ Vu *supra*.

- « *pas authentique* » : ce terme fait également l'objet de diverses traductions. Dans la jurisprudence européenne déjà existante, le terme « artificiel » est plus récurrent que celui-ci. Nous n'avons donc de nouveau aucune piste pour déterminer un montage de « non-authentique ».
- « *dans la mesure* » : il faudrait déterminer le niveau du manque de réalité économique.
- « *motifs commerciaux* » : ces termes ne visent dès lors pas les motifs financiers ou industriels, les mots « motifs économiques » auraient mieux convenu. De plus, ils doivent être « valables », mais nous n'avons aucun indice nous permettant de juger si les motifs sont valables ou non. Ils doivent aussi « refléter la réalité économique », mais cette dernière notion n'est pas encore fixée juridiquement et subit diverses interprétations.

On peut encore observer qu'il n'y a pas de définition concrète des « dividendes déductibles » dans le texte de la D.M.F. alors que cette dernière revête une grande utilité³²¹. Toutes ces définitions manquantes sont alors laissées à la libre interprétation des Etats membres qui recourront à leur droit interne, mais cela pourrait aboutir à des différences dans chaque Etat³²². Ceci est assez ironique pour une directive qui avait pour but d'instaurer un régime commun³²³. Cette critique est d'ailleurs assez récurrente, la modification de la directive a normalement pour but une harmonisation des différentes législations nationales, mais cette « harmonisation » est mise en œuvre par deux directives différentes, une plus spécifique (celle sur les hybrides) et une plus générale (celle sur la norme anti-abus), de plus cette dernière est générale jusque dans son texte et manque encore de précisions comme nous venons de le dire. Ces mesures sont-elles alors suffisantes pour régler le problème du manque de clarté actuel ? Nous en doutons. Après toutes ces observations, nous nous demandons ce que cette nouvelle mesure apporte de plus à l'ancienne, elle qui autorisait déjà les Etats à adopter des mesures anti-abus en interne. C'est peut-être pour tous ces motifs que la Belgique tarde à adopter sa disposition³²⁴.

Une autre solution aurait-elle pu convenir ? H. Van Den Hulk suggérerait celle-ci : plutôt que d'adopter les deux directives modificatrices, il aurait fallu, selon lui, adopter un règlement unique. Pourquoi ? Tout d'abord car les différentes modifications auraient été regroupées au sein d'un même texte et cela aurait permis plus de clarté et moins d'hésitation quant au choix des normes à appliquer à l'avenir. Effectivement, aujourd'hui, un doute peut subvenir lorsque l'on est dans une situation ambiguë pouvant relever de la règle sur les instruments hybrides mais rentrant également dans les conditions d'un abus, laquelle appliquer finalement ?

³²¹ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), pp. 87-88 ; C., KAHLENBERG, A., KOPEC, *op. cit.* (voy. note n°5), pp. 22-23.

³²² C., KAHLENBERG, A., KOPEC, *ibid.*, p. 22-23.

³²³ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 96.

³²⁴ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 91.

Ensuite, un règlement a effet direct sans aucune transposition dans les Etats membres, ceci a le grand avantage qu'il n'y aurait moins de problème d'interprétation vu que les Etats n'ont plus aucune marge de manœuvre pour sa mise en œuvre. Les Etats membres ne risquent pas de violer le droit européen en transposant vu qu'il n'y a pas de transposition, et le problème du retard de transposition par un Etat membre ne se pose plus non plus, le règlement ayant effet direct³²⁵, le contribuable ou l'administration peut l'invoquer devant les juridictions nationales. Malheureusement, l'adoption d'un règlement n'est pas autorisée en matière d'impôt des revenus³²⁶.

D. QUID DE LA DIRECTIVE FUSION ET LA DIRECTIVE INTERETS-REDEVANCES?

Tout d'abord, en ce qui concerne la directive Fusion, l'article 1^{er} de la D.M.F. récemment modifié ressemble énormément à l'article 15 de cette dernière à la différence que pour celle-ci, les Etats avaient la possibilité et non l'obligation de nier l'application de la directive en cas d'abus³²⁷. La Cour reconnaissait le droit aux Etats de ne pas appliquer la directive aux entités ayant comme objectif principal l'évasion fiscale³²⁸. Dans ce cas-ci, le contribuable était « sauvé » s'il pouvait faire valoir des motifs économiques valables qui n'allaient pas à l'encontre de la directive comme définit dans l'arrêt *Foggia*³²⁹ : « *est susceptible de constituer un motif économique valable une opération de fusion qui est fondée sur plusieurs objectifs, parmi lesquels peuvent également figurer des considérations de nature fiscale, à condition toutefois que ces dernières ne soient pas prépondérantes dans le cadre de l'opération envisagée* ». Ou encore, même sans présenter ces motifs, s'il s'avérait qu'il n'agissait pas dans le but de frauder, alors, il n'était pas taxé. Cependant, ce texte a aussi été récemment modifié pour être plus restrictif et correspondre à la volonté de lutte contre l'évasion. Dès lors, le régime d'exemption pourra être refusé dès que la fusion compte au sein de ses objectifs principaux une évasion fiscale (conditions similaires à la D.M.F.). Ici aussi, la charge de la preuve appartient à l'administration (c'est à elle de prouver que le contribuable agit avec le seul but d'obtenir un avantage purement fiscal ou de frauder³³⁰).

Ensuite, quid de la directive intérêts-redevances ? La D.M.F. impose aux Etats de prélever une taxe sur les dividendes déjà déduits dans le chef de la filiale, alors que ce n'est pas encore le cas de la directive intérêts-redevances dans le cadre des intérêts payés par les filiales aux mères. Pourtant, ces intérêts peuvent être déduits par la filiale. Serait-ce un oubli ? Le Conseil y travaille en tous les cas³³¹.

³²⁵ Toutefois, comme il a été dit plus haut, les articles 4 et 6 de la D.M.F. ont aussi effet direct.

³²⁶ H., VAN DEN HURK, *op. cit.* (voy. note n°15), pp. 490-491.

³²⁷ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 89.

³²⁸ C.J.C.E. (5^e ch.), 10 novembre 2011, *Foggia*, aff. C-126/10, considérant 33.

³²⁹ C.J.C.E. (5^e ch.), 10 novembre 2011, *Foggia*, aff. C-126/10.

³³⁰ D., GARABEDIAN, « Nouvelle disposition 'anti-abus' : guère de changement de fond », *Fisc. 1132*, 2008, p.

1.

³³¹ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 87 ; J., SCHWARZ, *op. cit.* (voy. note n°31), p. 296.

V. TRANSPOSITION PAR LES ETATS MEMBRES

La directive du 27 janvier 2015 devait être transposée dans le droit interne des Etats membres pour le 31 décembre 2015³³². De même pour la directive du 8 juillet 2014. Les Etats semblent avoir une certaine liberté dans le cadre de cette transposition vu que selon son article 1^{er}, §4, la D.M.F. modifiée « *ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir de la fraude fiscale ou les abus* ». Toutefois, vu qu'il s'agit d'une exception au régime principal, il faut l'interpréter strictement, nous allons le voir³³³.

A. RESPECT DU DROIT EUROPEEN

Tout d'abord, il ne faut pas oublier qu'un Etat ne peut invoquer la transposition de la directive pour se soustraire au droit primaire et omettre le respect des libertés fondamentales³³⁴. Un petit rappel sur la hiérarchie des normes doit donc être fait. Au niveau du droit européen, le droit primaire prime sur le droit secondaire. Celui-ci doit donc respecter le primaire et ne peut violer les libertés fondamentales. De même, si la directive laisse une certaine marge de manœuvre aux Etats dans leur transposition, ceux-ci ne peuvent invoquer le droit secondaire en cas de non-respect du droit primaire et des libertés fondamentales.

La règle anti-abus ajoutée relève du droit secondaire, elle doit donc être conforme au primaire et aux libertés. Lors de l'application de la règle, il est certain qu'il y aura une différence de traitement entre les relations intra-européennes et les relations internes (ce que l'on souhaitait vaincre au départ avec l'adoption de la directive et qui est contraire aux libertés fondamentales). Dès lors, la question de la compatibilité de la modification de la directive avec le droit européen primaire se pose. Cette dernière semblerait contraire aux libertés d'établissement et de libre circulation des capitaux. Malgré cela, les libertés n'étant pas absolues et au vu des précédents en jurisprudence³³⁵, il est possible que la Cour détermine que ces potentielles discriminations soient justifiées grâce à leur objectif de lutte contre les abus et qu'elles soient tout de même déclarées compatibles avec le droit européen³³⁶.

Quid alors du droit interne ? Respecte-il le droit européen ? Comment se passe cette évaluation ? Nous sommes face à une directive, donc du droit secondaire. En général, le droit secondaire respecte le droit primaire (nous considérons que c'est le cas ici par facilité vu que la question n'a pas encore été définitivement tranchée).

³³² B., PEETERS, *op. cit.* (voy. note n°40), p. 8.

³³³ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 92.

³³⁴ C., DOCCLO, *ibid.*, p. 94.

³³⁵ Vu *supra* section relative à l'interprétation de la C.J.U.E.

³³⁶ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), pp. 228-229.

Lors d'une harmonisation complète des droits des Etats membres en respect du droit secondaire européen, ces derniers doivent, sans aucun doute, correspondre au droit primaire. Mais, en ce qui nous concerne, nous n'avons pas une harmonisation totale. Vu qu'il s'agit d'une règle de « *minimis* » (dont nous aborderons le principe plus tard³³⁷) les Etats ne doivent pas adopter une norme parfaitement identique à ce que met en œuvre la directive. En l'occurrence, les dispositions prises par les Etats pourraient violer le droit primaire. Une évaluation au cas par cas de chaque Etat et par rapport au droit primaire et secondaire devra être faite en cas de doute, afin de rechercher les justifications et le caractère proportionnel des mesures prises, et ces dernières nous permettront peut-être de répondre à la question de la conformité au droit primaire européen³³⁸. Passons à présent aux conditions que les Etats doivent respecter lors de la transposition.

B. CONDITIONS DE MISE EN ŒUVRE PAR LES ETATS MEMBRES

Différentes questions se posent au niveau de la mise en œuvre de la directive au sein des Etats membres³³⁹ :

- Comment un Etat doit-il transposer une directive ? Peut-il se contenter d'un renvoi ou doit-il adopter une nouvelle norme ? Quid si la législation interne compte déjà des normes similaires ?
- Les Etats ont-ils une marge d'appréciation en ce qui concerne la transposition de la directive ? Peuvent-ils être plus stricts ou plus cléments lors de son application ?
- Les Etats peuvent-ils se baser sur d'autres normes anti-abus pour refuser l'application de la directive ? Quid des autres dispositions nationales et C.P.D.I. conclues par les Etats membres ?
- Comment seront gérées les situations impliquant un Etat non membre ?
- Que deviendront les dispositions, qui au contraire, tendent à lutter contre la double-imposition ?

1. *Comment transposer une directive ?*

Passons alors à la mise en œuvre de la directive en tant que telle par les Etats. N'oublions pas qu'une directive n'est pas directement obligatoire³⁴⁰, elle doit d'abord être transposée dans le droit interne de chaque Etat membre pour devenir effective, ce sont ses résultats qui sont obligatoires. Une fois la modification de la D.M.F. devenue effective, les Etats doivent refuser d'appliquer les bénéfices de celle-ci en cas d'abus. Quatre situations peuvent alors se présenter :

³³⁷ Voir *infra*.

³³⁸ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), pp. 229-230.

³³⁹ F., DE BELVA, J., LUTS, *ibid.*, p. 230 ; P., MICHOT, J., WANTZ, *op. cit.* (voy. note n°181), p. 47.

³⁴⁰ Art. 288 TFUE.

- transposition équivalente aux mesures adoptées dans la directive (permis) ;
- pas encore de transposition (en retard si le droit interne ne satisfait pas déjà à la directive et risque de recours en manquement) ;
- transposition plus stricte (permis, avec risque de contrôle vis-à-vis du droit européen) ;
- transposition moins stricte (non permis).

Attention toutefois qu'un Etat n'est pas toujours obligé d'adopter une nouvelle loi pour transposer une directive si son droit interne satisfait déjà aux objectifs de cette dernière (c'est d'ailleurs ce qui nous retiendra en fin de ce travail au sujet de la Belgique). Le droit interne doit satisfaire au principe des « *minimis* » expliqué ci-après. Si tel n'est pas le cas, il y aura violation du droit européen et bien entendu, il n'est pas possible pour un Etat de se référer à la directive sans avoir effectué de transposition, ou avoir mal transposé au sein de son droit interne. On peut juste interpréter le droit interne au regard de la directive.

2. Importance du principe de « *minimis* »

La directive européenne est mise en œuvre selon le principe des « *minimis* ». Les Etats membres pourront prendre des mesures plus strictes en interne tant qu'ils respectent les exigences minimales imposées par la directive³⁴¹. Attention toutefois que ces derniers ne doivent pas sombrer dans l'effet inverse de favoriser les groupes résidents au sein de l'Etat par rapport aux groupes intra-européens³⁴² et appliquer des restrictions si conséquentes qu'elles jetteraient tout un groupe dans le « tas des abus »³⁴³.

3. Maintien des normes nationales ou conventionnelles luttant contre la fraude ou l'évasion fiscale

Quid des autres mesures anti-abus ? Quelles relations y a-t-il entre elles ? La nouvelle mesure de la D.M.F. a une nature « générale », mais il existe d'autres mesures plus spécifiques dans la directive même³⁴⁴. En cas de conflit, on applique l'adage « le spécifique déroge au général »³⁴⁵. Nous avons eu le cas dans l'affaire *Denkavit*, dans laquelle l'article 1, §2 de la directive n'a pas été appliqué pour laisser place à l'article 3, §2 plus spécifique³⁴⁶, pour ce genre de situation, il n'y a pas de problème.

³⁴¹ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 224.

³⁴² F., DE BELVA, J., LUTS, *ibid.*, pp. 230-231.

³⁴³ P., DELACROIX, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 118.

³⁴⁴ Art. 1(1)-(3) nouveau, art. 1(4) nouveau, art. 2(a)(iii), art. 3(2)(b), art. 4(1).

³⁴⁵ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 232.

³⁴⁶ C.J.C.E. (5^e ch.), 17 octobre 1996, *Denkavit*, C-283/94, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-5085.

Mais, en cas de situation qui tomberait sous le champ d'application à la fois de la directive et d'une autre mesure externe à cette dernière (nationale ou conventionnelle), comment cela se déroule-t-il ? D'une part, la D.M.F. est considérée comme une loi générale vis-à-vis des autres normes anti-abus nationales ou conventionnelles, mais d'autre part, le droit européen est supérieur à ces relations en principe. On devrait donc appliquer la directive. Cependant, elle autorise elle-même les Etats à prendre des mesures internes ou conventionnelles pour lutter contre la fraude et les abus et s'engage à ne pas y contrevenir³⁴⁷. Quel chemin suivre dès lors ? Pour certains auteurs, des transactions acceptables au regard du droit européen pourraient se voir refuser les bénéfices de la directive si l'on se réfère à ces normes plus strictes. Et donc, même si la D.M.F. elle-même accepte l'application de ces règles, cela ne devrait pas être le cas car l'on risque de retomber dans les situations de discriminations des groupes intra-européens que la D.M.F. souhaite éviter. Pour eux, ces restrictions doivent être interprétées strictement et doivent se limiter au strict nécessaire pour vaincre les abus. Un test de proportionnalité devrait être appliqué à ces règles ainsi qu'une exigence d'intérêt général³⁴⁸. Inversement, quelle règle appliquer lorsque la convention est plus souple que la directive ? Cette question ne se pose pas pour les normes internes au vu du principe des *minimis* à respecter, mais elle reste d'actualité pour les C.P.D.I. Nous manquons malheureusement de place dans le cadre de ce présent travail pour approfondir la question.

Enfin, n'oublions pas que le droit européen ne « sauve » pas les abus ou fraudes avérées des contribuables, ces derniers ne peuvent recourir au droit européen dans ce cas³⁴⁹. Nous en avons un exemple dans l'arrêt *Italmoda* du 18 décembre 2014³⁵⁰ dont la décision peut s'appliquer par analogie à la D.M.F.

4. *Quid des relations avec les pays tiers?*

La directive n'est pas applicable aux pays tiers donc, en cas de situation impliquant un Etat non membre, malgré les recommandations de l'O.C.D.E., les bénéfices distribués de la filiale à sa mère peuvent toujours être exemptés, si une convention conclue avec cet Etat le prévoit, et ce, même s'ils ont déjà fait l'objet d'une déduction dans l'Etat de la filiale. Donc ici, une double non-imposition est encore bel et bien possible tant que la controverse relative à la primauté du droit européen sur les Traités n'est pas tranchée et que ceux-ci ne sont dès lors pas modifiés³⁵¹. Nous avons l'exemple de la Suisse avec laquelle une convention est signée via un accord bilatéral entre elle et l'U.E.

³⁴⁷ B., PEETERS, *op. cit.* (voy. note n°40), p. 6, p. 8 ; C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 91.

³⁴⁸ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 233 ; B., PEETERS, *op. cit.* (voy. note n°40), p. 8.

³⁴⁹ B., PEETERS, *op. cit.* (voy. note n°40), p. 8.

³⁵⁰ C.J.C.E. (1ère ch.), 18 décembre 2014, *Italmoda*, C-131/13, C-163/13, C-164/13, considérant 43.

³⁵¹ C., MARCHGARBER, *op. cit.* (voy. note n°5), pp. 11-12.

Mais, cet accord n'a été signé que pour la version initiale de la D.M.F., donc il devra être modifié afin que les nouvelles mesures puissent s'appliquer chez elle aussi, sinon les doubles non-impositions seront encore possibles en ayant recours à cet Etat³⁵².

Une nouvelle proposition de directive anti-évasion a été faite en date du 28 janvier 2016. Cette dernière viserait essentiellement les relations avec les pays tiers à l'U.E.³⁵³ et serait aussi mise en place selon le principe des *minimis*³⁵⁴. Serait-ce pour compléter notre norme anti-abus dont il a été question au sein de ce travail qui elle ne vise que les relations entre Etats membres ? Cette proposition pourrait bien être une piste quant à la question laissée en suspens, si une telle directive est proposée pour régler aussi le domaine des conventions avec les pays tiers, cela veut peut-être dire que celles-ci ne sont dès lors pas supérieures au droit européen et que ce dernier prime bien sur les conventions. Si cette directive aboutit, tous les terrains permettant d'obtenir des avantages fiscaux seront balisés.

5. *Maintien des normes nationales ou conventionnelles visant à éviter la double imposition*

Quant aux autres dispositions, nationales ou conventionnelles, déjà présentes en droit interne, visant à atténuer la double imposition, la modification de la directive, comme il est précisé en son article 7, §2³⁵⁵, ne peut porter atteinte à ces dispositions³⁵⁶. Les Etats peuvent donc déroger à la D.M.F. (et son article 4) dans certaines circonstances et ceci a été confirmé par l'arrêt *Océ Van Der Grinten*³⁵⁷³⁵⁸. Attention que si cela entraîne une double non-imposition, il sera interdit aux Etats de se fonder sur l'article 7 pour déroger à l'article 4³⁵⁹.

³⁵² H., VAN DEN HURK, *op. cit.* (voy. note n°15), p. 493.

³⁵³ S., SCARNA, B., PAQUOT, M., CASSIERS, « Lutte contre l'évasion fiscale : directive UE », 2016.

³⁵⁴ P., VANCLOOSTER, « European Commission proposes Anti-Tax Avoidance Package », *Tax Policy Bulletin*, 2016, p. 2.

³⁵⁵ « Article 7: 2. La présente directive n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes ».

³⁵⁶ F., DE BELVA, J., LUTS, *op. cit.* (voy. note n°6), p. 231 ; P., MICHOT, J., WANTZ, *op. cit.* (voy. note n°181), p. 47 ; C., CHERUY, C., LAURENT, *op. cit.* (voy. note n°32), p. 181.

³⁵⁷ C.J.C.E. (5^e ch.), 25 septembre 2003, *Arrêt Océ Van Der Grinten*, C-58/01, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-9827.

³⁵⁸ C., MARCHGARBER, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 10.

³⁵⁹ C., MARCHGARBER, *ibid.*, p. 10.

C. TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE PAR LE LUXEMBOURG ET LA BELGIQUE

Une dernière grande question qui se pose est : « Est-ce que les Etats sont aptes à mettre en œuvre ces modifications ? »³⁶⁰. Cette question prend tout son sens quand on voit la situation actuelle de la Belgique qui n'a toujours pas transposé la directive dans son droit interne. La plupart des pays ont déjà une norme anti-abus, mais celle-ci satisfait-elle entièrement aux nouvelles attentes de l'Union ? Nous allons voir ce qu'il en est en droit luxembourgeois et en droit belge. Pour ce qui est de la première directive modificatrice relative aux instruments hybrides, au vu de l'actualité fiscale et du « ras-le-bol » général des avantages octroyés aux grands groupes multinationaux de par le monde, il n'y a pas vraiment de doute quand à sa mise en œuvre³⁶¹. Mais pour ce qui est de la norme générale anti-abus le doute reste d'actualité. Nous allons commencer par une analyse de ce qui a été mis en place au Grand-Duché. Ensuite, nous verrons ce qui est actuellement en vigueur au sein du droit belge. Ainsi, nous essayerons de répondre à la question de savoir si la Belgique, qui n'a pas encore transposé sous forme d'une nouvelle disposition, devrait ou non, le faire.

1. *Quid du Luxembourg ?*

Le Luxembourg, via son ministre des finances, Pierre Gramegna, a toujours soutenu les propositions de modifications de la D.M.F. de la Commission. Après le scandale Luxleaks de 2014 l'accablant, ce dernier veut absolument racheter son image et argue pour la cause « *qu'il n'est pas acceptable que certaines entreprises puissent, à travers une combinaison de législations nationales et de conventions internationales, atteindre une situation dans laquelle elles ne paient aucun impôt* ». Ceci est assez ironique venant d'un pays qui a permis à des groupes de sociétés multinationales d'économiser plusieurs milliards d'euros d'impôts de par ses accords, appelés « rulings ». Quoi qu'il en soit, le Luxembourg est l'un des premiers à avoir transposé la directive modifiée dans son droit interne.

Quel est le sort dès lors réservé aux dividendes perçus au Grand-Duché ? Le Luxembourg contenait déjà une norme anti-abus³⁶² qui permettait à ses autorités de nier les avantages fiscaux obtenus lorsque le contribuable utilisait un mécanisme légal de façon inappropriée pour des raisons commerciales non valides. Dans ce dernier cas, il y a abus et l'administration peut alors lever l'impôt comme il aurait dû l'être sans ce mécanisme. Mais alors pourquoi transposer, le Luxembourg en avait-il vraiment besoin ? Nous n'en sommes pas tout à fait sûrs, nous pensons que le législateur luxembourgeois a transposé car c'est ce qui était demandé sans y réfléchir plus loin.

³⁶⁰ H., VAN DEN HURK, *op. cit.* (voy. note n°15), pp. 488-489.

³⁶¹ H., VAN DEN HURK, *ibid.*, p. 493.

³⁶² Loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, §6, Journal officiel du Grand-Duché du Luxembourg, Mem. n°901, 02.01.1936, p. 9001.

Nous avons alors regardé le texte d'un peu plus près et pour pouvoir parler « d'abus » en droit luxembourgeois, le comportement du contribuable doit être dans l'unique but d'obtenir un avantage fiscal. Nous sommes donc face à une norme moins stricte que la nouvelle mesure adoptée par l'Union européenne. Dans cette dernière, nous le rappelons, il suffit qu'un des buts principaux soit la recherche d'un avantage fiscal. Cela amène à dire que le droit luxembourgeois, bien qu'il avait un champ d'application plus étendu que la D.M.F. (s'appliquait aussi aux Etats tiers), n'était pas en conformité avec l'adoption de la directive et qu'une modification de ce dernier s'avérerait utile (c'est la seule justification que nous trouvons). Le Luxembourg l'a alors fait et rapidement³⁶³.

C'est par une loi du 18 décembre 2015³⁶⁴ qu'a lieu la transposition. Elle modifie les articles 147³⁶⁵ (exonère les dividendes versés à un parent) et 166³⁶⁶ (exonère les dividendes reçus, peu importe leur provenance) de la loi sur l'impôt sur le revenu luxembourgeois. Mais vu que la norme anti-abus ne s'applique qu'aux Etats membres, il n'est nécessaire de ne transposer que ce qui la concerne³⁶⁷. L'article 147 qui délimite les revenus exonérés d'impôts est modifié par l'insertion telle quelle de l'article 1^{er}, §2 et 3 de la directive du 27 janvier 2015.

³⁶³ P., MICHOT, J., WANTZ, *op. cit.* (voy. note n°181), p. 47.

³⁶⁴ Loi du 18 décembre 2015 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2016 et modifiant la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, *Journal officiel du Grand-Duché du Luxembourg*, Mem. A n°242, 23 décembre 2015.

³⁶⁵ « Article 147 : Sont exclus du bénéfice des lettres a) et d) ci-dessus [càd du bénéfice de l'exonération de retenue à la source sur les dividendes distribués à des sociétés visées par la Directive mère-filiales, notamment des sociétés belges], les revenus visés par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents et alloués à un organisme à caractère collectif qui est un résident d'un autre Etat membre de l'Union européenne et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE ou à un établissement stable situé dans un autre Etat membre d'un organisme à caractère collectif qui est un résident d'un Etat membre de l'Union européenne et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE, si ces revenus sont alloués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de cette directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Au sens de la présente disposition, un montage, qui peut comprendre plusieurs étapes ou parties, ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique ».

³⁶⁶ « Article 166 : (al. 2bis) Par dérogation à l'alinéa 2, point 1, l'exonération ne s'applique pas aux revenus visés par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, qui proviennent d'une participation détenue directement dans le capital social d'un organisme à caractère collectif qui est un résident d'un autre Etat membre de l'Union européenne et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE, dans la mesure où ils sont déductibles dans cet Etat membre ou lorsqu'ils sont alloués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de cette directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Au sens de la présente disposition, un montage, qui peut comprendre plusieurs étapes ou parties, ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique ».

³⁶⁷ P., MICHOT, J., WANTZ, *op. cit.* (voy. note n°181), p. 48.

L'article 164^{bis} est également modifié, on y ajoute des définitions de la société mère, de la filiale et d'un groupe de sociétés. Pour l'article 166, il fixe les conditions d'exonération des revenus de participation. Il y est ajouté un alinéa 2^{bis} qui permettra de ne pas exonérer un revenu perçu par la société mère lorsque ce dernier a déjà été déduit dans l'Etat de la fille où s'ils sont alloués par un montage non authentique considéré comme un abus (il y a alors répétition de l'article 1^{er}, §2 et 3 de la directive modificatrice)³⁶⁸. La loi concernant l'impôt commercial du 1^{er} décembre 1936 est aussi modifiée pour y intégrer ce fameux article 1, §2 et 3³⁶⁹.

Nous pouvons donc considérer, pour l'instant, que le Luxembourg a correctement transposé les modifications de la directive mère-filiale dans son droit interne, même si cela ne semblait pas utile. Mais, une petite réserve à cette transposition conforme sera analysée dans la suite du raisonnement³⁷⁰ en comparant le « pourquoi » de la non-transposition belge à laquelle nous arrivons enfin.

2. Quid de la Belgique ?

a) Régime actuellement en vigueur

L'article 344, §1^{er} du C.I.R. est rédigé de la sorte : « § 1^{er}. N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes:

1° une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition; ou

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

³⁶⁸ Projet de loi portant transposition de la directive 2015/121/UE du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, Ch. Des députés, sess. ord. 2014-2015, n° 6847 du 5 août 2015.

³⁶⁹ Projet de loi portant transposition de la directive 2015/121/UE du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, Ch. Des députés, sess. ord. 2014-2015, n° 6847 du 5 août 2015.

³⁷⁰ Voir *infra*.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. ».

Cette disposition a été adoptée en 1993 afin d'introduire une mesure générale anti-abus³⁷¹, elle avait pour but de « *de lutter contre la multiplication incessante de mécanismes d'évasion fiscale, qui se traduisent par des qualifications juridiques uniquement destinées à éluder l'impôt* »³⁷². Elle permettait à l'administration de requalifier un acte lorsque sa qualification de départ n'avait que pour but d'éviter l'impôt³⁷³. Sa première version posait cependant problème car il fallait requalifier les opérations afin de pouvoir utiliser cette disposition et la requalification n'était acceptée que si elle correspondait parfaitement aux faits³⁷⁴, ce qui n'était pas souvent faisable.

Elle a alors été modifiée par la Loi-programme du 29 mars 2012. Sous le nouvel article, il n'est plus nécessaire pour l'administration de requalifier en donnant des effets juridiques similaires à l'opération du contribuable. Si elle parvient à démontrer que le contribuable a pour seul but l'évitement de l'impôt elle peut se limiter à écarter la qualification donnée aux actes juridiques par ce dernier³⁷⁵. Cette nouvelle disposition a toujours pour finalité la lutte contre l'évitement abusif de l'impôt, elle va rendre inopérantes fiscalement les actes juridiques créés uniquement pour se soustraire à l'impôt sur les revenus même si ceux-ci sont licites³⁷⁶. Pour ce faire, le contrôleur analysera l'opération dans les faits pour en déduire le but et juger de sa légitimité. Une Circulaire administrative du 6 décembre 1993 définit le terme « opération » de la façon suivante : « *action réalisée par un agent économique dans le cadre de ses activités et ayant un impact sur un élément imposable, c'est-à-dire qui génère un bénéfice ou un profit imposable* »³⁷⁷. Deux situations peuvent alors se présenter³⁷⁸ :

- Soit nous sommes face à un acte unique qui relève de plusieurs qualifications juridiques, dans ce cas, l'administration peut alors choisir la qualification lui permettant d'imposer si l'unique but du contribuable était de se soustraire à l'impôt.
- Soit nous avons face à nous plusieurs actes différents, l'administration a alors le droit de retenir un impôt en considérant l'opération dans sa globalité et non chaque acte distinct.

³⁷¹ Th., AFSCHRIFT, L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique, Larcier, 2e éd., Bruxelles, 2003, p. 159 et s.

³⁷² Exposé des motifs, Doc. Parl., Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 2.

³⁷³ J., KIRKPATRICK, D., GARABEDIAN, *op. cit.* (voy. note n°1), p. 81.

³⁷⁴ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 352.

³⁷⁵ C., DOCCLO, « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, §1^{er} CIR 1992 », *TFR* 427, 2012, p. 771.

³⁷⁶ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 352.

³⁷⁷ P., MINNE, S., DOUENIAS, *ibid.*, p. 353.

³⁷⁸ P., MINNE, S., DOUENIAS, *ibid.*, p. 352.

Ce n'est donc pas une norme visant à éliminer les fraudes. Les conséquences découlant des situations frauduleuses³⁷⁹, comme l'allongement des délais d'imposition ou les amendes pénales, ne sont dès lors pas applicables ici. Il s'agit d'une règle « anti-abus », mais qu'est-ce qu'un abus ? Il y a deux sortes d'abus fiscal³⁸⁰ :

- un ou des actes juridiques constituent une opération par laquelle le contribuable se place hors d'atteinte d'une disposition du code ou de son arrêté d'exécution;
- un ou des actes juridiques forment une opération qui permet au contribuable de prétendre à un avantage fiscal prévu par le code ou son arrêté d'exécution et qui a essentiellement cet avantage pour but.

Il y a donc abus lorsqu'il y a contradiction des finalités d'une norme fiscale.

Comme il vient d'être dit plus haut, le fisc doit prouver (il a la charge de la preuve) que l'unique but du contribuable est d'éviter l'impôt par la qualification juridique qu'il a donné à l'acte ou aux différents actes³⁸¹. Pour cela, il peut recourir à tous les modes de preuve du droit commun (présomptions comprises), à l'exception du serment³⁸². L'administration doit démontrer l'existence de deux éléments cumulatifs³⁸³³⁸⁴:

- D'abord, un élément matériel. C'est le fait qu'un ou des actes juridiques habilient le contribuable à échapper à une disposition particulière ou à prendre avantage de celle-ci, en contrariété avec la finalité de cette disposition. On regarde alors la qualification juridique que le contribuable attribue à ses opérations et cette qualification sera jugée abusive si elle contredit les buts du législateur de par l'adoption de ses normes. Le fisc ne peut donc se contenter de dire qu'il ne pourra pas appliquer sa norme, il doit en plus démontrer que la non-application est contraire aux objectifs qu'il s'était fixés dans ses travaux préparatoires et uniquement si un objectif précis est bafoué, alors il pourra recourir à l'article 344, §1^{er} C.I.R. Cette condition permet d'assurer le respect du principe de légalité de l'impôt prévu à l'article 170 .C.I.R.
- Ensuite, un élément intentionnel. Il s'agit de l'objectif du contribuable de se soustraire à une norme fiscale. Ce dernier doit aussi être démontré ou à tout le moins, présumé. Si l'opération mène à une réduction de la charge fiscale, le but sera alors présumé et ce sera au contribuable d'en apporter la preuve contraire.

³⁷⁹ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note n°374), p. 770.

³⁸⁰ C., DOCCLO, *ibid.*, p. 767.

³⁸¹ J., KIRKPATRICK, D., GARABEDIAN, *op. cit.* (voy. note n°1), p. 90.

³⁸² P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 353.

³⁸³ La fraude fiscale aussi est constituée de deux éléments, un matériel et un intentionnel, mais ces éléments sont caractérisés par la violation d'une loi et non un évitement.

³⁸⁴ C., DOCCLO, *op. cit.* (voy. note n°374), pp. 768-769.

Une fois ces preuves apportées, l'administration peut alors taxer en conformité avec le droit fiscal normalement applicable avec toutefois une réserve. Le contribuable peut encore se défendre et démontrer qu'il a choisi cette voie juridique en fonction d'autres raisons financières ou économiques³⁸⁵. Si tel est le cas, le choix de qualification du contribuable sera alors opposable à l'administration, malgré la présence des motivations fiscales en parallèle. En effet, lorsqu'un contribuable a le choix entre deux situations juridiques pour la réalisation de son opération, il lui revient le droit de choisir celle qui lui propose des avantages fiscaux, sans pour autant tomber dans la catégorie des « montages purement artificiels »³⁸⁶. Mais si l'administration prouve que le contribuable n'a pour seul but que l'évitement de l'impôt, elle peut alors écarter la qualification donnée aux actes juridiques par ce dernier et l'imposer comme la loi le prévoit³⁸⁷. Attention, toutefois, lorsque nous sommes face à une série d'actes distincts s'étendant sur une période dépassant l'exercice imposable, l'administration peut toujours appliquer la disposition, mais à condition que cette série d'actes soit indivisible et que ces derniers soient accomplis avec la même intention.

Comment appliquer une sanction au cas d'abus ? L'article 344, §1^{er} C.I.R. parle d'abord d'« *inopposabilité* », puis il termine par dire que l'opération sera « *soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu* ». Comment dès lors, appliquer cette mesure ? Selon C. Docclo, les actes juridiques réalisant l'opération sont inopposables au fisc, mais l'opération en elle-même doit subir l'impôt en conformité avec les buts de la norme contournée, ainsi il n'y a plus d'abus³⁸⁸.

b) L'article 344, § 1 du C.I.R. peut-il satisfaire à cet exigence de transposition ?

La norme générale anti-abus contenue dans l'article 344, §1^{er} C.I.R. est toujours applicable, mais est-elle suffisante pour satisfaire aux exigences de la D.M.F. dans le cadre de la lutte contre les abus fiscaux ? Ou notre législateur va devoir prévoir des dispositions complémentaires à cette dernière afin d'être complètement en conformité avec le droit de l'Union ? Devra-t-il restreindre le champ d'application de l'actuel régime des R.D.T. ainsi que l'exemption du précompte mobilier applicable en Belgique ? Si la Belgique appliquait telle quelle la directive récemment modifiée, cela aurait-il des conséquences ?

Tout d'abord, selon C. Docclo, tel n'est pas le cas. Cet article contenant une règle générale et subsidiaire (vise tous les abus fiscaux) ne peut servir de transposition de la modification de la D.M.F. qui elle, est une règle plus spécifique (ne s'applique qu'aux abus relatifs à son champ d'application)³⁸⁹.

³⁸⁵ C., DOCCLO, *ibid.*, p. 769 ; J., KIRKPATRICK, D., GARABEDIAN, *op. cit.* (voy. note n°1), p. 90.

³⁸⁶ P., MINNE, S., DOUENIAS, *op. cit.* (voy. note n°33), p. 353 ; C., DOCCLO, *ibid.*, p. 769 .

³⁸⁷ C., DOCCLO, *ibid.*, p. 771.

³⁸⁸ C., DOCCLO, *ibid.*, p. 770.

³⁸⁹ C., DOCCLO, *ibid.*, p. 771.

La norme belge étant large, il serait préférable d'adopter une nouvelle disposition afin d'apporter ces clarifications³⁹⁰. Il ne faut pas oublier que le législateur interne se doit de transposer de façon à correspondre aux conditions de sécurité juridique requises. Ces dernières imposent que les normes adoptées soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets et particulièrement en cas d'effets défavorables sur les individus et sociétés. Mais comment être suffisamment clair et prévisible lorsque la disposition de départ ne l'est pas ? Nous allons tenter de définir ce que la Belgique devrait faire afin de contenter à la fois son obligation de transposition et à la fois la sécurité juridique de ses contribuables.

Le régime des R.D.T. existe en Belgique, nous le rappelons, depuis 1962. Depuis 1989, notre Etat tente de combattre les « usages impropres de la loi » lorsqu'un contribuable s'arrange pour que les dividendes qu'ils reçoit d'une filiale se voient appliquer une déduction plus favorable que celle initialement prévue sous le régime belge³⁹¹. Pour ce faire, le législateur a introduit diverses conditions dans le système des R.D.T. et de nombreuses modifications de ce régime ont eu lieu depuis³⁹², cela nous montre bien qu'il est difficile de contrer ces mécanismes³⁹³. Nous sommes donc disposés à penser que si la Belgique tarde à ne pas adopter de nouvelle transposition de la modification de la D.M.F., ce n'est pas sans raison. Notre législateur réfléchit sûrement à agir au mieux afin de ne prendre aucun risque qui pourrait se retourner contre lui par la suite.

Pour notre part, nous avons réalisé une analyse minutieuse de l'article 344, §1 C.I.R. et nous l'avons mis en comparaison avec le nouvel article 1, §2 de la D.M.F. Nous allons d'abord mettre en parallèle les similitudes entre les deux dispositions, puis nous aborderons leurs différences et tenterons de déterminer, selon nous, si l'adoption d'une nouvelle mesure en droit interne est ou non opportun.

Commençons par les ressemblances entre les deux normes. Tout d'abord, la nouvelle mesure, emploie des termes similaires à ceux présents dans la norme belge :

³⁹⁰ C., DOCULO, *op. cit.* (voy. note 19), p. 93.

³⁹¹ Cour des Comptes, *op. cit.* (voy. note n°102), p. 2.

³⁹² Vu *supra*.

³⁹³ Cour des Comptes, *op. cit.* (voy. note n°102), p. 2, pp. 12-14.

1 ^{er} , §2 D.M.F.	344, § 1 ^{er} C.I.R.
<i>Montage ou série</i>	<i>Acte juridique ou ensemble</i>
<i>Obtenir un avantage fiscal</i>	<i>Prétend à un avantage fiscal</i>
<i>Allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive</i>	<i>Octroi contraire aux objectifs de cette disposition</i>
<i>N'accordent pas les avantages</i>	<i>est soumise à un prélèvement conforme aux objectifs de la loi</i>

Pour les derniers, la norme belge, bien qu'elle n'emploie pas les mêmes mots, semble, selon nous, adopter la même sanction en cas d'abus. Laquelle ? Celle, non pas de requalifier l'opération non-authentique pour la rendre authentique, mais tout simplement, de nier les avantages au contribuable pour lesquels elle est mise en place et lui appliquer le régime qu'il aurait dû subir sans cette opération.

Ensuite, aussi bien la règle belge que la règle européenne, elles ont toutes deux un caractère fort large. Les termes employés par les deux dispositions ne sont pas suffisamment précis que pour viser des situations concrètes et cela peut mener à de l'insécurité juridique. Le Conseil économique et social européen, comme nous l'avons dit plus haut, avait déjà émis cette critique au sujet de la nouvelle mesure récemment adoptée et comptait d'ailleurs sur les Etats membres pour y apporter plus de clarté via leur transposition (ce qui ne semble pas être le cas de notre article belge). La Belgique et les Pays-Bas avaient aussi suggéré, durant les réunions du Conseil européen, de prendre le temps de préciser le texte, mais cette proposition n'a pas été suivie³⁹⁴. De cette première constatation, nous pouvons dès lors nous dire qu'il serait préférable que la Belgique ne se contente pas uniquement du texte de l'article 344, §1 C.I.R. et adopte une nouvelle règle. Mais attention, celle-ci devrait contenir des termes plus explicites afin de pallier à l'insécurité ainsi créée (et non pas se limiter à un « copier-coller »). De plus, sans cette transposition, la Belgique risque de se retrouver confrontée à des recours en manquement devant la C.J.U.E. car, nous le savons, lorsque les Etats membres adoptent des mesures mettant en place des directives européennes, ces dernières doivent revêtir un caractère clair, prévisible et suffisamment précis, et selon nous, tel n'est pas le cas en l'occurrence.

³⁹⁴ Les nouvelles règles anti-abus de la directive mères-filiales », *Liber amicorum Daniel Mareels - Fiscalité bancaire et financière. Actualités et perspectives*, Limal, Anthemis, 2015, p. 90.

En ce qui concerne les différences, la plus flagrante de toute est présente dans les conditions de l'abus. Dans la directive, pour qu'il y ait abus, des conditions cumulatives doivent être remplies, il faut : « *un montage ou d'une série de montages non authentiques avec pour objet principal ou un des objets principaux d'obtenir un avantage fiscal qui va à l'encontre de la directive* ». Dans cette énumération, il est question « *d'un des objectifs principaux* ». Or, dans la disposition belge, l'abus fiscal est défini et les termes employés sont « *violation des objectifs du droit interne* » (pas de problème ici) « *afin d'obtenir un avantage fiscal* » (toujours similaire), mais dont « *le but essentiel est d'obtenir cet avantage* » et c'est ici que les problèmes commencent ! Comme nous l'avons déjà abordé³⁹⁵, la première version contenait ces termes, en conformité avec l'arrêt *Cadbury Schweppes*³⁹⁶, mais c'est finalement les termes « *un des principaux buts* » qui ont été retenus dans la formulation finalement adoptée. On se demande d'ailleurs pourquoi ? Sans ce changement d'avis, la norme belge aurait peut-être pu correspondre au droit européen, mais tel n'est pas le cas selon nous, avec cette différence de termes employés. En effet, l'emploi des mots « *but essentiel* » est bien plus restrictif que « *principaux buts* ». Pour les premiers, si le contribuable démontre ne pas avoir comme seule intention, l'obtention de son avantage fiscal, il peut sauver son cas et ne pas tomber dans le champ d'application de la directive, or tel n'est pas le cas avec les seconds. Pour ceux-ci, dès qu'un avantage fiscal est présent, on tombe sous le coup de la norme et il est plus dur de s'en sortir. Dès lors, cette différence nous amène à un autre problème. La directive suit le principe des « *minimis* », le droit national des Etats membres doit donc être au minimum aussi strict. Ce qui pourrait ne pas être le cas pour la Belgique vu que les termes « *but essentiel* » sont moins stricts que ceux employés dans la directive (il faudra voir l'interprétation qui sera donnée par la C.J.U.E., mais comme déjà dit plus haut, le choix de ces termes plutôt que ceux utilisés dans la première proposition de la mesure n'est sûrement pas anodin). Nous estimons donc, ici aussi, que la Belgique ne satisfait pas à la directive. Effectivement, nous venons de le voir, le Luxembourg, également, contenait une norme anti-abus en interne, une norme similaire qui avait aussi pour condition que l'unique but soit l'avantage fiscal mais ce dernier a préféré la revoir³⁹⁷. Cependant, si nous pouvons nous le permettre, nous voudrions faire une petite parenthèse par rapport à cette transposition luxembourgeoise. Comme vu à la section précédente, le législateur du Grand-Duché s'est contenté de transférer « *telle quelle* » la norme européenne au sein de son droit national, sans y apporter aucune modification. Or, nous allons nous répéter, les Etats étaient censés en préciser la portée, ce qui n'a pas été fait. Nous nous demandons dès lors si cette transposition, dans l'état actuel des choses, est bien utile.

Ensuite, la disposition européenne parlant de « *motifs commerciaux valables* » est, selon nous, plus restrictive que la norme belge recourant aux termes « *d'autres motifs* ». Et les mots « *qui reflètent la réalité économique* » sont contradictoires aux termes « *la volonté d'éviter les impôts* », car en soi, la volonté de l'évitement de l'impôt est une réalité économique³⁹⁸.

³⁹⁵ Vu *supra*.

³⁹⁶ C.J.C.E. (grande ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-8031.

³⁹⁷ P., MICHOT, J., WANTZ, *op. cit.* (voy. note n°181), p. 47.

³⁹⁸ P., MALHERBE, *op. cit.* (voy. note n°310), p. 241.

Une autre différence est que, bien que dans les deux normes, le montage peut être constitué d'un ensemble d'actes, pour la directive, dès qu'une partie est non-authentique, on tombe dans un abus. Or, pour la norme interne, afin de pouvoir appliquer le régime fiscal auquel le contribuable devrait être confronté sans son abus, il faut que l'ensemble des opérations soit indivisible, sinon, l'article 344, §1 C.I.R. ne s'applique pas. Donc, si le contribuable peut démontrer d'autres motivations que les fiscales (comme il lui est aussi permis en droit européen), dans le cas du droit belge alors, la présomption est renversée et malgré l'évitement de l'impôt, l'administration doit s'arrêter là et l'ensemble de la situation est « épargné » (alors que la solution est tout autre en droit européen). Ici encore, on a la preuve que la norme belge est moins stricte que celle de l'Union. Si l'on respecte les objectifs de la directive, s'il y a un montage, alors on n'applique pas la D.M.F. à tout le montage, sauf si le contribuable prouve que certaines parties sont véritables, dans ce cas, celles-ci sont sauvées, mais les autres non (contrairement au droit belge où tout le montage est sauvé s'il démontre d'autres motifs).

Pour conclure ces observations, nous constatons que cette nouvelle norme entre dans le champ d'une lutte non plus contre l'unique fraude fiscale mais, nous l'avons déjà dit, dans une lutte contre l'évasion fiscale et cette dernière pourrait mener à des dérives. Cela risque de faire fuir les entreprises étrangères de notre territoire si elles n'y trouvent plus aucun avantage vu que notre droit fiscal deviendra un peu plus sévère par cette adoption³⁹⁹. De plus, en cas de mauvaise transposition, la Belgique pourrait se retrouver face à la C.J.U.E. pour violation des libertés fondamentales. Il est alors important que l'Etat belge adopte une règle des plus réfléchies. Même si la nouvelle mesure suit le principe des *minimis*, la Belgique ne peut risquer d'être trop stricte. En attendant telle adoption, tant qu'il n'est pas déclaré que l'article 344, §1 C.I.R. ne transpose pas correctement la directive, la Belgique n'est pas encore en violation de par une non transposition. Mais, au vu des observations précédentes, il va de soi que l'article 344, §1^{er} C.I.R. ne correspond pas suffisamment aux espérances de l'Union et risque de mener la Belgique face à la C.J.U.E. pour retard de transposition. Nous pouvons finir par dire que selon nous, jusqu'à ce que la Belgique confirme ou infirme nos dires, le législateur belge devrait quand même adopter une nouvelle disposition afin de transposer la modification de la directive mère-filiale de façon claire et en préciser le contenu et ainsi ne pas laisser les contribuables et l'administration dans l'insécurité juridique qui règne jusqu'à présent. Mais si la Belgique transpose elle se verra adresser les mêmes critiques que nous avons formulées à l'égard de la D.M.F. Donc finalement, devrait-elle vraiment transposer ? Si elle ne le fait pas, elle ne respecte pas son obligation imposée par le droit européen et risque l'action en manquement et si elle le fait, elle adoptera un climat d'insécurité juridique pour ses contribuables (vu le large champ d'application de la norme). Le droit européen étant suprême, il semblerait préférable de transposer et de tenter par sa transposition de clarifier au maximum les termes de la directive afin de ne pas adopter une norme aussi générale (au contraire du Luxembourg), mais avec le risque de ne pas respecter le principe des *minimis*.

³⁹⁹ P., RASSAT, J., LAMORLETTE, T., TCAMELLI, *op. cit.* (voy. note n°23), p. 167.

VI. CONCLUSION

En conclusion, nous pouvons voir par ces modifications récentes et rapides de la D.M.F. que la nouvelle tendance en matière de fiscalité internationale est la lutte contre la planification fiscale agressive ainsi que l'évasion fiscale, en plus de la fraude. Mais la modification de la D.M.F. était-elle utile ? Le but premier de cette directive est de favoriser la coopération entre entreprises d'Etats membres différents. Nous ne voyons dès lors pas en quoi une société qui décide d'ouvrir une filiale dans un autre Etat membre et qui, par là, bénéficie d'avantages fiscaux va à l'encontre de cet objectif. Nous pensons que ce texte n'a pas été assez réfléchi au niveau juridique et qu'il a été adopté en catastrophe car il fallait agir politiquement pour satisfaire l'opinion publique. Seulement, on risque de sombrer dans un régime où toutes justifications autres que fiscales ne sera jamais suffisantes face au but fiscal pour « sauver » la situation et presque toutes les structures tomberont dans le champ pour être qualifiées d'abus. Dès qu'il y aura une volonté fiscale, cela sera un abus. Or, toutes les sociétés regardent à leur situation fiscale, ce qui est plutôt logique. Nous pensons que la Commission veut, derrière cette disposition, lutter contre l'implantation de sociétés sans substance, mais vu qu'il est difficile de déterminer si une société a une réelle substance ou non car cela ne se tranche que sur des éléments factuels, elle a été large afin de pouvoir englober le plus de cas « louches » possible. Mais, la rédaction est dès lors beaucoup trop large ! Il y a un aléa que les contribuables vont subir et cela crée de l'insécurité juridique. Comment mesurer si l'avantage fiscal est un des buts principaux ? Si on applique littéralement le texte, on entrave toutes les opérations, le problème se situera alors au niveau de son interprétation. Comment les juges nationaux vont-ils l'interpréter ? On risque de se retrouver de nouveau avec des différences entre chaque Etat (malgré une situation identique) et donc un retour à la case départ. La solution serait que les juridictions internes posent des questions préjudicielles à la C.J.U.E. qui pourrait alors fixer une grille d'interprétation de la norme commune à chacun. On ne devrait alors se concentrer que sur le fait de savoir si la société a une réelle substance ou non. Si tel n'est pas le cas, on a un abus et s'il y a substance, on n'a pas d'abus, dans ce cas, on ne qualifierait pas toutes les situations d'abus.

Ainsi, le législateur crée donc un problème plus grand que celui auquel il est censé apporter une solution. Il remplace le droit par la morale or, il est indispensable de combattre l'évasion fiscale par le droit, objectif et égal pour tous, et non par la morale, qui elle, est subjective. On remarque la difficulté de mettre en place une règle de droit luttant efficacement contre les mécanismes d'évasion fiscale, mais cela ne doit pas servir d'excuse à l'effacement du droit pour d'autres exigences politiques. Raisonner de la sorte anéantirait les fondements même d'une société démocratique, il faut lutter contre les abus mais ne pas abuser dans cette lutte. Ne pas oublier que l'évitement de l'impôt est licite ! Comme le dit Guy Bedos : « *Echapper à l'impôt sur la fortune, c'est la revanche de la cigale sur la fourmi* ».

VII. LISTE D'ABREVIATIONS

- A.G. : assemblée générale des actionnaires
- A.R. : arrêté royal
- A.S.B.L. : association sans but lucratif
- A.R./C.I.R. : arrêté royal du Code d'impôts sur les revenus
- B.E.P.S. : Base erosion and profit shifting
- C.P.D.I. : Convention préventive de double imposition
- D.M.F. : Directive mère-filiale
- I.SOC. : impôt sur les sociétés
- J.O.U.E. : Journal officiel de l'Union européenne
- O.C.D.E. : Organisation de coopération et de développement économique
- R.D.T. : revenu définitivement taxé
- R.V. : réduction de valeur
- S.A. : société anonyme
- S.C.A. : société à commandite par actions
- S.C.E. : société coopérative européenne
- S.C.R.I. : société coopérative à responsabilité illimitée
- S.C.R.L. : société coopérative à responsabilité limitée
- S.C.S. : société en commandite simple
- S.E. : société européenne
- S.N.C. : société en nom collectif
- S.P.R.L. : société à responsabilité limitée
- T.F.U.E. : Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
- U.E. : Union européenne
- V.B. : valeur brute
- V.A. : valeur d'acquisition

VIII. BIBLIOGRAPHIE

Législation

- Accord sur la proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents du 5 décembre 2014, Commission Européenne, sess. 2013, n°2013/0400.
- Article 106, §1^{er} CIR.
- Article 106, §5 CIR.
- Article 117, §4 AR/CIR.
- Article 202 CIR.
- Article 203 CIR.
- Article 205, §3 CIR.
- Article 267 TFUE.
- Article 73 *quater* CIR.
- Circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 164/2 du 28 janvier 2011 sur le traitement fiscal des sociétés exerçant des transactions de financement intra-groupe (disponible sur www.imptosdirects.public.lu, consulté le 04/04/2016).
- Directive (CE) 2009/133 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, *J.O.C.E.*, L. 225, 20 août 1990 (disponible sur <http://eur-lex.europa.eu>, consulté le 21/03/2016).
- Directive (CE) n° 2003/123 du Conseil du 22 décembre 2003, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents, *J.O.C.E.*, L. 7/41, 13 janvier 2004 (disponible sur <http://eur-lex.europa.eu>, consulté le 21/03/2016).
- Directive (CE) n° 90/435 du Conseil du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents, *J.O.C.E.*, L. 225/6, 20 août 1990 (disponible sur <http://eur-lex.europa.eu>, consulté le 21/03/2016).
- Directive (UE) n° 2011/96 du Conseil du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L. 345/8, 29 décembre 2011 (disponible sur <http://eur-lex.europa.eu>, consulté le 21/03/2016).
- Directive (UE) n° 2014/86 du Conseil du 8 juillet 2014, modifiant la directive (UE) n° 2011/96 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L. 219/40, 25 juillet 2014 (disponible sur <http://eur-lex.europa.eu> consulté le 27/11/2015).
- Directive (UE) n° 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015, modifiant la directive (UE) n° 2011/96 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L. 21/1, 28 janvier 2015 (disponible sur <http://eur-lex.europa.eu>, consulté le 27/11/2015).

- Loi du 18 décembre 2015 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2016 et modifiant la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, *Journal officiel du Grand-Duché du Luxembourg*, Mem. n°245, 23 décembre 2015, p. 5993 (disponible sur www.imptosdirects.public.lu, consulté le 04/04/2016).
- Loi du 18 décembre 2015 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2016 et modifiant la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, *Journal officiel du Grand-Duché du Luxembourg*, Mem. A n°242, 23 décembre 2015 (disponible sur www.imptosdirects.public.lu, consulté le 04/04/2016).
- Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur les revenus, coordonnée le 1^{er} janvier 2015 (disponible sur www.imptosdirects.public.lu, consulté le 04/04/2016).
- Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur les revenus, coordonnée le 1^{er} janvier 2016 (disponible sur www.imptosdirects.public.lu, consulté le 04/04/2016).
- Loi luxembourgeoise du 2 septembre 2011 sur le droit d'établissement, *Journal officiel du Grand-Duché du Luxembourg*, Mem. A n°198, 22 septembre 2011, p. 3604 (article 5) (disponible sur www.imptosdirects.public.lu, consulté le 04/04/2016).
- Projet de loi luxembourgeois portant transposition de la directive (UE) n° 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive (UE) n° 2011/96 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents du 5 août 2015, Ch. des députés, sess. ord. 2014-2015, n° 6847 (disponible sur <http://www.cc.lu>, consulté le 27/11/2015).
- Proposition de directive du Conseil modifiant la directive (UE) n° 2011/96 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents du 25 novembre 2013, Commission Européenne, sess. 2013, n°2013/0400.
- Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive du 6 décembre 2012, Commission européenne, sess. 2012, n°2012/8806.

Jurisprudence

- C. Arb., arrêt n° 116/2006, 5 juillet 2006, n° du rôle 3827, (disponible sur www.const-court.be, consulté le 21/03/2016)
- C.J.C.E. , 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-4190.
- C.J.C.E. (1^{ère} ch.), 12 février 2009, *Cobelfret*, C-138/07, (disponible sur www.curia.europa.eu, consulté le 21/03/2016).
- C.J.C.E. (1^{ère} ch.), 14 décembre 2006, *Denkavit*, C-170/05, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-11968.
- C.J.C.E. (1^{ère} ch.), 18 décembre 2014, *Italmoda*, C-131/13, C-163/13, C-164/13, (disponible sur www.curia.europa.eu, consulté le 21/03/2016).
- C.J.C.E. (1^{ère} ch.), 5 juillet 2007, *Kofoed*, C-321/05, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-5818.
- C.J.C.E. (4^e ch.), 22 décembre 2008, *Les Vergers du vieux Tauves SA*, C-48/07, (disponible sur www.curia.europa.eu, consulté le 21/03/2016).
- C.J.C.E. (4^e ch.), 3 octobre 2013, *Itelcar*, C-282/12, (disponible sur www.curia.europa.eu, consulté le 21/03/2016).
- C.J.C.E. (5^e ch.), 10 novembre 2011, *Foggia*, aff. C-126/10, (disponible sur www.curia.europa.eu, consulté le 21/03/2016).

- C.J.C.E. (5^e ch.), 12 décembre 2002, *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-11802.
- C.J.C.E. (5^e ch.), 17 octobre 1996, *Denkavit*, C-283/94, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-5085.
- C.J.C.E. (5^e ch.), 18 septembre 2003, *Bosal*, C-168/01, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-9430.
- C.J.C.E. (5^e ch.), 25 septembre 2003, *Océ Van Der Grinten*, C-58/01, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-9827.
- C.J.C.E. (5^e ch.), 4 octobre 2001, *Amstel*, C-294/99, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-6813.
- C.J.C.E. (5^e ch.), 4 octobre 2001, *Athinaïki Zythopoiia*, C-294/99, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-6813.
- C.J.C.E. (5^e ch.), 8 juin 2000, *Epson*, C-375/98, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-4263.
- C.J.C.E. (5^e ch.), 8 mars 2001, *Metallgesellschaft*, C-397/98 et C-410/98, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-1760.
- C.J.C.E. (6^e ch.), 14 décembre 2000, *AMID*, C-141/99, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-11632.
- C.J.C.E. (Aère ch.), 20 mai 2010, *Zwijnenburg*, C-352/08, (disponible sur www.curia.europa.eu, consulté le 21/03/2016).
- C.J.C.E. (grande ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-11718.
- C.J.C.E. (grande ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-8031.
- C.J.C.E. (grande ch.), 13 décembre 2005, *Mark and Spencer*, C-446/03, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-10866.
- C.J.C.E. (grande ch.), 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-2157.
- C.J.C.E. (grande ch.), 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, (disponible sur www.curia.europa.eu, consulté le 21/03/2016).
- C.J.C.E. (grande ch.), 18 juillet 2007, *Oy AA*, C-231/05, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-6393.
- C.J.C.E. (grande ch.), 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-1655.
- C.J.C.E., 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-11595.
- C.J.C.E., 21 septembre 1999, *Saint-Gobain*, C-307/97, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-6181.
- C.J.C.E., 28 janvier 1986, *Commission c. France*, C-270/83, *Rec. C.J.C.E.*, p. 285.
- C.J.C.E., 3 décembre 1974, *Van Binsbergen*, 33-74, *Rec. C.J.C.E.*, p. 1300.
- C.J.C.E., 9 mars 1999, *Centros*, C-212/97, *Rec. C.J.C.E.*, p. I-1484.

Doctrine

- BOIGELOT, E., « Holdings belge et optimisation fiscale », 2011, (disponible sur www.lexgo.be consulté le 07/04/2016).
- BOUVIER, S., COMBES, P., « Les contours ambigus de la "substance économique" dans le contexte de la théorie de l'abus de droit », *Le magazine option finance*, 2015, (disponible sur www.lexplicate.fr consulté le 07/04/2016).
- BRUSSELEERS, J.-P., DE BONHOME, O., *impôt des sociétés*, Bruxelles, Kluwer, 2000, pp. 174-175, pp. 186-218.
- BUYASSE, C., « Instruments hybrides : l'UE met un terme à la double non-imposition », *Fisc. 1394*, 2014, p. 5, consulté sur le Fiscologue.

- BUYSSE, C., « La directive mère-fille aura bientôt sa 'propre' disposition anti-abus », *Fisc. 1417*, 2015, p. 14, consulté sur le Fiscologue.
- CASTAGNEDE, B., *Précis de fiscalité internationale*, 5^e éd., Paris, Presse universitaire de France, 2015, pp. 1-12 ; pp. 439-459.
- CHERUY, C., LAURENT, C., *Le régime fiscal des sociétés holdings en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 155-190, pp. 303-466, pp. 573-590, pp. 608-609.
- COPPENS, J.-F., *Les nouveaux atouts de la fiscalité belge pour les entreprises*, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 25-37.
- COUGNON, J.-M., « Compte de résultats – Produits financiers – PCMN 750 – Produits des immobilisations financières », Wolters Kluwer, 2016, (disponible sur www.monkey.be, consulté le 11/04/2016).
- DARTE, D., NOEL, Y., *Guide pratique de l'impôt des sociétés*, Liège, Edipro, 2011, pp. 365-383.
- DE BELVA, F., LUTS, J., « The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive », IBFD, *European Taxation*, 2015, pp. 223-234, consulté sur IBFD.
- DE BRAUWERE, V.-A., WILS, C., « excédent RDT et Fusion : vers une nouvelle condamnation de la Belgique ? », *Revue générale de fiscalité*, Wolters Kluwer, 2015, pp. 4-10.
- DE MUNTER, M., « Directive mère-filiale : la nouvelle version largement transposée », *Fisc. 981*, 2005, p. 1, consulté sur le Fiscologue.
- DE VRIES REILINGH, D., *Manuel de droit fiscal international*, Berne, Weblaw, 2012, pp. 6-19.
- DECROIX, K., HINNEKENS, P., « Dispositions fiscales dans la nouvelle loi-programme : un aperçu », Eubelius, 2012, (disponible sur www.eubelius.com consulté le 07/04/2016).
- DEKLERCK, L., FORESTINI, R., MEUREE, P., *Manuel pratique d'impôt des sociétés*, 4^e éd., Bruxelles, De Boeck & Larcier, 1998, pp. 215-225.
- DELACROIX, P., « Modifications récentes de la directive Mère-fille », *Revue internationale des services financiers*, 2015/2, 2015, pp. 115-118.
- DHAENE, M., « Immobilisation financières: toujours l'incertitude? », 2010, *Fisc. 1220*, p. 5, consulté sur Le Fiscologue.
- DOCCLO, C., « European Taxation », *International bureau of fiscal documentation*, janvier-février 2000, p. 38.
- DOCCLO, C., « Les nouvelles règles anti-abus de la directive mères-filiales », *Liber amicorum Daniel Mareels - Fiscalité bancaire et financière. Actualités et perspectives*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 77-99.
- DOCCLO, C., « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, §1^{er} CIR 1992 », *TFR 427*, 2012, pp. 767-771.
- GARABEDIAN, D., « Nouvelle disposition 'anti-abus' : guère de changement de fond », *Fisc. 1132*, 2008, p. 1, consulté sur le Fiscologue.
- GIRONA, H., « New anti-hybrid and anti-abuse tax measures », *Derivatives & Financial intruments*, vol. 17, n° 5, 2015, pp. 1-7 consulté sur IBFD.
- GUIRAUD, C., MAROSLAVAC, T., « vers un durcissement des conditions d'application de la directive mère-filiale », (disponible sur www.univ-paris1.fr, consulté le 28/03/2016).

- HELMINEN, M., « The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention? », IBFD, *European Taxation*, 2013, pp. 306-312, consulté sur IBFD.
- KAHLBERG, C., KOPEC, A., « Hybrid mismatch arrangements – a myth or a problem that still exist ? », IBFD, *World Tax Journal*, vol. 8, n°1, 2016, pp. 1-30, consulté sur IBFD.
- KARAGUEZIAN, A., FERRERO, P., « L'adoption de la clause anti-abus, par la Commission européenne : vers un abus de droit à deux vitesses ? », 2015, (disponible sur www.univ-paris1.fr, consulté le 12/03/2016).
- KIRKPATRICK, J., GARABEDIAN, D., *le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 45-54, pp. 55-91, pp. 226-230, pp. 237-247, p. 438, p. 467.
- KOKOLIA, E., CHATZIOAKEIMIDOU, E., « BEPS Impact on EU Law: Hybrid Payments and Abusive Tax Behaviour », IBFD, *European Taxation*, 2015, pp. 149-156, consulté sur IBFD.
- KRUGER, H., *Liberté de gestion et endettement des entreprises en droit fiscal*, Paris, LGDJ, 2007, pp. 129-178.
- MALHERBE, J., DE BROE, L., « La directive « mère-filiale » et son extension », *J.T.*, 2005, pp. 549-552.
- MALHERBE, J., DE WOLF, M., SCHOTTE, C., *Droit Fiscal : l'impôt des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 1997, pp.173-202.
- MALHERBE, P., « quelques réflexions sur l'abus fiscal international » dans *Fiscalité des entreprises – Questions d'actualité*, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 223-250.
- MALHERBE, P., *Elements of international income taxation*, Bruxelles, Bruylant, 2015, pp. 72-76 ; pp. 88-103 ; pp. 106-115, pp. 130-132, pp. 136-137.
- MARCHGARBER, C., « Cross-Border Tax Arbitrage, the Parent-Subsidiary Directive (2011/96) and Double Tax Treaty Law », *Bulletin for International Taxation*, vol. 70, n° 3, 2016, pp. 1-15, consulté sur IBFD.
- MICHAUD P., « La directive mère fille : un nouveau texte anti abus au 27/01/2015 », 2015, (disponible sur www.etudes-fiscales-internationales.com, consulté le 12/03/2016).
- MICHEL, F., ROUSOUX, R., « Impôt des sociétés ex. d'imp. 2015 – Les rubriques de la déclaration », Wolters Kluwer, 2016, pp. 1-36 (disponible sur www.monkey.be, consulté le 11/04/2016).
- MICHOT, P., WANTZ, J., « Implementation of the Amendments to the Parent-Subsidiary Directive (2011/96) into Luxembourg Law », IBFD, *European Taxation*, 2016, pp. 46-48, consulté sur IBFD.
- MINNE, P., DOUENIAS, S., *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, De Boeck et Larcier, 2004, pp. 107-117 ; 212-235 ; 350-359.
- MOHEBATI, O., DAWS, C., « La substance en fiscalité luxembourgeoise », *Entreprise Magazine*, 2013, (disponible sur www.ey.com consulté le 07/04/2016).
- PACIOLI, « Réforme de l'impôt belge des sociétés – 2002 », *Bulletin de l'institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés*, 2003, n° 145, pp. 6-8.
- PEETERS, B., « Directive mère-filiale: la disposition anti-abus est approuvée », *Fiscologue Internationale*, t. 2015, n°375, pp. 6-9.
- PIETERS, J., « Directive mère-filiale : aussi dans des situations nationales », *Fisc. 968*, 2005, p. 5, consulté sur Fiscologue.

- RASSAT, P., LAMORLETTE, T., CAMELLI, T., *Stratégies fiscales internationales*, Paris, Maxima – Laurent du Mesnil, 2010, pp. 23-38, pp. 67-80, pp. 159-182.
- SCARNA, S., PAQUOT, B., CASSIERS, M., « Lutte contre l'évasion fiscale : directive UE », 2016, (disponible www.lexgo.be consulté le 07/04/2016).
- SCHWARZ, J., « Double taxation in the european single market », *Bulletin for international taxation*, 2012, pp. 295-299, consulté sur IBFD.
- SIEFF, S., « L'europe en marche : l'évolution de l'abus de droit dans la jurisprudence communautaire », *CMS Tax Connect*, 2009, (disponible sur www.cmf-bfl.com, consulté le 11/04/2016).
- SMET, P., DE WOLF, D., « La directive UE contre l'évasion fiscale limite la déduction des intérêts », *Fisc. 1463*, 2016, p. 1, consulté sur le Fiscologue.
- VAN DEN HURK, H., « Proposed Amended Parent-Subsidiary Directive Reveals the European Commission's Lack of Vision », *Bulletin for internationale taxation*, 2014, pp. 488-497, consulté sur IBFD.
- VANCLOOSTER, P., « European Commission proposes Anti-Tax Avoidance Package », *Tax Policy Bulletin*, 2016, (disponible sur www.news.pwc.be, consulté le 11/04/2016).
- VILLEGIER, R., *L'intégration fiscale des groupes de sociétés*, Paris, LGDJ, 1992, pp. 62-65.
- WOLFF, S., « Impôt des sociétés : actualité 2014-2015 » dans *Fiscalité des entreprises – Questions d'actualité*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 79.

Base de données

- www.curia.europa.eu
- www.eur-lex.europa.be
- www.fiscoloog.be
- www.fisconetplus.be
- www.Iec-iab.be
- www.imptosdirects.public.lu
- www.jura.be
- www.monkey.be

Presse

- Avis CNC 133-4 « Dettes découlant de l'affectation du résultat: distribution d'un dividende à une entreprise détenant au moins 25% du capital de la société distributrice », (disponible sur www.cnc-cbn.be consulté le 10/04/2016).
- Communiqué du Conseil de l'Union européenne, « Le Conseil adopte une modification supprimant une niche fiscale pour les groupes d'entreprises », Presse 387, n° 11647/14, Bruxelles, 8 juillet 2014.
- Cour des Comptes, « Analyse de l'application du régime des revenus définitivement taxés (RDT) (exercice d'imposition 1994 à 1996) », 12 juillet 2000, pp. 1-14.

IX. ANNEXES

(1) Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents

LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE, vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 115, vu la proposition de la Commission européenne, après transmission du projet d'acte législatif aux parlements nationaux, vu l'avis du Parlement européen, vu l'avis du Comité économique et social européen, statuant conformément à une procédure législative spéciale, considérant ce qui suit:

- (1) La directive 2011/96/UE exonère de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère et élimine la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère.
- (2) Le bénéfice de la directive 2011/96/UE ne doit pas conduire à des situations de double non-imposition et, par conséquent, générer des avantages fiscaux indus pour les groupes de sociétés mères et filiales d'États membres différents par rapport aux groupes de sociétés d'un même État membre.
- (3) Pour éviter les situations de double non-imposition découlant de l'asymétrie du traitement fiscal appliqué aux distributions de bénéfices entre États membres, il convient que l'État membre de la société mère ou celui de son établissement stable n'octroie pas à ces entreprises l'exonération fiscale des bénéfices distribués qu'elles ont reçus dans la mesure où ceux-ci sont déductibles par la filiale de la société mère.
- (4) Afin de prévenir la fraude et l'évasion fiscales au moyen de montages artificiels, il importe d'insérer une disposition anti-abus commune adaptée à la finalité et aux objectifs de la directive 2011/96/UE.
- (5) Il convient que veiller à ce que la présente directive ne fasse pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter l'évasion fiscale.
- (6) Il y a lieu de mettre à jour l'annexe I, partie A, de la directive précitée pour y inclure d'autres formes de sociétés qui ont été introduits dans le droit roumain des sociétés.
- (7) Il convient dès lors de modifier la directive 2011/96/UE en conséquence,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DIRECTIVE:

Article 1^{er}

La directive 2011/96/UE est modifiée comme suit:

À l'article 1er, le paragraphe 2 est remplacé par le texte suivant: «2. *La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter l'évasion fiscale.*»

L'article 1^{er} bis suivant est inséré:

«Article 1^{er} bis : *Les États membres n'accordent pas le bénéfice de la présente directive en cas de montage artificiel ou d'ensemble artificiel de montages mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal indu au titre de la présente directive et allant à l'encontre de l'objet, de l'esprit et de la finalité des dispositions fiscales invoquées.*

Constituent des montages artificiels ou des parties d'ensembles artificiels de montages les transactions, régimes, mesures, opérations, accords, ententes, promesses ou engagements qui ne correspondent pas à la réalité économique. Pour déterminer si un montage ou un ensemble de montages est artificiel ou non, les États membres examinent notamment s'il est concerné par une ou plusieurs des situations suivantes:

- a) la qualification juridique des différentes étapes qui composent le montage est incompatible avec la nature juridique du montage pris dans son ensemble;*
- b) le montage est mis en œuvre d'une manière qui n'aurait généralement pas cours dans le cadre de d'une conduite raisonnable des affaires;*
- c) le montage contient des éléments qui ont pour effet de se compenser ou de s'annuler;*
- d) les opérations conclues sont de nature circulaire;*
- e) le montage donne lieu à un avantage fiscal considérable qui ne se reflète pas dans les risques commerciaux pris par le contribuable ni dans les flux de trésorerie de ce dernier.»*

À l'article 4, paragraphe 1, le point a) est remplacé par le texte suivant: «a) *soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices dans la mesure où ces derniers ne sont pas déductibles par la filiale de la société mère;*»

À l'annexe I, partie A, le point w) est remplacé par le texte suivant: «w) les sociétés de droit roumain dénommées "societăți pe acțiuni", "societăți în comandită pe acțiuni", "societăți cu răspundere limitată", "societăți în nume colectiv", "societăți în comandită simplă";»

Article 2

1. Les États membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive au plus tard le 31 décembre 2014. Ils communiquent immédiatement à la Commission le texte de ces dispositions.

Lorsque les États membres adoptent ces dispositions, celles-ci contiennent une référence à la présente directive ou sont accompagnées d'une telle référence lors de leur publication officielle. Les modalités de cette référence sont arrêtées par les États membres.

2. Les États membres communiquent à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine couvert par la présente directive.

Article 3

La présente directive entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Article 4

Les États membres sont destinataires de la présente directive.

Fait à Bruxelles, le

Par le Conseil Le président.

(2) Exemple d'écritures comptables lorsque la condition de durée minimale de détention des parts dans une société bénéficiaire n'est pas encore remplie

Attribution le 15 avril 2016, d'un dividende de 400 par la société A dans laquelle la société B détient 40% depuis le 15 janvier 2016 (avant cette date, B ne possédait que 5 % de A). Le précompte mobilier s'élève à 27% depuis le 1^{er} janvier 2016. Cela entraîne les écritures suivantes:

⇒ **Dans les comptes de A :**

Lors de l'établissement des comptes annuels :

694 Rémunération du capital	400	
à 471 Dividendes de l'exercice		400

Lors du paiement du dividende :

471 Dividendes de l'exercice	292	
à 55 Etablissements de crédit		292

Si B vend 20% de A le 15 octobre 2016 :

471 Dividendes de l'exercice	108	
à 453 Précomptes retenus à verser		108

Si B possède toujours plus de 25% de A le 15 janvier 2017 :

471 Dividendes de l'exercice	108
-------------------------------------	-----

à 55 Etablissements de crédit	108
--------------------------------------	-----

⇒ **Dans les comptes de B :**

Lors du paiement du dividende :

55 Etablissements de crédit	292	
41 Autres créances	108	
à 75 Produits financiers		400

Si B vend 20% de A le 15 octobre 2016 :

67 Impôts sur le résultat	108
----------------------------------	-----

à 41 Autres créances	108
-----------------------------	-----

Si B possède toujours plus de 25% de A le 15 janvier 2017 :

55 Etablissements de crédit	108
------------------------------------	-----

à 41 Autres créances	108
-----------------------------	-----

(3) Comptes activés lors de l'évaluation de la valeur des actions fin d'exercice comptable

2800	V.A.	
X		<u>Acquisition des parts</u>

2808	+value	
X		<u>Enregistrement d'une plus-value de réévaluation</u>

122	+value	
		X

661	R.V.	
X		<u>Enregistrement d'une réduction de valeur</u>

2809	R.V.	
		X

(4) Exemple d'une évaluation de valeur d'une action fin d'exercice comptable

V.A. d'une action = 100

31/12/N : V.B. = 90

⇒ R.V. = 10

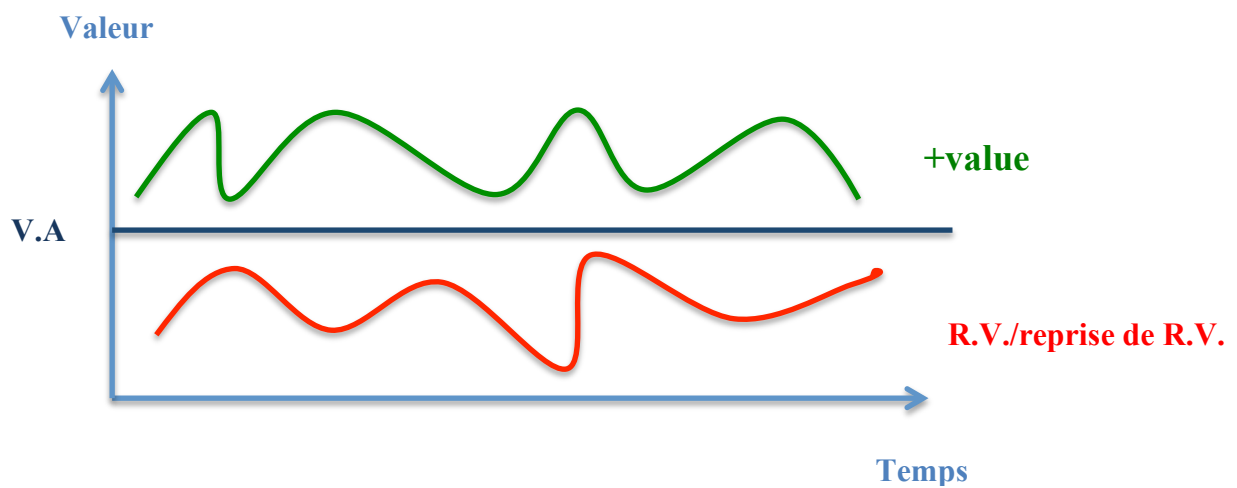
31/12/N+1 : V.B. = 98

⇒ reprise de R.V. = 8

31/12/N+2 : V.B. = 110

⇒ reprise de R.V. = 2

⇒ +value = 10



(5) Exemple d'une déclaration fiscale contenant des R.D.T.

Id

1/11

Signalétique de l'entreprise

Signalétique de l'entreprise

Numéro d'entreprise	TEST
Dénomination légale	TEST
Forme juridique	
Adresse	
Type d'adresse	Adresse du siège social ou du Domicile
Rue	
N°	
Boîte	
Code postal et commune	
Pays	
Information bancaire	
BIC	
IBAN	
Identifiant de la société dissoute sans liquidation	

Période imposable couverte

	Au début de la période imposable	A la fin de la période imposable
Date de début de la période imposable	01/01/2015	
Date de fin de la période imposable		31/12/2015

Signalétique du document

Personne de contact	
Type de contact	
Nom	
Prénom	
Fonction	
Adresse	
Type d'adresse	
Rue	
N°	
Boîte	
Code postal et commune	
Pays	
Téléphone ou Fax	
Description du téléphone ou fax	

TEST (01/01/2015 - 31/12/2015)

Numéro local	
E-mail	
Adresse E-mail	

Déclaration à l'impôt des sociétés

Réserves

	Codes	Au début de la période imposable	A la fin de la période imposable
Bénéfices réservés imposables			
Réserves incorporées au capital et primes d'émission imposables	1001 PN		
Quotité imposable des plus-values de réévaluation	1004		
Réserve légale	1005	10.000,00	10.000,00
Réserves indisponibles	1006		
Réserves disponibles	1007		
Bénéfice (Perte) reporté(e)	1008 PN	1.000.000,00	2.005.000,00
Réserve de liquidation	1012		
Provisions imposables	1009		
Autres réserves figurant au bilan			
Description	Autres réserves figurant au bilan		
	Au début de la période imposable	A la fin de la période imposable	
Autres réserves imposables			
Description	Autres réserves imposables		
	Au début de la période imposable	A la fin de la période imposable	
Réserves occultes			
Réductions de valeur imposables	1020		
Excédents d'amortissements	1021		
Autres sous-évaluations d'actif	1022		
Surestimations du passif	1023		
Réserves imposables	1040 PN	1.010.000,00	2.015.000,00
Majorations de la situation de début des réserves			
Plus-values sur actions ou parts	1051		
Reprises de réductions de valeur sur actions ou parts antérieurement imposées à titre de dépenses non admises	1052		
Exonération définitive œuvres audiovisuelles agréées tax shelter	1053		
Exonération des primes et subsides en capital et en intérêt régionaux	1054		
Exonération définitive des bénéfices provenant de l'homologation d'un plan de réorganisation et de la constatation d'un accord amiable	1055		
Autres	1056		

Diminutions de la situation de début des réserves	1061		
Réserves imposables après adaptation de la situation de début des réserves	1070 PN	1.010.000,00	
Bénéfices réservés imposables	1080 PN		1.005.000,00
Bénéfices réservés exonérés			
Réductions de valeur sur créances commerciales	1101		
Provisions pour risques et charges	1102		
Plus-values exprimées mais non réalisées	1103		
Plus-values réalisées			
Taxation étalée des plus-values sur certains titres	1111		
Taxation étalée des plus-values sur immobilisations corporelles et incorporelles	1112		
Autres plus-values réalisées	1113		
Plus-values sur véhicules d'entreprises	1114		
Plus-values sur bateaux de navigation intérieure	1115		
Plus-values sur navires	1116		
Réserve d'investissement	1121		
Œuvres audiovisuelles agréées tax shelter	1122		
Bénéfices provenant de l'homologation d'un plan de réorganisation et de la constatation d'un accord amiable	1123		
Autres éléments exonérés	1124		
Bénéfices réservés exonérés	1140		

Dépenses non admises

	Codes	Période imposable
Impôts non déductibles	1201	
Impôts, taxes et rétributions régionaux	1202	
Amendes, pénalités et confiscations de toute nature	1203	
Pensions, capitaux, cotisations et primes patronales non déductibles	1204	
Frais de voiture et moins-values sur véhicules automobiles non déductibles	1205	
Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	1206	
Frais de réception et de cadeaux d'affaires non déductibles	1207	
Frais de restaurant non déductibles	1208	
Frais de vêtements professionnels non spécifiques	1209	
Intérêts exagérés	1210	
Intérêts relatifs à une partie de certains emprunts	1211	
Avantages anormaux ou bénévoles	1212	
Avantages sociaux	1214	
Avantages de titres-repas, chèques sport/culture ou éco-chèques	1215	
Libéralités	1216	
Réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts	1217	
Reprises d'exonérations antérieures	1218	
Participation des travailleurs	1219	

Indemnités pour coupon manquant	1220	
Frais d'œuvres audiovisuelles agréées tax shelter	1221	
Primes, subsides en capital et en intérêt régionaux	1222	
Palements non déductibles vers certains Etats	1223	
Dépenses non justifiées	1225	
Autres dépenses non admises	1239	
Dépenses non admises	1240	

Dividendes distribués

	Codes	Période imposable
Dividendes ordinaires	1301	
Acquisition d'actions ou parts propres	1302	
Décès, démission ou exclusion d'un associé	1303	
Partage de l'avoir social	1304	
Dividendes distribués	1320	

Détail des bénéfices

	Codes	Période imposable		
Bénéfices réservés imposables	(1080 PN)	1.005.000,00		
Dépenses non admises	(1240)			
Dividendes distribués	(1320)			
Résultat de la période imposable	1410 PN	1.005.000,00		
Résultat effectif des activités de la navigation maritime, pour lesquelles le bénéfice est déterminé sur base du tonnage	1411 PN			
Résultat effectif des activités pour lesquelles le bénéfice n'est pas déterminé sur base du tonnage	1412 PN	1.005.000,00		
Eléments du résultat sur lesquels s'applique la limitation de déduction	1420			
Plus-values sur actions ou parts imposables à 0,40 %	1424			
Avantages anormaux ou bénévoles obtenus et avantages financiers ou de toute nature obtenus	1421			
Non-respect de l'obligation d'investir ou de la condition d'intangibilité relatives à la réserve d'investissement	1422			
Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	(1206)			
Participation des travailleurs	(1219)			
Subsides en capital et en intérêts dans le cadre de l'aide à l'agriculture	1423			
Résultat subsistant	1430 PN	1.005.000,00		
Répartition suivant provenance				
	Codes	Exonéré par convention	Non exonéré par convention	Belge
Résultat subsistant suivant sa provenance	1431 PN			1.005.000,00
Déductions du bénéfice subsistant				
Eléments non imposables	1432			

Revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés	1433		954.750,00
Déduction pour revenus de brevets	1434		
Déduction pour capital à risque	1435		
Pertes antérieures	1436		
Déduction pour investissement	1437		
Déduction pour capital à risque reportée de périodes imposables antérieures	1438		
Bénéfice subsistant suivant sa provenance	1450		50.250,00
Base imposable			
	Codes	Période imposable	
Imposable au taux normal	1460	50.250,00	
Bénéfice subsistant	(1450)	50.250,00	
Bénéfice provenant de la navigation maritime, déterminé sur base du tonnage	1461		
Avantages anormaux ou bénévoles obtenus et avantages financiers ou de toute nature obtenus	(1421)		
Non-respect de l'obligation d'investir ou de la condition d'intangibilité relatives à la réserve d'investissement	(1422)		
Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	(1206)		
Participation des travailleurs	(1219)		
Plus-values sur actions ou parts imposables à 25 %	1465		
Imposable au taux de l'exit tax (16,5 %)	1470		
Plus-values sur actions ou parts imposables à 0,40 %	(1424)		
Subsides en capital et en intérêts dans le cadre de l'aide à l'agriculture, imposables à 5 %	1481		

Cotisations distinctes

	Codes	Période imposable
Cotisation distincte sur les dépenses ou avantages de toute nature non justifiés, bénéfices dissimulés et avantages financiers ou de toute nature à 50 %	1506	
Cotisation distincte sur les dépenses ou avantages de toute nature non justifiés, bénéfices dissimulés et avantages financiers ou de toute nature à 100 %	1507	
Cotisation distincte sur les réserves taxées dans le chef des sociétés de crédit agréées, au taux de 34 %	1502a	
Cotisation distincte sur les réserves taxées dans le chef des sociétés de crédit agréées, au taux de 28 %	1502b	
Cotisation distincte dans le chef des sociétés admises à fournir des crédits à l'outillage artisanal et des sociétés de logement sur les dividendes distribués	1503	
Fairness Tax	1504	

Cotisation distincte sur la partie du bénéfice comptable après impôt affectée à la réserve de liquidation	1508	
---	------	--

Cotisations spéciales relatives aux opérations réalisées avant le 1.1.1990

	Codes	Période imposable
Partage total ou partiel de l'avoir social, imposable à 33 %	1511	
Partage total ou partiel de l'avoir social, imposable à 16,5 %	1512	
Avantages de toute nature accordés par des sociétés en liquidation	1513	

Cotisation supplémentaire des diamantaires agréés, remboursement du crédit d'impôt pour recherche et développement antérieurement accordé et cotisation distincte sur les provisions constituées en exécution d'engagements individuels de pension complémentaire

	Codes	Période imposable
Cotisation supplémentaire des diamantaires agréés	1531	
Remboursement d'une quotité du crédit d'impôt pour recherche et développement antérieurement accordé	1532	
Cotisation distincte sur les provisions constituées en exécution d'engagements individuels de pension complémentaire		
Montant total des provisions existant à la fin de la dernière année comptable se clôturant avant le 1.1.2012	1533	

Eléments non imposables

	Codes	Période imposable
Libéralités exonérées	1601	
Exonération pour personnel supplémentaire	1602	
Exonération pour personnel supplémentaire PME	1603	
Exonération pour bonus de tutorat	1604	
Autres éléments non imposables	1605	
Eléments non imposables	1610	

Revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés

	Codes	Etablissements belges	Etablissements étrangers
Revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés d'actions ou parts			
Revenus attribués par une société établie dans un Etat membre de l'EEE			
Montant net, revenus belges	1631		
Précompte mobilier, revenus belges	1632		
Montant net, revenus étrangers	1633	1.005.000,00	
Précompte mobilier, revenus étrangers	1634		
Autres revenus			
Montant net, revenus belges	1635		
Précompte mobilier, revenus belges	1636		
Montant net, revenus étrangers	1637		
Précompte mobilier, revenus étrangers	1638		

Autres revenus mobiliers exonérés	1639		
Revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés avant déduction des frais	1640	1.005.000,00	
Frais	1641	50.250,00	
Revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés après déduction des frais	1642	954.750,00	
Revenus d'apports effectués à l'occasion d'une opération de fusion, scission ou d'une opération y assimilée, non rémunérés en raison de la détention par la société absorbante ou bénéficiaire d'actions ou parts de la société absorbée ou scindée ou de dispositions d'effet analogue dans un autre état membre de l'UE	1643		
Revenus mobiliers exonérés des titres d'emprunts de refinancement déterminés	1644		
Revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés	1650	954.750,00	

Report déduction revenus définitivement taxés

	Codes	Période imposable
Solde reporté de la déduction des revenus définitivement taxés	1701	
Déduction revenus définitivement taxés de la période imposable reportable sur la période imposable suivante	1702	
Déduction revenus définitivement taxés reportée qui a été effectivement déduite durant la période imposable	1703	
Solde de la déduction revenus définitivement taxés reportable sur la période imposable suivante	1704	

Pertes récupérables

	Codes	Période imposable
Solde des pertes antérieures récupérables	1721 N	
Pertes récupérées	1723	
Perte de la période imposable	1722 N	
Perte à reporter sur la période imposable suivante	1730 N	

Déduction pour capital à risque reportée

	Codes	Période imposable
Solde reporté de la déduction pour capital à risque	1711	
Solde de la déduction pour capital à risque qui est reportable sur la période imposable suivante	1712	

Taux de l'impôt

	Codes	Période imposable
A votre connaissance, la société a droit au taux réduit	1751	Non
La société est une société qui peut fournir des crédits à l'outillage artisanal ou une société de logement, imposable à 5 %	1752	Non

Versements anticipés

	Codes	Période imposable
Cette déclaration se rapporte à un des trois premiers exercices comptables à partir de la constitution de la société qui est considérée comme petite société au sens du Code des sociétés	1801	Non
Versements anticipés à prendre en considération	1810	
Versement anticipé, premier trimestre	1811	
Versement anticipé, deuxième trimestre	1812	
Versement anticipé, troisième trimestre	1813	
Versement anticipé, quatrième trimestre	1814	
Numéro de référence attribué par le Service Versements anticipés différent du numéro d'entreprise		
Premier autre numéro de référence	1821	
Deuxième autre numéro de référence	1822	
Troisième autre numéro de référence	1823	
Quatrième autre numéro de référence	1824	

Précomptes imputables

	Codes	Période imposable
Précomptes non remboursables	1830	
Précompte mobilier fictif	1831	
Quotité forfaitaire d'impôt étranger	1832	
Crédit d'impôt pour recherche et développement	1833	
Précomptes remboursables	1840	
Précompte mobilier réel ou fictif sur revenus définitivement taxés et sur revenus mobiliers exonérés d'origine belge d'actions ou parts, autres que bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres	1841	
Précompte mobilier sur bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres, définitivement taxés	1842	
Précompte mobilier sur revenus définitivement taxés d'origine étrangère, autres que bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres, définitivement taxés	1843	
Précompte mobilier sur autres bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres	1844	
Précompte mobilier sur autres dividendes	1845	
Autre précompte mobilier remboursable	1846	
Crédit d'impôt pour recherche et développement à restituer pour la présente période imposable	1850	

Tax shelter

	Codes	Période imposable
La société est une société de production audiovisuelle agréée, dont l'objet principal est le développement et la production d'œuvres audiovisuelles, autre qu'une entreprise de télédiffusion ou qu'une entreprise liée à des entreprises belges ou étrangères de télédiffusion, qui a conclu une convention-cadre destinée à la production d'une œuvre audiovisuelle agréée	1862	Non

Taille de la société au sens du Code des sociétés

Renseignements pour apprécier si la société doit être considérée comme une petite société		
	Codes	Période imposable
Les données relatives à la période imposable		
La société est liée à une ou plusieurs autres sociétés au sens du Code des sociétés	1871	Non
Indiquer les données sur base non consolidée. En revanche, si la société est liée à une ou plusieurs autres sociétés au sens du Code des sociétés, indiquer les données sur base consolidée.		
Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle	1872	0,00
Chiffre d'affaires annuel, hors TVA	1873	0,00
Total du bilan	1874	0,00

Déduction pour capital à risque

Calcul de la déduction pour capital à risque

Taux appliqué pour le calcul de la déduction pour le capital à risque	1,630
---	-------

(6) Classification fiscale des instruments hybrides⁴⁰⁰

Pays	Recours au droit civil et des sociétés	Recours au droit commercial	Exigence de participation	Rémunération	Participation à la procédure de liquidation	Participation aux pertes	Durée indéfinie	Absence d'obligation de remboursement	Subordination aux autres créanciers	Principe de la substance supérieure à la forme	Critères cumulatifs
Autriche	-	-	(x)	x	x	-	x	x	x	-	4,5
Belgique	x	-	(x)	-	-	-	-	x	-	-	-
Bulgarie	-	x	-	x	-	-	x	(x)	x	x	4,7,9
Croatie	-	x	(x)	x	-	-	(x)	x	(x)	x	-
Chypres	x	-	x	-	-	-	-	-	-	-	-
Rép. Tchèques	(x)	x	-	x	-	-	(x)	x	-	x	-
Danemark	x	-	(x)	x	-	-	x	x	-	-	-
Estonie	-	x	(x)	x	-	-	-	x	-	x	-
Finlande	x	-	(x)	x	x	x	≥ 50 a	x	x	-	-
France	-	x	x	(x)	x	x	-	(x)	x	x	3,4,5,6,9
Allemagne	(x)	x	(x)	x	x	x	≥ 30 a	x	(x)	x	4,5
Grèce	x	-	x	x	-	x	-	-	-	-	4,6
Hongrie	-	x	x	(x)	-	-	-	-	-	x	-
Irlande	x	-	(x)	x	-	-	-	-	-	-	-
Italie	(x)	(x)	x	x	-	-	-	x	-	(x)	-
Lettonie	-	-	(x)	x	-	-	-	x	-	-	-
Lituanie	-	x	x	x	-	-	-	-	-	x	-
Luxembourg	-	x	(x)	x	-	x	x	x	x	x	-
Malte	-	-	x	x	x	-	-	-	-	-	2ou3,4,5
Pays-Bas	x	-	(x)	x	-	-	≥ 50 a	x	x	-	4,7,9
Pologne	x	(x)	(x)	-	-	-	-	x	-	x	-
Portugal	-	x	(x)	x	-	-	(x)	x	(x)	x	-
Roumanie	-	x	(x)	x	-	-	(x)	x	(x)	x	-
Slovaquie	-	x	(x)	-	-	-	-	-	-	x	-
Slovénie	-	x	x	x	-	-	-	-	-	x	-
Espagne	x	x	(x)	x	-	x	(x)	x	(x)	x	-
Suède	(x)	x	(x)	x	-	-	(x)	x	-	x	-
Royaume-Uni	x	x	x	x	-	-	≥ 50 a	x	-	x	-
Total	14	18	26	24	5	6	14	20	11	18	6

Légende du tableau : - = non applicable ; x = applicable ; (x) = partiellement applicable

⁴⁰⁰ C., KAHLENBERG, A., KOPEC, *op. cit.* (voy. note n°5), p. 19.

(7) Loi du 2 septembre 2011 réglementant l'accès aux professions d'artisan, de commerçant, d'industriel ainsi qu'à certaines professions libérales

Art. 5. L'entreprise doit disposer d'un lieu d'exploitation fixe au Grand-Duché de Luxembourg qui se traduit par:

l'existence d'une installation matérielle appropriée, adaptée à la nature et à la dimension des activités poursuivies;

l'existence d'une infrastructure comportant les équipements administratifs ainsi que les équipements et installations techniques nécessaires à l'exercice des activités poursuivies;

l'exercice effectif et permanent de la direction des activités;

la présence régulière du dirigeant;

le fait d'y conserver tous les documents relatifs aux activités, tous les documents comptables et les documents relatifs à la gestion du personnel.

Une domiciliation au sens de la loi modifiée du 31 mai 1999 régissant la domiciliation des sociétés ne constitue pas un établissement au sens du présent article.

