

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Rédaction d'un travail écrit : "Les Danish cases et l'abus de droit : état des lieux et implications en pratique".

Auteur : Seutin, David

Promoteur(s) : Nollet, Aymeric

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

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2021-2022

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/15799>

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.

Les Danish cases et l'abus de droit : état des lieux et implications en pratique

David SEUTIN

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2021-2022

Titulaires :

Jean BUBLLOT
Sabine GARROY

Promoteur :

Aymeric NOLLET

Table des matières

I)	Introduction.....	4
II)	La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de prohibition de l'abus de droit	5
A)	Historique du développement du principe de prohibition de l'abus de droit par la CJUE en amont des « arrêts danois ».....	5
	1) Le droit de l'Union : terreau fertile à l'évasion fiscale	5
	2) L'évolution du concept d'abus de droit dans la jurisprudence de la CJUE.....	6
B)	Les « arrêts danois » : la prohibition de l'abus de droit en matière de fiscalité directe dans une nouvelle dimension	11
	1) Les faits, les dispositions européennes en cause et les questions préjudicielles	11
	2) La question de l'applicabilité du principe général en l'absence de disposition nationale anti-abus en matière de directives d'harmonisation de la fiscalité directe	13
	3) Les éléments constitutifs et les modalités de preuve de l'abus de droit.....	14
C)	Considérations finales sur la jurisprudence de la CJUE en matière d'abus de droit	16
III)	Conséquences pratiques des évolutions européennes et internationales en matière de lutte contre les abus : questions choisies.....	16
A)	Impact des récents développements européens en matière de lutte contre l'abus de droit sur le droit fiscal belge.....	18
	1) Le champ d'application du principe général européen anti-abus	18
	2) Le champ d'application de la mesure anti-abus de la directive mère-fille.....	22
	3) Le champ d'application de l'article 6 d'ATAD	23
B)	Sanction adéquate d'un abus international et sa mise en œuvre.....	28
	1) Débat sur la sanction adéquate d'un abus international	29
	2) Procédure européenne de règlement de différends : solution au conflit de compétences fiscales entre Etats membres lors de la sanction d'un abus	34
IV)	Conclusion.....	35
	Bibliographie	38

I) Introduction

Les « arrêts danois »¹ ont eu un retentissement certain dans le monde de la fiscalité internationale et européenne sans toutefois que la doctrine ne s'accorde ni sur leur portée ni sur leurs conséquences pratiques.

Ainsi, dans le présent travail, nous tenterons d'apporter notre pierre à l'édifice, tout d'abord, en resituant le contexte dans lequel ils s'inscrivent, à savoir la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « CJUE » ou « Cour de justice ») en matière de prohibition de l'abus de droit (II, A).

Dans un deuxième temps, nous présenterons les arrêts en tant que tels : les faits en cause, les questions préjudicielles posées par la juridiction danoise et la réponse apportée par la Cour de justice (II, B).

Nous concluons enfin cette partie théorique par des considérations générales sur l'évolution de cette jurisprudence au fil des années et, en particulier, depuis une décennie (III, C).

Dans une seconde partie, nous aborderons deux conséquences pratiques sur les récentes évolutions en droit fiscal européen et international dans lesquelles s'inscrivent les « arrêts danois ».

Premièrement, nous essaierons de cerner les champs d'application matériel et temporel, souvent distincts mais pas toujours, du principe général européen anti-abus, de la mesure anti-abus de la directive mère-fille et de la mesure générale anti-abus de la directive *ATAD* ainsi que leur influence sur l'interprétation et l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à la lumière de la jurisprudence belge récente et à l'aune des obligations européennes qui incombent à la Belgique (III, A).

Enfin, après avoir tenté d'apporter une réponse sur la sanction d'un abus international impliquant l'usage de sociétés écrans interposées au regard du droit européen et des objectifs du projet *BEPS*, initié par le G20 et l'OCDE², nous proposerons une solution afin d'éviter les risques de multiples impositions dues à l'application simultanée de plusieurs mesures anti-abus par différents Etats membres à un seul et même montage (III, B).

¹ C.J.U.E., 26 février 2019, *N Luxembourg I*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, relatif à un abus de la Directive 'Intérêts-Redevances' et *T Danemark et Y Danemark*, C-116/16 et C-117/16, relatif un abus de la Directive 'Mère-Fille'.

² Pour "*Base Erosion and Profit Shifting*". Ce projet a débuté en 2013 pour s'achever (provisoirement) en 2015 par un rapport contenant quinze actions visant à lutter contre ce phénomène d'« érosion de la base imposable et de transferts de bénéfices ».

II) La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de prohibition de l'abus de droit

A) Historique du développement du principe de prohibition de l'abus de droit par la CJUE en amont des « arrêts danois »

1) *Le droit de l'Union : terreau fertile à l'évasion fiscale*

Avant d'entrer dans la jurisprudence de la Cour de justice en tant que telle, il nous paraît opportun de rappeler les conditions d'existence de l'évasion fiscale (« abusive » ou non³) au sein de l'Union européenne.

Celle-ci est rendue possible, d'une part, par les compétences propres en matière de fiscalité (directe) dont disposent les Etats membres et qui impliquent des disparités entre les différentes législations nationales et, d'autre part, par les libertés de circulation consacrées par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après « TFUE ») et, plus spécifiquement en ce qui concerne la fiscalité directe des entreprises, la liberté d'établissement (articles 49 et suivants du TFUE) qui permet aux sociétés résidentes de l'Union de choisir la législation qui leur semble la plus appropriée pour la conduite de leurs activités⁴.

Cette tolérance à l'égard de ce qu'on appelle le *law shopping* a été consacrée par la CJUE en matière de droit des sociétés, notamment dans l'arrêt *Centros*, en ces termes : « le fait, pour un ressortissant d'un Etat membre qui souhaite créer une société, de choisir de la constituer dans un Etat membre dont les règles de droit des sociétés lui paraissent moins contraignantes [...] ne saurait constituer en soi un usage abusif du droit d'établissement » et que « le droit de constituer une société en conformité avec la législation d'un Etat membre et de créer des succursales dans d'autres Etats membres est inhérent à l'exercice, dans un marché unique, de la liberté d'établissement garantie par le traité »⁵.

Cette jurisprudence a récemment été rappelée dans l'arrêt *Polbud*⁶, toujours en droit des sociétés, mais a, à la suite de l'affaire *Centros*, été étendue à la fiscalité.

A titre d'exemple, dans l'arrêt *Barbier*, en matière d'impôt successoral, la Cour affirme qu'un « ressortissant [de l'Union] ne saurait être privé de la possibilité de se prévaloir des dispositions du traité au motif qu'il profite des avantages fiscaux légalement offerts par les normes en vigueur dans un Etat membre autre que celui dans lequel il réside »⁷ ou encore, plus récemment, le onzième considérant de la directive « *ATAD* »⁸, qui vise pourtant à lutter contre certaines

³ Selon les critères fournis par la CJUE étudiés *infra* 2).

⁴ N. VERGNET, « Vers l'uniformisation de la lutte contre les pratiques abusives en droit fiscal de l'Union européenne », *R.E.I.D.F.*, 2019/4, p. 452.

⁵ C.J.C.E., 9 mars 1999, *Centros Ltd.*, C-212/97, n° 27.

⁶ C.J.U.E., 25 octobre 2017, *Polbud*, C-106/16, n° 40.

⁷ C.J.C.E., 11 décembre 2003, *Barbier*, C-364/01, n°71 in K. LENAERTS, « Le juge de l'Union, promoteur de la lutte contre l'abus de droit en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2019/6, p. 433.

⁸ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur ; « *ATAD* » étant l'acronyme du nom anglais de la directive « *Anti-Tax Avoidance Directive* ».

pratiques d'évasion fiscale, indique que « le contribuable devrait avoir le droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales »⁹.

Pour autant, cette liberté laissée aux ressortissants de l'Union n'est pas absolue en ce qu'ils ne pourraient « se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale et qu'ils ne sauraient abusivement ou frauduleusement se prévaloir des normes [de l'Union] »¹⁰ au risque de « [porter] atteinte à l'efficacité du système fiscal d'un Etat membre qui détient sur lui un pouvoir d'imposition »¹¹.

Ainsi, pour reprendre la distinction conceptuelle opérée par le Professeur K. Lenaerts, *l'optimisation fiscale*, qui consiste en la recherche d'une économie d'impôt, conformément à la législation en vigueur, est autorisée alors que les *pratiques abusives*, consistant en la création artificielle des conditions pour bénéficier des libertés de circulation et ainsi échapper à l'emprise d'une législation fiscale nationale, sont prohibées¹².

Après cette brève contextualisation, nous retracerons l'évolution historique de la jurisprudence de la Cour de justice relative à l'interdiction des « pratiques abusives » en matière fiscale au sein de l'Union.

2) *L'évolution du concept d'abus de droit dans la jurisprudence de la CJUE*

La notion d'abus est apparue pour la première fois dans l'affaire *Van Binsbergen*, dans laquelle un ressortissant de l'Union a fait usage de la liberté de prestation de services afin d'éviter les règles professionnelles de son Etat membre de résidence jugées trop contraignantes en s'installant dans un autre Etat membre pour ensuite prêter des services dans son Etat d'origine. Dans cette décision, la Cour a reconnu aux Etats la capacité de lutter contre ce type de pratiques dites de « contournement » de leur législation en faisant usage des libertés de circulation¹³.

Toutefois, les mesures destinées à lutter contre ces pratiques adoptées par les Etats membres ne constituent pas moins des restrictions aux libertés de circulation consacrées par les Traités européens et ne peuvent remettre en cause leur exercice légitime^{14 15}.

C'est dans l'arrêt *Emsland-Stärke* que la Cour eût l'occasion de tracer une limite entre l'exercice *légitime* d'un droit garanti par le droit de l'Union (en l'espèce, en matière de droits de douane) et son usage *abusif*.

L'existence d'une pratique abusive nécessite, « d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation [de l'Union], l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint. Elle requiert, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage

⁹ Voy., également en matière de TVA, C.J.C.E., (gr.ch.), 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02, n° 73, plus récemment, C.J.U.E., 17 décembre 2015, *WebmindLicences*, C-419/14, n° 42 et, en matière de fiscalité directe, C.J.C.E., 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, n° 36 et C.J.U.E. (gr.ch.), 26 février 2019, *T. Danmark*, C-116/16 et C-117/16, n° 81.

¹⁰ Not. C.J.C.E., 7 février 1979, *Knoors*, C-115/78, n° 25.

¹¹ K. LENAERTS, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, 2019/6, p. 433.

¹² *Ibid.*

¹³ C.J.C.E., 3 décembre 1974, *Van Binsbergen*, C-33/74, n° 13.

¹⁴ N. VERGNET, *op. cit.*, *R.E.I.D.F.*, 2019/4, p. 454.

¹⁵ Voy., not., en matière de droit des sociétés, C.J.C.E., 12 mai 1998, *Kefalas*, C-367/96, n° 22.

résultant de la réglementation [de l'Union] en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention »¹⁶.

La Cour a ensuite étendu ce principe d'interdiction de l'abus de droit à la matière de la TVA dans son arrêt *Halifax*, dans lequel elle a jugé que la constatation d'une pratique abusive nécessite : « d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions. D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal »^{17 18}.

Si une opération réunit ces deux éléments objectif et subjectif, elle doit être « [redéfinie] de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive »¹⁹.

A la suite de ces deux arrêts concernant des matières presque entièrement harmonisées au niveau de l'Union, s'est posée la question de savoir si le principe de prohibition de l'abus de droit était également transposable en matière de fiscalité directe, nettement moins harmonisée, pour ne pas dire presque pas.

Dans un arrêt *ICI* du 16 juillet 1998, dans le cadre d'un examen de compatibilité d'une mesure fiscale anglaise avec la liberté d'établissement, la Cour avait déjà implicitement reconnu la possibilité pour les Etats membres de lutter contre les « montages purement artificiels dont le but serait de contourner la loi fiscale [nationale] »²⁰ au nom de la lutte contre l'évasion fiscale, sans toutefois faire référence à un quelconque principe d'interdiction de l'abus de droit européen ni, *a fortiori*, à des critères permettant de le caractériser.

Dans l'arrêt *Cadbury Schweppes*, la Cour eût à examiner, au regard de la liberté d'établissement, la compatibilité d'une règle « CFC »²¹ anglaise qui permet de combattre les procédés « consistant pour une société résidente à transférer artificiellement des bénéfices de l'État membre dans lequel ceux-ci ont été réalisés vers un État à faible niveau d'imposition au moyen de la création d'une filiale dans celui-ci et de la conclusion de transactions destinées principalement à réaliser un tel transfert au profit de cette filiale »²².

Après avoir déclaré qu'une telle règle établissant une différence de traitement entre sociétés résidentes et non-résidentes constitue une restriction à la liberté d'établissement, la Cour a toutefois admis que cette restriction puisse être justifiée par le gouvernement anglais par l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale « lorsqu'elle vise spécifiquement les montages

¹⁶ C.J.C.E., 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, n° 52 et 53.

¹⁷ C.J.C.E., 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02, n° 74 et 75.

¹⁸ Sur les différences terminologiques des définitions d'une pratique abusive données dans *Emsland-Stärke* et *Halifax* et leurs potentielles conséquences, voy. L. DE BROE ET D. BECKERS, « The General Anti-Abuse of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law », *EC Tax Review*, 2017, p. 134.

¹⁹ C.J.C.E., *Halifax*, précité, n° 94, solution réaffirmée dans C.J.U.E., 22 novembre 2017, *Cussens e.a.*, C-251/16, n° 46 et 47, également en matière de TVA.

²⁰ C.J.C.E., 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, C-264/96, n° 26.

²¹ *Controlled Foreign Company*, en anglais ou "SEC", acronyme de « société étrangère contrôlée » en français.

²² C.J.C.E. (gr. ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, n° 48.

purement artificiels dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'Etat membre concerné »²³.

Pour déterminer le caractère purement artificiel d'un montage, la Cour estime nécessaire de définir les objectifs poursuivis par la liberté d'établissement, lesquels sont de « permettre à un ressortissant d'un Etat membre de créer un établissement secondaire dans un autre Etat membre pour y exercer ses activités et de favoriser ainsi l'interpénétration économique et sociale à l'intérieur de [l'Union] dans le domaine des activités non salariées », ce qui doit nécessairement impliquer « une implantation *réelle* de la société dans l'Etat membre d'accueil et l'exercice d'une activité économique *effective* dans celui-ci »²⁴ (*c'est nous qui soulignons*).

Par conséquent, pour qu'une mesure nationale visant à lutter contre les pratiques abusives soit proportionnée au regard de la liberté d'établissement, son but spécifique « doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national »²⁵.

Enfin, au stade de l'examen de la nécessité de la mesure en cause au regard de l'objectif poursuivi, la Cour reprend le double test issu des arrêts *Emsland-Stärke* et *Halifax* en ces termes : « la constatation de l'existence d'un [montage purement artificiel] exige [...], outre un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage fiscal, qu'il ressorte d'éléments objectifs que, malgré un respect formel des conditions prévues par le droit [de l'Union], l'objectif poursuivi par la liberté d'établissement [soit la poursuite d'une activité économique effective dans l'Etat membre d'accueil], n'a pas été atteint »²⁶.

Ainsi, pour ne viser spécifiquement que les montages purement artificiels et ne pas porter atteinte de manière disproportionnée à la liberté d'établissement, la réglementation « CFC » anglaise ne peut s'appliquer lorsque, « nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale, la constitution d'une SEC correspond à la réalité économique », autrement dit, que sa constitution « correspond à une implantation réelle ayant pour objet l'accomplissement d'activités économiques effectives dans l'Etat membre d'accueil »²⁷ ce qui implique notamment la possibilité pour le contribuable d'apporter une (contre-)preuve relative à la substance économique minimum de la filiale pour pouvoir bénéficier de la liberté d'établissement²⁸.

Il ressort de cet arrêt, tout d'abord, qu'il existe « un lien étroit entre les objectifs de lutte contre [l'évasion fiscale] et la sauvegarde de la répartition des compétences fiscales entre les Etats membres »²⁹. Cela implique donc que les revenus générés dans un Etat membre doivent y être taxés et ne peuvent être transférés dans un autre Etat sans subir leur régime de taxation propre, à moins que ce transfert ne corresponde à une véritable création de valeur correspondante dans cet autre Etat, au risque de faire ressortir le caractère purement artificiel de l'opération.

²³ *Ibid.* n° 51.

²⁴ *Ibid.* n° 53-54.

²⁵ *Ibid.* n° 55.

²⁶ *Ibid.* n° 64, in K. LENAERTS, *op. cit.*, R.G.C.F., 2019/6, p. 440.

²⁷ C.J.C.E., *Cadbury Schweppes*, précité, n° 65 à 68.

²⁸ A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt - Essai de cadre théorique et critique en droit fiscal belge*, Gand, Larcier, 2019, pp. 651-652.

²⁹ K. LENAERTS, *op. cit.*, R.G.C.F., 2019/6, p. 440.

Par ailleurs, il y a lieu de remarquer que ces objectifs de lutte contre l'évasion fiscale et la sauvegarde de la répartition des compétences fiscales entre Etats membres impliquent que la Cour reconnaît plus facilement que des réglementations nationales constituent des restrictions à la liberté d'établissement en matière de droit des sociétés qu'en matière de fiscalité directe.

En effet, nous avons vu plus haut, dans les arrêts *Centros* et *Polbud*, que l'absence d'activité économique effective dans l'Etat membre d'accueil ne saurait en soi être constitutive d'une utilisation *abusive* de la liberté d'établissement en matière de droit des sociétés alors que l'exercice *légitime* de cette même liberté en matière de fiscalité directe semble être conditionné à une telle activité économique au risque de constituer un montage purement artificiel³⁰.

C'est finalement dans l'arrêt *Kofoed*³¹ que la Cour reconnaît le caractère de principe général de droit à la prohibition de l'abus de droit en matière de directive d'harmonisation de la fiscalité directe, matérialisé en l'occurrence par le législateur européen dans la mesure anti-abus de la directive dite « Fusions »³².

Dans cette affaire, le fisc danois entendait appliquer la mesure anti-abus de la directive à l'opération en cause alors que le Danemark ne l'avait pas transposée dans son droit interne. Ainsi, outre la qualification de principe général de droit communautaire de la prohibition des pratiques abusives, la Cour eût à répondre à la question de savoir si une disposition d'une directive non transposée en droit interne pouvait être invoquée à l'encontre d'un particulier.

Selon la Cour, « le principe de sécurité juridique s'oppose à ce que les directives puissent, par elles-mêmes, créer des obligations dans le chef des particuliers. Les directives ne peuvent donc pas être invoquées en tant que telles, par l'État membre, [à leur rencontre] »³³ mais n'empêche toutefois pas les autorités nationales d'interpréter le droit interne de façon conforme à la directive (et, en l'occurrence, à la disposition anti-abus), si le cas échéant, il contenait une disposition réprimant l'abus de droit.

La Cour précise toutefois que « cette exigence d'une interprétation conforme ne saurait aller jusqu'à ce qu'une directive, par elle-même et indépendamment d'une loi interne de transposition, crée des obligations pour des particuliers [...] »³⁴.

La question de l'étendue du champ d'application matériel de ce principe général de droit s'est ensuite posée et, plus particulièrement, celle de son impact sur toute la fiscalité directe des Etats membres malgré l'absence d'harmonisation en la matière.

Dans l'arrêt *3M Italia*, la Cour de cassation italienne a demandé à la Cour de justice, par question préjudicielle, « si le principe d'interdiction de l'abus de droit, tel que consacré par les

³⁰ *Ibid.*, p. 441.

³¹ C.J.C.E., 5 juillet 2007, *Kofoed*, C-321/05.

³² Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents (désormais remplacée par une version ultérieure de 2009) qui instaure un régime de neutralité fiscale aux opérations de restructurations transfrontalières intra-européennes. Son article 11, § 1^{er}, a) prévoyait que les Etats membres *peuvent* refuser le bénéfice de la directive lorsque l'opération a comme objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

³³ C.J.C.E., *Kofoed*, précité, n° 42. On appelle ce principe l'interdiction de l'effet direct vertical inversé des directives ou principe d'*estoppel*. Voy. not. L. DE BROE ET S. GOMMERS, « Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases », *EC Tax Review*, 2019-6, pp. 272-273 et 275-276.

³⁴ *Ibid.*, n° 45.

arrêts *Halifax* et *Part Services*, dans le domaine de la fiscalité harmonisée, peut [ou doit] s'appliquer aux taxes non harmonisées, telles que les impôts directs »³⁵. La Cour a répondu qu'« il n'existe en droit de l'Union aucun principe général duquel il découlerait une obligation pour les Etats membres de lutter contre les pratiques abusives dans le domaine de la fiscalité directe et qui s'opposerait à l'application d'une disposition telle que celle en cause au principal lorsque l'opération imposable procède de telles pratiques et que le droit de l'Union n'est pas en jeu »³⁶.

A ce stade, l'on peut donc conclure, en matière de fiscalité directe, d'une part, que les mesures nationales visant à lutter contre les pratiques abusives doivent se limiter à ne viser que les « montages purement artificiels », au risque de constituer une entrave aux libertés de circulation (*Cadbury Schweppes*) mais qu'il n'existe toutefois aucune obligation à charge des Etats membres de lutter contre de telles pratiques lorsque le droit européen n'est pas en jeu, donc, notamment dans les situations purement internes (*3M Italia*). D'autre part, il existe un principe général de droit de l'Union applicable en tout cas en matière de fiscalité directe harmonisée et opposable aux contribuables à condition qu'une disposition de droit interne le transpose ou soit susceptible, à tout le moins, d'être interprétée de manière conforme audit principe (*Kofoed*).

Pour clôturer cette présentation de la jurisprudence de la Cour en matière d'abus de droit, nous souhaitons aborder l'arrêt *Cussens*, en matière de TVA, dans lequel le juge national a saisi la Cour de justice pour qu'elle se prononce sur la possibilité d'appliquer le principe général d'interdiction de l'abus de droit afin de refuser le bénéfice de la déduction de la TVA dans l'hypothèse d'une opération abusive alors que le droit national ne contient pas de disposition anti-abus et, dans l'hypothèse d'une réponse positive à cette question, si le fait d'appliquer ledit principe général à des faits antérieurs au prononcé de l'arrêt *Halifax* ne porte pas atteinte aux principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime³⁷.

Selon la Cour, puisque le principe général de droit prend sa source dans une jurisprudence constante et non pas dans une directive, il n'est alors pas soumis à une obligation de transposition et s'applique « indépendamment du point de savoir si [les avantages et les droits invoqués abusivement] trouvent leur fondement dans les traités, dans un règlement ou dans une directive », lui donnant ainsi « le caractère général qui est, par nature, inhérent aux principes généraux du droit de l'Union »³⁸.

Par ailleurs, la Cour tire de l'article 267 du TFUE l'argument selon lequel l'application d'un principe général à des faits antérieurs à l'arrêt qui reconnaît son caractère de principe général de droit ne saurait être contraire aux principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime puisque les arrêts de la Cour sur question préjudicielle sont « interprétatifs », en ce sens qu'ils donnent aux dispositions du droit de l'Union le sens qu'ils sont censés avoir eu depuis leur entrée en vigueur³⁹ et que, quoiqu'il en soit, « un assujetti qui a créé les conditions afférentes à l'obtention d'un droit de manière abusive ou frauduleuse n'est pas fondé à se prévaloir de ces principes afin de s'opposer au refus d'octroi du droit concerné en application du principe d'interdiction de pratiques abusives »⁴⁰.

³⁵ C.J.U.E., 29 mars 2012, *3M Italia*, C-417/10, n° 9 in A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou... , op. cit.*, p. 655.

³⁶ C.J.U.E., *3M Italia*, précité, n° 32.

³⁷ C.J.U.E., 22 novembre 2017, *Cussens e.a.*, C-251/16, n° 25.

³⁸ C.J.U.E., *Cussens e.a.*, précité, n° 30-31.

³⁹ C.J.U.E., *Cussens e.a.*, précité, n° 41.

⁴⁰ C.J.U.E., *Cussens e.a.*, précité, n° 43.

Ainsi, à la suite de cet arrêt en matière de TVA, la doctrine s'interrogeait sur la possible transposition de ses enseignements à la fiscalité directe⁴¹. La Cour de justice eût l'occasion de répondre à cette interrogation dans les fameuses « affaires danoises ».

B) Les « arrêts danois » : la prohibition de l'abus de droit en matière de fiscalité directe dans une nouvelle dimension

Les « affaires danoises » sont deux arrêts distincts rendus par la Cour de justice sur questions préjudicielles d'une juridiction danoise portant sur des montages (potentiellement⁴²) abusifs des directives mère-fille⁴³ et intérêts-redevances⁴⁴.

Après avoir succinctement exposé les faits, les dispositions en cause et les questions préjudicielles (1), nous présenterons les réponses apportées par la Cour, qui portent sur la nécessité ou pas d'une disposition nationale ou conventionnelle anti-abus pour combattre les abus des directives en cause (2) ainsi que les éléments constitutifs et la charge de la preuve d'un abus de droit (3).

Les « arrêts danois » répondent à d'autres questions telles que, notamment, l'interprétation de la condition de « bénéficiaire effectif » dans la directive intérêts-redevances et la pertinence des commentaires du modèle de convention préventive de la double imposition de l'OCDE dans cette interprétation et en soulèvent de nouvelles, telle que la question de savoir si le bénéfice de la directive mère-fille est subordonnée à une condition implicite de « bénéficiaire effectif ». Ces questions sortant du cadre que nous nous sommes imposés, nous ne les aborderons pas ou qu'incidemment et renvoyons le lecteur aux articles de doctrine sur le sujet⁴⁵.

1) Les faits, les dispositions européennes en cause et les questions préjudicielles

Schématiquement, les montages en cause consistaient en ce qu'une société opérationnelle, résidente fiscale au Danemark, paie des dividendes ou des intérêts à une société remplissant les conditions pour bénéficier des exonérations de retenue à la source prévues par les directives mère-fille et intérêts-redevances⁴⁶. Cette société était établie dans un Etat membre (Luxembourg, Chypre ou la Suède) ayant conclu une convention préventive de la double imposition (ci-après « CPDI ») avec l'Etat de résidence d'une autre société du groupe (en

⁴¹ Voy. not. L. DE BROE ET D. BECKERS, *op. cit.*, *EC Tax Review*, 2017, pp. 136 et s.

⁴² Voy. *infra*, (III, B), les décisions de la juridiction danoise à la suite des arrêts de la Cour de justice.

⁴³ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, applicable aux faits d'espèce mais désormais remplacée 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 (ci-après « directive mère-fille » ou « DMF »).

⁴⁴ Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents (ci-après « directive intérêts-redevances » ou « DIR »).

⁴⁵ Voy. not. L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *EC Tax Review*, 2019, pp. 286 et s. ; R. DANON ET e.a. , « The Prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases », *INTERTAX*, Volume 49, Issue 6 & 7, pp. 482 et s.

⁴⁶ Les DIR et DMF imposent aux Etats membres d'exonérer de retenue à la source les paiements d'intérêts, redevances et dividendes entre sociétés liées sous conditions de forme sociétaire, de participation (et, éventuellement, de durée de détention des actions), de résidence dans un Etat membre et d'assujettissement sans option à un impôt des sociétés.

l'espèce, les Bermudes, Ile de Jersey ou les Iles Caïman, connues pour leur climat fiscal particulièrement clément). Ensuite, et presque simultanément, la société intermédiaire reversait la (quasi-) totalité de ces revenus à la société établie dans un Etat tiers sans prélèvement à la source ou avec un prélèvement limité en vertu de la CPDI conclue entre les deux Etats.

L'interposition de la société intermédiaire permettait ainsi de faire sortir des bénéfices du territoire de l'Union en étant peu ou pas taxés⁴⁷ alors que le paiement de dividendes ou d'intérêts de la société danoise directement à la société établie en dehors de l'Union aurait entraîné un prélèvement à la source au Danemark. Ce type de montage est appelé en doctrine le « *directive shopping* »⁴⁸.

Les autorités fiscales danoises ont refusé d'accorder l'exonération de prélèvement à la source pour les paiements effectués vers les sociétés mères résidentes européennes pour la raison qu'elles ne les considéraient pas comme les « bénéficiaires effectifs » de ces paiements.

Les directives mère-fille et intérêts-redevances, telles qu'applicables à l'époque des faits, ne contenaient pas de mesure anti-abus mais se contentaient de prévoir la *possibilité* pour les Etats membres de lutter contre l'évasion fiscale⁴⁹. Or, le Danemark n'avait transposé aucune mesure de lutte contre les abus de ces directives et les parties aux litiges étaient d'accord pour considérer que le droit danois ne contenait pas de disposition légale ou de principe jurisprudentiel susceptible de lutter contre les montages en cause.

Dès lors, le juge national posa une série de questions préjudicielles que la Cour regroupe en trois thèmes principaux. Dans la présente contribution, nous ne traiterons que de deux de ces thèmes, à savoir :

- Un Etat membre peut-il refuser d'accorder le bénéfice des DMF et DIR en raison de la commission d'un abus de droit alors qu'il ne dispose d'aucune disposition nationale ou conventionnelle transposant l'article 1^{er}, paragraphe 2 de la DMF et l'article 5 de la DIR ?
- Quels sont les éléments constitutifs d'un abus de droit et les modalités de preuve y afférentes ?

⁴⁷ La taxation des bénéfices de la société danoise à l'impôt des sociétés et, éventuellement, un prélèvement au taux (réduit) conventionnel prévu par la CPDI entre l'Etat de la société intermédiaire et l'Etat tiers.

⁴⁸ L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *EC Tax Review*, 2019-6, p 270.

⁴⁹ L'article 1.2 DMF disposait que « La présente directive *ne fait pas obstacle* à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus » et l'article 5 DIR que « 1. La présente directive *ne fait pas obstacle* à l'application des dispositions nationales ou des dispositions fondées sur des conventions, qui sont nécessaires pour prévenir les fraudes ou les abus. 2. Les États membres *peuvent*, dans le cas d'opérations dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est la fraude ou l'évasion fiscales ou les abus, retirer le bénéfice de la présente directive ou refuser d'appliquer celle-ci » (*c'est nous qui soulignons*).

2) *La question de l'applicabilité du principe général en l'absence de disposition nationale anti-abus en matière de directives d'harmonisation de la fiscalité directe*

Sur cette première question, L. De Broe et S. Gommers font justement remarquer que le juge danois aurait pu se référer à la jurisprudence *Kofoed*, en tant qu'acte éclairé⁵⁰, selon laquelle un Etat membre qui n'a pas ou mal transposé une disposition d'une directive ne peut l'opposer à un particulier⁵¹.

En effet, puisque le Danemark n'avait pas transposé les mesures anti-abus des directives mère-fille et intérêts-redevances et en l'absence de disposition nationale susceptible d'être interprétée conformément à celles-ci, les autorités fiscales n'auraient pu, en vertu du principe d'*estoppel*⁵², combattre les montages en cause.

A l'inverse, la Cour indique qu'il « est de jurisprudence constante qu'il existe, en droit de l'Union, un principe général de droit selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union », qu'il s'impose à ces derniers et « s'applique indépendamment du point de savoir si les droits et les avantages dont il est abusé trouvent leur fondement dans les traités, dans un règlement ou dans une directive »⁵³.

En se référant aux arrêts *Italmoda* et *Cussens*, selon lesquels le principe général s'applique « même en l'absence de dispositions du droit national »⁵⁴, la Cour étend donc leur enseignement à la matière des directives d'harmonisation de la fiscalité directe.

Selon la Cour, les articles 1.2 de la DMF et 5 de la DIR - qui prévoient la *possibilité* pour les Etats membres de lutter contre les abus – « ne sauraient être [interprétés] comme excluant l'application du principe général de droit de l'Union de l'interdiction des pratiques abusives » puisque, contrairement aux directives, son application n'est pas soumise à une obligation de transposition⁵⁵.

La Cour, opérant un revirement de jurisprudence par rapport à *Kofoed*⁵⁶, conclut : « [a]insi, au regard du principe général du droit de l'Union d'interdiction des pratiques abusives et de la nécessité de faire respecter ce principe dans le cadre de la mise en œuvre du droit de l'Union, l'absence de dispositions anti-abus nationales ou conventionnelles est sans incidence sur l'obligation, pour les autorités nationales, de refuser le bénéfice des droits prévus par [les directives mère-fille et intérêts-redevances], invoqués frauduleusement ou abusivement »⁵⁷.

⁵⁰ La doctrine de l'acte éclairé veut qu'un juge national s'abstienne de poser une question préjudicielle à la Cour si elle a déjà tranché une question matériellement identique dans un cas analogue. Voy., C.J.C.E., 27 mars 1963, *Da Costa*, 28/62, 29/62 et 30/62.

⁵¹ L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *EC Tax Review*, 2019-6, p. 272.

⁵² Voy., *supra*, II, A, 2).

⁵³ Décision DMF, n° 70, 71 et 75 ; Décision DIR, n° 96, 97 et 101.

⁵⁴ *Ibid.*, n° 76 ; *Ibid.*, n° 102.

⁵⁵ *Ibid.*, n° 75 ; *Ibid.*, n° 105.

⁵⁶ L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *EC Tax Review*, 2019-6, pp. 275-276 qui considèrent que la Cour a voulu harmoniser sa jurisprudence sur la prohibition de l'abus de droit en alignant celle relative à la fiscalité directe sur celle en matière de TVA issue des arrêts *Italmoda* et *Cussens*.

⁵⁷ Décision DMF, n° 83 ; Décision DIR, n° 111.

3) *Les éléments constitutifs et les modalités de preuve de l'abus de droit*

Sur ce point, la Cour donne des indications précieuses, tant pour le contribuable que pour les autorités fiscales pour la caractérisation d'un abus de droit et apporte des précisions sur la répartition de la charge de la preuve.

Tout d'abord, la Cour reprend le double test développé pour la première fois dans son arrêt *Emsland-Stärke* : « la preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où, il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention »⁵⁸.

Ainsi, « des opérations purement formelles ou artificielles dénuées de toute justification économique et commerciale [effectuées] dans le but essentiel de bénéficier d'un avantage indu »⁵⁹ constituent une telle pratique.

La Cour poursuit en donnant des indices permettant de caractériser un « montage artificiel » constitutif d'abus⁶⁰.

La structure purement formelle d'un groupe de sociétés qui obtient le bénéfice des exonérations prévues par les directives en interposant une société relais entre la société qui verse des dividendes ou intérêts et l'entité qui en est le bénéficiaire effectif en constitue un premier indicateur.

La preuve d'un abus sera corroborée si la société relais reverse la (quasi-) totalité des dividendes ou intérêts, dans un bref délai, à une entité qui ne remplit pas les conditions du bénéfice des DMF et DIR, notamment, comme c'est le cas en l'espèce, parce qu'elle réside dans un Etat tiers.

La circonstance que la société intermédiaire agit comme relais pourra être démontrée par le fait qu'elle n'exerce pas d'autre activité économique que la perception de ces revenus, que les contrats intra-groupes fassent apparaître qu'elle ne peut en disposer économiquement, les modalités de financement de l'opération ou encore la consistance de ses fonds propres.

La Cour met également en exergue « des coïncidences ou des proximités temporelles entre, d'un côté, l'entrée en vigueur de nouvelles législations fiscales importantes, telle que la législation danoise en cause au principal, que certains groupes de sociétés s'efforcent de contourner, et, de l'autre, la mise sur pied d'opérations financières complexes et l'octroi de prêts au sein d'un même groupe »⁶¹.

La Cour n'indique cependant pas le nombre d'indices à démontrer (ni n'établit de hiérarchie entre eux) avant de pouvoir conclure à l'existence d'un abus⁶² et se contente de dire qu'ils

⁵⁸ *Ibid.*, n° 97 ; *Ibid.*, n° 124.

⁵⁹ *Ibid.*, n°98 ; *Ibid.*, n° 125.

⁶⁰ *Ibid.*, n° 100 à 114 et *Ibid.*, n° 127 à 139.

⁶¹ *Ibid.*, n° 106 ; *Ibid.*, n° 133.

⁶² L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *EC Tax Review*, 2019-6, p. 285 ; P. DELACROIX ET E.A., « Bénéficiaire effectif et directives européennes : deux arrêts de principe », *Fiscologue International*, juillet 2019, p. 1 et s.

devront être « objectifs et concordants »⁶³. Toutefois, nous pouvons présumer que le caractère abusif d'une opération devra ressortir de « l'examen d'un ensemble de faits »⁶⁴ et de « circonstances objectives » et, conformément à la jurisprudence de la Cour en matière d'abus de droit, que la preuve de l'abus devra être établie au cas par cas⁶⁵.

La juridiction danoise demandait également à la Cour « s'il pouvait également y avoir abus de droit lorsque des [dividendes ou intérêts] transférés par des sociétés relais ont finalement pour bénéficiaire effectif une société ayant son siège dans un Etat tiers avec lequel l'Etat membre d'origine a conclu une convention fiscale, en vertu de laquelle les [dividendes ou intérêts] n'auraient fait l'objet d'aucune retenue s'ils avaient été directement versés à la société ayant son siège dans cet Etat tiers »⁶⁶.

A cette question, la Cour répond de manière un peu confuse que « l'existence d'une telle convention ne saurait exclure, en soi, un abus de droit » mais que, toutefois, « il ne saurait non plus être exclu, en présence d'une situation dans laquelle les [dividendes ou intérêts] auraient été exonérés en cas de versement direct à la société ayant son siège dans un Etats tiers, que le but de la structure du groupe soit étranger à tout abus de droit » et que « dans un tel cas, il ne saurait être reproché au groupe d'avoir opté pour une telle structure plutôt que pour un versement direct des [dividendes ou intérêts] à ladite société »⁶⁷.

Enfin, la Cour rappelle la répartition de la charge de la preuve entre le contribuable et les autorités nationales. Le contribuable est tenu de démontrer qu'il remplit les conditions pour bénéficier des exonérations prévues par les directives tandis que les autorités fiscales supportent la charge de la preuve des éléments constitutifs de l'abus de droit.

A cet égard, la Cour précise que les autorités fiscales ne sont pas tenues d'identifier formellement le bénéficiaire effectif des intérêts ou des dividendes - étant donné la complexité de certains montages, la possibilité d'interposition de sociétés et le fait qu'il puisse être établi dans un Etat tiers⁶⁸ - mais elles devront démontrer que le bénéficiaire prétendu n'est qu'une société relais grâce à laquelle l'abus a pu être commis sur base des indices fournis plus haut.

Répondant à une autre question préjudicielle, la Cour déclare, en outre, qu'en cas de différence de traitement entre une société résidente et une société non-résidente découlant du constat de l'existence d'un abus de droit, le contribuable ne peut revendiquer le bénéfice des libertés de circulation (en l'occurrence, des libertés d'établissement et de circulation des capitaux) par application du principe général d'interdiction de l'abus de droit.

⁶³ Décision DMF, n° 114 ; Décision DIR, n°139.

⁶⁴ *Ibid.*, n° 98 ; *Ibid.*, n° 125.

⁶⁵ C.J.U.E., 7 septembre 2018, *Egiom SAS et Enka SA*, C-6/16, n° 30 et s. et C.J.U.E., 20 décembre 2017, *Deister Holding AG*, C-504/16 et *Juhler Holding A/S*, C-613/16, n° 59 et s. dans lesquels la Cour considère que des mesures nationales visant à lutter contre des abus de la directive mère-fille instituant des présomptions générales d'abus sur base de critères prédéterminés constituent des restrictions aux libertés de circulation.

⁶⁶ *Ibid.*, n° 107 ; *Ibid.*, n° 134.

⁶⁷ *Ibid.*, n° 108 et 110 ; *Ibid.*, n° 135 et 137.

⁶⁸ *Ibid.*, n°118-119 ; *Ibid.*, n° 143-144.

C) Considérations finales sur la jurisprudence de la CJUE en matière d'abus de droit

Dans la première partie relative à l'évolution du concept d'abus de droit, nous avons tenté de mettre en exergue le caractère « minimaliste » de la jurisprudence de la Cour, dans les années 2000 – début 2010, dans laquelle elle se contentait de vérifier la compatibilité des mesures anti-abus nationales avec les libertés de circulation.

Par contraste, la jurisprudence *Cussens*, en matière de TVA, dont les enseignements ont été transposés aux directives d'harmonisation de la fiscalité directe par les « arrêts danois », peut être qualifiée de « maximaliste » et fait passer « le droit européen [...] du rang de source d'« inspiration » ou d'« encadrement » à celui de source de « contrainte » »⁶⁹ par le biais de la prohibition de l'abus de droit hissé au rang de principe général de droit de l'Union⁷⁰.

L'on peut toutefois regretter que la Cour, dans sa jurisprudence récente, semble faire fi de l'absence d'harmonisation initiale de la prohibition de l'abus de droit, due à la lente évolution de son champ d'application à travers sa propre jurisprudence, lorsqu'elle entend désormais l'appliquer à toutes les normes européennes et à des temps antérieurs à sa reconnaissance en tant que principe général de droit.

Certains Avocats généraux avaient déjà indiqué dans leurs conclusions que cette jurisprudence pouvait être problématique au regard des principes généraux de droit de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime⁷¹, avertissement que la Cour avait pourtant pris en considération dans son arrêt *Halifax*⁷².

En outre, cette jurisprudence pose également question à l'égard de la séparation des pouvoirs entre l'Union et les Etats membres qui s'étaient bien laissés une réserve de compétence quant à l'opportunité de lutter contre les abus des directives mère-fille et intérêts-redevances⁷³.

Cette jurisprudence était donc loin d'être évidente au regard des règles fondamentales européennes et reflète sans aucun doute le tournant pris par la fiscalité internationale au début de la décennie précédente à la faveur du projet *BEPS*.

III) Conséquences pratiques des évolutions européennes et internationales en matière de lutte contre les abus : questions choisies

Auparavant, les travaux de l'OCDE et les CPDI conclues entre Etats se focalisaient essentiellement sur l'élimination de la double imposition et que la Cour de justice se contentait de s'assurer que les mesures anti-abus nationales ne constituaient pas « [des freins] à la

⁶⁹ A. NOLLET, *De l' « abus fiscal » ou ...*, *op. cit.*, p. 641.

⁷⁰ Les principes généraux de droit occupent un rang égal au droit primaire dans la pyramide des normes du droit européen (L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *A.F.T.*, p. 12).

⁷¹ Voy. not. Concl. Av. Gén. Maduro, 7 avril 2005, *Halifax*, C-255/02, n° 82-91 et Concl. Av. Gén. Kokott, 8 février 2007, C-321/05, *Kofoed*, n° 49 que cette dernière réitère dans Concl. Av. Gén. Kokott, 1^{er} mars 2018, *N Luxembourg I*, C-115/16, n° 103.

⁷² L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *A.F.T.*, p. 25.

⁷³ L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *EC Tax Review*, 2019, pp. 278 et s.

circulation des entreprises » ; désormais, les premiers se consacrent, en outre, à éviter ce qu'on appelle la « double non-imposition » ou encore « l'usage impropre des conventions fiscales » et la seconde, en érigeant la lutte contre les pratiques abusives au rang de principe général de droit, s'assure que « les disparités fiscales entre les [Etats membres] [...] ne soient pas le seul moteur de ces mouvements »⁷⁴.

La Commission européenne a également joué un rôle prédominant dans ces projets de lutte contre l'évasion fiscale ; d'abord, en 2015, en créant une *obligation* à destination des Etats membres de transposer en droit interne une mesure anti-abus spécifique à la directive mère-fille⁷⁵ ; ensuite, en 2016, en adoptant la directive *ATAD* afin d'implémenter un certain nombre de mesures de lutte contre l'évasion fiscale envisagées dans le cadre du projet *BEPS*, parmi lesquelles une mesure générale anti-abus, destinée à assurer un « niveau minimal de protection »⁷⁶ aux impôts des sociétés des Etats membres, que ces derniers devaient transposer pour le 1^{er} janvier 2019⁷⁷.

En sus des initiatives européennes, désormais près d'une centaine d'Etats ont conclu l'« Instrument Multilatéral »⁷⁸ afin de modifier leurs conventions fiscales bilatérales en vue de mettre en place d'autres mesures développées dans le cadre du *BEPS*, parmi lesquelles une disposition permettant de lutter contre l'usage abusif des conventions fiscales, insérée à l'article 29.9 du Modèle de convention fiscale OCDE de 2017⁷⁹.

⁷⁴ A. NOLLET, « « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés » », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021, p. 358.

⁷⁵ Insérée à l'article 1^{er} de ladite directive et rédigée comme suit :

« 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. »

⁷⁶ Troisième considérant d'*ATAD*.

⁷⁷ Rédigée comme suit :

« 1. Aux fins du calcul de la charge fiscale des sociétés, les États membres ne prennent pas en compte un montage ou 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 du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

2. Aux fins du paragraphe 1, 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.

3. Lorsqu'un montage ou une série de montages n'est pas pris en compte conformément au paragraphe 1, la charge fiscale est calculée conformément au droit national. »

⁷⁸ Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris, 24 novembre 2016.

⁷⁹ Cette mesure anti-abus conventionnelle est appelée le « *PPT* » ou « *Principal Purpose Test* », rédigée en ces termes :

« Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention. »

Cette multiplication de mesures anti-abus aux champs d'application distincts tant au niveau temporel, matériel que personnel constitue une source d'insécurité juridique pour le contribuable et leur application par les autorités fiscales soulève autant de problèmes qu'elle n'en résout.

Dans les lignes qui suivent, nous tenterons d'apporter notre réponse à deux problématiques pratiques en la matière : l'impact de ces développements européens sur l'application de l'article 344, § 1^e, C.I.R. (A) et, dans un second temps, nous tenterons d'apporter une réponse à la question de la sanction d'un abus international au regard du droit européen, notamment en cas d'application simultanée de différentes mesures anti-abus par des juridictions fiscales concurrentes (B).

A) Impact des récents développements européens en matière de lutte contre l'abus de droit sur le droit fiscal belge

Ces dernières années, le fisc belge n'hésite pas à invoquer les enseignements des « affaires danoises » sur le principe général anti-abus européen ainsi que l'article 6 d'*ATAD*, souvent concomitamment, dans le cadre de contrôles fiscaux portant sur des structures holdings⁸⁰ afin de donner une extension maximale au champ d'application de la mesure générale anti-abus nationale de l'article 344, § 1^e, C.I.R. que le principe de légalité en matière fiscale (article 170 de la Constitution) avait tendance à restreindre.

Dans les lignes qui suivent, nous tenterons de cerner les champs d'application temporel et matériel des mesures anti-abus européennes et leur impact sur l'interprétation et l'application de la mesure anti-abus belge à la lumière de décisions judiciaires en la matière et à l'aune des obligations européennes qui incombent à la Belgique.

1) Le champ d'application du principe général européen anti-abus

Dans un arrêt du 1^e décembre 2020⁸¹, très largement commenté par la doctrine⁸², la Cour d'appel de Gand a fait application, pour la première fois en Belgique, du principe général anti-abus européen à un montage complexe⁸³ d'un groupe multinational de sociétés afin de redresser une distribution de dividende d'une société résidente belge à une société luxembourgeoise et une réduction de capital, initialement exonérées de précompte mobilier.

Dans un premier temps, la Cour gantoise a déclaré l'article 344, § 1^e, C.I.R. inapplicable *ratione temporis* pour les actes en cause accomplis respectivement les 1^e et 4 octobre 2012.

⁸⁰ D.-E. PHILIPPE ET A. NOLLET, « L'abus fiscal à la croisée des chemins du droit européen : application à une planification fiscale internationale impliquant des holdings étrangères », *R.G.F.C.P.*, 2022/3-4, pp. 15 et s.

⁸¹ Gand, 1^e décembre 2020, 2019/AR/306 et 2019/AR/307, *Monkey.be*.

⁸² Voy., not. N. BAMMENS, « « Fiscaal misbruik: het Unierecht als oorsprong en als leidraad » », *T.F.R.*, pp. 694-701 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Abus dans le cadre d'une planification fiscale internationale », *Le Fiscalogues*, n° 1687, 29 janvier 2021, pp. 9 et s. ; D.-E. PHILIPPE ET A. NOLLET, *op. cit.*, *R.G.F.C.P.*, pp. 15 et s. et L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *A.F.T.*, pp. 26 et s.

⁸³ Pour une description détaillée des faits, nous renvoyons le lecteur à cet article : D.-E. PHILIPPE ET A. NOLLET, *op. cit.*, *R.G.F.C.P.*, pp. 20 et s.

Son raisonnement s'appuie sur l'article 169 de la loi-programme du 29 mars 2012, qui régit l'entrée en vigueur de la nouvelle mesure générale anti-abus belge et qui prévoit son application « à partir de l'exercice d'imposition 2013, ainsi qu'aux actes juridiques ou ensembles d'actes juridiques posés au cours d'une période imposable clôturée au plus tôt à la date de publication de la présente loi au Moniteur belge [le 6 avril 2012] et se rattachant à l'exercice d'imposition 2012 ».

Or, en matière de précompte mobilier, la période imposable correspond à l'année civile de l'exercice d'imposition (article 199, b), A.R./C.I.R.) et les actes accomplis en 2012 relèvent donc de l'exercice d'imposition 2012.

En outre, la Cour précise que la deuxième partie de la phrase relative aux actes accomplis lors d'une période imposable clôturée au plus tôt avant le 6 avril 2012 et se rattachant à l'exercice d'imposition ne vise pas les précomptes mais bien « [les] exercice[s] comptable[s] décalé[s] ou interrompu[s] (« à cheval » sur deux années civiles) »⁸⁴ ce qui lui fait dire que le législateur a manifestement oublié de prendre en compte les précomptes pour l'entrée en vigueur de la mesure générale anti-abus⁸⁵.

Toutefois, la Cour fait application du principe général européen anti-abus ou en tout cas, de manière quelque peu confuse⁸⁶, de l'article 344, § 1^e, C.I.R., pourtant déclaré inapplicable, interprété conformément au principe général tel qu'il ressort des « arrêts danois » pour finalement confirmer la retenue du précompte sur les deux actes en cause⁸⁷.

Selon nous, cette application du principe général en l'espèce soulève des questions relatives à la détermination de ses champs d'application tant matériel que temporel.

En l'espèce, l'application du principe général européen anti-abus nous paraît contestable au regard de son champ d'application *matériel* dans la mesure où il ne s'applique que « lorsqu'il est fait un usage (abusif) d'une liberté de circulation prévue par le Traité (FUE) ou d'un avantage prévu par une directive qui ne règle en principe que des situations transfrontalières et ne concerne donc *a priori* pas les « situations purement internes » [...] »⁸⁸.

Dès lors, si l'application du principe général anti-abus à la distribution d'un dividende d'une société belge à une société luxembourgeoise, dont le contribuable invoquait l'exonération de précompte mobilier en vertu des dispositions belges transposant la directive mère-fille, ne soulève aucun problème⁸⁹, elle est en revanche problématique lorsqu'elle vise la réduction de capital, dans un contexte purement interne, exonérée en vertu de l'article 18, alinéa 1^e, 2^o du C.I.R., qui ne constitue pas la transposition d'une directive européenne. Ainsi, à notre sens, le principe général anti-abus européen n'aurait pas pu/dû être appliqué à cette réduction de capital qui n'entrait pas dans son champ d'application matériel.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 27.

⁸⁵ *Ibid.*, pp. 27-28.

⁸⁶ *Ibid.*, p. 29.

⁸⁷ Voy., *Ibid.*, pp. 30-34, pour une analyse approfondie des éléments constitutifs de l'abus tels qu'envisagés par la Cour d'appel, en l'espèce.

⁸⁸ *Ibid.*, p. 35 ; Voy., également Décision DMF, n° 70, 71 et 75 ; Décision DIR, n° 96, 97 et 101, *supra*, II, B), 2).

⁸⁹ Au regard de son champ d'application matériel. Voy. *infra*, les remarques que nous formulons sur son champ d'application temporel et son application « rétroactive ».

En revanche, le principe général anti-abus pourrait être invoqué à bon escient par l'administration pour, éventuellement, donner une portée plus large à la mesure générale anti-abus belge⁹⁰ lorsqu'il est fait un usage abusif des mesures de transposition nationales des directives en matière de fiscalité directe incluses dans le C.I.R. ainsi que pour faire échec à une opération abusive, au sens de l'article 344, §1^e, C.I.R., impliquant l'exercice des libertés de circulation. Il s'agit des deux seules hypothèses dans lesquelles leurs champs d'application matériels respectifs coïncident.

Se pose également la question de savoir si les enseignements des « arrêts danois » peuvent s'étendre aux hypothèses de « sur-transposition » d'une directive, c'est-à-dire d'une extension de ses règles à des situations purement internes ou impliquant des Etats tiers, en dehors donc du champ d'application du droit européen⁹¹.

Dans l'affirmative, cela signifierait qu'en cas d'abus, par exemple, des dispositions belges de « sur-transposition » de la directive mère-fille, l'article 344, § 1^e, C.I.R. doit faire l'objet d'une interprétation conforme⁹² au principe général anti-abus européen, voire même que l'administration applique directement ledit principe afin de contrer l'abus⁹³.

Toutefois, L. De Broe et S. Gommers se réfèrent à l'arrêt *3M Italia* - dans lequel la Cour de justice dit explicitement qu'il n'existe aucune obligation à charge des Etats membres de lutter contre les abus sur base du principe général anti-abus européen si le droit européen n'est pas en jeu - afin d'exclure les situations purement internes du champ d'application du principe général. Quoiqu'il en soit, les auteurs précisent que cette question présente finalement peu d'importance pratique depuis l'introduction de la mesure anti-abus de la directive mère-fille applicable aux situations internes et l'obligation d'interprétation conforme de l'article 344, § 1^e, C.I.R. à l'article 6 de la Directive ATAD⁹⁴.

L'application du principe général anti-abus européen à des actes accomplis en 2012 soulève une question plus complexe ou, en tout cas, dont la réponse est plus incertaine, qui est celle de son champ d'application *temporel*.

Nous avons vu dans l'arrêt *Cussens* que la Cour de justice n'interdisait pas l'application « rétroactive » du principe général en raison du caractère « interprétatif » de ses arrêts sur questions préjudicielles dans lesquels elle donne aux dispositions européennes le sens qu'elles ont toujours dû avoir.

Toutefois, la jurisprudence en cours à l'époque des faits, issue de l'arrêt *Kofoed*, n'imposait pas aux autorités fiscales de lutter contre les abus de directives en l'absence de mesure anti-abus nationale susceptible d'interprétation conforme au droit européen. Or, avant l'introduction de

⁹⁰ En supposant donc que le principe général soit susceptible, par ses critères plus englobants, de combattre plus d'abus que l'article 344, § 1^e, C.I.R.

⁹¹ Comme c'est notamment le cas pour la directive mère-fille dont le champ d'application a été étendu à des situations internes par le législateur belge par le régime "RDT" et l'exonération de précompte des distributions de dividendes.

⁹² « Le principe d'interprétation conforme requiert [...] que les juridictions nationales fassent tout ce qui relève de leur compétence, en prenant en considération l'ensemble du droit interne et en faisant application des méthodes d'interprétation reconnues par celui-ci, aux fins de garantir la pleine effectivité de la directive en cause et d'aboutir à une solution conforme à la finalité poursuivie par celle-ci », C.J.C.E., 15 avril 2008, *Impact*, C-268/06, n° 101.

⁹³ En ce sens, voy., N. BMMENS, *op. cit.*, T.F.R., p. 698.

⁹⁴ L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, A.F.T., p. 17.

la nouvelle mouture de l'article 344, § 1^e, C.I.R., la Belgique ne disposait pas de mesure anti-abus susceptible d'une telle interprétation⁹⁵, de telle sorte qu'avant son entrée en vigueur, le principe général ne devrait pas pouvoir être appliqué au risque d'aboutir à une interprétation *contra-legem* du droit national.

A l'instar de certains auteurs⁹⁶, nous nous posons la question de la conformité de l'application rétroactive du principe général, d'une part, aux principes européens de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime et, d'autre part, aux principes belges de légalité en matière fiscale et de non-rétroactivité des lois.

En effet, en ce qui concerne la contrariété aux principes européens, L. De Broe et S. Gommers font judicieusement remarquer que la Cour de justice élabore, dans ses « arrêts danois », une nouvelle règle de droit qui, contrairement à d'autres principes généraux de droit de l'Union qu'elle a déjà consacrés, est défavorable au contribuable⁹⁷.

Ainsi, selon ces auteurs, le principe général anti-abus ne devrait pas être applicable à des faits antérieurs à l'arrêt *Kofoed* qui reconnaît son existence en tant que principe général de droit. Toutefois, dans cet arrêt, la Cour n'acceptait pas l'application du principe en l'absence de base légale nationale. Dès lors, ils concluent à l'inapplicabilité du principe à des faits antérieurs à l'arrêt *Cussens*, premier arrêt dans lequel la Cour a reconnu l'applicabilité du principe anti-abus en l'absence de base légale pour un montage abusif en matière de TVA.

L'on pourrait cependant considérer que la transposition des enseignements de l'arrêt *Cussens* à la matière de la fiscalité directe était loin d'être évidente⁹⁸ en raison, d'une part, de l'absence d'harmonisation de la matière par rapport à la TVA et, d'autre part, de la réserve de compétence que s'étaient gardés les Etats membres quant à l'opportunité de lutter contre l'usage abusif des directives en la matière, et ainsi estimer que le principe général ne pourrait être appliqué, en cas d'abus de directive d'harmonisation de la fiscalité directe, à des faits antérieurs aux « arrêts danois ».

A cet égard, si la Cour de justice, dans l'arrêt *Cussens*, dénie aux contribuables ayant commis un abus le droit d'invoquer les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime, il est toutefois piquant de remarquer le paradoxe découlant du fait qu'elle dénie aux particuliers la possibilité d'invoquer un principe général de droit existant et applicable à l'époque des faits lorsqu'une administration ou un juge national lui applique "rétroactivement" un "nouveau" principe général de droit inexistant au même moment (ou, en tout cas, inapplicable à défaut de trouver un appui dans le droit national)⁹⁹.

⁹⁵ Voy. not. A. NOLLET, « L'applicabilité *ratione temporis* de la mesure générale anti-"abus fiscal" en présence d'une opération constituée de plusieurs actes : clarifications de la Cour d'appel de Gand ... en attendant celles de la Cour de cassation ? », *R.G.C.F.*, 2020/6, pp. 458 et s. avec qui nous partageons le constat d'impossibilité d'interprétation de l'article 344, § 1^e, C.I.R., dans sa première version, conformément au principe anti-abus européen notamment en raison de la condition de respect des effets juridiques non-fiscaux de la requalification.

⁹⁶ L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *A.F.T.*, pp. 24-25 ; D-E. PHILIPPE ET A. NOLLET, *op. cit.*, *R.G.F.C.P.*, p. 38.

⁹⁷ L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *A.F.T.*, pp. 24-25.

⁹⁸ Voy., *supra*, III, C).

⁹⁹ Voy. C.J.C.E., *Kofoed*, précité, n° 67 et Concl. Av. gén. Kokott, 8 février 2007, *Kofoed*, n° 49 et 67 : « Du reste, les autorités compétentes ne devraient pas davantage être en droit d'invoquer *directement* à l'encontre d'un particulier un principe général de droit communautaire existant, par exemple selon lequel l'abus de droit est prohibé. En effet, pour les cas qui relèvent du champ d'application de la directive [fusions], un tel principe a

Enfin, les mêmes auteurs se demandent si l'application du principe général anti-abus à des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de l'article 344, § 1^e, C.I.R., réglée par l'article 169 de la loi-programme du 29 mars 2012, n'enfreint pas les principes (belges) de légalité fiscale, de sécurité juridique et de proportionnalité en ce qu'elle conduit à des impositions qui ne sont pas fondées sur une norme juridique approuvée par le Parlement¹⁰⁰ alors même que l'exigence d'interprétation du droit interne conforme au droit européen ne peut contraindre le juge à aboutir à une interprétation *contra-legem* du droit national¹⁰¹.

2) *Le champ d'application de la mesure anti-abus de la directive mère-fille*

Comme mentionné, cette discussion sur le champ d'application du principe général anti-abus a perdu un certain intérêt depuis l'entrée en vigueur de la mesure anti-abus de la directive mère-fille, quand bien même les « arrêts danois » « fournissent [...] une grille de lecture [...] pour apprécier si l'utilisation [d'une holding] s'inscrit ou non dans un montage non authentique ou purement artificiel »¹⁰² dans l'application de cette dernière¹⁰³.

Toujours est-il que la transposition de cette mesure anti-abus en Belgique soulève également une question - bien que de moindre importance que les autres tant elle est limitée dans le temps - au niveau de son application *temporelle*.

Le législateur belge a (curieusement) estimé devoir transposer la mesure anti-abus par un texte spécifique, considérant par-là implicitement que l'article 344, § 1^e, C.I.R. ne constituait pas une mesure suffisante pour mettre la Belgique en ordre vis-à-vis de ses obligations européennes¹⁰⁴.

Or, l'article 2.1 de la directive de 2015 qui introduit ladite mesure anti-abus¹⁰⁵ prévoit que les Etats membres devront l'appliquer à partir du 1^e janvier 2016 et la mesure belge de transposition n'est entrée en vigueur que le 1^{er} janvier 2017¹⁰⁶.

Si une disposition d'une directive peut bénéficier d'un effet direct (vertical) après l'écoulement du délai de transposition lorsqu'elle n'a pas été (correctement) transposée¹⁰⁷, on ne lui reconnaît

trouvé son expression particulière ainsi qu'une traduction concrète à l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive. Si l'on admettait encore en plus le recours direct à un principe juridique général dont le contenu est nettement moins clair et précis, cela risquerait de nuire à l'objectif d'harmonisation poursuivi par la directive [fusions] et menacerait la sécurité juridique qu'elle vise à garantir lors de la restructuration de sociétés de capitaux ». Avis qu'elle réitère dans Concl. Av. gén. Kokott, 1^e mars 2018, *N Luxembourg I*, C-115/16, n^o 104.

¹⁰⁰ L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, A.F.T., pp. 28-29.

¹⁰¹ Voy. *Ibid.*, pp. 30 et s. pour d'autres arguments tirés de la jurisprudence de la CJUE, de la Charte européenne des droits fondamentaux et de la Convention européenne des droits de l'Homme contre une application rétroactive du principe général anti-abus européen.

¹⁰² D.-E. PHILIPPE ET A. NOLLET, *op. cit.*, R.G.F.C.P., p. 34.

¹⁰³ Transposée en Belgique à l'article 266, alinéa 4 C.I.R. en ce qui concerne l'exonération de précompte mobilier et à l'article 203, § 1^e, 7^o et § 2, dernier alinéa, C.I.R. pour le régime RDT.

¹⁰⁴ Alors qu'un an plus tard, il a estimé que l'article 344, § 1^e, C.I.R. était suffisant pour rencontrer les standards minimum de l'article 6 d'ATAD pourtant rédigé de manière presque identique à la mesure anti-abus de la directive mère-fille (A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou ...*, *op. cit.*, pp. 658 et s.).

¹⁰⁵ Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'Etats membres différents.

¹⁰⁶ Loi portant des dispositions fiscales du 1^e décembre 2016, *M.B.*, 8 décembre 2016.

¹⁰⁷ Si, en outre, son texte est suffisamment clair et inconditionnel, « en ce sens qu'elle ne nécessite pas de mesure complémentaire pour sa mise en application » (A. NOLLET, *op. cit.*, R.G.C.F., 2020/6, p. 462 qui renvoie à C.J.C.E., 5 février 1963, *Van Gend & Loos*, 26/62 dans lequel la Cour de justice détermine les critères pour conférer un effet direct aux normes européennes).

généralement pas la capacité d'être invoquée par une autorité nationale à l'encontre des particuliers (effet direct vertical inversé) dans la mesure où l'Etat « ne pourrait se prévaloir de son propre manquement pour imposer une obligation ou une charge à un sujet de droit »¹⁰⁸.

A l'issue de ce délai¹⁰⁹, les juridictions nationales ont néanmoins l'obligation d'interprétation conforme du droit national et, à notre sens, l'article 344, §1^e, C.I.R. devrait pouvoir faire l'objet d'une telle interprétation par rapport à la mesure anti-abus de la directive afin de déjouer les abus constitués d'actes accomplis entre ces deux dates et mettre la Belgique en conformité avec ses obligations européennes.

En effet, par-delà les différences terminologiques, il existe une logique convergence méthodologique entre les deux textes. Tant la rédaction de la mesure anti-abus de la directive mère-fille que celle de l'article 344, §1^e, C.I.R. se sont inspirées de la jurisprudence de la Cour de justice en matière d'abus de droit et elles contiennent, peu ou prou, les mêmes éléments constitutifs : éléments objectif et subjectif, possibilité de contre-preuve pour le contribuable et établissement de l'impôt conformément aux objectifs détournés par le contribuable, comme si l'abus n'avait pas eu lieu¹¹⁰.

Enfin, quant à son champ d'application matériel, alors que nous avons conclu *supra* à l'inapplicabilité du principe général anti-abus en cas de « sur-transposition » de directives, la transposition de la mesure anti-abus de la directive mère-fille en droit belge s'appliquera également aux exonérations prévues par la directive que le législateur belge a étendu aux situations purement internes.

3) Le champ d'application de l'article 6 d'ATAD

Comme nous l'avons mentionné *supra*, le législateur belge a estimé que l'article 344, § 1^e, C.I.R. constituait une mise en œuvre suffisante de l'article 6 d'ATAD et qu'il n'était donc pas nécessaire de transposer la mesure européenne dans un texte distinct.

Toutefois, les champs d'application temporel et matériel des deux mesures ne coïncident pas toujours (nécessairement), ce qui entraîne des difficultés d'interprétation et d'application en pratique d'autant moins évidentes à surmonter que l'administration invoque l'obligation

¹⁰⁸ Traduction libre de : “Een omgekeerde verticale rechtstreekse werking (overheid tegenover een particulier) is uitgesloten aangezien de overheid zich niet op haar eigen nalatigheid kan beroepen om aan een rechtssubject een verplichting of last op te leggen.” in L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, A.F.T., p. 12.

¹⁰⁹ Les juges belges auraient l'obligation d'interpréter l'article 344, § 1^e, C.I.R. conformément à la mesure anti-abus de la directive mère-fille avant la fin de ce délai si la première mesure constituait une « mise en œuvre anticipée » (« voortijdige implementatie ») de la seconde. Le fait que le législateur ait estimé devoir introduire une mesure distincte de la mesure générale anti-abus nationale nous contraint à considérer que ce n'est pas le cas. Voy., *Ibid.*, p. 15, à propos de la question du champ d'application temporel de l'obligation d'interprétation conforme de l'article 344, § 1^e, C.I.R. à l'article 6 ATAD, que nous aborderons *infra*.

¹¹⁰ Voy., not. A. NOLLET, « La mesure générale anti-« abus fiscal » en vigueur en droit belge confrontée à la clause générale anti-abus de la directive « ATAD » », *R.E.I.D.F.*, 2020, pp. 367-376, à propos de la mesure générale anti-abus d'ATAD mais dont les enseignements peuvent être transposés à celle de la directive mère-fille étant donné que les termes qu'elles emploient sont les mêmes, « sous réserve de leur champ d'application quant aux règles à protéger contre l'abus » (A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou ...*, *op. cit.*, pp. 668 et s., spéc., p. 672) ; PH. MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international », in E. Traversa (dir.), *Fiscalité des entreprises – Questions d'actualité*, 2015, 1^{re} éd., Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 223 – 250, spéc., p. 248 - 249.

d'interprétation conforme de la mesure belge à la mesure européenne « à tout va » dans le but d'en faire une interprétation « maximaliste »¹¹¹.

Le pourvoi en cassation de l'administration, contre un arrêt de la Cour d'appel de Gand¹¹², qui a donné lieu à l'un des arrêts rendus¹¹³ par la Cour de cassation le 25 novembre 2021¹¹⁴ illustre cette problématique, en ce qui concerne le champ d'application *matériel* de l'article 6 d'*ATAD* dans la mesure où le fisc invoque ce dernier afin d'imposer une réduction de capital d'une société holding à son unique actionnaire personne physique.

En effet, la mesure anti-abus européenne s'applique « à tous les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés » (article 1^{er} d'*ATAD*) alors que le contribuable, en l'espèce, est une personne physique qui revendique une exonération en vertu de l'article 18, alinéa 1^{er}, 2^o *ancien* C.I.R. qui ne fait pas partie des dispositions relatives à l'impôt des sociétés.

S'il est admis que la mesure d'*ATAD* peut s'appliquer également aux précomptes, cela ne vaut que pour les sociétés soumises à l'impôt des non-résidents, pour lesquelles le précompte peut valoir impôt définitif, mais en aucun cas aux contribuables personnes physiques¹¹⁵.

Ainsi, si obligation d'interprétation conforme il y a, ce n'est qu'en cas d'abus de dispositions en matière d'impôt des sociétés¹¹⁶.

L'invocation de l'article 6 d'*ATAD* dans le pourvoi illustre également la problématique de son champ d'application *temporel* dans la mesure où l'*ATAD* devait être transposée par les Etats membres pour le 1^{er} janvier 2019 (article 11.1 *ATAD*) et que la réduction de capital en cause a été accomplie en 2013.

¹¹¹ Précisons toutefois qu'une interprétation conforme de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à l'article 6 d'*ATAD* n'a d'intérêt que pour autant que l'on considère que le premier est moins strict que le second en ce sens qu'il laisserait subsister plus d'abus, ce qui est discuté en doctrine. Sur cette question, voy., not. A. NOLLET, *op. cit.*, *R.E.I.D.F.*, 2020, pp. 367-376 ; N. PIROTTE, « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? » », *R.G.C.F.*, 2018/5, pp. 853-881 ; P. MALHERBE, « Transposition of ATAD GAAR in Belgium » », *Studi tributari Europei*, vol.9 (2019), pp. 91-100. Ainsi que, L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *A.F.T.*, pp. 18-22 et D.-E. PHILIPPE ET A. NOLLET, *op. cit.*, *R.G.F.C.P.*, pp. 24-27 qui mettent en exergue une controverse survenue en jurisprudence relative au champ d'application personnel de la mesure belge en ce sens que son application requerrait une identité entre le contribuable qui revendique (abusivement) un avantage fiscal et celui qui accomplit les actes constitutifs d'abus, ce que n'exige(r)ait pas la mesure européenne.

¹¹² Gand, 1^{er} octobre 2019, n° 2018/AR/925, *Monkey.be*.

¹¹³ La Cour a rendu le même jour quatre arrêts, dont trois sur l'application temporelle de la nouvelle mesure générale anti-abus belge (Cass., 25 novembre 2021, F.21.0013.N, F.21.0058.N, F.21.0100.N.) dans lesquels elle consacre la position majoritaire de la doctrine selon laquelle tous les actes juridiques réalisant une opération « abusive » doivent avoir été accomplis après son entrée en vigueur pour qu'elle soit applicable. Voy., à ce sujet : A. NOLLET, « Champ d'application temporel de la mesure générale anti-abus – Ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération : le verdict de la Cour de cassation » », *Act. Fisc.*, pp. 1-6.

¹¹⁴ Cass., 25 novembre 2021, RG n° F.20.0073.N. qui rejette le pourvoi de l'administration. Sur cette décision, voy., A. NOLLET, « Cassation sur le 1er cas d'abus fiscal reconnu par un juge en I.R. : le juge d'appel qui l'avait démenti n'a pas été censuré », *Act. Fisc.*, pp. 1 et s. et S. VAN CROMBRUGGE, « Cassation : une réduction de capital n'est pas un cas d'abus fiscal », *Le Fiscologue*, n° 1735, 25 février 2022, p. 10 et s.

¹¹⁵ L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *A.F.T.*, pp. 20-21.

¹¹⁶ A moins que l'on considère que la mesure belge est une « sur-transposition » (matérielle) de la mesure d'*ATAD* aux autres impôts sur les revenus que celui des sociétés, auquel cas elle devrait faire l'objet d'une interprétation conforme également en ces matières, ce que rien n'indique. En ce sens, voy., *Ibid.*, pp. 14 et s.

S'il ne fait aucun doute qu'il s'applique – et que l'article 344, § 1^e, C.I.R. doit donc faire l'objet d'une interprétation conforme - à l'issue du délai de transposition fixé par la directive¹¹⁷, la question est bien moins évidente en ce qui concerne les actes abusifs accomplis avant cette date.

Il a été soutenu qu'en vertu de l'arrêt *Leur-Bloem* de la Cour de justice¹¹⁸, l'article 6 d'*ATAD* pourrait avoir une certaine influence sur l'article 344, § 1^e, C.I.R. avant cette date si ce dernier constituait un cas de « sur-transposition » (ici, temporelle) du premier¹¹⁹.

En effet, selon cet arrêt, « lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celles retenues en droit communautaire [...], il existe un intérêt communautaire certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit communautaire reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer »¹²⁰.

Cette thèse est quelque peu surprenante dans la mesure où elle sous-entend que le législateur belge, dès 2012, ait volontairement entendu appliquer l'article 6 d'*ATAD* plus tôt que prévu en modifiant l'article 344, § 1^e, C.I.R.¹²¹, avant même qu'il ne soit question d'*ATAD*¹²².

Comme l'indiquent L. De Broe et S. Gommers, tout d'abord, rien n'indique, notamment dans les travaux parlementaires, que la mesure belge constitue une mesure de « sur-transposition » (ni temporelle, ni matérielle) de la mesure d'*ATAD* et, en outre, une telle interprétation est contraire à l'arrêt *3M Italia* de la Cour de justice¹²³, en tout cas, en ce qui concerne des situations non-communautaires¹²⁴.

De plus, si, comme cette thèse le suggère, il fallait interpréter conformément l'article 344, § 1^e, C.I.R., nouvelle mouture, à la mesure d'*ATAD* avant 2012, cela conduirait nécessairement à une interprétation *contra-legem* du droit national, soit de l'article 169 de la loi-programme du 29 mars 2012 s'il s'agissait de l'appliquer avant l'entrée en vigueur qu'il prévoit, soit des termes de l'article 344, § 1^e, C.I.R. *ancien* qui « ne pourraient pas (outre qu'ils ne le devaient pas) se prêter à une telle interprétation conforme [...] »¹²⁵.

Un autre argument mobilisé pour appliquer la mesure anti-abus belge conformément à l'article 6 d'*ATAD* est celui selon lequel les deux mesures constituent toutes deux une « codification » du principe général anti-abus européen.

¹¹⁷ Voy. not., A. NOLLET, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, 2020, pp. 458 et s.

¹¹⁸ C.J.C.E., 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95.

¹¹⁹ N. BAMMENS, *op. cit.*, *T.F.R.*, pp. 698-699.

¹²⁰ C.J.C.E., *Leur-Bloem*, précité, n° 33.

¹²¹ “ [...] vermits art. 344, § 1 WIB 1992 de implementatie vormt van art. 6 ATAD 1 en de Belgische wetgever er vrijwillig voor gekozen heeft om de toepassing van die bepaling vroeger te laten ingaan dan vereist was” (N. BAMMENS, *op. cit.*, *T.F.R.*, p. 699).

¹²² Avant la conclusion du rapport *BEPS* que l'*ATAD* implémente dans l'Union et avant même que la Commission ne suggère « aux Etats membres l'adoption d'une mesure générale tendant à contrecarrer la « planification fiscale agressive » des sociétés » dans sa *Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive*, C(2012) 8806, 6 décembre 2012 (A. NOLLET, *De l' « abus fiscal » ou ...*, *op. cit.*, p. 659).

¹²³ Voy., *supra*, I), A), b).

¹²⁴ L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *A.F.T.*, p. 15.

¹²⁵ A. NOLLET, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, 2020/6, p. 460.

Cette thèse s'appuie sur, d'une part, les travaux préparatoires de la réécriture de l'article 344, § 1^e, C.I.R.¹²⁶ et, d'autre part, sur un considérant de la proposition d'*ATAD*¹²⁷ qui font référence à la jurisprudence de la Cour de justice sur l'abus de droit.

A nouveau, à notre sens, cette thèse méconnaît le fait que le principe anti-abus européen et ces deux mesures ont des vocations différentes : l'un sert à « protéger » l'ordre juridique européen ; les autres, le droit national (tout le C.I.R. et son arrêté d'exécution pour l'une, uniquement l'impôt des sociétés des Etats membres pour l'autre) de telle sorte qu'elles ont, en dehors des situations communautaires (usage des libertés de circulation et abus de dispositions de transposition de directives), des champs d'application distincts.

Par ailleurs, si le législateur belge a pris en compte la définition de l'abus de droit donnée par la Cour, il s'agissait plus d'une source d'*inspiration*, « de telle sorte que sa nouvelle mesure anti- « abus fiscal » puisse bien être applicable dans l'hypothèse où les actes juridiques matérialisant l'abus fiscal impliqueraient l'exercice d'une liberté de circulation garantie par le TFUE »¹²⁸ afin de ne pas en constituer une restriction¹²⁹, qu'une source de *contrainte* puisqu'en vertu de l'arrêt *3M Italia*, la Belgique n'était en aucun cas obligée de lutter contre les abus de son droit national¹³⁰.

La référence de la proposition d'*ATAD* à la jurisprudence de la Cour en matière d'abus de droit doit, selon nous, être vue dans le même sens, ce qui nous semble être confirmé par le onzième considérant de la Directive : « Au sein de l'Union, il convient que des clauses anti-abus générales soient appliquées aux *montages non authentiques* ; dans le cas contraire, le contribuable devrait avoir le droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales » (*c'est nous qui soulignons*). Il s'agit bien là de la limite déterminée par la Cour pour qu'une mesure anti-abus nationale ne constitue pas une restriction disproportionnée aux libertés de circulation et qui a été prise en compte par la Commission au moment de la rédaction d'une mesure générale anti-abus qui a vocation à être appliquée par tous les Etats membres.

¹²⁶ Parl. Ch., 2011-2012, Doc. 53-2081/001, pp. 100-111 : « Il n'est pas opportun de modifier l'actuel dispositif anti-abus, tel [qu'interprété] et appliqué jusqu'à présent, sans prendre en compte la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne dans cette matière. L'interdiction de l'abus de droit constitue un principe général de droit européen. L'application des règles du droit communautaire ne peut aller jusqu'à la couverture d'abus, en d'autres termes les transactions qui ne sont pas réalisées dans le cadre d'opérations commerciales normales, mais avec comme objectif de s'approprier de manière illégale des avantages octroyés par le droit communautaire (voir à ce sujet : CJ, C-212/97, 9 mars 1999, Centros; CJ, C-255/02, 21 février 2006, Halifax e.a. et CJ, C-126/10, 10 novembre 2011, Foggia) ».

¹²⁷ Proposition de Directive du Conseil établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, 28 janvier 2016, COM (2016) 26 final, p. 10 : « la clause anti-abus générale proposée est conçue pour tenir compte des tests d'artificialité de la CJUE lorsque ceux-ci sont appliqués au sein de l'Union ».

¹²⁸ A. NOLLET, *De l' « abus fiscal » ou ...*, op. cit., p. 656.

¹²⁹ En ce sens, voy. not. l'arrêt *Cadbury Schweppes*, précité. Voy. également, L. DE BROE, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbaling in het WIB... », *T.F.R.*, 2010, p. 339.

¹³⁰ Voy., en ce sens, T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 77-78.

D'autres enseignements¹³¹ de la Cour de justice ont été invoqués afin d'interpréter la mesure belge conformément à celle de la directive, cette fois-ci, à partir de son entrée en vigueur, le 8 août 2016¹³².

Selon ces arrêts, bien que l'obligation d'interprétation conforme ne survienne qu'à l'expiration du délai de transposition d'une directive, les Etats membres, y compris les juges, « doivent s'abstenir de prendre des dispositions de nature à compromettre *sérieusement* le résultat prescrit par cette directive »¹³³ (*c'est nous qui soulignons*) de telle sorte que, en ce qui nous concerne, l'article 344, §1^e, C.I.R. devrait faire l'objet d'une interprétation conforme à la mesure européenne pour ne pas « compromettre sérieusement le résultat » d'*ATAD*, depuis son entrée en vigueur.

Outre que cette conception serait contraire au principe de non-rétroactivité¹³⁴ au sujet duquel la Cour rappelle, dans l'arrêt *Adelener*, qu'il constitue une limite au devoir d'interprétation conforme¹³⁵, nous voyons mal comment l'article 344, § 1^e, C.I.R. compromettrait *sérieusement* l'objectif de lutte contre les montages non authentiques de la directive alors qu'il poursuit ce même but.

Cette thèse ne tient pas non plus compte du fait que les directives sont dépourvues d'effet direct vertical inversé et que, *a fortiori* s'agissant d'une directive défavorable au contribuable, les autorités nationales ne pourraient l'invoquer à son encontre.

Enfin, L. De Broe et S. Gommers envisagent de prendre en compte le 22 décembre 2017 - jour où le législateur a considéré que l'article 344, § 1^e, C.I.R. était suffisant pour transposer l'article 6 *ATAD*¹³⁶ - comme date à partir de laquelle il peut être question d'interprétation conforme. Cela nous paraît toutefois ne pas respecter suffisamment le principe de légalité de l'impôt dans la mesure où il s'agit de simples travaux parlementaires alors qu'en principe, « aucun impôt [...] ne peut être établi que par la loi » (article 170 de la Constitution).

Cette thèse paraît problématique également au regard de la sécurité juridique puisque sur base de simples travaux parlementaires, le contribuable devrait pouvoir s'attendre à ce que le fisc lui applique une mesure potentiellement plus sévère que celle dont l'entrée en vigueur est clairement fixée par la loi.

Ainsi, l'interprétation conforme du droit belge à *ATAD* ne devrait finalement pouvoir se faire qu'à partir du 1^e janvier 2019, date à laquelle les Etats membres doivent appliquer la directive (article 11.1 *ATAD*)¹³⁷.

¹³¹ C.J.C.E., 18 décembre 1997, *Inter-Environnement Wallonie ASBL*, C-129/96 et C.J.C.E., 4 juillet 2006, *Adelener*, C-212/04.

¹³² N. Bammens, *op. cit.*, *T.F.R.*, p. 700.

¹³³ C.J.C.E., 18 décembre 1997, *Inter-Environnement Wallonie ASBL*, C-129/96, n° 45 et C.J.C.E., 4 juillet 2006, *Adelener*, C-212/04, n° 123.

¹³⁴ L. De Broe et S. Gommers, *op. cit.*, *A.F.T.*, pp. 15-16.

¹³⁵ C.J.C.E., 4 juillet 2006, *Adelener*, C-212/04, n° 110.

¹³⁶ Parl. Ch., 2017-2018, n° 54/2864/3, p. 160 : « La disposition anti-abus générale prévue par l'article 6 de la directive ATAD traduit en principe la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne [...]. La disposition anti-abus générale figurant dans la législation belge relative aux impôts sur les revenus (article 344, § 1er, CIR 92) se base sur la même jurisprudence et prévoit que dans les mêmes cas, on peut décider de ne pas tenir compte d'un acte juridique ».

¹³⁷ En ce sens, voy., A. Nollet, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, 2020/6, p. 459 ainsi qu'en jurisprudence, notamment Gand, 6 octobre 2020, n° 2019/AR/982.

Cette thèse nous semble conforme aux principes européens mobilisés jusqu'ici, à savoir qu'une directive n'a pas d'effet direct avant l'expiration de son délai de transposition – et *a fortiori* pas d'effet direct vertical inversé – mais qu'à l'issue de ce délai, les juges ont néanmoins une obligation d'interprétation conforme du droit national.

Demeure encore la question de savoir si une telle interprétation pourra s'appliquer à des opérations constituées d'actes juridiques dont certains ont été accomplis avant et d'autres après cette date ou si l'ensemble de ceux-ci devront l'être après.

Selon la Cour de cassation, dans ses trois arrêts du 25 novembre 2021 sur l'application *ratione temporis* de l'article 344, § 1^e, C.I.R., et si ces enseignements sont transposables en la matière, seule la deuxième option est envisageable.

A l'inverse, étant donné que l'article 11.1, alinéa 2 d'*ATAD* prévoit que les Etats membres « appliquent ces dispositions [y compris la mesure anti-abus] à partir du 1^e janvier 2019 », l'on pourrait inférer d'une interprétation textuelle qu'elle serait également applicable aux montages (partiellement) mis en place avant cette date mais dont les/des effets juridiques perdurent après¹³⁸.

B) Sanction adéquate d'un abus international et sa mise en œuvre

Les conséquences fiscales d'un montage abusif - et plus particulièrement d'un montage similaire à ceux des « arrêts danois » impliquant l'utilisation d'une holding intermédiaire à des fins fiscales - ne sont pas claires et la Cour de justice ne donne que très peu d'indications à ce sujet.

La Cour a toutefois laissé çà et là des indices, parfois contradictoires, que nous confronterons afin d'ouvrir un débat sur la sanction adéquate, au regard du droit européen, à apporter à un tel montage.

A partir des montages en cause dans les « arrêts danois » et de certaines considérations de la Cour de justice dans ces mêmes arrêts, nous développerons une intuition quant à la sanction à apporter à un abus. Dans un second temps, nous confirmerons cette intuition par certains enseignements de la Cour ainsi que par les objectifs poursuivis par le législateur européen lors de l'adoption des mesures générales anti-abus. Dans un troisième temps, nous confronterons ces éléments de réponse à deux objections que nous tenterons de dépasser afin de valider la thèse de départ (1).

Cependant, la mise en œuvre de la sanction que nous préconisons pourrait être remise en cause lors de l'application concrète de mesures anti-abus par les Etats membres. Nous suggérerons alors une solution permettant de surmonter ces obstacles (2).

¹³⁸ Voy. cependant, *Ibid.*, p. 458 et T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal, op. cit.*, pp. 211 et s., qui tirent de la notion d'« opération » et de l'unité d'intention devant relier les actes constitutifs d'abus, l'argument selon lequel le contribuable, dès l'accomplissement du premier acte de l'opération, devrait être en mesure de prévoir le régime fiscal qui lui sera applicable. Cet argument est spécifique à l'article 344, § 1^e, C.I.R. et aux concepts qui ont entouré sa réécriture mais pourrait être transposable à l'article 6 d'*ATAD* puisqu'il implique également l'impératif de prévisibilité de l'impôt tiré de l'article 1^e du Premier protocole à la Convention européenne des droits de l'homme.

1) *Débat sur la sanction adéquate d'un abus international*

Selon J-M. Degée et E. Traversa, pour caractériser l'existence d'un abus, il faut tout d'abord déterminer si la structure du groupe et les entités par lesquelles passe un flux de dividendes ou d'intérêts ont permis l'obtention d'un avantage fiscal en comparant « la charge fiscale dans la structure adoptée par le contribuable par rapport à celle qui serait la sienne sans l'élément de la structure qui fait l'objet de l'examen au regard de l'abus, pour déterminer si cette structure présente un avantage fiscal »¹³⁹.

Si c'est le cas et si le contribuable ne parvient pas à démontrer que la structure du groupe ne répond pas de manière prédominante (ou principale ou exclusive¹⁴⁰) à des considérations autres que fiscales, on peut conclure qu'elle a été mise en place de façon à obtenir abusivement un avantage des directives mère-fille ou intérêts-redevances.

Dans les « arrêts danois », la Cour était interrogée sur la pertinence, lors de la caractérisation d'un abus, de l'existence d'une CPDI conclue entre l'Etat de la source et l'Etat de résidence du « bénéficiaire effectif » des dividendes ou intérêts qui ne prévoit pas de prélèvement à la source.

La Cour a répondu qu'une telle CPDI ne saurait exclure en soi l'existence d'un abus mais que de la présence d'un tel indice, l'on pourrait inférer que la structure du groupe est étrangère à tout abus¹⁴¹.

Selon L. De Broe et S. Gommers, l'existence d'une telle CPDI « *is a clear indication that the interposition of the conduit company in an EU Member State is not driven by the intention to avoid tax in Denmark* » puisqu'aucun avantage fiscal n'aurait pu être réclamé grâce à la structure du groupe. Ainsi, l'élément subjectif du double test issu d'*Emsland-Stärke*, qui consiste en la volonté d'obtenir un avantage, ici, des directives, fait défaut et l'on ne pourrait donc conclure à un abus¹⁴².

A l'inverse, si l'abus consiste en l'évitement d'une retenue à la source, l'on peut comprendre implicitement qu'au stade de la sanction de l'abus, l'impôt doit alors être prélevé sur base de la situation qu'avait initialement voulu éviter le contribuable en interposant une ou plusieurs sociétés et ainsi retenir un précompte comme s'il avait directement versé les dividendes ou

¹³⁹ J-M. DEGÉE ET E. TRAVERSA, « Exonération de précompte mobilier sur les dividendes « mère-fille » et disposition anti-abus. État des lieux en droit fiscal belge », *J.D.F.*, 2021/1-2, p. 35. En ce sens, voy., également, Concl. Av. gén. Kokott, 1^{er} mars 2018, *N Luxembourg 1*, C-115/16, n^o 92 et *Y Denmark Aps*, C-116/16, n^o 88.

¹⁴⁰ Sur cette controverse concernant "l'intensité" des motifs fiscaux du contribuable, voy., not. L. DE BROE ET D. BECKERS, *op. cit.*, *EC Tax Review*, 2017, pp. 141-142 et A. NOLLET, *op. cit.*, *R.E.I.D.F.*, 2020/3, pp. 375-376, à propos de la mesure anti-abus d'ATAD (transposables donc à celle de la directive mère-fille, voy., *supra*) et A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou ...*, *op. cit.*, pp. 648-650 et L. DE BROE ET D. BECKERS, *op. cit.*, *EC Tax Review*, 2017, pp. 133-134, à propos du principe général anti-abus européen.

¹⁴¹ Décision DMF, n^o 108 et 110 ; Décision DIR, n^o 135 et 137, voy., *supra*, II, B, 2).

¹⁴² L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *EC Tax Review*, 2019, p. 284.

intérêts au « bénéficiaire effectif »¹⁴³, ce qui implique donc de faire abstraction des sociétés écrans interposées uniquement à des fins fiscales¹⁴⁴.

La juridiction danoise qui avait à trancher le fond du litige d'une des affaires ayant donné lieu aux « arrêts danois » semble d'ailleurs avoir adopté cette position lorsqu'elle conclut à l'absence d'abus en raison de l'existence d'une CPDI entre le Danemark et l'Etat de résidence du « bénéficiaire effectif » qui ne prévoit pas de prélèvement à la source.

Dans une des autres affaires, les contribuables danois avaient refusé de communiquer l'identité ou la résidence fiscale des « bénéficiaires effectifs » de telle sorte que la juridiction danoise n'a pas pu établir si le versement du dividende aurait pu bénéficier d'une exonération de retenue à la source en vertu de la CPDI entre le Danemark et l'Etat de résidence des « bénéficiaires effectifs ». Elle a donc conclu à un abus en l'absence de motifs autres que fiscaux permettant de justifier d'une substance économique suffisante des sociétés intermédiaires et a alors refusé le bénéfice de l'exonération de la retenue à la source prévue par la directive mère-fille¹⁴⁵.

Ce redressement de l'abus nous paraît être conforme au principe de proportionnalité et à la jurisprudence de la Cour de justice¹⁴⁶, dans son arrêt *Halifax*, selon laquelle, en cas d'abus, la situation doit être « [redéfinie] de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive »¹⁴⁷ afin « d'apprécier cette situation requalifiée au regard des dispositions pertinentes du droit national [...] »¹⁴⁸.

Dans les arrêts *Thin Cap*¹⁴⁹ et *S.G.I.*¹⁵⁰, la Cour de justice avait à examiner la conformité de règles anti-abus (spécifiques) nationales aux libertés de circulation. Afin que les mesures demeurent proportionnées à l'objectif de lutte contre les pratiques abusives, la Cour a jugé que les sanctions de requalification ou de réintégration dans la base imposable devaient se limiter « à la fraction qui dépasse ce qui aurait été convenu en l'absence d'une situation

¹⁴³ Ce qui impliquerait donc de devoir le déterminer systématiquement. A cet égard, la Cour de justice n'exige pas des autorités nationales d'en apporter la preuve mais elles pourraient demander aux contribuables de le leur communiquer. Les décisions de la juridiction danoise à la suite de la réponse de la Cour dans les « arrêts danois » illustrent d'ailleurs l'intérêt qu'ont les contribuables de révéler l'identité ou la résidence fiscale du « bénéficiaire effectif ». En ce sens, voy., également, Concl. Av. gén. Kokott, 1^{er} mars 2018, *N Luxembourg 1*, C-115/16, n^o 96 et *Y Denmark Aps*, C-116/16, n^o 92.

¹⁴⁴ *Contra* : C. DOCCLO, « Les nouvelles règles anti-abus de la directive mères-filiales », *Liber Amicorum Daniel Mareels - Bancaire en financière fiscalité / Fiscalité bancaire et financière*, Anthémis., Bruxelles, 2015, p. 89 selon qui l'application de la mesure anti-abus de la directive mère-fille implique le refus des bénéfices de la directive à chaque étape du montage abusif de telle sorte que chaque société écran devrait être imposée sur le flux de dividendes, ce qui aboutirait à de multiples impositions, contrairement, selon nous, à la jurisprudence de la Cour et à la volonté du législateur européen, voy. *infra*.

¹⁴⁵ J.-M. DEGEE ET E. TRAVERSA, *op. cit.*, *J.D.F.*, 2021/1-2, pp. 39-40.

¹⁴⁶ L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *EC Tax Review*, 2019, pp. 297-298 ; R. DANON ET E.A., *op. cit.*, *INTERTAX*, 2021, pp. 504-505. Le principe de proportionnalité occupe le rang de principe général de droit au même titre que la prohibition de l'abus de droit.

¹⁴⁷ C.J.C.E., 21 février 2006, *Halifax*, précité, n^o 94.

¹⁴⁸ C.J.U.E., 22 novembre 2017, *Cussens*, précité, n^o 47.

¹⁴⁹ C.J.C.E., 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, C-524/04, à propos d'une règle anglaise qui prévoit la requalification totale d'intérêts en dividendes, et donc non déductibles de la base imposable de la société emprunteuse, lorsqu'ils sont versés à une société liée non-résidente alors que la requalification n'était que partielle lorsqu'ils étaient versés à une société résidente.

¹⁵⁰ C.J.U.E., 21 janvier 2010, *S.G.I.*, C-311/08, à propos de l'article 26, C.I.R. en ce qu'il prévoit la réintégration dans le bénéfice imposable d'avantages anormaux ou bénévoles consentis par une société résidente à une société liée non-résidente mais ne le prévoit pas (nécessairement) si les deux sociétés sont résidentes.

d'interdépendance entre [les sociétés] »¹⁵¹, autrement dit, se limiter à la partie abusive des opérations.

De plus, si une mesure anti-abus nationale doit être proportionnée aux objectifs de lutte contre l'évasion fiscale et de sauvegarde de la répartition des compétences fiscales entre Etats membres, cela implique donc que l'impôt perçu à la suite de la constatation d'un abus soit dû dans l'Etat où la valeur a été créée, c'est-à-dire où le contribuable a exercé une activité économique *effective*¹⁵². Ainsi, dans le cadre d'un montage purement artificiel impliquant des sociétés intermédiaires dépourvues de substance économique, leurs Etats membres de résidence ne devraient pas pouvoir prélever d'impôt puisqu'aucune valeur n'y est générée.

Il s'agit par ailleurs d'un objectif clairement affiché du projet *BEPS* retranscrit dans le premier considérant d'*ATAD*¹⁵³ et une telle sanction de l'abus semble également conforme à la jurisprudence de la Cour, dans les « arrêts danois », lorsqu'elle considère « qu'une taxation doit correspondre à une réalité économique »¹⁵⁴ dont sont dépourvues les sociétés écrans intermédiaires.

Enfin, les sixième et huitième considérants de la directive qui introduit la mesure anti-abus de la directive mère-fille affirment également que son application doit être proportionnée et le cinquième considérant de l'*ATAD* dit bien que « lorsque l'application de ces règles [dont la mesure générale anti-abus] donne lieu à une double imposition, les contribuables devraient bénéficier d'un allègement sous la forme d'une déduction correspondant à l'impôt payé dans un autre Etat membre ou pays tiers, selon le cas. Par conséquent, l'objectif de ces règles ne devrait pas se limiter à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale mais aussi viser à empêcher la création d'autres obstacles au marché, tels que la double imposition ».

Dès lors, la sanction de l'abus ne devrait impliquer qu'une seule taxation du flux financier¹⁵⁵ conformément aux objectifs poursuivis par l'OCDE, dans le cadre du projet *BEPS*, et par l'Union européenne, au travers de la jurisprudence de la Cour de justice en matière d'abus de droit et *ATAD*, qui « ne se soucie[nt] plus seulement des doubles impositions résultant de l'exercice parallèle par deux États de leur souveraineté fiscale¹⁵⁶ [...] mais aussi des doubles

¹⁵¹ C.J.C.E., 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group...*, précité, n° 83 et C.J.U.E., 21 janvier 2010, *S.G.I.*, précité, n° 72.

¹⁵² Voy. C.J.C.E., 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, précité, n° 54, *supra*, II, A, 2). Voy., également E. TRAVERSA, « Le droit européen et la double (non-) imposition internationale : quand l'espoir renaît... », *L'Europe au présent !*, in P. Paschalidis et J. Wildemeersch (dir.), 2018, 1^{re} éd., Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 967-985, spéc., pp. 971-975, qui envisage les libertés de circulation comme des règles répartitrices de compétences en matière fiscale entre Etats membres.

¹⁵³ Premier considérant d'*ATAD* : « les priorités politiques actuelles dans le domaine de la fiscalité internationale mettent en lumière la nécessité de veiller à ce que l'impôt soit payé là où les bénéfices et la valeur sont générés. [...] Ces nouveaux objectifs politiques ont été traduits en recommandations en vue d'actions concrètes dans le cadre de l'initiative de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) en matière de lutte contre l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices ».

¹⁵⁴ Décision DMF, n° 109 ; Décision DIR, n° 136.

¹⁵⁵ Précisons par ailleurs, qu'en dehors des situations non-communautaires, rien n'indique ni ne justifierait que la sanction devrait différer en fonction de la mesure anti-abus appliquée étant donné le mouvement d'harmonisation de la notion d'abus en droit européen.

¹⁵⁶ Répartition du pouvoir fiscal entre Etats parties aux CPDI, pour l'OCDE et directives d'harmonisation de la fiscalité directe qui visaient initialement à supprimer des cas de double imposition au sein du marché unique, pour l'Union européenne.

non-impositions résultant des *failles* et *discordances* des législations nationales, voire des conventions internationales [...] »¹⁵⁷.

A contrario, la taxation du flux de dividendes ou d'intérêts à un seul niveau de la structure du groupe, au sein de l'Union, devrait exclure la constatation d'un abus.

En vertu du principe de proportionnalité selon lequel la sanction de l'abus doit se limiter à la partie abusive de l'opération, la base d'imposition du rétablissement de l'abus devrait être le montant effectivement perçu par le bénéficiaire ultime et non le montant total de dividendes ou intérêts payé par la société opérationnelle, s'il devait exister une différence entre les deux¹⁵⁸. En effet, les sociétés interposées sont les « bénéficiaires effectifs » de la partie de ces paiements qu'elles conservent et cela devrait, en principe, constituer l'indice qu'ils répondent à des considérations non-fiscales et consistent en la contrepartie d'une prestation.

En l'absence d'autres indications plus explicites dans la jurisprudence de la Cour ou dans les textes des mesures anti-abus européennes sur la sanction concrète de l'abus, une sanction proportionnée se limitant à redresser la partie abusive d'une opération satisferait « aux exigences de la sécurité juridique conformément auxquelles les règles de droit doivent être claires, précises et *prévisibles* dans leurs effets, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir sur les individus et les sociétés des conséquences défavorables »¹⁵⁹ (*c'est nous qui soulignons*).

Il se pourrait toutefois que l'on considère que la jurisprudence que nous avons invoquée jusqu'ici ne soit pas transposable à la matière des mesures générales anti-abus.

En effet, ces arrêts portent sur des mesures *spécifiques* anti-abus qui traitent différemment des opérations identiques selon qu'elles soient accomplies entre sociétés résidentes ou entre une société résidente et une non-résidente et constituent donc, à première vue, des restrictions aux libertés de circulation. Or, les mesures *générales* anti-abus n'impliquent *a priori* pas de différence de traitement entre des situations internes et transfrontalières intra-européennes¹⁶⁰.

En revanche, si un montage impliquant des sociétés interposées, dans une situation purement interne, était sanctionné par une seule taxation dans le chef du « bénéficiaire effectif »¹⁶¹ alors que le même montage impliquant l'exercice de libertés de circulation se voyait appliquer plusieurs mesures anti-abus simultanément par différents Etats membres et aboutissait à de multiples impositions, il existerait bien une différence de traitement entre les deux situations.

En effet, imaginons un montage par lequel un particulier (résident de l'Etat A) interpose une société (résidente de l'Etat C) entre lui et sa société opérationnelle (résidente de l'Etat B) afin de bénéficier d'un taux conventionnel réduit sur le prélèvement à la source sur les dividendes

¹⁵⁷ A. NOLLET, *op. cit.*, *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021, p. 358.

¹⁵⁸ Au même titre que l'identité ou la résidence fiscale du « bénéficiaire effectif », cela suppose que ce montant soit communiqué par le contribuable de l'Etat de la source.

¹⁵⁹ C.J.U.E., 3 octobre 2013, *Itelcar*, C-282/12, n° 44. Voy., également, C.J.U.E., 5 juillet 2012, *SIAT*, C-318/10, n° 58.

¹⁶⁰ A. NOLLET, *De l'abus fiscal* ou ..., *op. cit.*, p. 656.

¹⁶¹ Il s'agit de la sanction réclamée par le fisc belge lorsqu'il entend faire application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à un montage de plus-value interne dans un contexte purement belge. Voy., not., Gand, 1^{er} octobre 2019, n° 2018/AR/925, *Monkey.be*.

en vertu de la CPDI entre les Etats A et C afin d'échapper au taux conventionnel plus élevé de la CPDI entre A et B¹⁶².

Dans cette hypothèse, il y a un risque que le dividende soit imposé dans l'Etat de la source et dans l'Etat de résidence du « bénéficiaire effectif » du dividende (le particulier, en l'occurrence) qui pourraient chacun invoquer un abus sur base du principe général européen anti-abus ou de la mesure anti-abus de la directive mère-fille. L'Etat de résidence de la société intermédiaire pourrait également invoquer une mesure anti-abus européenne, voire la mesure anti-abus conventionnelle du *PPT* si la CPDI entre les Etats B et C la prévoit. En effet, à notre sens, la société intermédiaire n'est placée dans l'Etat C que pour bénéficier de son « réseau conventionnel » de telle sorte qu' « il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage [puisse être considéré comme] l'un des objets principaux [du] montage [...] ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir [...] »^{163 164}.

Ainsi, dans cette hypothèse où un même montage est sanctionné plus sévèrement pour l'unique raison qu'il est fait usage des libertés de circulation, il se pourrait que la jurisprudence de la Cour invoquée plus haut soit bien transposable aux mesures générales anti-abus qu'elles soient internationales, européennes ou nationales étant donné qu'elles auraient toutes le même effet restrictif sur les libertés de circulation.

Néanmoins, depuis les « arrêts danois », la Cour considère que le principe général anti-abus européen implique que les particuliers qui ont commis un abus ne peuvent invoquer les libertés de circulation pour mettre en cause des législations nationales qui en constitueraient des restrictions¹⁶⁵.

Cela aurait-il pour autant comme conséquence que la jurisprudence de la Cour établissant des critères pour que des mesures anti-abus nationales ne constituent pas des restrictions disproportionnées aux libertés de circulation soit désormais entièrement caduque et que, dès lors, les Etats membres n'auraient plus à la respecter lorsqu'ils entendent combattre des abus impliquant l'exercice desdites libertés ?

Cette conclusion nous semble tout à fait disproportionnée et mettrait gravement en péril l'objectif initial de l'Union de constituer un marché unique dépourvu d'entrave à la circulation de telle sorte que nous estimons que la réponse adéquate à un abus soit une sanction proportionnée se limitant à redresser la partie abusive d'un montage.

¹⁶² Etant entendu que tous les Etats sont membres de l'Union et que la société intermédiaire respecte les conditions pour bénéficier de l'exonération de retenue à la source dans l'Etat B en vertu de la directive mère-fille.

¹⁶³ Article 29.9 Modèle OCDE de Convention fiscale du 21 novembre 2017 concernant le revenu et la fortune - Version 2017.

¹⁶⁴ Selon C. DOCCLO, « AOA, ATP, BEPS, GAAR... le SMS touch de la soft law internationale ou quand le politiquement correct devient la loi en matière fiscale », *J.D.F.*, 2014/1, p. 35., la clause *PPT* a été précisément envisagée afin de lutter contre « l'interposition de personnes aux fins de bénéficier d'une convention autrement inapplicable ». Voy., également E. TRAVERSA et M. POSSOZ, « L'action de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et d'échange de renseignements : développements récents », *R.G.C.F.*, 2015/1, p. 15-16 qui posent la question de la compatibilité de la clause *PPT* avec les libertés de circulation (lorsqu'elles sont en jeu) en ce qu'elle irait au-delà de la lutte contre les *montages purement artificiels*.

¹⁶⁵ Décision DMF, n° 122 ; Décision DIR, n° 180.

2) *Procédure européenne de règlement de différends : solution au conflit de compétences fiscales entre Etats membres lors de la sanction d'un abus*

Comme nous venons de le voir, le caractère proportionné de la sanction d'un abus impliquant des sociétés intermédiaires au sein de l'Union pourrait, en l'absence de mécanisme de concertation entre les différentes autorités fiscales, être remis en cause par l'application simultanée de mesures anti-abus différentes au même flux financier qui aboutirait à des multiples impositions¹⁶⁶.

Bien que ce cas de figure ne soit pas explicitement envisagé, en cas de différends sur la sanction d'un abus par l'application de la clause *PPT* d'une CPDI conclue entre deux Etats membres, le contribuable pourrait, selon nous, introduire une réclamation auprès des autorités concernées afin d'éviter la double imposition en vertu de la directive introduisant une procédure de règlement des différends fiscaux¹⁶⁷.

Une telle procédure serait cependant exclue en cas de différends impliquant l'application d'une mesure anti-abus européenne ou nationale puisque la directive ne vise que les différends résultant de l'interprétation ou l'application de CPDI.

Il nous semblerait, dès lors, opportun de modifier cette directive afin d'en élargir le champ d'application pour englober les cas de doubles ou multiples impositions dus à l'application simultanée de différentes mesures anti-abus internationales, européennes ou nationales par plusieurs Etats membres à la même opération.

Cet amendement permettrait aux différentes autorités nationales invoquant un abus de se concerter afin de déterminer ensemble l'Etat compétent fiscalement, assurerait au contribuable que la sanction de l'abus soit proportionnée et conforme au droit européen tel que nous l'avons décrit *supra* et apporterait un peu de sécurité juridique¹⁶⁸ et de prévisibilité à l'univers si incertain des mesures anti-abus.

Cela semble d'ailleurs être conforme aux objectifs de la directive tels qu'ils ressortent de ses considérants puisque la directive a vocation à créer « des mécanismes dans l'Union qui garantissent le règlement efficace des différends [fiscaux] [...], en particulier [ceux] donnant lieu à une double imposition »¹⁶⁹ ainsi que « d'instaurer un cadre efficace et efficient pour les règlements des différends d'ordre fiscal qui garantisse la sécurité juridique et un environnement favorable aux investissements des entreprises [...] »¹⁷⁰.

¹⁶⁶ Le problème de la résolution des doubles impositions à la suite de l'application des mesures prévues par *ATAD* est également soulevée par I. RICHELLE, « Dans les arcanes de la nouvelle directive sur le règlement des différends fiscaux », in P. Paschalidis et J. Wildemeersch (dir.), *L'Europe au présent !*, 1e édition., Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 887.

¹⁶⁷ Directive 2017/1852/UE du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de différends fiscaux dans l'Union européenne, *J.O.* 14 octobre 2017, qui s'applique en cas de « différends entre Etats membres lorsqu' [ils] découlent de l'interprétation et de l'application d'accords et de conventions qui prévoient l'élimination de la double imposition » (article 1^{er}).

¹⁶⁸ Même si elle n'interviendrait qu'*a posteriori*, cela assurerait au contribuable de n'être imposé qu'une seule fois.

¹⁶⁹ Deuxième considérant de la directive. Le sixième considérant insiste à nouveau sur l'intérêt de se focaliser particulièrement sur les différends donnant lieu à une double imposition.

¹⁷⁰ Cinquième considérant de la directive.

Toutefois, même si une telle procédure est mise en place au niveau de l'Union, d'autres questions demeurent en suspens.

A titre d'exemple, l'on peut se demander si, une fois la situation vierge d'abus rétablie et les sociétés intermédiaires ignorées, la société opérationnelle au bout de la chaîne de détention dans la structure du groupe pourrait, le cas échéant, bénéficier du taux réduit conventionnel prévu par la CPDI de son Etat de résidence et celui du « bénéficiaire effectif » ou si elle doit être soumise au taux de droit commun.

Certains auteurs de doctrine considèrent que l'octroi du bénéfice du taux réduit serait contraire au principe de coopération loyale entre Etats membres de l'article 4.3 du Traité sur l'Union européenne¹⁷¹. Toutefois, selon L. De Broe et S. Gommers, une telle sanction serait contraire à l'arrêt *Halifax* dans lequel la Cour indique que « la constatation de l'existence d'une pratique abusive ne doit pas conduire à une sanction, pour laquelle une base légale claire et non ambiguë serait nécessaire, mais à une obligation de remboursement, en tant que simple conséquence de ladite constatation, rendant indues, en partie ou en totalité, les déductions de la TVA payée en amont »¹⁷², transposable, selon ces auteurs, à la fiscalité directe¹⁷³.

IV) Conclusion

Dans la première partie, nous avons retracé l'évolution du concept d'abus de droit dans la jurisprudence de la Cour jusqu'à l'harmonisation de son champ d'application par son édification au rang de principe général de droit européen, désormais applicable *erga omnes*, sous l'impulsion du projet *BEPS*.

Dans la seconde partie, nous avons vu qu'outre l'évolution de la jurisprudence de la Cour de justice, la fiscalité internationale a vu, cette dernière décennie, poindre une multitude de mesures générales anti-abus au contenu et au champ d'application différents qui engendrent des problèmes d'interprétation et d'application, source d'insécurité juridique pour le contribuable et auxquels nous avons tenté d'apporter une réponse mesurée.

Malgré une avancée certaine, ces dernières années, les projets internationaux et européens en matière de lutte contre l'évasion fiscale des multinationales ne s'arrêtent toutefois pas là.

En effet, alors que l'utilisation de sociétés écrans à des fins fiscales était déjà rendue nettement moins attrayante qu'auparavant par les mesures du rapport *BEPS* implémentées par l'*ATAD*, la Commission a, le 22 décembre 2021, publié deux propositions de directive qui vont certainement y mettre définitivement un terme.

D'une part, la proposition de directive « *ATAD 3* » prévoit, à partir du 1^e janvier 2024¹⁷⁴, de refuser le bénéfice des directives mère-fille et intérêts-redevances ainsi que celui des CPDI aux

¹⁷¹ L.C. VAN HULTEN ET J.J. KORVING, « Svig og Misbrug: The Danish Anti-Abuse Cases », *INTERTAX*, 2019, pp. 799-800, in L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *EC Tax Review*, 2019, p. 298.

¹⁷² C.J.C.E., 21 février 2006, *Halifax*, précité, n° 93.

¹⁷³ L. DE BROE ET S. GOMMERS, *op. cit.*, *EC Tax Review*, 2019, p. 298. Voy. également en ce sens, R. DANON ET E.A., *op. cit.*, *INTERTAX*, 2021, pp. 504-505.

¹⁷⁴ Certains critères de substance sont toutefois pris en compte sur les deux dernières années, donc à partir de 2022, voy., not., A. LAGARRIGUE, « Proposition de directive relative aux « sociétés écrans » : l'anticipation s'impose », *Revue de droit fiscal*, 2022, pp. 1-5.

sociétés considérées comme dépourvues de substance économique suffisante sur base de critères prédéterminés¹⁷⁵ et, dès lors, présumées n'être utilisées qu'à des fins fiscales¹⁷⁶.

D'autre part, la Commission a publié une proposition de directive implémentant dans l'Union le « Pilier II » du projet « BEPS 2.0. »¹⁷⁷ qui prévoit une taxation mondiale minimale à 15% des groupes multinationaux réalisant un chiffre d'affaires consolidé supérieur à 750 millions d'euros, à partir du 1^{er} janvier 2023¹⁷⁸. Si cette directive est un jour adoptée, elle constituera un bouleversement des règles européennes en matière de fiscalité directe.

En effet, la règle principale du « Pilier II », appelée la « règle d'inclusion des revenus », est une sorte de *super* « CFC » permettant d'assujettir une société-mère du groupe à un impôt complémentaire si les bénéfices d'une filiale sont imposés à un taux inférieur à 15%. En adoptant cette directive, l'Union irait bien au-delà de la lutte contre les *montages purement artificiels*¹⁷⁹ et s'attaquerait désormais de front à la *concurrence fiscale dommageable* entre Etats membres¹⁸⁰.

L'influence de cette directive « Pilier II » devrait également se faire sentir sur les directives mère-fille et intérêts-redevances¹⁸¹. La Commission dit d'ailleurs à propos de cette dernière que la transposition des règles du « Pilier II » « devrait ouvrir la voie vers l'approbation de la proposition pendante en ce qui concerne [sa] refonte »¹⁸² prévoyant de subordonner l'exonération de retenue à la source à une imposition effective dans l'Etat de destination, potentiellement en fixant un taux minimal, comme certains Etats membres le demandaient.

Nous sommes témoins d'un changement (non encore achevé) de paradigme en fiscalité internationale à l'issue duquel le contribuable y a laissé quelques plumes.

¹⁷⁵ Tels que le caractère transfrontalier de ses activités, la perception de revenus passifs, l'externalisation de sa gestion, l'absence de locaux propres à la société, les qualifications ou la résidence de ses administrateurs ou employés, ...

¹⁷⁶ Nous estimons que la sanction prévue, dans la mesure où elle pourrait aboutir à de multiples impositions « en cascade », est contraire au droit européen, voy. *supra*, III, B, 1).

¹⁷⁷ OCDE, *Une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, octobre 2021.

¹⁷⁸ *Proposition de Directive du Conseil relative à la mise en place d'un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes multinationaux dans l'Union*, Bruxelles, 22 décembre 2021, COM(2021) 565 final 2021/0434 (CNS).

¹⁷⁹ Et serait donc potentiellement contraire à la jurisprudence *Cadbury Schweppes*. En ce sens, voy. L. DE BROE et M. MASSANT, « Are the OECD/G20 Pillar Two GloBE-Rules Compliant with the Fundamental Freedoms? », *EC Tax Rev.*, 2021/3, pp. 86-98, spéc., pp. 89-93. Cet article se base sur le *Blueprint* de l'OCDE de 2020 et non sur la proposition de directive. La proposition, contrairement au *Blueprint*, prévoit de soumettre également au taux minimal les groupes nationaux réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 750 millions d'euros afin de ne pas créer de différences de traitement entre les situations internes et européennes. Voy., *Proposition de Directive ...*, op.cit., p. 4.

¹⁸⁰ La mise en place d'une imposition mondiale minimale à 15% ferait en sorte que les groupes multinationaux ne soient plus tentés d'installer certaines de leurs sociétés dans des Etats à fiscalité faible ou, en tout cas, rendrait ce type de pratique moins attrayante. L'on peut regretter à cet égard que les Etats membres ne soient pas parvenus à un accord sur le projet AC(C)IS de la Commission prévoyant d'harmoniser la base imposable à l'impôt des sociétés au niveau européen.

¹⁸¹ A ce sujet, voy., J.F. PINTO NOGUEIRA, « GloBE and EU Law: Assessing the Compatibility of the OECD's Pillar II Initiative on a Minimum Effective Tax Rate with EU Law and Implementing It within the Internal Market », *World Tax Journal*, 8/2020, pp. 465-498, spéc., pp. 491-492.

¹⁸² *Proposition de Directive du Conseil relative à la mise en place d'un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes multinationaux dans l'Union*, Bruxelles, 22 décembre 2021, p. 2.

Si, en soi, l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale des multinationales est louable, voire même souhaitable¹⁸³, nous estimons qu'il ne peut se réaliser au mépris des libertés de circulation ni en dehors des principes de sécurité juridique, de non-rétroactivité des lois, de légalité en matière fiscale, de proportionnalité, ... et qu'il serait opportun qu'un projet soit mis en place afin d'établir des règles de protection minimale du contribuable¹⁸⁴.

¹⁸³ Voy., A. NOLLET, *op. cit.*, *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021, pp. 353 et s. pour une description du montage du groupe Google en Europe où il ne payait (presque) pas d'impôt, sous l'empire des règles antérieurs de la fiscalité internationale.

¹⁸⁴ J. KOKOTT et P. PISTONE, *Taxpayers in international law: international minimum standards for the protection of taxpayers' rights*, Oxford, UK ; New York, NY, Hart Publishing, an imprint of Bloomsbury Publishing, 2022, 648 p.

Bibliographie

- T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013
- N. BAMMENS, « « Fiscaal misbruik: het Unierecht als oorsprong en als leidraad » », *T.F.R.*, p. 694-701
- R. et e.a. DANON, « "The Prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases » », *INTERTAX*, Volume 49, Issue 6 & 7, p. 482-516
- L. DE BROE, BECKERS Dorien, « The General Anti-Abuse of the Anti-Tax Avoidance Directive : An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law », *EC Tax Review*, 2017, p. 133-144
- L. DE BROE, GOMMERS Sam, « Danish Dynamite : The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases », *EC Tax Review*, 2019, p. 270-299
- L. DE BROE, GOMMERS sam, « « Terra Incognita: De impact van recente Unierechtelijke evoluties op de Belgische fiscale algemene antimisbruikbepalingen » », *A.F.T.*, p. 7-32
- L. DE BROE, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbaling in het WIB... », *T.F.R.*, 2010, p. 332-349
- L. DE BROE et M. MASSANT, « Are the OECD/G20 Pillar Two GloBE-Rules Compliant with the Fundamental Freedoms? », *EC Tax Rev.*, 30, p. 86-98
- J. et E. DEGEE ET TRAVERSA, « « Exonération de précompte mobilier sur les dividendes « mère-fille » et disposition anti-abus. État des lieux en droit fiscal belge » », *J.D.F.*, 2021, p. 5-43
- P. DELACROIX, « Bénéficiaire effectif et directives européennes : deux arrêts de principe », *Fiscologue International*, juillet 2019, p. 1 et s.
- C. DOCCLO, « Les nouvelles règles anti-abus de la directive mères-filiales », *Liber Amicorum Daniel Mareels - Bancaire en financiële fiscaliteit / Fiscalité bancaire et financière*, Anthémis., Bruxelles, 2015, p. 77-99
- DOCCLO C., « AOA, ATP, BEPS, GAAR... le SMS touch de la soft law internationale ou quand le politiquement correct devient la loi en matière fiscale », *J. Droit Fisc.*, 2014, p. 5-51
- L.C. et J.J. VAN HULTEN ET KORVING, « Svig og Misbrug: The Danish Anti-Abuse Cases », *INTERTAX*, 2019
- J. KOKOTT et P. PISTONE, *Taxpayers in international law: international minimum standards for the protection of taxpayers' rights*, Oxford, UK ; New York, NY, Hart Publishing, an imprint of Bloomsbury Publishing, 2022
- A. LAGARRIGUE, « « Proposition de directive relative aux « sociétés écrans » : l'anticipation s'impose » », *Revue de droit fiscal*, 2022
- K. LENAERTS, « Le juge de l'Union, promoteur de la lutte contre l'abus de droit en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2019, p. 433-449
- P. MALHERBE, « « Transposition of ATAD GAAR in Belgium » », *Studi tributari Europei*, vol.9 (2019), p. 91-100
- MALHERBE PH. et TRAVERSA E., « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international, Fiscalité

des entreprises – Questions d’actualité, p. 223-250 », *Fiscalité des entreprises – Questions d’actualité*, 2015, 1^{re} éd., Bruxelles, Larcier, 2015, vol.2015, p. 223-250

A. NOLLET, « « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés » », *Revue de la Faculté de droit de l’Université de Liège*, 2021, p. 351-361

A. NOLLET, « L’applicabilité ratione temporis de la mesure générale anti-"abus fiscal" en présence d’une opération constituée de plusieurs actes : clarifications de la Cour d’appel de Gand ... en attendant celles de la Cour de cassation ? », *R.G.C.F.*, 2020, p. 454-463

A. NOLLET, « « La mesure générale anti-« abus fiscal » en vigueur en droit belge confrontée à la clause générale anti-abus de la directive « ATAD » », *R.E.I.D.F.*, 2020, p. 367-376

A. NOLLET, *De l’ « abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l’établissement de l’impôt - Essai de cadre théorique et critique en droit fiscal belge*, Gand, Larcier, 2019

A. NOLLET, « « Champ d’application temporel de la mesure générale anti-abus – Ensemble d’actes juridiques réalisant une même opération : le verdict de la Cour de cassation » », *Act. Fisc.*, p. 1-6

A. NOLLET, « Cassation sur le 1er cas d’abus fiscal reconnu par un juge en I.R.: le juge d’appel qui l’avait démenti n’a pas été censuré », *Act. Fisc.*, p. 1 et s.

D.-E. et A. PHILIPPE ET NOLLET, « L’abus fiscal à la croisée des chemins du droit européen : application à une planification fiscale internationale impliquant des holdings étrangères », *R.G.F.C.P.*, 2022/3-4, p. 15-40

J.F. PINTO NOGUEIRA, « GloBE and EU Law: Assessing the Compatibility of the OECD’s Pillar II Initiative on a Minimum Effective Tax Rate with EU Law and Implementing It within the Internal Market », *World Tax Journal*, 2020, p. 465-498

N. PIROTTE, « « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? » », *R.G.C.F.*, 5 2018, p. 315-330

I. RICHELLE, « « Dans les arcanes de la nouvelle directive sur le règlement des différends fiscaux » », *In Paschalidis, P. et Wildemeersch, J. (dir.), L’Europe au présent !*, 1e édition., Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 883-927

TRAVERSA E., « Le droit européen et la double (non-) imposition internationale : quand l’espoir renaît... », *L’Europe au présent !*, Wildemeersch J. (dir.), 2018, 1^{re} éd., Bruxelles, Bruylant, 2018, vol.2018, p. 967-985

TRAVERSA E. et POSSOZ M., « L’action de l’OCDE en matière de lutte contre l’évasion fiscale internationale et d’échange de renseignements : développements récents, *R.G.C.F.*, 2015/1, p. 5-24 », *Rev. Générale Contentieux Fisc.*, 2015, p. 5-24

S. VAN CROMBRUGGE, « Cassation : une réduction de capital n’est pas un cas d’abus fiscal », *Le Fiscologue*, février 2022, p. p.10 et s.

S. VAN CROMBRUGGE, « Abus dans le cadre d’une planification fiscale internationale », janvier 2021, p. 9 et s.

N. VERGNET, « Vers l’uniformisation de la lutte contre les pratiques abusives en droit fiscal de

l'Union européenne », *R.E.I.D.F.*, 2019, p. 451-460