

Faculté de droit et de criminologie

Les particularités des critères de l'abus de droit dans la directive mère-fille

Auteur : Harold Lambrechts

Promoteur : Anne-Lise Sibony

Année académique 2023-2024

Master en droit – Finalité spécialisée : Droit de l'entreprise

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat, fût-il de texte non soumis à droit d'auteur, entraîne l'application de la section 7 des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens.

Le plagiat consiste à utiliser des idées, un texte ou une œuvre, même partiellement, sans en mentionner précisément le nom de l'auteur et la source au moment et à l'endroit exact de chaque utilisation*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

Remerciements

Je tiens à remercier tout particulièrement Madame Anne-Lise Sibony, Professeure à la Faculté de droit et de criminologie de Louvain-La-Neuve, qui m'a accompagné lors de la rédaction de ce mémoire.

Ces remerciements vont également à mes proches qui m'ont soutenu et qui ont relu ce mémoire.

Table des matières

<i>Introduction.....</i>	<i>1</i>
<i>Titre 1 : L’abus de droit en droit européen.....</i>	<i>5</i>
Chapitre 1 : Origines et délimitation de l’abus de droit communautaire.....	5
Section 1 : Origines de l’abus de droit communautaire	5
Section 2 : Délimitation de l’abus de droit au sens strict	8
Chapitre 2 : Évolution jurisprudentielle du principe de prohibition de l’abus de droit par la Cour de justice.....	11
Section 1 : Le droit européen comme outil de l’abus de droit.....	11
Section 2 : Le droit européen comme objet de l’abus de droit	18
Chapitre 3 : Principe européen de la prohibition de l’abus de droit.....	23
Section 1 : Apparition des critères de la CJUE	24
Sous-section 1 : Critères spécifiques de l’abus de droit dans les domaines non harmonisés	26
Sous-section 2 : Critères spécifiques de l’abus de droit dans les domaines harmonisés	27
Section 2 : Existe-t-il en droit européen un principe général de prohibition de l’abus de droit ?	28
<i>Titre 2 : L’abus de droit dans la directive mère-fille</i>	<i>33</i>
Chapitre 1 : Directive « mère-fille » 2011/96	33
Section 1 : Contexte et objectifs	34
Section 2 : Origines de la directive modificative	36
Chapitre 2 : Disposition anti-abus	38
Section 1 : Notion d’abus dans la directive	38
Sous-section 1 : Le critère subjectif.....	39
Sous-section 2 : Le critère objectif	42
Sous-section 3 : Le critère d’authenticité.....	43
Section 2 : Agencement des critères et conséquences de l’abus de droit.....	46
Section 3 : Critiques de la disposition anti-abus	49
Chapitre 3 : Précisions apportées par la jurisprudence	52
Section 1 : Arrêts Halifax et Cadbury Schweppes	52

Section 2 : Arrêts danois.....	54
Chapitre 4 : Rappel des conséquences des particularités du principe de prohibition de l'abus de droit de la directive mère-fille.....	56
<i>Conclusion</i>.....	63
<i>Bibliographie</i>.....	66
Législation européenne	66
Traités européens.....	66
Directives et recommandations	66
Jurisprudence	67
Jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne	67
Conclusions des Avocats généraux	69
Doctrine	70
Ouvrages.....	70
Articles de périodiques	72
Sources institutionnelles.....	74
Travaux universitaires	74
Documents officiels.....	75
Articles de presse.....	75

Introduction

Dans un monde où les abus des grandes multinationales et l'optimisation fiscale font régulièrement la une de la presse¹, la lutte contre ces pratiques fiscales semble s'intensifier². Il me paraît tout d'abord opportun de rappeler que l'optimisation fiscale dont font parfois preuve les multinationales n'est en soi pas une pratique illégale³. Il ne s'agit après tout que de l'utilisation de différents dispositifs légaux mis en place par les États. L'abus de ces dispositifs légaux par le contribuable est par contre répréhensible. C'est d'ailleurs ce qu'a exprimé la Cour dans le cadre d'un arrêt ayant trait à l'abus de droit, en précisant qu'aucun ne pouvait frauduleusement ou abusivement se prévaloir du droit communautaire⁴. La même logique s'applique lorsqu'une entreprise décide d'abuser des législations fiscales, ce qui constituerait alors un abus de droit fiscal condamnable. Le problème étant que cette frontière entre l'optimisation et l'abus fiscal peut dans certains cas paraître très complexe à identifier et délimiter⁵.

A la différence de certains régimes dont l'encadrement légal est largement harmonisé au niveau communautaire, tel que c'est par exemple le cas en matière de TVA ou de politique agricole commune, la fiscalité directe des sociétés demeure pour l'instant une matière peu harmonisée⁶. Les sociétés, en ce compris les multinationales, sont de ce fait soumises à une législation qui n'est dans la plupart des cas pas issue du législateur européen. Ce n'est cependant pas pour autant que l'Union européenne n'a pas d'impact dans la fiscalité directe de ces sociétés. En effet, l'harmonisation de la fiscalité directe des sociétés est un projet que l'Union européenne

¹ Voy. T. GAUDIAUT, « Abus fiscal des entreprises : quel manque à gagner pour les recettes de l'État ? », disponible sur www.statista.com, 2 novembre 2023 ; M. FERRER, J. BARUCH, M. VAUDANO et A. MICHEL « OpenLux : entre les multinationales et le Luxembourg, l'histoire d'amour continue », disponible sur www.lemonde.fr, 11 janvier 2021 ; G. ZUCMAN, « 40% des profits des multinationales sont délocalisés dans les paradis fiscaux », disponible sur www.lemonde.fr, 7 novembre 2017 ; A. MICHEL, « Optimisation fiscale des grands groupes et des riches particuliers : ne nouvelle norme anti-abus », disponible sur www.lemonde.fr, 15 avril 2024 ; M. KHELFAT, « Faut-il uniformiser la taxation des multinationales au sein de l'UE : la réponse des têtes de listes », disponible sur www.rtf.be, 4 juin 2024.

² D. LECOMPTE, « L'avocat fiscaliste et l'optimisation fiscale paisible », *R.E.I.D.F.*, 2015/4, p. 567.

³ C.-A., NOLS, *La nouvelle mesure anti-abus fiscal modifiant la directive « mère-fille » et l'enjeu de sa transposition en Belgique*, mémoire, Université de Liège, 2016, p. 2.

⁴ C.J., arrêt *Brennet AG c. Vittorio Paletta*, 2 mai 1996, C-206/94, EU:C:1996:182, point 24.

⁵ C.-A., NOLS, cite *supra* note 3, p. 2.

⁶ C. MARPILLAT, « Section 3 - Vers une « déterritorialisation » du droit fiscal : une solution pérenne face à l'économie numérique » in *La territorialité de l'impôt sur les sociétés dans l'économie numérique*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2018, p. 82.

a débuté il y a plus de vingt ans⁷. L'Union a par ailleurs déjà adopté des recommandations et des directives en la matière, dont certaines seront abordées dans le cadre de ce mémoire.

Dans ce travail, nous allons mettre l'accent sur la directive mère-fille qui est une directive centrale en la matière d'impôts directs. Nous étudierons plus précisément le rôle que joue la directive mère-fille en présence d'un abus de droit en matière de fiscalité directe. De par l'importance de cette directive dans le paysage législatif communautaire en la matière, le principe de prohibition d'abus de droit dans la directive mère-fille a des conséquences importantes dans l'organisation des sociétés qui se retrouvent dans son champ d'application. Les sociétés se doivent en effet de connaître avec certitude la limite à ne pas franchir entre l'optimisation fiscale et l'abus de droit fiscal. Cette limite peut cependant parfois sembler complexe à identifier. En effet, les approches fiscales adoptées par les sociétés concernées dépendent de la manière dont seront perçus les montages de ces sociétés. Par le terme « montages » il faut comprendre « transactions, régimes, mesures, opérations, accords, ententes, promesses ou engagements »⁸.

Les enjeux de la compréhension du cas particulier de l'abus de droit dans le cadre de la directive mère-fille sont importants, et ce tant pour les sociétés que pour l'Union européenne. Il s'agira pour les sociétés de savoir si leurs stratégies d'optimisation fiscales sont légales ou non, si elles sont abusives ou non afin d'éviter d'éventuelles lourdes sanctions tout en tentant de diminuer leur charge fiscale parfois écrasante⁹.

En ce qui concerne l'Union européenne, le principe de l'interdiction de l'abus de droit est un principe clé dans le cadre du marché unique¹⁰. En effet, les intérêts de l'Union passent notamment par le respect de ses dispositions légales lorsque les États membres les transposent en

⁷ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, « Vers un marché intérieur sans entraves fiscales », COM(2001) 582 final, 23 octobre 2001.

⁸ Conseil de l'Union européenne, *Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents*, COM(2013) 814 final.

⁹ J. LE CACHEUX, « Quelques enjeux de la coopération fiscale en Europe », *Regards croisés sur l'économie*, 2012, vol. 11, n°1, p. 155 à 156.

¹⁰ J. GERKRATH, « Commentaire de l'article 54 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. "Interdiction de l'abus de droit." » in *Commentaire de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, Litec, Paris, 2014, p. 1 à 3.

droit interne¹¹. Il s'agit aussi pour l'Union européenne de lutter contre les abus fiscaux et de faire respecter les directives et règlements qu'elle a déjà pris à ce sujet.

Au vu de ce que nous venons de voir, il me paraît opportun de formuler la question de recherche suivante : en quoi les critères nécessaires à l'établissement de l'abus de droit dans le cadre de la directive mère-fille sont-ils particuliers et quelles en sont les conséquences sur l'appréciation des montages des sociétés ?

Mon hypothèse de réponse à cette question est que les critères de l'abus de droit dans la directive mère-fille devraient refléter en grande partie les critères qui fondent l'abus de droit européen. Cependant, eu égard aux efforts de l'Union européenne dans sa lutte contre les pratiques fiscales agressives, il ne serait pas étonnant que les critères nécessaires à l'établissement d'un abus de droit dans la directive aient été adaptés de sorte à établir plus facilement un éventuel abus. Les conséquences d'une pareille adaptation pourraient se traduire par une réduction de la marge de manœuvre des sociétés lors de l'établissement de montages entrant dans le champ d'application de la directive. De plus, l'apport de la preuve d'un tel abus pourrait également s'avérer plus simple pour l'administration.

La réflexion autour de la question de recherche susmentionnée ainsi que la réponse à cette dernière se divise en deux parties. Avant de se pencher sur l'abus de droit fiscal dans la directive, il convient d'abord de circonscrire la notion d'abus de droit au niveau européen. En effet, c'est ce principe qui permet le délicat équilibre entre les libertés de circulation dont peuvent faire usage les contribuables européens et la sauvegarde des intérêts et institutions des différents États membres¹². C'est pourquoi, dans le premier titre de ce mémoire, nous aborderons le principe de la prohibition d'abus de droit européen. Nous nous attarderons sur la longue évolution jurisprudentielle qui, peu à peu, a abouti à l'expression des critères nécessaires à l'établissement de l'abus de droit. Critères qui, comme nous le verrons, sont à la base des critères présents dans la directive mère-fille. Nous détaillerons ensuite ces critères avant de conclure ce premier titre en tentant de savoir si la jurisprudence a consacré un principe général en la matière.

¹¹ A. DIMITROVA et M. RHINARD, « The power of norms in the transposition of EU directives », *European Integration Online Papers*, 2005, vol. 9, n°16, p. 2.

¹² E. TRAVERSA, « The prohibition of abuse of rights in European Tax Law : sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting ? », *Studi Tributari Europei*, 2019, vol. 9, p. 1-2.

Dans le second titre de ce mémoire, nous aborderons le principe de prohibition de l'abus de droit dans la directive mère-fille en mettant en avant les particularités des critères de l'abus de droit tout en faisant le parallèle avec les critères étudiés dans le premier titre. Nous verrons également quelles sont les conséquences des critères propres à l'abus de droit dans la directive mère-fille sur l'appréciation des montages des sociétés.

Titre 1 : L'abus de droit en droit européen

Il est bien établi que le concept de l'abus de droit se retrouvait déjà en droit romain, période durant laquelle il a connu moult évolutions avant de se retrouver dans la plupart des codes civils contemporains¹³. Cependant, le concept de l'abus de droit ayant trait au droit européen est complexe à cerner car il s'agit d'une notion quelque peu différente de celles existant au niveau national¹⁴. C'est pourquoi, dans le premier chapitre, nous nous attèlerons tout d'abord à rappeler les origines de cette notion dans le cadre européen avant d'en circonscrire le cadre juridique actuel. Par la suite, dans le deuxième et troisième chapitre, nous détaillerons les différents éléments caractéristiques ainsi que l'évolution jurisprudentielle en la matière.

Chapitre 1 : Origines et délimitation de l'abus de droit communautaire

Dans la première section nous aborderons les origines de l'abus de droit dans le paysage juridique de l'Union européenne et les raisons de son existence. Dans la section suivante nous tâcherons ensuite d'établir le cadre juridique actuel propre à cette notion.

Section 1 : Origines de l'abus de droit communautaire

L'avocat général Poiares Maduro a résumé ce que représentait l'abus de droit dans un paysage juridique. Selon lui, le fait que certaines actions soient entreprises de manière à respecter formellement une disposition légale tout en abusant des possibilités offertes par celle-ci en étant contraire à ses objectifs et à ses buts, est un risque auquel s'expose tout système juridique¹⁵.

Cette affirmation de l'Avocat général est par ailleurs particulièrement véridique dans le cadre du droit communautaire et de l'harmonisation des législations nationales. Il y a deux raisons

¹³ C. PAULUS, « Gaius c. Voltaire : une théorie d'abus de droit en droit romain classique ? », *Hirundo: The McGill Journal of Classical Studies*, Vol. IV : 73-89 (c), p. 75.

¹⁴ R.-N. IONESCU, *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 15.

¹⁵ Av. gén. M. P. MADURO, concl. préc. C.J. arrêt *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, point 73.

principales de l'émergence de l'abus de droit au sein de l'Union européenne.

La première raison est avant tout la concurrence entre les différents cadres légaux nationaux dans les cas où le particulier dispose de la possibilité de choisir la loi qui lui serait la plus favorable¹⁶. Les origines de l'abus de droit se retrouvent en premier lieu dans le marché unique qui a joué un rôle crucial dans le cadre de la concurrence entre pays en permettant peu à peu la mise en place des libertés fondamentales et les objectifs dont dispose l'article 3 du TUE.¹⁷ L'Union européenne a donc indirectement renforcé cet état concurrentiel¹⁸. La promotion de la coopération et de la solidarité entre les états membres au travers du projet de marché unique a également eu pour objectif de tendre vers une concurrence renforcée entre les différents États membres¹⁹. Il est dès lors possible de faire le lien entre ce marché unique européen et l'émergence de l'abus de droit en raison des individus choisissant les lois nationales qui leur seraient les plus favorables ce qui peut, dans certains cas, passer par l'abus de droit. Citons ici le phénomène de *forum shopping* auquel nous reviendrons ultérieurement.

En second lieu, l'autre vecteur responsable de l'abus de droit au niveau européen est l'établissement du principe de reconnaissance mutuelle dans le cadre de l'arrêt *Cassis de Dijon*²⁰. Dans cet arrêt la Cour a reconnu le principe de reconnaissance mutuelle selon lequel tout produit conforme à la réglementation d'un État membre dans lequel il a été légalement fabriqué et commercialisé se doit d'être autorisé sur le marché des autres États membres à condition qu'il y réponde également à l'objectif de la réglementation en vigueur²¹. C'est ce principe qui s'applique dans le cas d'un domaine non harmonisé où les différentes normes nationales ne coïncident pas forcément entre elles, ce qui oblige alors les États membres à autoriser la circulation des produits²². Bien que ce principe était au départ destiné à s'appliquer à la libre circulation des marchandises, celui-ci a peu à peu également été admis pour la libre circulation des personnes, des capitaux et des services²³. En facilitant l'accès aux marchés, le principe de reconnaissance

¹⁶ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 19.

¹⁷ Article 3 du Traité sur l'Union européenne.

¹⁸ C. D. EHLERMAN, « Compétition entre systèmes réglementaires », *R.M.C.U.E.*, n°237, 1995, p. 220.

¹⁹ E. LETTA, *Much more than a market – Speed, Security, Solidarity : Empowering the Single Market to deliver a sustainable future and prosperity for all EU Citizens*, Conseil de l'Union européenne, 2024, p. 3.

²⁰ C.J., arrêt *Rewe-Zentral c. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, 20 février 1979, C-120/78, EU:C:1979:42.

²¹ B. MARTINELLO, *Libre circulation de marchandises*, Parlement européen, 2024, p. 2.

²² B. MARTINELLO, *op. cit.*, p. 2 et 3.

²³ A. MATTERA, « Le principe de reconnaissance mutuelle : un instrument de préservation des traditions et des diversités nationales, régionales et locales », *R.M.U.E.*, 1998, n°2, p. 8.

mutuelle conduit à une augmentation de choix pour le particulier, ce qui renforce donc davantage la concurrence, mais ce qui peut aussi ouvrir la porte à divers abus de droit²⁴.

Enfin, le troisième vecteur de la concurrence est le principe de subsidiarité. Selon ce principe, l'Union européenne doit uniquement légiférer si les actions entreprises au niveau national ne sont pas suffisantes pour atteindre les objectifs visés, ce qui laisse donc aux États membres une autonomie d'action dans le cadre de la réglementation²⁵. Cette décentralisation favorise également la diversité réglementaire en permettant aux États membres et régions de créer des environnements législatifs et économiques différents et propices à la concurrence²⁶. C'est cette diversité réglementaire qui est susceptible de tenter un individu de commettre un abus de droit afin de profiter indûment d'une réglementation qui ne s'applique normalement pas à lui²⁷.

Une autre raison principale de l'émergence de l'abus de droit européen est la disposition de l'article 18 du TFUE qui dispose du principe de non-discrimination²⁸. Selon ce principe, des situations identiques exigent une identité de traitement, tout comme des situations différentes doivent être soumises à des régimes distincts²⁹. Cette vérification de la comparabilité des situations et l'application ou non d'un traitement identique se doit d'être contrôlée par le juge³⁰. Cependant le bénéfice du principe de non-discrimination ne peut s'appliquer qu'aux particuliers se trouvant effectivement dans une situation intracommunautaire³¹. La Cour a d'ailleurs précisé cette condition de manière négative en disant qu'« il ne doit pas s'agir d'une situation purement interne »³². Mais comment le particulier peut-il dans ce cas mettre en œuvre le droit communautaire au point de commettre un abus de droit européen ? Le particulier va en fait profiter de la liberté de circulation existante afin de faire appliquer le droit communautaire et d'échapper à une situation qui, sans cet usage artificiel de la liberté de circulation, ne serait que

²⁴ C. D. EHLERMAN, cité *supra* note 18, p. 221.

²⁵ E. PAVY, *Fiches thématiques sur l'Union européenne - Le principe de subsidiarité*, Parlement Européen, 2024.

²⁶ R. P. ALFROD, « Subsidiarity and competition : Decentralized Enforcement of EU Competition Laws », 27 *Cornell Int'l L. J.*, n°271, 1994, p. 271 à 274.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ Article 18 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après abrégé « T.F.U.E »).

²⁹ V. MICHEL, « Ière Partie - Le marché intérieur en 2012 : état des lieux » in *1992-2012 : 20 ans de marché intérieur*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 16.

³⁰ R. HERNU, « Le principe d'égalité et le principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la CJUE », *Les cahiers du Conseil constitutionnel*, Titre VII (en ligne), n°4, *Le principe d'égalité*, 2020.

³¹ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 25.

³² *Ibidem*.

purement interne et donc exclue du principe de non-discrimination par la Cour³³. C'est donc ce rattachement artificiel au droit de l'Union européenne qui lui permet d'échapper au droit national et qui constitue un abus du droit européen.

L'application et l'étendue du principe de non-discrimination dans l'abus de droit européen est assez complexe et joue un rôle important³⁴. L'étendue et la mise en application du principe de non-discrimination a connu une jurisprudence riche en la matière³⁵. Ainsi la Cour a dans l'arrêt *Sotgiu*³⁶ rappelé que le principe de non-discrimination s'appliquait également dans les situations de discrimination indirectes ou dissimulées³⁷. L'arrêt *Petit*³⁸ a apporté des précisions quant au principe de non-discrimination lors d'une situation dite « purement interne »³⁹. Dans l'arrêt *Guimont*⁴⁰ la Cour a distingué les cas dans lesquels la loi nationale se révèle discriminatoire vis à vis des produits importés et les cas dans lesquels la loi nationale s'applique indistinctement aux produits nationaux et aux produits importés⁴¹. Dans le cadre de ce mémoire, nous n'avons cependant pas besoin d'entrer davantage dans les détails du lien qu'il y a entre le principe de non-discrimination et l'abus de droit.

Nous avons ainsi identifié les raisons à l'origine de la manifestation de l'abus de droit européen et nous avons pu comprendre le rôle qu'occupent la concurrence et le principe de non-discrimination dans le cadre des motivations des acteurs économiques cherchant à abuser du droit européen. Nous allons maintenant préciser la notion d'abus de droit.

Section 2 : Délimitation de l'abus de droit au sens strict

Afin d'aborder les différents détails techniques de l'abus de droit et en vue de développer les éléments pertinents à ce travail, il convient tout d'abord de délimiter cette notion. Qu'entendons-nous par l'abus de droit *stricto sensu* ? Nous nous référerons à la définition d'A.

³³ R.-N. IONESCU, *op. cit.*, p. 29.

³⁴ R.-N. IONESCU, *op. cit.*, p. 24.

³⁵ Voy. D. MARTIN, *Égalité et non-discrimination dans la jurisprudence communautaire. Étude critique à la lumière d'une approche comparatiste*, Collection du Centre des Droits de l'Homme de l'Université Catholique de Louvain, Bruylant, 2006, p. 4 et s., p. 127 et s., p. 587 et s.

³⁶ C.J., arrêt *Giovanni Maria Sotgiu c. Deutsche Bundespost*, 12 février 1974, C-152/73, EU:C:1974:13.

³⁷ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 24 et 25.

³⁸ C.J., arrêt *Camille Petit c. Office national de pensions*, 22 septembre 1992, C-153/91, EU:C:1992:354.

³⁹ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 26.

⁴⁰ C.J., arrêt *Procédure pénale c. Jean-Pierre Guimont*, 5 décembre 2000, C-448/98, EU:C:2000:663.

⁴¹ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 27 et 28.

Saydé selon qui le concept d'abus de droit de l'Union peut être défini comme un choix artificiel et inapproprié d'une disposition légale par un particulier afin d'obtenir un avantage spécifique⁴². Cette notion se compose des trois éléments, à savoir le choix d'une loi dans le but d'obtenir un avantage, un élément artificiel et une appréciation téléologique (la recherche de l'intention de l'auteur de la disposition légale prétendument abusée)⁴³. Ces différents éléments feront l'objet d'une analyse approfondie dans les prochains chapitres de ce travail, cependant une première présentation des éléments de l'abus de droit européen était nécessaire afin de comprendre ce qui est compris dans la notion d'abus de droit au sens strict du terme.

Étant donné le fait qu'il s'agit d'une notion assez complexe, voire insidieuse dans le cadre du droit communautaire, nous commencerons par exclure certains éléments qui s'approchent, voir se confondent parfois avec l'abus de droit, mais qui ne sont pas pertinents, car ne correspondant pas à l'abus de droit *stricto sensu*⁴⁴.

En premier lieu, il convient d'exclure l'abus de position dominante dont dispose l'article 102 du TFUE, car il ne s'agit pas là d'un véritable abus de droit au sens de l'abus d'un droit subjectif, mais plutôt de l'abus, par une entreprise, de la position de puissance que celle-ci détient sur un marché⁴⁵. Il est d'ailleurs possible de remarquer que la Cour a développé, à la suite des arrêts en matière d'abus de position dominante tel que *United Brands*⁴⁶, une « jurisprudence parallèle » et distincte de celle de l'abus de droit⁴⁷.

La deuxième exclusion porte sur le régime des clauses abusives tel qu'il découle de la directive 93/13⁴⁸. En effet, la notion d'abus de droit européen s'inscrit dans le paysage législatif communautaire, alors que le régime des clauses abusives issu de cette directive vise exclusivement les abus de droits contractuels conclu avec un consommateur⁴⁹.

⁴² A. SAYDÉ, « Defining the Concept of Abuse of Union Law », *Yearbook of European Law*, 2014, vol. 33, n° 1, p. 138.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ F. LANGODET, « L'abus de droit dans la jurisprudence communautaire », *J.D.E.*, 2003/1, 2003, p. 8.

⁴⁵ A. JONES et B. SUFRIN, *EC Competition Law*, 4th éd., Oxford, Oxford University Press, 2004, p. 253.

⁴⁶ C.J., arrêt *United Brands Company et United Brands Continenlaal BV c. Commission des Communautés européennes*, 15 février 1978, C-27/76, EU:C:1978:22, point 65.

⁴⁷ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 6.

⁴⁸ Directive (UE) 93/13 du Conseil du 5 avril 1993 concernant les clauses abusives dans les contrats conclu avec les consommateurs, *J.O.U.E.*, L 95/29, 24 avril 1993.

⁴⁹ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 8.

Abordons à présent le cas de l'abus de droit processuel. Il s'agit là encore d'une notion spécifique et particulière que la Cour considère également comme étant distincte de l'abus de droit et qui est donc traitée séparément par celle-ci⁵⁰. Nous nous limiterons dans ce travail à l'abus de droit substantiel en excluant l'abus processuel⁵¹.

Le détournement de pouvoir par les institutions européennes est également à exclure de notre analyse. Cela est dû au fait que les auteurs de ces détournements sont les institutions elles-mêmes, tout comme il convient d'exclure la fraude aux intérêts financiers qui a un caractère autonome du fait de la réglementation en la matière⁵².

Il résultera de l'analyse qui va suivre que l'abus de droit européen dépend en grande partie de la spécificité du fonctionnement du droit communautaire. Il est sur ce point judicieux de rappeler le principe de primauté du droit européen sur le droit national que la Cour a dégagé dans le cadre de l'arrêt *Costa*⁵³. C'est en effet l'essence même du droit européen que d'être à la fois intégré, tantôt superposé au droit national ce qui nous oblige à nuancer la notion d'abus de droit européen⁵⁴.

Ainsi, au sein de cette architecture duale composée de la législation communautaire et de celles des États membres, l'abus de droit européen peut trouver sa source tant dans le droit européen issu des institutions que dans le droit national⁵⁵. Nous pouvons voir se dessiner peu à peu la division principale du principe de l'abus de droit selon que celui-ci se manifeste dans le cadre d'un abus du droit national d'un État membre ou se manifeste dans le cadre de l'abus du système juridique propre de l'Union européenne, auquel cas le droit de l'Union est, comme nous le verrons dans la suite de ce travail, l'objet de l'abus⁵⁶.

⁵⁰ M. TARUFFO (dir.), *Abuse of procedural rights : Comparative standards of procedural fairness*, La Haye, Londres, Boston, Kluwer Law International, 1999, p. 5 à 10.

⁵¹ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 8 et 9.

⁵² R.-N. IONESCU, *op. cit.*, p. 8 à 10.

⁵³ C.J., arrêt *Flaminio Costa c. E.N.E.L.*, 15 juillet 1964, C-6/64, EU:C:1964:66.

⁵⁴ A. BOUVERESSE, « La fraude dans l'abus de droit » in D. Berlin *et al.* (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2017, p.17.

⁵⁵ *Ibidem*.

⁵⁶ *Ibidem*.

Chapitre 2 : Évolution jurisprudentielle du principe de prohibition de l'abus de droit par la Cour de justice

Dans ce second chapitre nous nous pencherons sur le cadre jurisprudentiel de l'abus de droit en nous intéressant de plus près aux particularités selon qu'il survient dans le but d'abuser du droit national (première section) ou dans le but d'abuser du droit communautaire (deuxième section).

Section 1 : Le droit européen comme outil de l'abus de droit

Nous débutons notre analyse avec les cas dans lesquels le particulier fait usage des possibilités offertes par les traités afin de se soustraire au droit national et faire appliquer le droit d'un autre État membre que le particulier juge plus avantageux⁵⁷. En effet, bien qu'il soit le propre de l'Union européenne que de tendre vers une harmonisation progressive des différentes juridictions, une harmonisation complète entre les États membres n'est souvent pas possible⁵⁸. Certaines dispositions issues du droit dérivé de l'Union européenne autorisent d'ailleurs les États membres à transposer ces dispositions de manière plus ou moins sévère, ce qui crée d'autant plus de disparités entre États membres⁵⁹. Le particulier sera alors tenté de s'adonner à une pratique répandue qui est celle du *forum shopping*⁶⁰.

Un exemple phare en la matière est l'arrêt *Centros*⁶¹. Il s'agissait de deux ressortissants danois qui souhaitaient ouvrir une société au Danemark⁶². Or, selon le droit danois, afin de pouvoir ouvrir une société à responsabilité limitée, ceux-ci devaient tout d'abord libérer un capital social⁶³. Afin de contourner cette exigence de capital social dans leur droit national ils ont décidé d'user de leur liberté d'établissement dont dispose le TFUE⁶⁴. L'article 49 TFUE leur garantit en effet la possibilité de constituer une société dans un autre État membre de l'Union

⁵⁷ A. BOUVERESSE, *op. cit.*, p. 26.

⁵⁸ M. AUJEAN, « La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée », *Regards croisés sur l'économie*, vol. 1, no. 1, 2007, p. 246.

⁵⁹ A. BOBIC, *Prohibition of abuse of rights in the EU*, Université de Zagreb, 2011, p. 3.

⁶⁰ A. BOUVERESSE, cité *supra* note 54, p. 27.

⁶¹ C.J. arrêt *Centros Ltd. c. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*, 9 mars 1999, C-212/97, EU:C:1999:126.

⁶² Arrêt *Centros*, *op. cit.*, points 2 à 11.

⁶³ Arrêt *Centros*, *op. cit.*, point 7.

⁶⁴ Art. 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

européenne en interdisant les restrictions qui limiteraient l'exercice de ce droit. Les deux ressortissants danois ont alors ouvert une société à responsabilité limitée au Royaume-Uni, pays dans lequel le droit national ne requerrait pas de capital social à libérer⁶⁵. Une fois leur société constituée, ils ont ensuite à nouveau usé de leur liberté d'établissement afin d'ouvrir une succursale au Danemark⁶⁶. En réalité, la société constituée n'exerçait aucune réelle activité économique au Royaume-Uni et il ressort des faits que l'unique objectif était bel et bien l'activité économique de sa succursale qui s'apparenterait selon les autorités danoises davantage à un établissement principal⁶⁷.

L'arrêt *Centros* est l'exemple type de l'instrumentalisation du droit communautaire et des traités européens par un particulier afin de se soustraire au droit national qui lui est moins favorable. Il est à souligner que, bien que le *forum shopping* soit souvent connoté comme abusif, celui-ci n'est pas toujours considéré comme tel par la Cour⁶⁸. En effet dans le cadre de l'arrêt *Centros* par exemple, la Cour a dit de manière explicite que le simple fait d'user de la liberté d'établissement pour s'établir dans un autre État membre dans lequel les réglementations en la matière lui semblent plus favorables pour ensuite créer des succursales dans d'autres États membres, ne saurait à lui seul constituer une pratique abusive⁶⁹. La logique derrière cette réflexion est qu'il s'agit-là d'une pratique inhérente « à l'exercice, dans un marché unique » des libertés accordées par les traités⁷⁰.

Le fait de contourner une règle nationale relèverait donc davantage du fonctionnement même du libre-échange et des libertés fondamentales, ce qui peut même contribuer au bon fonctionnement du marché intérieur en promouvant les objectifs européens⁷¹. Ceci rappelle à quel point ces libertés constituent non seulement des droits économiques liés au marché intérieur mais représentent également une distribution du pouvoir réglementaire au sein des acteurs du droit communautaire⁷². Intéressons-nous à présent à certains secteurs particulièrement touchés par

⁶⁵ Arrêt *Centros*, cité *supra* note 61, point 3.

⁶⁶ Arrêt *Centros*, *op. cit.*, points 6.

⁶⁷ Arrêt *Centros*, *op. cit.*, points 12.

⁶⁸ A. SAYDÉ, *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Oxford et Portland, Hart Publishing, 2014, p. 307.

⁶⁹ Arrêt *Centros*, *op. cit.*, point 27.

⁷⁰ *Ibidem*.

⁷¹ A. LILIOPOULOU PENOT, « Libertés de circulation et abus de droit », in E. Dubout, A. Maitrot de la Motte (dir.), *L'unité des libertés de circulation*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 189 et 190.

⁷² M. POIARES MADURO, *We the Court: The European Court of Justice and the European Economic*

l'abus de droit européen en illustrant chacun de ceux-ci avec un arrêt phare de la Cour en la matière.

Le premier domaine de la manifestation de l'abus de droit dans lequel le droit communautaire est vu comme un outil pour contourner le droit national est celui de la libre prestation des services et le premier arrêt de la Cour en la matière est l'arrêt *Van Binsbergen*⁷³. Dans cet arrêt il s'agissait d'un client qui avait donné à son avocat établi aux Pays-Bas un mandat afin de le représenter⁷⁴. Cependant, dans le courant de la procédure judiciaire cet avocat a transféré son établissement en Belgique⁷⁵. Les autorités néerlandaises lui ont alors interdit de représenter son client devant les juridictions des Pays-Bas et ce dû au fait que l'avocat était établi à l'étranger⁷⁶. Afin de justifier cette interdiction les autorités se sont basées sur une loi néerlandaise obligeant un avocat défendant un client devant les juridictions des Pays-Bas à être établi dans ce même pays⁷⁷. L'avocat quant à lui se justifiait sur la base des articles 56 et 57 de l'actuel TFUE disposant de la liberté de prestation de services⁷⁸.

La Cour dans son jugement a décrété que ces deux articles « doivent être interprétés en ce sens qu'une législation nationale ne saurait rendre impossible, par l'exigence d'une résidence permanente sur le territoire, la prestation de services par des personnes établies sur le territoire d'un autre État membre, dès lors que la prestation de services n'est soumise à aucune condition particulière par la législation nationale applicable »⁷⁹. Cependant, compte tenu de la nature particulière de la prestation de services que procure un avocat, des règles particulières quant à la déontologie, le contrôle de responsabilité et la qualification peuvent néanmoins être justifiés par l'intérêt général⁸⁰. La Cour poursuit en affirmant qu'un État membre aurait également le droit de mettre en place des mesures pour empêcher que les activités d'un prestataire établi à l'étranger soient exclusivement conduites dans l'État membre et ce en vue d'éviter la réglementation

Constitution, Hart, 1998, p. 167.

⁷³ C.J. arrêt *Johannes Henricus Maria van Binsbergen c. Bestuur van Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, 3 décembre 1974, C-33/74, EU:C:1974:131.

⁷⁴ Arrêt *Van Binsbergen*, *op. cit.*, p. 1301 à 1307.

⁷⁵ *Ibidem*.

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ *Ibidem*.

⁷⁸ *Ibidem*.

⁷⁹ Arrêt *Van Binsbergen*, *op. cit.*, point 12.

⁸⁰ J.-Y. CARLIER, « Arrêt de la Cour du 3 décembre 1974 – Johannes Henricus Maria van Binsbergen contre Bestuur van Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid » in *La condition des personnes dans l'Union européenne*, 5^{ème} éd., Bruxelles, Bruylant, p. 18.

contraignante en vigueur portant sur les règles professionnelles⁸¹. Finalement, après s'être intéressée tant aux actions abusives du particulier qu'aux normes nationales en vigueur, la Cour a fini par constater l'abus de droit par le particulier⁸². Il est important de noter qu'il s'agit de la toute première fois que la Cour reconnaît l'abus de droit européen ce qui en fait un arrêt indispensable en matière d'abus de droit et ce encore à l'heure actuelle⁸³.

Si c'est bien l'arrêt *Van Binsbergen* qui le premier a reconnu l'abus de droit en matière de liberté des prestations de services, c'est dans l'arrêt *Agip Petroli*⁸⁴ que la Cour a instauré « un régime commun au principe de l'abus de droit, applicable à toutes les libertés de circulation »⁸⁵. Dans cet arrêt les autorités de la Capitainerie du port de Syracuse en Italie ont refusé à un navire battant pavillon grec d'effectuer un trajet de cabotage entre deux ports italiens⁸⁶. Le navire invoquait de son côté un règlement européen afin de tenter d'échapper aux lois nationales italiennes qui lui étaient défavorables en matière de réglementation sur les membres d'équipage⁸⁷. Bien que le règlement invoqué par le navire pouvait trouver à s'appliquer, la Cour a reconnu une exception en cas de fraude⁸⁸. Selon la Cour, une jurisprudence constante en la matière rappellerait que « les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes communautaires »⁸⁹. Cet arrêt vient confirmer la position de la Cour dans l'arrêt *Van Binsbergen* en matière de liberté de prestation de service tout en étendant le principe de l'abus de droit aux autres libertés de circulation.

Le second domaine particulièrement touché par l'abus de droit est la liberté d'établissement. Commençons par analyser l'arrêt *Knoors*⁹⁰ dans le domaine de la reconnaissance de qualifications professionnelles avant de revenir vers l'arrêt *Centros* afin d'étayer nos propos déjà exposés à son égard dans le cadre du droit d'établissement des personnes morales.

Le cas de l'arrêt *Knoors* est celui d'un ressortissant néerlandais qui est installateur-

⁸¹ Arrêt *Van Binsbergen*, cité *supra* note 73, point 13.

⁸² Arrêt *Van Binsbergen*, *op. cit.*, points 18 à 27.

⁸³ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 33 et 34.

⁸⁴ C.J. arrêt *Agip Petroli SpA c. Capitaneria i porto di Siracusa et autres*, 6 avril 2006, C-456/04, EU:C:2006:41.

⁸⁵ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 82.

⁸⁶ Arrêt *Agip Petroli*, cité *supra* note 84, points 8 et 9.

⁸⁷ Arrêt *Agip Petroli*, cité *op. cit.*, point 10.

⁸⁸ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 83.

⁸⁹ Arrêt *Agip Petroli*, cité *supra* note 84, point 19.

⁹⁰ C.J. arrêt *J. Knoors c. Staatssecretaris van Economische Zaken*, 7 février 1979, C-115/78, EU:C:1979:31.

plombier en Belgique depuis plusieurs années et qui demande l'autorisation aux autorités néerlandaises de pouvoir exercer ce même métier dans son pays d'origine, les Pays-Bas⁹¹. Cette demande lui est refusée sous prétexte qu'il ne remplit pas les exigences de qualifications professionnelles dont dispose la loi néerlandaise, loi qui a une portée purement interne⁹². La question qui se pose dans cet arrêt est de savoir si oui ou non la directive européenne 64/427⁹³ trouve à s'appliquer⁹⁴. En effet, selon celle-ci, un État membre a l'obligation de reconnaître l'exercice effectif de l'activité, en l'occurrence celle d'installateur-plombier, dans un autre État membre comme preuve remplissant les exigences de qualifications professionnelles⁹⁵. Selon la Cour, les libertés fondamentales « ne seraient pas pleinement réalisées si les États membres pouvaient refuser le bénéfice des dispositions communautaires à ceux de leurs ressortissants qui ont fait usage des facilités existant en matière d'établissement et circulation et qui ont acquis, à la faveur de celles-ci, les qualifications professionnelles visées par la directive dans un pays membre autre que celui dont ils possèdent la nationalité »⁹⁶.

Cette situation qui, à première vue, peut sembler purement interne du fait qu'il s'agit d'un ressortissant néerlandais souhaitant travailler aux Pays-Bas, peut néanmoins se transformer en situation communautaire grâce au facteur de rattachement qui serait dans ce cas le lieu de formation, la Belgique⁹⁷. La Cour reconnaît au particulier le droit de bénéficier de la directive et le droit d'établissement, cependant elle continue en précisant qu'« on ne saurait méconnaître l'intérêt légitime qu'un état peut avoir d'empêcher qu'à la faveur des facilités créées en vertu du traité, certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale en matière de formation professionnelle »⁹⁸.

Tout en reconnaissant le droit au particulier de profiter de la reconnaissance mutuelle de diplômes, la Cour admet cependant implicitement la possibilité qu'un abus de droit soit favorisé

⁹¹ Arrêt *Knoors*, *op. cit.*, points 2 et 3.

⁹² Arrêt *Knoors*, *op. cit.*, point 4.

⁹³ Directive 64/427/CEE du Conseil du 7 juillet 1964 relative aux modalités des mesures transitoires dans le domaine des activités non salariées de transformation relevant des classes 23-40 C.I.T.I. (Industrie et artisanat), J.O.C.E., 1863/64, 23 juillet 1964.

⁹⁴ Arrêt *Knoors*, cité *supra* note 90, points 7 à 9.

⁹⁵ J. DE BEYS, « DOSSIER Le droit européen est-il applicable aux situations purement internes ? », *J.D.E.*, 2001/6, p. 141.

⁹⁶ Arrêt *Knoors*, cité *supra* note 90, point 20.

⁹⁷ J. DE BEYS, cité *supra* note 95, p. 142.

⁹⁸ Arrêt *Knoors*, cité *supra* note 90, point 25.

par la concurrence entre les différentes réglementations nationales des États membres⁹⁹. C'est en cela que cet arrêt constitue une étape importante dans le courant jurisprudentiel de l'abus de droit européen¹⁰⁰.

Pour ce qui est de la liberté d'établissement des personnes morales nous en revenons à l'arrêt *Centros* que nous avons déjà abordé précédemment. Il est cependant intéressant d'ajouter certaines précisions complémentaires apportées par la Cour concernant la liberté d'établissement des personnes morales.

Je rappelle, comme nous l'avons vu plus haut, que la Cour a reconnu dans l'arrêt *Centros* la liberté d'établissement aux deux ressortissants danois voulant ouvrir une succursale au Danemark tout en ayant le siège social de leur société au Royaume-Uni. Ce siège social n'avait par ailleurs aucun réel intérêt économique si ce n'était de se soustraire au droit national danois. Dans cette optique, la Cour a précisé que « la pratique, consistant dans un État membre, à refuser, dans certaines circonstances, l'immatriculation d'une succursale d'une société ayant son siège dans un autre État membre, aboutit à empêcher des sociétés constituées en conformité avec la législation de cet autre État d'exercer le droit d'établissement qui leur est conféré »¹⁰¹. Malgré cela la Cour semble aussi ériger des limites à cette liberté d'établissement. Elle déclare qu'un État membre a le droit de mettre en place des mesures en vue d'empêcher que certains ressortissants ne se soustraient abusivement à la législation nationale en usant des facilités accordées par les traités européens¹⁰². Nous pouvons remarquer que la Cour semble faire de l'abus de droit une notion autonome en vue d'accorder aux États membres une flexibilité en cas de comportement abusif¹⁰³.

Bien que nous puissions décerner une certaine émergence de la notion d'abus de droit, force est de constater que la Cour n'y fait référence que de manière relativement marginale¹⁰⁴. Elle se montre extrêmement prudente dans l'utilisation de cette notion afin de ne pas impacter plus que nécessaire, sauf en matière d'abus et de fraudes flagrants, le libre choix des divers opérateurs économiques qui se trouvent au cœur du marché intérieur et les objectifs

⁹⁹ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 90.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

¹⁰¹ Arrêt *Centros*, cité *supra* note 61, point 21.

¹⁰² Arrêt *Centros*, *op. cit.*, point 24.

¹⁰³ M. MENJUCQ, *Droit international et européen des sociétés*, Paris, Montchrestien, 2001, p. 341.

¹⁰⁴ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 124.

communautaires¹⁰⁵.

Le dernier domaine que nous allons analyser dans lequel le droit communautaire est utilisé comme un outil en vue de contourner le droit national est celui de la citoyenneté de l'Union européenne. L'arrêt *Chen*¹⁰⁶ en est un bon exemple. Il était question d'une fillette, Katherine Zhu, qui avait obtenu la nationalité irlandaise du fait que sa mère Lavette Chen, de nationalité chinoise, avait accouché de sa fille sur le territoire d'Irlande du Nord¹⁰⁷. Après s'être installée au Pays de Galles la mère a fait une demande de permis de longue durée au Royaume-Uni, permis qui lui a été refusé¹⁰⁸. Le gouvernement assure en effet que la nationalité de Katherine Zhu « serait le résultat artificiel d'une manœuvre des époux Chen, qui serait constitutif d'un abus de droit »¹⁰⁹.

L'Avocat général rappelle quant à lui que le fait de posséder la nationalité d'un autre État membre que celui dans lequel on réside est une condition suffisante à l'application du droit communautaire¹¹⁰. Il continue ensuite en affirmant l'existence d'un droit de séjour sur la base de la directive 90/364¹¹¹ car les conditions de cette dernière seraient remplies¹¹². Il reconnaît également à la mère de Katherine Zhu un droit de séjour découlant de celui de sa fille qui, sans la présence de sa mère, serait indirectement privée de son droit de séjour¹¹³. Enfin, l'Avocat général poursuit en donnant son avis quant à la question de l'abus de droit qui n'est selon lui pas caractérisé car le comportement des parents ne provoquerait pas « une mise en échec éventuelle du droit national par des ressortissants communautaires faisant un recours abusif ou frauduleux du droit communautaire »¹¹⁴.

La Cour, quant à elle, se montre bien moins entreprenante que l'Avocat général et se contente de rappeler la jurisprudence *Micheletti*¹¹⁵ selon laquelle un État membre ne peut pas

¹⁰⁵ F. LANGODET, cité *supra* note 44, p. 8.

¹⁰⁶ C.J. arrêt *Kunqian Katherine Zhu et Man Lavette Chen c. Secretary of State for the Home Department*, 19 octobre 2004, C-200/02, EU:C:2004:639.

¹⁰⁷ Arrêt *Chen*, *op. cit.*, points 8 et 9.

¹⁰⁸ Arrêt *Chen*, *op. cit.*, points 1 à 6.

¹⁰⁹ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 184.

¹¹⁰ Av. gén. A. TIZZANO, concl. préc. C.J., arrêt *Kunqian Katherine Zhu et Man Lavette Chen c. Secretary of State for the Home Department*, 19 octobre 2004, C-200/02, EU:C:2004:639, points 32 et 33.

¹¹¹ Directive 90/364/CEE du Conseil du 29 juin 1990 relative au droit de séjour, J.O.C.E., L180/26, 13 juillet 1990.

¹¹² Av. gén. A. TIZZANO, cité *supra* note 110, points 62 à 78.

¹¹³ Av. gén. A. TIZZANO, *op. cit.*, 88 à 96.

¹¹⁴ Av. gén. A. TIZZANO, *op. cit.*, point 116.

¹¹⁵ C.J. arrêt *Mario Vicente Micheletti et autres c. Delegacion del Gobierno en Cantabria*, 7 juillet 1992, C-369/90, EU:C:1992:295.

dénier les droits de la nationalité attribuée à un individu par un autre État membre¹¹⁶. Retenons également que la Cour, contrairement à l'Avocat général, ne s'intéresse pas davantage à la notion d'abus de droit¹¹⁷.

L'arrêt *Chen*, avec un litige opposant le droit national de l'immigration aux dispositions européennes, représente somme toute assez bien la manière dont le particulier peut utiliser le droit communautaire¹¹⁸. En vue de contourner les lois nationales le particulier peut se déplacer dans un autre État membre avant de revenir dans le premier, ce qui crée la situation intracommunautaire artificielle nécessaire en vue d'y invoquer le droit communautaire plus avantageux¹¹⁹.

Les différents arrêts que nous avons pu aborder dans le cadre de la libre prestation de services, du droit d'établissement et en matière de citoyenneté européenne nous donnent une bonne idée et illustrent la façon dont l'abus de droit peut se manifester et les raisons qui poussent les particuliers à user du droit communautaire afin de contourner un droit national qui ne leur serait pas favorable¹²⁰.

Voyons à présent différents domaines dans lesquels les particuliers peuvent cette fois-ci abuser, non plus des dispositions nationales, mais du droit communautaire, c'est à dire que le droit communautaire ne sera plus considéré comme un outil utilisé en vue de contourner un droit national, mais plutôt comme l'objet de l'abus.

Section 2 : Le droit européen comme objet de l'abus de droit

Dans le cadre de cette sous-section nous allons nous pencher sur les cas d'abus de droit dans des domaines qui sont davantage harmonisés. Étant donné que le second titre de ce travail aura trait à la fiscalité directe des sociétés, il semble pertinent de nous attarder davantage sur les arrêts traitant de l'abus de droit des sociétés afin de cerner particulièrement l'évolution et la consécration de ce principe par la Cour.

¹¹⁶ Arrêt *Chen*, cité *supra* note 106, points 36 à 41.

¹¹⁷ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 186.

¹¹⁸ M. FALLON, « La délocalisation comme instrument de fraude lié à la circulation des biens et des personnes », in J. Verhoeven (dir.), *La Loyauté. Mélanges offerts à Etienne Cerexhe*, Bruxelles, Larcier, 1997, p. 171.

¹¹⁹ A. SAYDÉ, cité *supra* note 68, p. 86.

¹²⁰ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 189.

L'arrêt *Pafitis*¹²¹ est le premier arrêt qui, en matière de droit des sociétés, traite de la question de l'abus de droit¹²². Il était question d'un organisme de gestion provisoire qui avait pris le contrôle de la banque *Trapeza Kentrikis Ellados A. E.* et avait décidé une augmentation du capital sans l'approbation de l'assemblée générale, chose qui était permise par la loi grecque sur les établissements de crédit¹²³. Les actionnaires ont alors contesté cette augmentation de capital en invoquant les articles 25(1) et 29(3) de la deuxième directive¹²⁴ selon lesquels une augmentation de capital sans consultation de l'assemblée générale n'est pas possible¹²⁵. TKE a alors soulevé l'article 281 du Code civil grec sur l'abus de droit et prétextant qu'un tel recours de la part des anciens actionnaires était abusif dans le cadre d'une action en nullité¹²⁶.

L'Avocat général considère de son côté que le fait de ne pas appliquer les articles de la directive sous prétexte d'une action en nullité pour abus de droit basée sur le droit national serait contraire au principe de primauté du droit européen¹²⁷. Il conclut ensuite en affirmant que « le simple exercice de la part des actionnaires du droit que leur confère la directive communautaire ne peut pas être qualifié d'abusif par le juge national, sans vider de son contenu la disposition concernée »¹²⁸. Étant donné que les articles de cette directive étaient le seul recours possible des actionnaires, cela aurait constitué un abus de droit uniquement dans le cas où ils auraient au préalable eux-mêmes demandé cette augmentation du capital¹²⁹. La Cour a d'ailleurs suivi cette logique en affirmant que le recours aux articles de la deuxième directive ne constituait pas un abus de droit¹³⁰. La Cour, en prenant position sur le fait qu'il n'y avait en l'occurrence pas d'abus de droit, laisse sous-entendre qu'il existe un principe de prohibition d'abus de droit européen dans le cadre du droit des sociétés.

¹²¹ C.J. arrêt *Panagis Pafitis et autres c. Trapeza Kentrikis Ellados A.E. et autres*, 12 mars 1996, C-441/93, EU:C:1996:93.

¹²² R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 194.

¹²³ Arrêt *Pafitis*, cité *supra* note 121, points 8 à 10.

¹²⁴ Directive 77/91/CEE du Conseil du 13 décembre 1976 tendant à coordonner pour les rendre équivalentes les garanties qui sont exigées dans les États membres des sociétés au sens de l'article 58 deuxième alinéa du traité, en vue de la protection des intérêts tant des associés que des tiers, en ce qui concerne la constitution de la société anonyme ainsi que le maintien et les modifications de son capital, *J.O.C.E.*, L26/1, 31 janvier 1977.

¹²⁵ Arrêt *Pafitis*, cité *supra* note 121, point 11.

¹²⁶ Arrêt *Pafitis*, *op. cit.*, point 67.

¹²⁷ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 198.

¹²⁸ Av. gén. M. G. TESAURO, concl. préc. C.J. arrêt *Panagis Pafitis et autres c. Trapeza Kentrikis Ellados A.E. et autres*, 12 mars 1996, C-441/93, EU:C:1996:93, point 34.

¹²⁹ Av. gén. M. G. TESAURO, *op. cit.*, point 31.

¹³⁰ Arrêt *Pafitis*, cité *supra* note 121, point 70.

Le deuxième arrêt que nous allons aborder est l'arrêt *Kefalas*¹³¹. Tout comme dans l'arrêt *Pafitis*, il s'agit ici d'actionnaires qui se basent sur l'article 25(1) de la deuxième directive afin de contester une augmentation de capital décidée par un organisme de gestion provisoire qui n'a pas consulté l'assemblée générale¹³². L'État hellénique responsable de cet organisme de gestion provisoire a quant à lui à nouveau soulevé l'article 281 du Code civil grec en invoquant l'abus de droit¹³³. Mais quels sont alors les changements et les évolutions par rapport à l'affaire *Pafitis* ? Tout comme dans cet arrêt l'Avocat général et la Cour déclarent que le simple fait que les actionnaires aient intenté une action basée sur l'article 25(1) n'est en soit pas constitutif d'un abus de droit et rappellent également que selon une jurisprudence constante, le fait de reconnaître un tel abus de droit reviendrait à nier la directive en question et donc à ne pas respecter le principe de primauté du droit européen¹³⁴.

L'Avocat général va lui plus loin en ce qui concerne l'abus de droit en allant jusqu'à définir celui-ci comme « les hypothèses où la disposition invoquée est seulement apparemment celle qui régit le cas d'espèce » ou encore lorsque la situation de celui qui invoque ne correspond qu'en apparence au champ d'application de cette même disposition¹³⁵. Nous pouvons voir cet arrêt comme une confirmation de la jurisprudence *Kefalis* qui reconnaît encore davantage le principe d'abus de droit en raison de la définition sonnée par l'Avocat général¹³⁶. La Cour dit également de manière explicite qu'elle n'exclut pas la possibilité pour les juridictions nationales de juger qu'un droit communautaire est exercé de manière abusive. « Toutefois, lors de cette appréciation, il ne saurait être imputé à un actionnaire se prévalant de l'article 25 [...] un exercice abusif du droit découlant de cette disposition au seul motif que l'augmentation de capital qu'il conteste a remédié aux difficultés financières qui mettaient en péril la société concernée et lui a apporté des avantages économiques évidents ou qu'il n'a pas fait usage de son droit préférentiel »¹³⁷. La Cour confirme ici que l'actionnaire était dans son droit lorsqu'il a contesté

¹³¹ C.J. arrêt *Alexandros Kefalas e.a. c. Elliniko Diomiso (État hellénique) et Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, 12 mai 1998, C-367/96, EU:C:1998:222.

¹³² Arrêt *Kéfalas*, *op. cit.*, point 11.

¹³³ Arrêt *Kéfalas*, *op. cit.*, points 12.

¹³⁴ Arrêt *Kéfalas*, *op. cit.*, points 22 à 25.

¹³⁵ Av. gén. M. G. TESAURO, concl. préc. C.J. arrêt *Alexandros Kefalas e.a. c. Elliniko Diomiso (État hellénique) et Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, 12 mai 1998, C-367/96, EU:C:1998:222, point 25.

¹³⁶ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 200 et 201.

¹³⁷ Arrêt *Kéfalas*, cité *supra* note 131, point 29.

cette augmentation alors même que cette augmentation de capital lui a finalement été financièrement bénéfique.

Enfin, le dernier arrêt de cette série en matière de droit des sociétés est l'arrêt *Diamantis*¹³⁸. Il s'agit à nouveau d'une société dont la gestion, à la demande de M. Diamantis et de la majorité des actionnaires, a été confiée à un organisme de gestion provisoire. Cet organisme a pris un nombre de décisions, dont des augmentations de capital sans consultation de l'assemblée générale, ce qui est autorisé par la loi grecque¹³⁹. La société a par la suite retrouvé sa gestion régulière, mais M. Diamantis a introduit une action en annulation à l'encontre des augmentations de capital en invoquant la violation de l'article 25(1) de la deuxième directive¹⁴⁰. En réponse à cela l'organisme de gestion lui a opposé l'article 281 du Code civil grec qui dispose de l'abus de droit¹⁴¹.

La Cour, après avoir pris en considération les différents éléments de l'affaire, et notamment le retard de l'actionnaire M. Diamantis à demander l'annulation des augmentations de capital, a rendu sa décision en deux étapes¹⁴². En premier lieu, elle considère qu'il n'y a pas d'abus de droit dans le fait de demander l'annulation des augmentations de capital alors même que M. Diamantis faisait partie de ceux demandant une reprise de la gestion de la société par l'organisme de gestion provisoire¹⁴³. En effet, cela ne sous-entendrait pas nécessairement l'acceptation par l'actionnaire du fait de procéder à une augmentation de capital¹⁴⁴. En deuxième lieu, la Cour se positionne par rapport à l'introduction tardive du recours en annulation. Si un recours tardif n'est en tant que tel pas constitutif d'un abus de droit, le fait que cette annulation affecte de manière significative les droits de tierces personnes de bonne foi pourrait l'être¹⁴⁵. Il pourrait en effet s'agir d'un abus si « parmi les voies de recours disponibles [...] il a choisi celle qui cause un préjudice tellement grave aux intérêts légitimes d'autrui qu'elle s'avère

¹³⁸ C.J. arrêt *Dionysos Diamantis c. Elliniko Dimosio Oikonomikis Anasigkrotisis Epicheirieron AE (OAE)*, 23 mars 2000, C-373/97, EU:C:2000:150.

¹³⁹ Arrêt *Diamantis*, *op. cit.*, point 9.

¹⁴⁰ Arrêt *Diamantis*, *op. cit.*, point 25.

¹⁴¹ Arrêt *Diamantis*, *op. cit.*, point 27.

¹⁴² R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 204.

¹⁴³ Arrêt *Diamantis*, cité *supra* note 138, point 36 à 39.

¹⁴⁴ Arrêt *Diamantis*, *op. cit.*, point 37.

¹⁴⁵ *Ibidem*.

manifestement disproportionnée »¹⁴⁶.

Il convient de noter une nette évolution dans cette série des trois arrêts grecs. Si la Cour se refusait à reconnaître l'existence d'un abus de droit européen dans les deux premiers arrêts sur la base d'un détournement de la finalité d'une réglementation communautaire, elle reconnaît cependant dans le troisième arrêt la possibilité d'une existence d'abus de droit lorsque le droit des tiers de bonne foi s'en retrouve menacé¹⁴⁷. Elle rappelle à travers cette réflexion l'importance du principe de proportionnalité en droit de l'Union européenne qui sert ici à fonder l'abus de droit sur la méconnaissance du droit des tiers¹⁴⁸.

L'arrêt *Diamantis* est le premier arrêt où la Cour évoque les circonstances dans lesquelles le demandeur aurait pu agir de manière contraire à la bonne foi et ainsi être l'auteur d'un abus de droit. Bien que la Cour ait, dans le cadre de la série des trois arrêts grecs, nettement freiné les juridictions nationales dans l'élan qu'elles avaient à reconnaître l'abus de droit¹⁴⁹, elle en a également profité pour confirmer et développer sa position quant à l'abus de droit européen¹⁵⁰. La Cour va même plus loin en rappelant notamment qu'est constitutif d'un abus de droit le fait d'invoquer un droit subjectif issu de la réglementation communautaire afin d'obtenir « des avantages illicites qui sont manifestement étrangers aux finalités de ce droit »¹⁵¹.

Il s'agit-là d'un pas supplémentaire vers la reconnaissance d'un principe général d'abus de droit. Cette avancée va d'ailleurs contribuer à une meilleure acceptation de la notion d'abus de droit par les systèmes juridiques nationaux¹⁵². Cela se justifie par le fait que cet arrêt ne prend pas uniquement en compte la mauvaise foi de l'individu mais également les circonstances de l'abus de droit dans le cadre de la *ratio legis* de la règle de droit¹⁵³.

¹⁴⁶ Arrêt *Diamantis*, *op. cit.*, point 43.

¹⁴⁷ F. LANGODET, cité *supra* note 44, p. 10..

¹⁴⁸ *Ibidem*.

¹⁴⁹ F. LANGODET, cité *supra* note 44, p. 10.

¹⁵⁰ Arrêt *Pafitis*, cité *supra* note 121, point 68 ; Arrêt *Kefalas*, cité *supra* note 131, point 20 et 22, ; Arrêt *Diamantis*, cité *supra* note 138, point 33.

¹⁵¹ G. LONDERS, S. MOSSELMANS et A. BOSSUYT, « Deux principes généraux du droit issus du droit national et du droit communautaire : l'enrichissement sans cause ou l'enrichissement injustifié et l'interdiction de l'abus de droit » in Office des publication officielles de Communautés européennes, *Actes du colloque pour le cinquantième anniversaire des traités de Rome : l'influence du droit national et de la jurisprudence des juridictions des états membres sur l'interprétation du droit communautaire*, Luxembourg, 2007, p. 121.

¹⁵² S. KAMANABROU, « Abuse of Law in the context of EU law doit », *European Law Review*, vol. 43, n°4, 2018, p. 534 à 548.

¹⁵³ *Ibidem*.

Il paraît également intéressant de mettre en avant une différence flagrante décrite par R.-N. Ionescu entre l'abus de droit dans ces affaires grecques et l'abus de droit dans d'autres domaines, qu'ils soient harmonisés ou non. Nous avons pu voir au travers de la jurisprudence analysée dans le cadre de ce travail que l'abus de droit européen impliquait généralement une délocalisation artificielle afin de transformer une situation purement interne en situation communautaire et de pouvoir ainsi appliquer le droit européen¹⁵⁴. Dans les affaires grecques il n'y a cependant pas cette tentative de créer artificiellement une situation permettant d'échapper au droit national à travers une situation artificielle¹⁵⁵. Il s'agit d'une situation purement interne à laquelle va néanmoins s'appliquer le droit communautaire et si abus de droit il y a, celui-ci supposera une disproportion entre le droit communautaire exercé et le droit des tiers¹⁵⁶.

Les différents arrêts abordés dans le cadre de l'apparition et l'évolution de l'abus de droit dans la jurisprudence de la Cour nous permettent à présent de correctement cerner l'approche qu'a le juge européen par rapport à cette notion. Dans certains de ces arrêts phares nous avons pu voir se dégager un début de reconnaissance implicite du principe, alors que dans d'autres arrêts la Cour s'est montrée explicitement entreprenante. C'est sur cette base que dans le chapitre qui suivra nous exposerons les critères nécessaires à la reconnaissance d'un abus de droit.

Chapitre 3 : Principe européen de la prohibition de l'abus de droit

Dans ce chapitre nous commencerons par analyser une nouvelle étape fondamentale franchie par la Cour dans le cadre de la reconnaissance d'un principe de prohibition d'abus de droit et nous détaillerons les différents critères posés par la Cour dans la première section. Notre intérêt se portera également sur l'application de ces critères dans les domaines faiblement harmonisés ainsi que dans les domaines davantage harmonisés. Pour finir nous allons clore ce chapitre en tentant de dégager l'avis de la Cour et de la doctrine quant à l'existence d'un principe général de prohibition d'abus de droit européen.

¹⁵⁴ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 205.

¹⁵⁵ *Ibidem*.

¹⁵⁶ *Ibidem*.

Section 1 : Apparition des critères de la CJUE

Rappelons qu'il n'existe pas de dispositions légales européennes définissant l'abus de droit¹⁵⁷ et que les seules définitions dans le droit interne des différents États membres varient d'un État à l'autre. Cela implique qu'il est très complexe d'en tirer une définition commune ou un principe européen sans l'aide des arrêts rendus par la Cour¹⁵⁸.

La première apparition et mention explicite et assumée de l'abus de droit par la Cour a été faite dans l'arrêt *Emsland*¹⁵⁹. Il s'agissait d'une entreprise allemande qui avait exporté de l'amidon vers la Suisse¹⁶⁰. Cependant cet amidon avait par la suite été réimporté ce qui a remis en question l'obtention des aides à l'exportation qu'avait touchée l'entreprise allemande¹⁶¹. Le but de la question préjudicielle posée à la Cour était donc de savoir si ces aides pouvaient être refusées à l'entreprise si l'unique but de cette manœuvre était d'obtenir ces aides¹⁶².

La question de l'abus de droit était au cœur de cette affaire et dans cette optique la Commission européenne a émis son avis à ce sujet à travers un résumé de la jurisprudence passée de la Cour en la matière¹⁶³. Elle continue en soutenant qu'il existe déjà, au vu de la jurisprudence, un principe européen de prohibition de l'abus de droit et poursuit en développant deux conditions qui, d'après elle, sont nécessaires à la reconnaissance d'un abus de droit tout en ajoutant une condition procédurale concernant la charge de la preuve dans le chef de l'administration nationale¹⁶⁴.

Dans son arrêt, la Cour ne va cependant pas confirmer l'existence d'un principe général de prohibition de l'abus de droit, mais elle va, comme nous l'avons vu dans les précédents arrêts étudiés, se contenter de rappeler que la réglementation communautaire ne saurait s'appliquer dans le cas d'une pratique abusive manifeste¹⁶⁵. Cela ne l'empêchera pas de partager l'avis de la

¹⁵⁷ A. BOUVERESSE, cité *supra* note 54, p. 18.

¹⁵⁸ J. VOYAME, B. COTTIER, et B. ROCHA, « Abuse of rights in Comparative Law » in Conseil de l'Union européenne, *Abuse of Rights and Equivalent Concepts : The Principle and Its Present Day Application*, Strasbourg, 1990, p. 23.

¹⁵⁹ C.J. arrêt *Emsland-Stärke GmbH c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, 14 décembre 2000, C-110/99, EU:C:2000:695.

¹⁶⁰ Arrêt *Emsland-Stärke*, *op. cit.*, point 7.

¹⁶¹ Arrêt *Emsland-Stärke*, *op. cit.*, point 8.

¹⁶² Arrêt *Emsland-Stärke*, *op. cit.*, point 19.

¹⁶³ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 420.

¹⁶⁴ Arrêt *Emsland-Stärke*, cité *supra* note 159, point 38.

¹⁶⁵ Arrêt *Emsland-Stärke*, *op. cit.*, point 51.

Commission en ce qui concerne les critères d'un abus de droit, en omettant le critère procédural, et d'établir pour la première fois explicitement ces éléments¹⁶⁶.

La cour confirme en premier lieu l'exigence d'un élément objectif¹⁶⁷. Cet élément objectif se caractérise par un ensemble de circonstances desquelles « il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation communautaire, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint »¹⁶⁸.

Le second critère relevé par la Cour est « un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation communautaire en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention »¹⁶⁹. La principale évolution de la Cour par rapport aux précédents arrêt *Centros* et *Van Binsbergen* réside justement dans le fait qu'elle exige à présent de prendre en considération l'intention subjective de l'intéressé, alors que jusque-là la Cour mettait surtout en exergue le fait que le but de la disposition invoquée, la *ratio legis*, était contraire aux prétentions de l'intéressé¹⁷⁰. Le fait d'ajouter cette exigence d'élément subjectif réduit par effet de conséquence le nombre de cas dans lesquels un abus de droit européen peut être établi, ce qui contraste avec la jurisprudence précédente en la matière¹⁷¹.

Un autre grand changement apporté par l'arrêt *Emsland* consiste en l'autorité qu'a cet arrêt pour les autorités nationales¹⁷². Rappelons que dans l'arrêt *Kefalas* la Cour avait émis la possibilité pour les États membres de prendre des mesures en vue de lutter contre l'usage abusif de la réglementation communautaire, toutefois il s'agissait d'une possibilité et non d'une obligation¹⁷³. Dans l'arrêt *Emsland* en revanche, il y a une avancée majeure en ce sens que la Cour impose désormais à l'État membre « l'obligation de lutter contre les comportements abusifs des particuliers »¹⁷⁴.

¹⁶⁶ A. BOBIC, cité *supra* note 59, p. 13.

¹⁶⁷ A. SAYDÉ, cité *supra* note 68, p. 51.

¹⁶⁸ Arrêt *Emsland-Stärke*, cité *supra* note 159, point 52.

¹⁶⁹ Arrêt *Emsland-Stärke*, *op. cit.*, point 53.

¹⁷⁰ D. WEBER, « Abuse of Law – European Court of Justice, 14 December 2000, Case C-110/99, *Emsland-Stärke* », *Legal Issues of Econ. Integration*, vol. 31, 2004, p. 51.

¹⁷¹ A. BOBIC, cité *supra* note 59, p. 13.

¹⁷² R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 424.

¹⁷³ Arrêt *Kéfalas*, cité *supra* note 131, point 29.

¹⁷⁴ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 424.

Sous-section 1 : Critères spécifiques de l'abus de droit dans les domaines non harmonisés

Intéressons-nous à présent à l'articulation des deux critères dégagés par l'arrêt *Emsland* dans le cadre d'abus de droit qui auraient lieu dans un domaine faiblement ou non-harmonisé. Pour rappel, il s'agit notamment des domaines dans lequel le particulier tentera de contourner le droit national en utilisant le droit communautaire comme un outil afin de créer artificiellement un élément d'extranéité dans le cadre d'une situation purement interne.

Dans cette optique, la portée du caractère subjectif est plus délicate, voir controversée¹⁷⁵. En vue de déterminer un potentiel abus de droit dans ces domaines, la Cour ne se contente pas de demander la réunion des deux critères, mais elle requiert en plus des exigences renforcées en ce qui concerne le critère subjectif¹⁷⁶. En effet, le comportement incriminé par l'État ne doit dans ce cas pas être partiellement artificiel ou partiellement fictif, il faut qu'il le soit totalement et que ce comportement totalement artificiel existe exclusivement dans le but de contourner la législation nationale¹⁷⁷.

Cette conception du critère subjectif reviendrait à dire que la Cour « ne consent à la qualification d'abus, que si le comportement qui en est à l'origine s'avère en réalité frauduleux »¹⁷⁸. Bien que cela soit une conception très stricte du critère subjectif de l'abus de droit, cela permet néanmoins à la Cour de garder le contrôle sur les mesures nationales destinées à lutter contre l'abus de droit dans un domaine peu harmonisé¹⁷⁹.

La conséquence de cette approche par la Cour est que le critère objectif devient quant à lui totalement secondaire. Étant donné que la Cour commence souvent par l'analyse du critère subjectif qui doit être exclusivement artificiel, lequel ne sera souvent pas rempli, il n'est pas rare que le critère objectif ne soit même pas contrôlé¹⁸⁰. La conséquence logique de cette pratique est que l'abus de droit est rarement admis, et cela permet également à la Cour d'assurer que les États

¹⁷⁵ R. DE LA FREIA, « Prohibition of Abuse of (Community) Law : The Creation of a General Principle of EC Law through Tax », *Common Market Law Review*, vol. 45, n °2, 2008, p. 410.

¹⁷⁶ A. BOUVERESSE, cité *supra* note 54, p. 29.

¹⁷⁷ A. BOUVERESSE, *op. cit.*, p. 29 et 30.

¹⁷⁸ *Ibidem*.

¹⁷⁹ *Ibidem*.

¹⁸⁰ A. BOUVERESSE, *op. cit.*, p. 31.

membres n'empêchent pas inutilement l'application du droit communautaire¹⁸¹.

Sous-section 2 : Critères spécifiques de l'abus de droit dans les domaines harmonisés

Pour ce qui est de l'application des critères de l'abus de droit européen dans les domaines harmonisés nous allons voir que l'équilibre entre les deux critères va s'inverser. Pour rappel, nous sommes ici dans le cas où le particulier use du droit communautaire de manière abusive, le droit communautaire est ici l'objet de l'abus.

Lorsque l'opérateur invoque directement le droit communautaire et que la reconnaissance de ce droit dans le chef de celui qui l'invoque est susceptible de porter atteinte aux objectifs et au fonctionnement de l'Union européenne, la Cour va mettre l'accent sur le critère objectif caractérisant l'abus de droit¹⁸². Dès lors qu'au vu des circonstances, l'objectif recherché par une disposition communautaire n'est pas atteint, c'est à dire que la finalité du droit européen est en danger, les autorités nationales ont l'obligation de refuser et de retirer le droit abusivement obtenu¹⁸³.

Le contrôle par le juge va porter directement sur le comportement de l'opérateur économique et sur l'impact que celui-ci va avoir sur le droit communautaire¹⁸⁴. Dans cette optique le critère objectif prévaut, au détriment du critère subjectif, lequel ne requiert dans ce cas plus que le comportement soit exclusivement artificiel, mais simplement qu'il le soit en partie¹⁸⁵.

Il y a une double conséquence au fait que l'abus devient plus facilement démontrable. Premièrement, du fait que le critère objectif prévaut et que la Cour a assoupli les conditions, l'abus de droit devient plus facilement démontrable, ce qui répond à l'objectif de protéger le droit communautaire¹⁸⁶. La deuxième conséquence concerne la marge d'appréciation laissée aux juridictions nationales. Comme le devoir d'apprécier l'existence ou non d'un abus de droit est du ressort des juridictions nationales, la Cour, en définissant elle-même le critère objectif et la portée de celui-ci, contrôle donc indirectement la marge d'appréciation des juridictions nationales¹⁸⁷.

¹⁸¹ Arrêt *Kefalas*, cité *supra* note 131, point 24.

¹⁸² A. BOUVERESSE, cité *supra* note 54, p. 32.

¹⁸³ Arrêt *Emsland*, cité *supra* note 159.

¹⁸⁴ A. BOUVERESSE, cité *supra* note 54, p. 34.

¹⁸⁵ *Ibidem*.

¹⁸⁶ A. BOUVERESSE, *op. cit.*, p. 35.

¹⁸⁷ *Ibidem*.

Section 2 : Existe-t-il en droit européen un principe général de prohibition de l'abus de droit ?

La façon la plus appropriée de répondre à cette question complexe passe tout d'abord par la définition et le rappel de ce qu'est un principe général européen. Il s'agit d'une véritable source autonome du droit de l'Union, doté d'un statut constitutionnel hiérarchiquement égal aux traités européens¹⁸⁸. Ces principes sont contraignants tant pour les États membres que pour les institutions et sont souvent perçus comme un moyen de faire face aux lacunes du droit communautaire¹⁸⁹. Il arrive qu'un principe qui soit commun à la plupart des États membre, bien que comportant certaines variations entre ces États, soit reconnu comme principe général européen par la Cour¹⁹⁰.

Selon une partie de la doctrine un principe général interdisant l'abus de droit n'aurait pas été reconnu par la Cour¹⁹¹. En effet, selon ces auteurs les principes généraux sont utilisés pour l'interprétation des traités et sont liants pour les États membres et les institutions¹⁹². Dans cette optique les principes généraux auraient alors pour but de limiter le pouvoir des autorités en tant qu'indicateur de la limite de légalité¹⁹³. Or il ne s'agit pas là du mode de fonctionnement du principe de prohibition d'abus de droit lequel pose des limites aux citoyens européens qui invoquent les dispositions communautaires, le principe n'est pas là pour poser des limites aux agissements des autorités et institutions¹⁹⁴. En suivant cette logique le principe de prohibition d'abus de droit ne devrait pas être considéré comme un principe général européen. Le fait que la Cour dans certains de ces arrêts plus récents ait fait référence à l'abus de droit comme étant un principe général¹⁹⁵ ne serait d'après ces auteurs de doctrine pas en contradiction avec leur

¹⁸⁸ A. LENAERTS, « The general principle of the prohibition of the abuse of rights : a critical position on its role in a codified European contract Law », *European Review of Private Law*, 2010, vol. 18, n°6, p. 1124.

¹⁸⁹ *Ibidem*.

¹⁹⁰ A. LEANAERTS, *op. cit.*, p. 1121.

¹⁹¹ A. ARNULL, « What is a General principle of EU Law », in R. de la FERIA et S. VOGENAUER (dir.), *Prohibition of Abuse of Law : a New General Principle of EU Law*, Oxford, Bloomsbury Publishing, 2011, p. 20 et 21.

¹⁹² A. ARNULL, *op. cit.*, p. 7 et 12.

¹⁹³ M. DOUGAN, « Some Comments on the Idea of a General Principle of Union Law Prohibiting Abuses of Law in the Field of Free Movement for Union Citizens », in R. de la FERIA et S. VOGENAUER (dir.), *Prohibition of Abuse of Law : a New General Principle of EU Law*, Oxford, Bloomsbury Publishing, 2011, p. 355 et 356.

¹⁹⁴ A. ARNULL, *cité supra* note 191, p. 20 et 21.

¹⁹⁵ C.J. arrêt *Procédure pénale c. Altun e.a.*, 6 février 2018, C-359/16, EU:C:2018:63, point 49 ; C.J. arrêt *Edward Cussense a. c. T. G. Brosnan*, 22 novembre 2017, C-251/16, EU:C:2017:881, point 31 ; C.J. arrêt *Foggia – Sociedade Gestora de Participacoes Sociais SA c. Secretario de Estados dos Assuntos Fiscais*, 10 novembre 2011, C-126/10,

théorie¹⁹⁶. Ceux-ci soutiennent que la Cour aurait en réalité dans ces arrêts très bien pu vouloir parler de principe général de prohibition d'abus de droit dans un sens plus large, plus vague du terme sans particulièrement faire référence au terme de principe général en tant que source du droit européen¹⁹⁷.

D'après ces mêmes auteurs il serait également possible de comprendre le principe d'interdiction d'abus de droit comme étant un principe général, sans pour autant dans les faits le classer comme principe général dans le paysage législatif européen¹⁹⁸. C'est également ce que pourrait laisser sous-entendre l'Avocat général Poiares Maduro lorsque dans ses conclusions de l'arrêt *Halifax* il dit explicitement qu'il s'agirait plutôt d'un « principe régissant l'interprétation du droit communautaire »¹⁹⁹. La Cour a également pu être assez évasive, notamment dans l'arrêt *Italmoda* lorsqu'elle fait référence à un principe général sans ajouter les mots « de droit européen »²⁰⁰. D'autres auteurs remettent particulièrement en question l'existence d'un tel principe général de droit européen dans les domaines qui ne sont que faiblement harmonisés. En effet, dans ces domaines le droit de l'Union n'étant ici qu'un outil utilisé dans le but d'abuser du droit national, il n'y aurait pas de raison de protéger ce droit communautaire qui ne serait pas lui-même en danger, ce qui implique qu'un principe général de droit européen en la matière ne serait pas pertinent²⁰¹.

L'autre raison évoquée en défaveur d'un principe général européen de prohibition de l'abus de droit dans les domaines faiblement harmonisés concerne le principe de subsidiarité. Étant donné l'importance des législations nationales dans ces domaines, il est particulièrement important de veiller au principe de subsidiarité qui implique de laisser le soin aux États membres d'adopter des mesures anti-abus au niveau national sans consacrer de principe général de droit

EU:C:2011:718, point 50 ; C.J. arrêt *Hans Markus Kofoed* c. Skatteministeriet, 5 juillet 2007, C-321/05, EU:C:2007:408, point 38.

¹⁹⁶ A. ARNULL, cite *supra* note 191, p. 20.

¹⁹⁷ A. SAGAN « The Misuse of a European Company according to Article 11 of the Directive 2001/86/EC », *European Business Law Review*, 2010, vol. 21, n° 1, p. 24 et 25.

¹⁹⁸ S. KAMANABROU, cité *supra* note 152, p. 28.

¹⁹⁹ Av. gén. M. P. MADURO, cité *supra* note 15, point 69.

²⁰⁰ C.J. arrêt *Staatssecretaris van Financiën* c. *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof et Turbu.com BV Turbu.com Mobile Phone's BV* c. *Staatssecretaris van Financiën*, 18 décembre 2014, C-131/13, EU:C:2014:2455, points 43 et 46.

²⁰¹ S. KAMANABROU, cité *supra* note 152, p. 29 et 30.

européen²⁰².

Dans les domaines non harmonisés, le rôle de la Cour est de contrôler que les mesures prises par les États membres en vue de lutter contre l'abus de droit respectent bien le principe de proportionnalité²⁰³. La Cour vérifie à ce moment non plus le comportement des particuliers invoquant les dispositions communautaires, mais plutôt le comportement de l'État membre²⁰⁴. Finalement, il s'avère qu'il y a un point commun tant dans les domaines harmonisés que dans ceux qui le sont moins²⁰⁵. En effet, le critère téléologique²⁰⁶ portant sur le non-respect des objectifs poursuivis par la disposition légale semble être une caractéristique commune, que ce soit pour vérifier le comportement de l'État membre et de ses mesures ou pour protéger le droit de l'Union abusé par le comportement d'un particulier²⁰⁷.

Une autre question qui se pose quant à un principe général de droit européen consacrant la prohibition de l'abus de droit concerne la portée qu'aurait un tel principe. Serait-ce un principe directement applicable ou serait-ce davantage un principe « régissant l'interprétation du droit communautaire »²⁰⁸ ?

Ce qui différencie un principe général d'un principe interprétatif est le fait qu'un principe général est directement applicable tandis qu'un principe interprétatif nécessiterait une disposition nationale anti-abus²⁰⁹. Mais alors, comment classer le principe de prohibition d'abus de droit ? Là encore la doctrine n'est pas unanime, tandis qu'une partie de la doctrine conçoit le principe de prohibition de l'abus de droit comme un principe général, l'autre partie le perçoit davantage comme un principe interprétatif de mesures anti-abus nationales²¹⁰. L'Avocat général Kokott, dans ses conclusions de l'arrêt *Kofoed*, a notamment partagé cet avis en estimant que les autorités ne sauraient invoquer un principe de prohibition d'abus de droit européen directement à l'encontre d'un particulier si ce même principe n'a pas au préalable été transposé dans le droit

²⁰² R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 440.

²⁰³ R.-N. IONESCU, *op. cit.*, p. 441.

²⁰⁴ *Ibidem*.

²⁰⁵ *Ibidem*.

²⁰⁶ M. GESTRI, *Abuso del diretto frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Giuffrè Editore, Milan, 2003, p. 222.

²⁰⁷ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 440.

²⁰⁸ Av. gén. M. P. MADURO, cité *supra* note 199, point 69.

²⁰⁹ A. BOBIC, cité *supra* note 59, p. 28.

²¹⁰ A. BOBIC, *op. cit.*, p. 26.

national²¹¹. L'enjeu ici est d'éviter une application à tout bout de champ d'un principe général de prohibition d'abus de droit qui réduirait le contrôle qu'a la Cour sur l'utilisation de ce principe par les juridictions nationales²¹². C'est pourquoi l'Avocat général Poiares Maduro, dans ses conclusions de l'arrêt *Cartesio*²¹³, a conseillé à la Cour d'user de ce principe avec parcimonie²¹⁴.

Il résulte au final de la jurisprudence de la Cour que celle-ci a une approche plutôt changeante en ce qui concerne l'application de ce principe²¹⁵. Nous le verrons dans les paragraphes qui suivent qui contrastent avec ce que nous venons de voir. Elle le conçoit tantôt comme un principe général et tantôt comme un principe interprétatif ce qui conduit à des décisions parfois incohérentes entre elles²¹⁶.

Il est évident que la Cour de justice, à travers l'arrêt *Emsland*, « a fait un pas décisif vers la consécration d'un principe de l'Union portant sur l'interdiction de l'abus de droit »²¹⁷. D'après certains, c'est depuis lors que ce principe constitue incontestablement un principe général de l'Union européenne²¹⁸. D'autres ne partagent cependant pas du tout cet avis. Il s'agirait d'un principe d'interprétation dans le cas où il y aurait un abus du droit communautaire, tandis que dans le cas d'un abus de droit national utilisant le droit communautaire comme outil ce serait à l'État membre de déterminer les limites de l'abus de droit²¹⁹. Il ne s'agirait donc d'un principe général dans aucun de ces deux cas²²⁰.

Mais tenons-nous en à la jurisprudence de la Cour et résumons l'approche que celle-ci a eue. Tout d'abord, dans l'arrêt *Van Binsbergen*, la Cour a reconnu aux États membres la possibilité de lutter contre les personnes usant des libertés de circulation afin de contourner le droit national²²¹. C'était la première fois que la notion d'abus était apparue dans la jurisprudence

²¹¹ Av. gén. J. KOKOTT concl. préc. C.J. arrêt *Hans Markus Kofoed* c. Skatteministeriet, 5 juillet 2007, C-321/05, EU:C:2007:408, point 67.

²¹² A. BOBIC, cité *supra* note 59, p. 27.

²¹³ C.J. arrêt *CARTESIO Oktató és Szolgáltató* *bt.*, 16 décembre 2008, C-210/06, EU:C:2008:723.

²¹⁴ Av. gén. M. P. MADURO, concl. préc. C.J. arrêt *CARTESIO Oktató és Szolgáltató* *bt.*, 16 décembre 2008, C-210/06, EU:C:2008:723, point 29.

²¹⁵ A. SAYDÉ, cité *supra* note 68, p. 308.

²¹⁶ A. BOBIC, cité *supra* note 59, p. 27.

²¹⁷ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 488.

²¹⁸ G. LONDERS, S. MOSSELMANS et A. BOSSUYT, cité *supra* note 151, p. 120.

²¹⁹ S. KAMANABROU, cité *supra* note 152, p. 31.

²²⁰ *Ibidem*.

²²¹ Arrêt *Van Binsbergen*, cité *supra* note 73, point 13.

de la Cour²²². Ensuite, dans l'arrêt *Emsland*, la Cour a posé les critères permettant de différencier l'usage légitime de l'usage abusif d'une disposition légale européenne²²³. Nous verrons également dans le titre suivant l'impact qu'ont eu les arrêts *Halifax* et *Cadbury Schweppes* sur le principe de prohibition d'abus de droit en matière de fiscalité.

Au final, il pourrait sembler préférable de qualifier le principe de prohibition d'abus de droit de principe général *sui generis*²²⁴. Au vu des différents arguments étudiés dans cette section et au vu de la jurisprudence de la Cour il semble finalement que le principe de prohibition d'abus de droit est parfois utilisé de manière interprétative et parfois en tant que principe général²²⁵.

C'est l'arrêt *Kofoed* qui, d'un point de vue jurisprudentiel, est venu mettre un terme aux éventuels doutes en faisant référence de manière totalement explicite à un principe général européen de prohibition de l'abus de droit²²⁶. La Cour a en effet fait référence au « principe général du droit communautaire selon lequel l'abus de droit est prohibé »²²⁷. Prenons également un arrêt plus récent, l'arrêt *Cussens* intervenu dix ans après *Kofoed*²²⁸. Dans cet arrêt en matière de fiscalité indirecte, la Cour a affirmé que le « principe d'interdiction de pratiques abusives [...] présente, ainsi, le caractère général qui est, par nature, inhérent aux principes généraux du droit de l'Union »²²⁹. Deux ans après cet arrêt, la Cour a de nouveau rappelé ce principe dans l'arrêt *T Danmark* dans le cadre des affaires danoises que nous analyserons dans le deuxième titre de ce mémoire. Ainsi, le juge européen a estimé qu'« il est de jurisprudence constante qu'il existe, dans le 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 »²³⁰.

Pour conclure, bien que des avis dissidents se font entendre dans la doctrine quant à la reconnaissance d'un principe général de prohibition d'abus de droit, l'évolution plus récente de

²²² D. SEUTIN, *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"*, mémoire, Université de Liège, 2022, p. 6.

²²³ Arrêt *Emsland-Stärke*, cité *supra* note 159, points 52 et 53.

²²⁴ A. BOBIC, cité *supra* note 59, p. 28.

²²⁵ *Ibidem*.

²²⁶ D. SEUTIN, cité *supra* note 222, p. 9.

²²⁷ Arrêt *Kofoed*, cité *supra* note 195, point 38.

²²⁸ C.J. arrêt *Edward Cussens e.a. c. T. G. Brosnan*, 22 novembre 2017, C-251/16, EU:C:2017:881.

²²⁹ Arrêt *Cussens*, *op. cit.*, point 31.

²³⁰ C.J. arrêt *Skatteministeriet c. T Danmark et Y Danmark Aps*, 26 février 2019, affaires jointes, C-116/16, C-117/16, EU:C:2019:135, point 70.

la jurisprudence semblent bien confirmer l'existence d'un tel principe général. Il est vrai que l'avis de la Cour à ce sujet pouvait sembler quelque peu nuancé et changeant d'un arrêt à l'autre jusqu'au début des années 2000. Retenons également les différentes utilisations des critères par la Cour lors des arrêts portant sur les domaines harmonisés et ceux portant sur les domaines qui le sont moins. Il semble cependant clair que depuis les arrêts *Cussens* et *T Danemark*, pour ne citer que ceux auxquels nous avons déjà fait référence, l'existence d'un principe général européen de prohibition d'abus de droit est bel et bien confirmée et établie²³¹.

Titre 2 : L'abus de droit dans la directive mère-fille

Passons à présent dans le deuxième titre de ce travail. Après avoir étudié le principe de prohibition de l'abus de droit européen de manière plus générale, nous nous intéresserons maintenant à cette notion du point de vue d'une directive en particulier. Dans le premier chapitre, je ferai une présentation du contexte d'apparition de la directive ainsi que des objectifs de cette dernière. Dans le deuxième chapitre, c'est la notion d'abus de droit dans le cadre de cette directive qui sera au centre de notre attention. Enfin, dans le troisième chapitre, nous nous pencherons sur certains arrêts phares et des précisions apportées par la jurisprudence en la matière.

Chapitre 1 : Directive « mère-fille » 2011/96

L'étude des éléments essentiels à ce travail requiert tout d'abord une certaine introduction à la directive 2011/96²³² qui sera faite dans la première section. Nous exposerons brièvement les principes de cette directive en illustrant son fonctionnement afin de bien cerner dans quel contexte et pour quels motifs l'abus de droit peut faire son apparition. Dans la deuxième section, la directive 2015/121²³³ modifiant la directive mère-fille sera introduite en mettant en avant le contexte de son apparition.

²³¹ Voy. L. DE BROE et S. GOMMERS, « Terra Incognita: De impact van recente Unierechtelijke evoluties op de Belgische fiscale algemene antimisbruikbepalingen », *A.F.T.*, 2021, vol. 2021, n° 9-10, p. 12.

²³² Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L345, 29 décembre 2011.

²³³ 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'États membres différents, *J.O.U.E.*, L21, 28 janvier 2015.

Section 1 : Contexte et objectifs

La directive 2011/96 (ci-après « directive mère-fille ») succède à la directive 90/435²³⁴ et a été adoptée en vue de favoriser le développement du marché intérieur en facilitant pour les sociétés européennes établies au sein de divers États membres le fait d'éviter une double imposition²³⁵. Elle instaure, à condition d'en respecter les conditions, la possibilité pour les sociétés de profiter d'un régime fiscal favorable en ce qui concerne la distribution de dividendes entre sociétés du même groupe²³⁶. Cette directive vise tant le régime d'imposition de l'État d'implantation de la société mère que de celui de la société fille et confère deux grands avantages²³⁷.

Le premier, dont dispose l'article 5 de la directive, consiste en une exonération de la retenue à la source sur les dividendes qu'une société fille verse à sa société mère²³⁸. Le deuxième, dont dispose l'article 4 de la directive, consiste en un mécanisme de prévention de la double imposition qui a lieu au niveau de la société mère. Celui-ci consisterait pour l'État membre à concéder à la société mère soit un crédit d'impôt portant sur les dividendes reçus de la part de sa filiale, soit en une exonération de ces même dividendes²³⁹.

Illustrons à présent ces deux avantages à travers un exemple. Imaginons une société mère, la société MèreCo établie dans un État membre, et la société filiale, la société FilleCo établie dans un autre État membre. Ces deux sociétés respectent les conditions d'application de la directive. FilleCo, après avoir réalisé un joli bénéfice annuel décide de distribuer des dividendes à sa société mère. C'est ici que va intervenir l'article 5 de la directive mère-fille selon lequel il y aura une exonération de retenue à la source sur les dividendes que FilleCo souhaite verser à MèreCo. FilleCo ne devra alors pas payer d'impôt sur ces dividendes dans l'État membre dans lequel elle est implantée. MèreCo touchera donc l'entièreté de ses dividendes qui ne seront pas diminués par

²³⁴ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O.C.E.*, L225, 20 août 1990.

²³⁵ A. MAITROT DE LA MOTTE, « Section 1. - Les directives européennes destinées à éliminer les doubles impositions » in *Droit fiscal de l'Union européenne*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2022, p. 748.

²³⁶ J. DEGEE, 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. 7.

²³⁷ P., MINNE, S., DOUENIAS, *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, De Boeck et Larcier, 2004, p. 108.

²³⁸ J. DEGEE, E. TRAVERSA, cité *supra* note 236, p. 8.

²³⁹ *Ibidem*.

une retenue à la source sur les dividendes.

Du côté de MèreCo, c'est l'article 4 de la directive qui s'appliquera. Il y aura alors une exonération ou un crédit d'impôt dans l'État membre d'implantation de MèreCo sur les dividendes perçus de la part de FilleCo. Il n'y aura alors pas d'impôt à payer sur ces dividendes, ni dans l'État d'implantation de la société fille, ni dans l'État d'implantation de la société mère. Cet exemple illustre de manière assez sommaire la façon par laquelle ces avantages dont dispose la directive permettent de favoriser le flux de dividendes entre sociétés d'un même groupe établies dans des États membres différents.

Il est également pertinent de s'intéresser aux objectifs de la directive. Comme nous l'avons vu dans le premier titre de ce travail, il s'agit d'un élément important dans la caractérisation de l'abus de droit européen et nous verrons dans la suite de ce titre qu'il en est autant en matière de fiscalité directe. Nous nous appuierons notamment pour cela sur les considérants de la directive mère-fille qui se révèlent être relativement complets et détaillés.

La directive commence par disposer des deux objectifs, c'est à dire l'exonération des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère et l'élimination des cas de la double imposition de ces revenus du point de vue de la société mère²⁴⁰. L'objectif ici est de supprimer les éventuelles distorsions de concurrence qui pourraient trouver leur origine dans les dispositions fiscales nationales et seraient susceptibles de mener à des désavantages et des restrictions pour les sociétés implantées dans un État membre ayant une fiscalité moins attrayante²⁴¹. De ce fait, la coopération des sociétés implantées dans des États membres différentes était pénalisée et il importait d'introduire des règles fiscales neutres qui puissent s'adapter au fonctionnement du marché intérieur²⁴².

Grâce à cela, les sociétés seraient libres de structurer leur groupe au sein de l'Union européenne comme bon leur semble et ce sans craindre une quelconque surimposition qui instaurerait une distorsion de concurrence qui leur serait nuisible²⁴³.

²⁴⁰ Directive 2011/96/UE, citée *supra* note 232, considérant 3.

²⁴¹ Directive 2011/96/UE, *op. cit.*, considérant 4.

²⁴² Directive 2011/96/UE, *op. cit.*, considérants 4 et 6.

²⁴³ J. DEGEE, E. TRAVERSA, citée *supra* note 236, p. 8.

Section 2 : Origines de la directive modificative

Afin d'encadrer le bon fonctionnement de la directive mère-fille, une disposition anti-abus prévoyait que les États membres pouvaient adopter des mesures nécessaires en vue de contrer d'éventuelles tentatives de fraudes et d'abus²⁴⁴. Force est de constater que cette disposition n'était vraiment pas précise, ce qui a poussé les États à adopter des mesures non harmonisées²⁴⁵. Différentes normes anti-abus ont donc vu le jour parmi les États membres, ce qui a conduit à une insécurité juridique pour les contribuables et allait finalement à l'encontre des objectifs de la directive mère-fille qui consistaient en l'instauration d'un régime fiscal neutre et en la suppression de certains obstacles que les sociétés pouvaient rencontrer en matière de fiscalité directe²⁴⁶. Pire encore, ces différentes dispositions adoptées par les États membres ont également eu pour conséquence que les sociétés concernées par la directive pouvaient adopter des stratégies de planification fiscales et ainsi jouir de la réglementation d'États membres moins regardants qui auraient adopté des mesures nationales anti-abus moins sévères²⁴⁷, voire aucune mesure du tout²⁴⁸. Ceci privait alors d'effet utile la disposition autorisant l'adoption d'une réglementation anti-abus²⁴⁹.

C'est pour cette raison que la Commission européenne a décidé de mettre un terme à cette faille juridique et a présenté en 2012 un plan d'action²⁵⁰. Ce plan d'action avait pour but d'introduire dans la directive mère-fille une clause anti-abus plus claire et spécifique posant un cadre juridique qui se veut sans équivoque sur base duquel les États membres peuvent adopter des mesures nationales²⁵¹. L'objectif était d'introduire dans la directive mère-fille une disposition anti-abus qui prenne également en compte les règles générales anti-abus de la recommandation

²⁴⁴ Directive 2011/96/UE, citée *supra* note 232, art. 1(2).

²⁴⁵ C.-A. NOLS, *La nouvelles mesure anti-abus fiscal modifiant la directive " mère-filiale " et l'enjeu de sa transposition en Belgique*, mémoire, Université de Liège, 2016, p. 44.

²⁴⁶ *Ibidem*.

²⁴⁷ M. HELMINEN, « The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention? », *European Taxation*, 2013, vol. 53, n° 7, p. 306.

²⁴⁸ F. DEBELVA et J. LUTS, « The general anti-abuse rule of the Parent-Subsidiary Directive », *European Taxation*, 2015, vol. 55, no 6, p. 223.

²⁴⁹ F. DEBELVA et J. LUTS, « Anti-Abuse under the Financial Transaction Tax Proposal », *Derivatives & Financial Instruments*, 2014, vol. 16, n° 3, 158.

²⁵⁰ Commission européenne, « Commissioner Moscovici welcomes the adaptation of measures against tax evasion and aggressive tax planning », statement 15/3720, 27 janvier 2015.

²⁵¹ *Ibidem*.

sur la planification fiscale agressive de 2012²⁵². Cette disposition devait alors permettre davantage de clarté et de sécurité pour les différentes administrations fiscales et pour les contribuables²⁵³.

Ainsi, en janvier 2015, la directive 2015/121²⁵⁴ a été introduite en vue d'avoir une plus grande cohérence en matière de mesures visant à lutter contre la fraude fiscale et les abus²⁵⁵. Le but est ici clairement de tendre vers une harmonisation en la matière²⁵⁶. L'article premier de la directive mère-fille a été modifié en conséquence de sorte à y intégrer une disposition anti-abus commune minimale visant à protéger les objectifs de ladite directive²⁵⁷. C'est la première fois qu'il devient obligatoire pour les États membres d'adopter une norme générale anti-abus²⁵⁸. Une telle norme est généralement plus connue sous sa dénomination anglaise *General Anti-Abuse Rule* qui nous donne l'acronyme *GAAR* qui est utilisé dans le domaine de la prévention contre la fraude et l'évasion fiscale²⁵⁹. Il ne faut cependant pas non plus que les États membres appliquent des mesures nationales anti-abus trop strictes et disproportionnées²⁶⁰. Ceci pourrait entraîner le risque pour une société faisant partie d'un montage quelque peu complexe d'être considérée comme un montage abusif de manière quasi automatique, chose qui serait alors également contraire à l'objectif de la directive²⁶¹.

Dans le but de clarifier les intentions de la directive il est intéressant de se pencher sur les considérants de la directive modificative lesquels se montrent révélateurs quant aux objectifs précis et surtout au contexte de l'adoption de la directive modificative²⁶². Ainsi, nous pouvons

²⁵² Recommandation 2012/772/UE de la Commission du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive, *J.O.U.E.*, L338, 12 décembre 2012.

²⁵³ CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE, *Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents*, COM (2013) 814 final, Conseil de l'Union européenne, 25 novembre 2013, p. 5.

²⁵⁴ 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'États membres différents, *J.O.U.E.*, L21, 28 janvier 2015.

²⁵⁵ P. DELACROIX, « Modifications récentes de la directive mère-fille », *R.I.S.F.-I.J.F.S.*, 2015/2, p. 117.

²⁵⁶ Directive (UE) 2015/121, citée *supra* note 254, considérants 3 et 4.

²⁵⁷ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 224.

²⁵⁸ D. WEBER, « The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: background, impact, applicability, purpose and effect. » *Intertax*, 2016, vol. 44, n° 2, p. 98.

²⁵⁹ E. TRAVERSA « The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting? », *Studi Tributari Europei*, 2020, 9(1), p. I –5.

²⁶⁰ P. DELACROIX, cité *supra* note 255, p. 118.

²⁶¹ *Ibidem*.

²⁶² J. DEGEE, E. TRAVERSA, cité *supra* note 236, p. 11.

remarquer que la directive rappelle aux États membres que les mesures anti-abus que ceux-ci adopteront devront avoir pour « objectif spécifique de lutter contre un montage ou une série de montages non authentiques, c'est à dire qui ne reflètent pas la réalité économique »²⁶³. A cet effet, les administrations fiscales nationales devront analyser la situation *in concreto* en prenant en compte l'ensemble des faits et circonstances dans lesquelles l'acte en question a été commis²⁶⁴.

Le Conseil rappelle également aux autorités nationales qu'il convient d'acter ces mesures anti-abus et de les appliquer dans le respect du principe de proportionnalité²⁶⁵. Ceci peut par exemple avoir pour conséquence que lorsqu'une seule partie d'un montage de sociétés se révèle abusif, l'application des mesures nationales ne doit pas se faire au détriment des parties du montage qui respectent la réglementation en vigueur²⁶⁶.

Chapitre 2 : Disposition anti-abus

Plongeons-nous à présent dans le cœur du contenu apporté par la directive modificative. Dans la première section, je porterai mon attention sur la notion d'abus de droit dans la directive mère-fille en m'intéressant au champ d'application, à l'étendue de cette notion ainsi qu'aux diverses conditions nécessaires. Dans la section suivante, je m'attarderai sur le fonctionnement, l'agencement des critères de l'abus de droit et les conséquences de la directive sur un montage abusif. Je terminerai en abordant différentes critiques de la doctrine en la matière.

Section 1 : Notion d'abus dans la directive

Les deuxième, troisième et quatrième paragraphes du premier article de la directive mère-fille tel que modifiée est à présent rédigé de la sorte :

« 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

²⁶³ Directive (UE) 2015/121, cité *supra* note 254, considérant 6.

²⁶⁴ Directive (UE) 2015/121, *op. cit.* considérant 7.

²⁶⁵ Directive (UE) 2015/121, *op. cit.* considérants 6 et 8.

²⁶⁶ *Ibidem*.

pertinents.

Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

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

4. La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir la fraude fiscale ou les abus. »²⁶⁷.

A la vue de cet article adopté afin de tenter d'empêcher tout usage abusif de la directive, nous pouvons y remarquer certains points déjà évoqués dans des arrêts de la Cour de justice étudiés dans le premier titre de ce travail²⁶⁸. Il est alors aisé d'en déduire que cet article a été en partie inspiré des lignes directrices du principe général de prohibition de l'abus de droit européen que la Cour et les Avocats généraux ont définis dans leurs arrêts et conclusions²⁶⁹. Si nous décortiquons les différents éléments de l'article premier, trois conditions cumulatives nécessaires à l'application de cette mesure anti-abus apparaissent²⁷⁰. Je vais pour cette raison m'atteler à en déceler les contours et en définir la portée.

Sous-section 1 : Le critère subjectif

La première condition à remplir en vue d'appliquer cette disposition anti-abus consiste en un critère subjectif. Le montage doit avoir été « mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal »²⁷¹. Cette condition consiste donc en un test de critère subjectif cherchant à savoir si, *questio facti*²⁷², les différentes transactions ayant eu lieu au sein de ce montage avaient pour objectif de bénéficier des avantages de la directive mère-fille de manière induue²⁷³. Cette condition se retrouve dans la volonté qu'a un individu de vouloir profiter d'un avantage fiscal indu²⁷⁴. L'objectif du montage doit donc être

²⁶⁷ Directive 2011/96/UE, citée *supra* note 232, art. 1.

²⁶⁸ J. DEGEE, E. TRAVERSA, citée *supra* note 236, p. 10.

²⁶⁹ *Ibidem*.

²⁷⁰ C.-A. NOLS, citée *supra* note 245, p. 46.

²⁷¹ Directive 2011/96/UE, citée *supra* note 232, art. 1.

²⁷² P. PINTAVIGNA, « Tax abuse in European Union Law: A Theory », *EC Tax Review*, 2011, vol. 20., n°4, p. 143.

²⁷³ F. DEBELVA et J. LUTS, citée *supra* note 248, p. 224.

²⁷⁴ J. DEGEE, E. TRAVERSA, citée *supra* note 236, p. 13.

l'obtention d'un avantage fiscal. Ceci laisse sous-entendre que la situation fiscale du contribuable ayant profité indûment de l'avantage offert par la directive doit être plus avantageuse par rapport à la situation dans laquelle il n'aurait pas eu recours à ce montage²⁷⁵.

La formulation de la directive a également son importance. En effet, selon une lecture littérale de la directive il ne serait pas nécessaire que l'avantage fiscal recherché soit l'unique objectif, ni même l'objectif principal ou prédominant du montage²⁷⁶. La directive se contente de dire le montage doit « à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux » avoir un avantage fiscal²⁷⁷. La disposition anti-abus serait dans ce cas également applicable si un des objectifs principaux est le fait d'en tirer un avantage fiscal bien que les autres objectifs principaux soient totalement étrangers à une quelconque obtention d'avantages fiscaux offerts par la directive²⁷⁸.

Cette formulation a pour conséquence que le critère subjectif a un champ d'application très large, en effet le seuil de franchissement étant si bas, l'élément requis se retrouve facilement atteint²⁷⁹. Ceci peut sembler étonnant lorsque cette conséquence est mise en perspective avec les objectifs de la directive qui avaient pour but de supprimer les obstacles liés aux impôts et de créer un cadre favorable à l'évolution des échanges au sein du marché intérieur²⁸⁰. En effet, le fait de refuser les bénéfices de la directive aux sociétés qui posent des décisions dans leurs intérêts peut sembler paradoxal²⁸¹. Il est notoire que l'impôt représente pour elles un des postes de dépenses les plus importants à prendre en compte et il est dès lors logique qu'une société prenne en compte les conséquences d'un tel impôt lors du choix de leur montage²⁸².

C'est pour cette raison que selon une partie de la doctrine, les mots « à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux »²⁸³ devraient être interprétés dans le même sens que ces mêmes mots l'ont été dans le cadre de la directive sur les fusions d'entreprises²⁸⁴.

²⁷⁵ D. WEBER, cité *supra* note 258, p. 110 et 111.

²⁷⁶ J. DEGEE, E. TRAVERSA, cité *supra* note 236, p. 13.

²⁷⁷ Directive 2011/96/UE, cité *supra* note 232, art. 1.

²⁷⁸ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 224.

²⁷⁹ D. WEBER, cité *supra* note 258, p. 109.

²⁸⁰ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 225.

²⁸¹ *Ibidem*.

²⁸² *Ibidem*.

²⁸³ Directive 2011/96/UE, cité *supra* note 232, art. 1.

²⁸⁴ D. WEBER, cité *supra* note 258, p. 110.

La Cour s'est penchée sur l'interprétation qu'il fallait donner à ces mots à deux reprises. Dans l'arrêt *Kofoed* la Cour a décrété au sujet de la disposition anti-abus incluse dans la directive fusion 2009/133²⁸⁵ que celle-ci était applicable aux transactions qui auraient uniquement pour but d'obtenir des avantages indus²⁸⁶. En affirmant qu'il devait s'agir du but unique, elle a donc considérablement réduit le nombre de transactions auxquelles pourrait s'appliquer la disposition anti-abus.

La Cour a ensuite précisé son interprétation des mots « à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux »²⁸⁷ dont dispose la directive fusion dans l'arrêt *Foggia*²⁸⁸. Elle y interprète ces mots également de manière plus restrictive en affirmant que lorsqu'une transaction a plusieurs objectifs et que l'un d'entre eux est fiscal, cela n'est pas constitutif d'un abus à condition que l'objectif fiscal de la transaction ne soit pas prédominant²⁸⁹ ²⁹⁰. Une partie de la doctrine soutient qu'une interprétation analogue devrait alors être donnée à la disposition anti-abus de la directive mère-fille²⁹¹. Cette partie de la doctrine va même au-delà en arguant qu'il faudrait également adopter la vue de la Cour dans l'arrêt *Zwijnenburg*²⁹² ²⁹³. La Cour, dans cet arrêt, précise que la disposition anti-abus d'une directive ne s'applique pas si la transaction est motivée par des motifs fiscaux, mais que ces motifs fiscaux ne sont en rien liés aux avantages accordés par la directive et se trouvent donc en dehors des avantages attribués par ladite directive²⁹⁴. Selon certains auteurs, cette logique serait transposable à la directive mère-fille dont la disposition anti-abus ne devrait pas s'appliquer si les motifs fiscaux ne résident pas dans les avantages de la directive mère-fille mais trouvent par exemple leur origine dans la réglementation fiscale nationale ou dans d'autres directives²⁹⁵.

²⁸⁵ Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *J.O.U.E.*, L310, 25 novembre 2009.

²⁸⁶ Arrêt *Kofoed*, cité *supra* note 195, point 38.

²⁸⁷ Directive 2009/133/CE, cité *supra* note 285, art. 5.

²⁸⁸ C.J. arrêt *Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA c. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, 10 novembre 2011, C-126/10, EU:C:2011:718.

²⁸⁹ Arrêt *Foggia*, *op. cit.*, point 35.

²⁹⁰ D. WEBER, cité *supra* note 258, p. 110.

²⁹¹ *Ibidem*.

²⁹² C.J. arrêt *Modehuis A. Zwijnenburg BV c. Staatssecretaris van Financiën*, 20 mai 2010, C-352/08, EU:C:2010:282.

²⁹³ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 226.

²⁹⁴ Arrêt *Zwijnenburg*, cité *supra* note 292, point 56.

²⁹⁵ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 226.

Il convient également d'analyser la portée du champ d'application personnel de la disposition lequel est très large du fait qu'elle ne fait pas référence à la personne qui aurait commis ledit abus mais fait uniquement référence aux montages abusifs mis en place²⁹⁶. Ceci implique que tout contribuable lié à ces montages pourrait se voir refuser les avantages de la directive mère-fille et ce alors même qu'il pourrait s'agir d'un contribuable qui n'aurait pas joué un rôle actif dans la mise en place du montage, tel que cela pourrait être le cas avec des actionnaires minoritaires d'une société²⁹⁷.

Il est intéressant de noter la similitude entre le critère subjectif de l'abus de droit dans la directive mère-fille et le critère subjectif du principe général d'abus de droit européen. Bien qu'il se ressemblent dans les grandes lignes, certaines différences se font remarquer. Nous les analyserons davantage dans la suite de ce travail.

Sous-section 2 : Le critère objectif

La deuxième condition à remplir en vue de l'établissement d'un abus de droit dans la directive mère-fille est le fait que ce montage ayant pour but la recherche d'un avantage fiscal²⁹⁸ doit aller « à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive »²⁹⁹. Ceci revient alors à déterminer si l'intention du législateur européen serait compromise si ce montage se verrait accorder les avantages de la directive³⁰⁰. Comme nous avons pu le voir précédemment, la finalité de cette directive nous est donnée dans les considérants. Selon ceux-ci, la directive a pour but « d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère »³⁰¹. Des explications complémentaires quant à l'intention du législateur sont indiquées dans le considérant suivant. Celui-ci semble indiquer que l'objectif plus général de la directive est que les opérations des sociétés ne soient pas entravées par des distorsions de concurrence ou des restrictions et que l'objectif est d'instaurer des règles fiscales neutres afin de protéger le

²⁹⁶ Directive 2011/96/UE, citée *supra* note 232, art. 1.

²⁹⁷ F. DEBELVA et J. LUTS, citée *supra* note 248, p. 226.

²⁹⁸ N. PIROTTE, « La mesure générale anti-abus en droit européen : de la réalité juridique à la réalité économique » in P. Paschalidis et J. Wildermeersch (dir.), *L'Europe au présent !*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 861.

²⁹⁹ Directive 2011/96/UE, citée *supra* note 232, art. 1.

³⁰⁰ F. DEBELVA et J. LUTS, citée *supra* note 248, p. 226.

³⁰¹ Directive 2011/96/UE, citée *supra* note 232, considérant 3.

marché intérieur³⁰².

Selon une partie de la doctrine, le but réel de la directive se situerait dans ces précisions et consisterait en la création d'un système fiscal neutre afin que les sociétés établies dans divers États membres soient sur un pied d'égalité avec celles établies au sein d'un même et unique État membre³⁰³. La Cour de justice va également dans ce sens dans le cadre de l'arrêt *Athinaiki Zythopoiia*³⁰⁴ en considérant que le véritable but général de la directive est d'éliminer les restrictions entre sociétés³⁰⁵.

La preuve du test objectif consisterait en somme à démontrer que l'intention du législateur ne serait pas respectée dans le cas où le contribuable bénéficierait des avantages liés à l'application de la directive mère-fille à la suite de la situation dans laquelle il se trouve³⁰⁶. Ceci revient donc à prouver que l'obtention par le contribuable des avantages liés à la directive mère-fille impliquerait des conséquences négatives sur la lutte contre la neutralité fiscale des sociétés, sur les restrictions ou encore le marché intérieur³⁰⁷. La charge de la preuve de ce fait revient aux autorités fiscales, cependant, eu égard à la nature particulièrement générale des objectifs de la directive, il pourrait être très compliqué pour celles-ci d'apporter cette preuve et donc de remplir le critère objectif³⁰⁸.

Ici encore nous pouvons aisément voir le parallèle avec le critère objectif nécessaire à l'établissement du principe général d'abus de droit européen que nous avons vu dans le premier titre de ce travail. Le parallèle est également plus évident dans le cas du test objectif que dans le cas du test subjectif étudié dans la première sous-section, mais nous nous attarderons davantage sur les différences par la suite.

Sous-section 3 : Le critère d'authenticité

La troisième condition à remplir afin de pouvoir appliquer la disposition anti-abus est le fait pour le montage d'être « non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de

³⁰² Directive 2011/96/UE, citée *supra* note 232, considérant 4.

³⁰³ M. HELMINEN, citée *supra* note 247, p. 307.

³⁰⁴ C.J. arrêt *Athinaiki Zythopoiia AE c. Elliniko Dimosio*, 4 octobre 2001, C-294/99, EU:C:2001:505, point 25.

³⁰⁵ D. WEBER, citée *supra* note 258, p. 113.

³⁰⁶ F. DEBELVA et J. LUTS, citée *supra* note 248, p. 227.

³⁰⁷ *Ibidem*.

³⁰⁸ *Ibidem*.

montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique »³⁰⁹. Les termes « authentique », « motifs commerciaux valables » et « réalité économique » semblent à première vue plutôt très abstraits et étrangers aux notions auxquelles nous nous sommes référés dans le cadre du principe général européen d'abus de droit. Dans les développements qui suivront nous aborderons chacun de ces termes ainsi que les liens qu'il y a entre eux.

Le législateur européen et la Cour de justice n'ont pas pour habitude de se référer au terme « authentique », ce qui en fait un mot relativement inhabituel dans ce contexte. Il est par contre possible de faire le lien avec le terme « artificiel » qui est quant à lui utilisé de manière plus habituelle par la Cour³¹⁰. Dans les arrêts liés aux abus de droit en matière de libertés fondamentales la Cour se réfère en général à « l'artificialité » d'une situation³¹¹. Il en est également ainsi dans les travaux qui ont précédé l'adoption de la directive modificative dans lesquels il est fait référence à « l'artificialité » des montages³¹². Il semble alors raisonnable de partir du principe que nous pouvons interchanger ces mots et interpréter le terme « non authentique » comme étant synonyme du terme « artificiel »³¹³.

Il ressort également de l'article premier de la directive qu'il est nécessaire que des motifs commerciaux valables reflètent la réalité économique afin de pouvoir considérer le montage comme authentique³¹⁴. Ainsi, si le montage se révèle authentique, l'application de la disposition anti-abus n'est pas possible³¹⁵. Mais que signifient réellement les termes « motifs commerciaux valables » et « réalité économique » ?

Pour ce qui est des motifs commerciaux valables nous pouvons nous référer à l'arrêt *Leur-Bloem* rendu par la Cour et dans lequel celle-ci en clarifie la portée³¹⁶. Selon la Cour, la notion de motifs commerciaux valables « va au-delà de la seule recherche d'un avantage purement

³⁰⁹ Directive 2011/96/UE, citée *supra* note 232, art. 1.

³¹⁰ A. SAYDÉ, citée *supra* note 68, p. 84.

³¹¹ D. WEBER, citée *supra* note 258, p. 114.

³¹² *Ibidem*.

³¹³ *Ibidem*.

³¹⁴ *Ibidem*.

³¹⁵ *Ibidem*.

³¹⁶ C.J. arrêt *A. Leur-Bloem c. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, 17 juillet 1997, C-28/95, EU:C:1997:369, point 47.

fiscal »³¹⁷. Ceci revient à dire que si l'unique motif commercial d'un montage réside dans l'obtention d'un avantage fiscal, il ne s'agira pas d'un motif commercial valable³¹⁸. Il faut prêter attention au fait que la condition des motifs commerciaux valables est fortement liée au critère subjectif³¹⁹. En effet, le motif commercial valable qui requiert autre chose qu'un objectif purement fiscal pourrait être vu comme une application du critère subjectif de l'abus de droit selon lequel le montage doit avoir été réalisé avec un avantage fiscal pour un des buts principaux³²⁰. Il est donc important de différencier ces deux conditions tout en gardant à l'esprit qu'elles sont basées en partie sur les mêmes faits³²¹, car dans les deux cas il est important de savoir si le but du montage est la recherche d'un avantage fiscal³²².

Enfin, concernant la réalité économique, il faut prêter attention à la portée de cette notion³²³. Si, selon la directive, un manque d'activité économique réelle ou de substance économique est constitutif d'abus, qu'en est-il alors des sociétés qui en raison de leur activité principale n'ont en fait pas de réelle activité ou substance³²⁴? C'est par exemple le cas pour les sociétés de holding³²⁵. Une partie de la doctrine n'est pour cette raison pas en accord avec une interprétation stricte de la réalité économique³²⁶. Une interprétation stricte reviendrait à dire que les avantages de la directive mère-fille seraient accordés aux sociétés de holding mixtes qui auraient des activités autres que la simple détention d'actions. Ces mêmes avantages seraient cependant refusés aux sociétés de holding pures alors même que ces sociétés accomplissent toutes les activités nécessaires et essentielles à la détention d'actions³²⁷.

Nous en savons à présent davantage sur la portée des différents éléments du test d'authenticité et sur les éléments particuliers auxquels nous devons prêter attention. Dans la section qui suit, je m'efforcerai d'expliquer l'agencement des différents critères entre eux et d'exposer les conséquences qu'aurait un abus de droit.

³¹⁷ *Ibidem*.

³¹⁸ D. WEBER, cité *supra* note 258, p. 114 et 115.

³¹⁹ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 227.

³²⁰ *Ibidem*.

³²¹ *Ibidem*.

³²² C.-A. NOLS, cité *supra* note 245, p. 46.

³²³ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 227.

³²⁴ *Ibidem*.

³²⁵ *Ibidem*.

³²⁶ *Ibidem*.

³²⁷ *Ibidem*.

Section 2 : Agencement des critères et conséquences de l'abus de droit

Nous avons vu que les différents critères nécessaires à l'application de la disposition anti-abus pouvaient parfois avoir un champ d'application très large, général ou encore imprécis³²⁸. Il faut garder en tête que l'objectif de la directive est de supprimer les restrictions que subissent certaines sociétés et d'œuvrer en faveur du marché unique. La disposition anti-abus ne doit de ce fait pas être vue comme limitant la liberté pour les groupes de sociétés de structurer leurs activités comme elles le souhaitent à travers l'utilisation de filiales ou de holdings, mais plutôt comme une limite faisant barrage à l'usage abusif des avantages de la directive par les sociétés³²⁹.

Comment résumer l'application des critères subjectifs, objectifs et d'authenticité vus précédemment afin de déterminer si l'usage de la directive est abusif ? Il convient de procéder par étapes. Il faut commencer par l'analyse de l'avantage obtenu par le contribuable afin de déterminer si celui-ci est indu dans le sens où il serait contraire à l'objectif de la directive³³⁰. Afin de pouvoir conclure à un éventuel avantage indu, il faudra tout d'abord déterminer si un des objectifs principaux de la transaction avait un motif fiscal³³¹. Ce montage à but fiscal doit avoir pour conséquence de placer le contribuable dans une situation fiscalement plus avantageuse par rapport à la situation dans laquelle il n'aurait pas profité des avantages de la directive mère-fille³³². Cela revient à se demander si cela lui a permis d'éviter un impôt dont il aurait en temps normal dû s'acquitter³³³.

Si, à la suite de ces questions, il est établi qu'il n'y a pas davantage indu il n'y aura pas lieu d'appliquer la disposition anti-abus³³⁴. Pour ce qui est des critères « d'authenticité » et de « motifs économiques valables », il ne sera pertinent de les contrôler que s'il est au préalable établi qu'il y a en effet eu un avantage fiscal³³⁵. Les autorités responsables de ce contrôle devront procéder à une analyse *in concreto* en prenant en compte chaque élément pertinent qu'ils auraient

³²⁸ P. MARCHESSOU et B. TRESCHER, « Chapitre 4. - Les impôts coordonnés : les impôts directs » in *Droit fiscal international et européen*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 234.

³²⁹ J. DEGEE, E. TRAVERSA, cité *supra* note 236, p. 141.

³³⁰ *Ibidem*.

³³¹ J. DEGEE, E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 142.

³³² *Ibidem*.

³³³ *Ibidem*.

³³⁴ *Ibidem*.

³³⁵ *Ibidem*.

à disposition³³⁶.

Cependant, cette analyse de la situation par la recherche des différents critères ne sera pas toujours aisée. Le but du test subjectif étant de savoir si le montage a été mis en place afin d'obtenir des avantages de la directive mère-fille, il pourrait être fastidieux de ne pas lier ce critère au critère objectif³³⁷. S'il ressort du test subjectif que le montage est artificiel ou non authentique, il semble compliqué dans le cadre du test objectif de défendre la position selon laquelle l'attribution desdits avantages ne serait pas contraire aux objectifs de la directive³³⁸. Il serait bien difficile de justifier le respect des objectifs de la directive en présence d'un montage non authentique.

Finalement, dans le cas où il serait établi qu'il s'agit bel et bien d'un avantage abusif et que la disposition anti-abus s'applique, il faut se poser la question des conséquences de l'application de la disposition. La conséquence la plus évidente et logique veut que les avantages de la directive ne soient pas accordés, ce qui signifie que le montage abusif ne pourra pas profiter des avantages accordés par la directive³³⁹. En effet, si nous nous référons à la manière dont la directive a été rédigée, nous pouvons remarquer que les États doivent refuser les avantages non pas à un contribuable qui serait impliqué dans la réalisation de ce montage, mais bien au montage lui-même³⁴⁰.

Pour ce qui est de la portée de la conséquence, les considérants de la directive modificative précisent qu'il est possible que seules certaines parties ou étapes du montage ne soient pas authentiques auquel cas l'effet de la disposition anti-abus ne devra porter que sur ces parties précisément³⁴¹. En s'attaquant aux seules parties non authentiques constituant le montage tout en laissant les avantages de la directive aux autres parties du montage qui sont quant à elles authentiques, cela permet de respecter la proportionnalité de la mesure³⁴². Un exemple qui illustre ce principe de proportionnalité en ne s'attaquant qu'aux parties non authentiques d'un montage est l'arrêt *Thin Cap*³⁴³. Dans cet arrêt la Cour procède à la requalification d'intérêts, mais

³³⁶ J. DEGEE, E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 143.

³³⁷ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 227.

³³⁸ *Ibidem*.

³³⁹ D. WEBER, cité *supra* note 258, p. 126.

³⁴⁰ Directive 2011/96/UE, cité *supra* note 232, art. 1.

³⁴¹ Directive (UE) 2015/121, cité *supra* note 254, considérant 8.

³⁴² *Ibidem*.

³⁴³ C.J. arrêt *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation c. Commissioners of Inland Revenue*, 13 mars 2007,

uniquement dans la mesure où cette partie des intérêts dépasse ce qui aurait été convenu en absence d'un montage non authentique³⁴⁴.

Une autre conséquence est que ce montage, outre le fait qu'il ne profitera pas des avantages de la directive mère-fille, ne pourra pas non plus bénéficier d'une éventuelle convention fiscale entre deux États afin de profiter, dans le cadre de cette convention, des avantages qui lui ont été refusés par la disposition anti-abus³⁴⁵.

Enfin, la dernière conséquence découle du fait qu'il n'existe pas d'obligation de reconnaissance mutuelle entre États membres en ce qui concerne les décisions d'application de la disposition anti-abus de la directive³⁴⁶. Ceci peut poser problème et je vais l'illustrer par un exemple. Il y a le risque que l'État de la source des dividendes reconnaisse le montage comme abusif et donc décide d'imposer à la source les dividendes versés par la société à sa société mère dans un autre État membre. Cependant, si les autorités fiscales de cet autre État membre considèrent également le montage comme étant abusif, comme il n'y pas d'obligation de reconnaissance mutuelle des décisions en la matière, celles-ci pourraient décider de refuser l'avantage de la directive qui consiste à supprimer la double imposition en imposant de son côté les dividendes reçus par la société mère³⁴⁷. Ceci serait alors considéré comme contraire au principe de proportionnalité³⁴⁸, car l'éventuelle double imposition que pourraient subir les bénéfices distribués serait le résultat d'une conséquence disproportionnée³⁴⁹.

Finalement, en vue de respecter le principe de proportionnalité, l'application de la disposition anti-abus reviendrait à procéder en deux temps³⁵⁰. Premièrement, il faut déterminer l'avantage indument reçu grâce au montage non authentique et, en deuxième lieu, il faut alors supprimer cet avantage en rectifiant la situation de sorte à la placer dans les circonstances dans lesquelles elle aurait été si ce montage n'avait pas existé³⁵¹.

C-525/04, EU:C:2007:161.

³⁴⁴ Arrêt *Thin Cap*, *op. cit.*, point 83.

³⁴⁵ D. WEBER, cité *supra* note 258, p. 127.

³⁴⁶ D. WEBER, *op. cit.*, p. 128.

³⁴⁷ *Ibidem*.

³⁴⁸ J. DEGEE, E. TRAVERSA, cité *supra* note 236, p. 16.

³⁴⁹ D. WEBER, cité *supra* note 258, p. 128.

³⁵⁰ J. DEGEE, E. TRAVERSA, cité *supra* note 236, p. 16.

³⁵¹ *Ibidem*.

Section 3 : Critiques de la disposition anti-abus

Mis à part les différentes observations et points d'attention déjà soulevés dans les précédentes sections, il reste tout de même certaines critiques plus ou moins récurrentes au sein de la doctrine portant sur la directive modificative. Nous nous attarderons brièvement sur les principales critiques en la matière afin de mieux cerner les limites, les zones d'ombres et les conséquences entourant l'abus de droit dans le cadre de la directive mère-fille.

La première critique trouve son origine dans le mode de fonctionnement même de l'Union européenne. Il s'agit des différentes versions linguistiques de la directive³⁵². Celles-ci ne sont en effet pas toutes identiques à l'instar de la version française dans laquelle un montage contraire à l'objet de la directive n'est pas authentique³⁵³. Selon une lecture littérale de la version allemande, afin que les États membres puissent refuser d'accorder les avantages de la directive, il doit s'agir d'un montage non authentique qui a pour but un avantage contraire à l'objectif de la directive³⁵⁴. Ainsi, cela supposerait donc une double condition, premièrement un montage non authentique et deuxièmement un montage contraire aux objectifs de la directive³⁵⁵. Tandis que dans la version francophone le montage est qualifié de non authentique à condition qu'il soit contraire aux objectifs de la directive³⁵⁶. Il s'agit là d'une petite nuance qui, si nous nous en tenons à une lecture très littérale, peut porter à confusion.

Pour ajouter à la confusion, il y a également le fait que la plupart des différents termes spécifiques employés par le législateur ne font l'objet d'aucune définition³⁵⁷. De plus, ces mêmes termes s'inscrivent dans une directive dont les objectifs et la formulation sont, comme nous l'avons vu dans les sections qui précèdent, exprimés de manière très générale³⁵⁸. Il en est par exemple ainsi en ce qui concerne les objectifs principaux des montages, l'objectif de la directive, les motifs commerciaux et la réalité économique³⁵⁹. Comme nous avons pu le voir dans les

³⁵² P. MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international », in *Fiscalité des entreprises - Questions d'actualité*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 237 et 238.

³⁵³ B. PEETERS, « Directive mère-filiale: la disposition anti-abus est approuvée », *Fiscologue International*, 2015, n°374, p. 6.

³⁵⁴ *Ibidem*.

³⁵⁵ *Ibidem*.

³⁵⁶ *Ibidem*.

³⁵⁷ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 224.

³⁵⁸ C. DOCCLO, « Les nouvelles règles anti-abus de la directive mères-filiales », in *Liber amicorum Daniel Mareels - Fiscalité bancaire et financière. Actualités et perspectives*, Limal, Anthemis, 2015, p. 80.

³⁵⁹ C.-A. NOLS, cité *supra* note 245, p. 51 et 52.

précédentes sections, c'est en général les documents préparatoires, l'interprétation faite par la Cour, l'application d'une interprétation faite par la Cour de ces mêmes mots dans le cadre d'une autre directive ainsi que les considérants de la directive elle-même qui nous viennent alors en aide. Si nous nous référons aux objectifs généraux de la directive qui ont pour but, comme nous l'avons étudié dans le précédent chapitre, de mettre en place un régime fiscal commun et neutre entre les sociétés, toutes ces imprécisions et ce caractère général nous semblent d'autant plus paradoxales³⁶⁰.

Selon une partie de la doctrine, une solution qui aurait permis d'éviter une partie de ces problèmes aurait été l'adoption d'un règlement européen³⁶¹. Un règlement aurait un effet direct, ce qui aurait permis d'éviter tout problème supplémentaire lié à l'interprétation de ces notions à caractère général par les États membres lors du processus de transposition³⁶².

Une autre critique découle de la lecture littérale du deuxième paragraphe du premier article de la directive selon lequel les « États membres n'accordent pas les avantages »³⁶³ dans les cas où la disposition anti-abus trouverait à s'appliquer. En effet, si nous suivons le sens de ces mots, les États membres ont donc l'obligation de ne pas accorder les avantages et n'ont donc pas de marge de manœuvre dans le sens où si les conditions sont remplies, les avantages doivent automatiquement être refusés³⁶⁴. Or, les avantages consistent tant en l'exemption de retenue à la source que dans l'élimination de la double imposition dans l'État dans lequel se trouve la société à qui sont payés les dividendes³⁶⁵. Les conséquences de la suppression de ces deux avantages suivant une lecture littérale pourraient alors conduire à une double imposition qui ne respecterait pas le principe de proportionnalité³⁶⁶.

Certains auteurs pointent également du doigt un éventuel conflit entre la directive modificative et le droit primaire de l'Union européenne, en particulier les libertés de circulation du TFUE³⁶⁷. Les traités communautaires étant hiérarchiquement supérieurs aux directives, la

³⁶⁰ C. DOCCLO, cité *supra* note 358, p. 96.

³⁶¹ H. VAN DEN HURK, « Proposed Amended Parent-Subsidiary Directive Reveals the European Commission's Lack of Vision », *Bulletin for international taxation*, 2014, vol. 68, n° 9, p. 490 et 491.

³⁶² *Ibidem*.

³⁶³ Directive 2011/96/UE, cité *supra* note 232, art. 1.

³⁶⁴ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 228.

³⁶⁵ *Ibidem*.

³⁶⁶ J. DEGEE, E. TRAVERSA, cité *supra* note 236, p. 16.

³⁶⁷ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 228.

directive ne peut donc pas porter atteinte aux libertés de circulation, or l'application de la disposition anti-abus pourrait *prima facie* constituer une restriction à ces libertés³⁶⁸. Cette critique n'est cependant pas fondée car selon la jurisprudence de la Cour, une directive portant à première vue atteinte au droit primaire communautaire mais qui laisse aux États membres une certaine marge d'appréciation dans le cadre de sa transposition serait tout de même conforme aux exigences des traités³⁶⁹.

Une autre critique soutient que l'application de la disposition anti-abus créerait une différence de traitement entre d'une part, les sociétés établies dans deux États membres différents et d'autre part, les sociétés établies dans un seul et unique État membre³⁷⁰. Les sociétés dans le champ d'application de la directive pourraient alors se voir refuser les avantages de celle-ci, ce qui ne serait pas le cas pour les sociétés établies au sein d'un seul État membre étant donné que la directive ne s'appliquerait pas à elles en premier lieu³⁷¹. Les sociétés établies dans un seul État membre pourraient jouir des avantages accordés par le droit national de cet État³⁷². Ici encore la réponse se trouve dans la jurisprudence de la Cour qui autorise le législateur européen à justifier la validité de sa directive en invoquant le motif de la poursuite de l'harmonisation par étapes³⁷³. De plus, la jurisprudence a bien établi qu'il existait une présomption de conformité des directives au droit primaire « aussi longtemps qu'elles n'ont pas été annulées ou retirées »³⁷⁴. C'est donc pour ces motifs qu'il semble raisonnable d'affirmer que la directive modificative est en accord avec le droit primaire européen³⁷⁵.

³⁶⁸ G. KOFLER et M. TENORE, « Fundamental Freedoms and Directives in the Area of Direct Taxation », in D. WEBER, *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, Books IBFD, 2010, consulté le 24 juillet 2024, sec. 13.1.

³⁶⁹ C.J. arrêt *Hubert Wachauf* c. *Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft*, 13 juillet 1989, C-5/88, EU:C:1989:321, point 22 ; C.J. arrêt *Société critouridienne de distribution (Socridis)* c. *Receveur principal des douanes*, 17 juin 1999, C-166/98, EU:C:1999:316, point 19.

³⁷⁰ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 228.

³⁷¹ *Ibidem*.

³⁷² *Ibidem*.

³⁷³ C.J. arrêt *Rewe-Zentral AG* c. *Direktor der Landwirtschaftskammer Rheinland*, 29 février 1984, C-37/83, EU:C:1984:89, point 20.

³⁷⁴ C.J. arrêt *Commission des Communautés européennes* c. *BASF AG, Limburgse Vinyl Maatschappij NV, DSM NV, DSM Kunststoffen BV, Hüls AG, Elf Atochem SA, Société artésienne de vinyle SA, Wacker Chemie GmbH, Enichem SpA, Hoechst AG, Imperial Chemical Industries plc, Shell International Chemical Company Ltd et Montedison SpA*, 15 juin 1994, C-137/92, EU:C:1994:247.

³⁷⁵ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 228.

Chapitre 3 : Précisions apportées par la jurisprudence

Nous l'avons vu, la jurisprudence joue un rôle extrêmement important dans le cadre de l'abus de droit dans la directive mère-fille du fait du caractère général et imprécis de celle-ci. Tout comme nous avons étudié les arrêts phares en matière de principe général de prohibition d'abus de droit européen, nous étudierons dans ce chapitre d'autres arrêts importants. Le caractère important de ces arrêts découle tant des précisions qu'ils ont apportées en matière d'abus de droit que de l'interprétation qu'ils en ont faite. Nous commencerons par étudier l'apport des arrêts *Halifax* et *Cadbury Schweppes* dans la première section avant de nous attarder sur la série des arrêts danois dans la deuxième section.

Section 1 : Arrêts Halifax et Cadbury Schweppes

Les arrêts *Halifax*³⁷⁶ et surtout *Cadbury Schweppes*³⁷⁷ sont deux arrêts importants de la jurisprudence en matière fiscale. Ils ont tous deux posé les bases sur lesquelles sont venus se construire les arrêts ultérieurs³⁷⁸.

L'arrêt *Halifax* concernait une banque qui avait réalisé des opérations économiques en matière de TVA afin de profiter d'un régime particulier dans son État d'établissement dans le but de bénéficier d'avantages fiscaux³⁷⁹. La Cour a reconnu le caractère abusif de cette pratique³⁸⁰ et s'est référée à l'arrêt *Emsland Stärke* pour rappeler le principe d'abus de droit européen³⁸¹. C'est dans cet arrêt que la Cour considère le but de l'obtention d'un avantage fiscal comme condition à l'établissement de l'abus de droit en matière d'impôt indirect³⁸². Pour la première fois, l'« avantage » de l'arrêt *Emsland Stärke* se transforme en « avantage fiscal », ce qui marque réellement le point de départ de l'application et de l'interprétation du principe de prohibition

³⁷⁶ C. J. arrêt *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

³⁷⁷ C. J. arrêt *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c. Commissioners of Inland Revenue*, 12 septembre 2006, C-196/04, EU:C:2006:544.

³⁷⁸ F. PICOD et M. FARTUNOVA, « Revue des revues » in *Annuaire de droit européen 2008 / Volume VI*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 1285.

³⁷⁹ Arrêt *Halifax*, cite *supra* note 376, points 12 à 29.

³⁸⁰ C. AMAND, « Abus de droit, fraude à la loi et pratiques abusives - Approche européenne et belge », *R.G.C.F.*, 2009/3, p. 184.

³⁸¹ Arrêt *Halifax*, cite *supra* note 376, point 42.

³⁸² C. AMAND, cité *supra* note 380, p. 186.

d'abus de droit en matière fiscale³⁸³.

A la suite de l'arrêt *Halifax*, la question qui se posait était de savoir si la notion d'abus de droit appliquée dans cet arrêt en matière de fiscalité indirecte pouvait également s'appliquer en matière de fiscalité directe qui est un domaine non harmonisé³⁸⁴. La réponse est vite arrivée car dans la foulée la Cour a rendu l'arrêt *Cadbury Schweppes*, dans lequel elle a pour la première fois expliqué « le rôle joué par l'abus de droit en matière de fiscalité directe »³⁸⁵.

Il était question d'une société britannique qui avait établi deux filiales en Irlande car la fiscalité des sociétés y était plus avantageuse³⁸⁶. En réponse à cela les autorités britanniques ont voulu appliquer une disposition nationale qui instaure un impôt sur les bénéfices non distribués de filiales étrangères³⁸⁷. En plus de répondre à la question préjudicielle sur la proportionnalité de la législation britannique avec la liberté d'établissement³⁸⁸, la Cour, dans sa réflexion, devait également apporter des réponses quant à une éventuelle artificialité du montage mis en place par la société et à la substance des activités économiques exercées³⁸⁹.

La Cour s'appuie ici encore sur les critères subjectifs et objectifs dégagés dans l'arrêt *Emsland Stärke* en soulignant l'importance de l'étude *in concreto* de la situation et plus particulièrement d'une activité économique effective des filiales établies en Irlande³⁹⁰. En effet, s'il ressortait des différents éléments que ces filiales n'exercent en réalité pas d'activités économiques effectives et que le tout n'a en réalité qu'un objectif fiscal, le montage en question pourrait alors être qualifié d'artificiel³⁹¹.

A la lecture de l'arrêt *Cadbury Schweppes*, nous pouvons remarquer que la réflexion de la Cour a mené à certaines observations en matière d'abus de droit dans le domaine de la fiscalité directe. Premièrement, il a été établi qu'un État membre devait avoir la possibilité de lutter contre

³⁸³ C. AMAND, *op. cit.*, p. 185.

³⁸⁴ K. LENAERTS, « Le Concept d'abus de droit dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de fiscalité directe » in P. Paschalidis et J. Wildermeersch (dir.), *L'Europe au présent !*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 834.

³⁸⁵ K. LENAERTS, *op. cit.*, p. 827.

³⁸⁶ Arrêt *Cadbury Schweppes*, cité *supra* note 377, points 13 à 19.

³⁸⁷ *Ibidem*.

³⁸⁸ A. SAYDÉ, cité *supra* note 68, p. 68.

³⁸⁹ *Ibidem*.

³⁹⁰ Arrêt *Cadbury Schweppes*, cité *supra* note 377, point 28.

³⁹¹ K. LENAERTS, cité *supra* note 384., p. 838.

les montages qui, au vu des éléments objectifs, se révèlent être purement artificiels³⁹². Elle rappelle également que les États membres ne peuvent pas empêcher les sociétés de procéder de bonne foi à des opérations visant à diminuer leurs impôts de manière légale³⁹³. La Cour confirme aussi le principe selon lequel un montage qui ne justifie d'aucune réalité économique s'apparente à un montage purement artificiel qui ne peut donc pas se voir accorder les avantages de la directive³⁹⁴.

L'arrêt *Halifax* était le premier où la Cour appliquait les critères de l'abus de droit européen en matière de fiscalité, en l'occurrence en fiscalité indirecte. L'arrêt *Cadbury Schweppes* était lui le premier arrêt dans lequel la Cour a confirmé que ces critères s'appliquaient également en matière de fiscalité directe. Depuis l'arrêt *Cadbury Schweppes*, le droit européen a souvent été dénoncé et qualifié d'obstacle à la lutte contre l'optimisation fiscale³⁹⁵. Cependant, cette affirmation n'est vraie qu'à première vue, en effet le droit européen ainsi que la Cour contribuent bien évidemment à la lutte contre ces abus fiscaux de manière croissante³⁹⁶. Nous verrons à présent dans la série d'arrêts qui suit l'application plus concrète et récente de ce principe en matière d'abus de droit de la directive mère-fille.

Section 2 : Arrêts danois

Les affaires *T Danmark* et *Y Danmark Aps*³⁹⁷ sont deux arrêts liés rendus par la Cour de justice dans le domaine de la directive mère-fille³⁹⁸. Dans l'arrêt *T Danmark* il s'agissait d'un fond d'investissement basé dans un État tiers non membre de l'union européenne (les îles Caïman) et qui avait indirectement investi dans une société danoise par l'intermédiaire de sociétés établies au Luxembourg³⁹⁹. Dans l'arrêt *Y Danmark Aps* il s'agissait également d'une société basée dans un État non membre de l'Union européenne (les États-Unis) et qui avait elle aussi investi dans une société danoise mais par l'intermédiaire d'une société établie à Chypre ainsi

³⁹² *Ibidem*.

³⁹³ K. LENAERTS, *op. cit.*, p. 839 et 840.

³⁹⁴ K. LENAERTS, *op. cit.*, p. 840.

³⁹⁵ B. LIGNEREUX, « Les dispositifs européens de lutte contre l'optimisation fiscale », *R.E.I.D.F.*, 2021/2, p. 226.

³⁹⁶ *Ibidem*.

³⁹⁷ C.J. arrêt *Skatteministeriet c. T Danmark et Y Danmark Aps*, 26 février 2019, affaires jointes, C-116/16, C-117/16, EU:C:2019:135.

³⁹⁸ J. DEGEE, E. TRAVERSA, cité *supra* note 236, p. 26.

³⁹⁹ Arrêt *T Danmark et Y Danmark Aps*, cité *supra* note 397, point 64.

qu'une autre établie aux Bermudes⁴⁰⁰.

Il était question dans les deux affaires de dividendes versés par une société danoise à une autre société européenne qui à son tour faisait remonter les dividendes à une troisième société cette fois établie en dehors de l'Union et ceci à une époque antérieure à l'adoption de la directive modificative⁴⁰¹. L'administration fiscale danoise avait refusé l'exonération des dividendes sous prétexte que le bénéficiaire final effectif n'était pas établi dans l'Union européenne⁴⁰². La question qui découlait de cette situation et qui a été posée à la Cour consistait alors à savoir s'il était possible de refuser les avantages de la directive mère-fille alors même que la disposition anti-abus de la directive modificative n'existait pas⁴⁰³.

La juridiction danoise s'interrogeait aussi sur la possibilité d'appliquer une disposition anti-abus issue d'une convention de prévention de la double imposition⁴⁰⁴. Selon cette convention, l'exonération des dividendes dépend du bénéficiaire final effectif, en l'occurrence une société établie en dehors de l'Union européenne⁴⁰⁵.

En réponse la Cour a affirmé qu'il ne s'agissait pas uniquement d'une faculté, mais plutôt d'une obligation pour l'État membre ne pas accorder les avantages liés à la directive⁴⁰⁶. La Cour procède également au rappel des principes dégagés des arrêts *Centros* et *Kofoed* afin d'exprimer le fait que cette obligation de refus découle du principe général de prohibition d'abus de droit communautaire⁴⁰⁷.

C'est une étape importante car la Cour consacre pour la première fois en matière d'abus de droit de la directive mère-fille qu'« en présence d'une pratique frauduleuse ou abusive, [l'avantage doit] être refusé à un contribuable par les autorités et les juridictions nationales, même en l'absence de dispositions du droit national ou conventionnel prévoyant un tel refus »⁴⁰⁸. La Cour poursuit ensuite son raisonnement en rappelant les critères nécessaires à l'établissement de

⁴⁰⁰ Arrêt *T Danmark et Y Danmark Aps*, *op. cit.*, points 49 à 54.

⁴⁰¹ J. DEGEE, E. TRAVERSA, cité *supra* note 236, p. 27.

⁴⁰² J. DEGEE, E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 28.

⁴⁰³ Arrêt *T Danmark et Y Danmark Aps*, cité *supra* note 397, points 48 et 64.

⁴⁰⁴ *Ibidem*.

⁴⁰⁵ *Ibidem*.

⁴⁰⁶ Arrêt *T Danmark et Y Danmark Aps*, *op. cit.*, points 70 à 72.

⁴⁰⁷ *Ibidem*.

⁴⁰⁸ Arrêt *T Danmark et Y Danmark Aps*, *op. cit.*, point 95.

l'abus de droit, critères subjectif et objectif que nous avons pu étudier dans le cadre de l'arrêt *Emsland Stärke*, tout en incluant dans son raisonnement certains éléments constitutifs du critère d'authenticité⁴⁰⁹.

Pour résumer, il s'agit-là de l'établissement de la notion d'abus de droit dans le cadre de la directive mère-fille découlant du principe de l'abus de droit communautaire⁴¹⁰, principe qui est d'ailleurs aussi confirmé dans l'arrêt *N Luxembourg I*⁴¹¹, obligeant les États-membre à interdire les avantages de la directive à ceux tentant de s'en prévaloir frauduleusement⁴¹². Cette obligation serait valable quand bien même il n'existerait pas de disposition anti-abus spécifiquement liée à cette directive⁴¹³.

Chapitre 4 : Rappel des conséquences des particularités du principe de prohibition de l'abus de droit de la directive mère-fille

Nous avons pu, à la suite de l'étude du principe de prohibition d'abus de droit communautaire et à l'étude de la prohibition de l'abus de droit appliquée à la directive mère-fille, remarquer d'emblée les similitudes évidentes qui en ressortent. Il est d'ailleurs logique que ces deux notions se chevauchent car toutes deux ont été construites dans le même cadre juridique et jurisprudentiel qui est celui de l'Union européenne. Cependant, nous avons rapidement pu remarquer que les critères nécessaires à l'établissement de l'abus de droit dans le cadre de la directive mère-fille sont pour certains assez particuliers du fait de la spécificité du droit fiscal. Pour cette raison, nous allons dans le chapitre qui suit, rappeler et mettre en avant les principales différences et particularités du principe de prohibition de l'abus de droit dans la directive mère-fille.

Relevons pour commencer la différence la plus évidente. Le principe général de

⁴⁰⁹ J. DEGEE, E. TRAVERSA, cité *supra* note 236, p. 31 à 36.

⁴¹⁰ J. LEON AGUIRRE, « À propos de quelques spécificités de l'abus de directive », *R.E.I.D.F.*, 2020/3, p. 323.

⁴¹¹ C.J. arrêt *N Luxembourg I e.a. c. Skatteministeriet*, 26 février 2019, affaires jointes, C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, EU:C:2019:132.

⁴¹² A. MAITROT DE LA MOTTE, cité *supra* note 235, p. 760 à 762.

⁴¹³ *Ibidem*.

prohibition d'abus de droit européen est, en raison de sa nature même de principe général, un principe développé et dégagé par la Cour⁴¹⁴. Il n'en est pas disposé dans les traités, c'est donc une règle non écrite. Ce principe s'impose tant aux institutions européennes qu'aux États-membres qui se doivent de le prendre en considération dans leur processus législatif et judiciaire⁴¹⁵. Le champ d'application de ce principe général est donc très large.

L'application du principe de prohibition d'abus de droit de la directive mère-fille est beaucoup plus réduite et se limite aux avantages accordés par la directive⁴¹⁶. Certes, il existait déjà avant la directive modificative une disposition anti-abus, mais celle-ci n'avait qu'une portée relative, car il s'agissait d'une possibilité et non d'une obligation pour les États membres⁴¹⁷. C'est la directive modificative qui est venue renforcer la disposition préexistante en inscrire le principe de prohibition d'abus de droit dans la directive ce qui en a fait une règle écrite explicite du paysage juridique européen⁴¹⁸.

La deuxième et principale observation se trouve dans les critères de l'abus de droit dans la directive mère-fille, lesquels sont au nombre de trois. En effet, en plus des critères subjectifs et objectifs, un critère d'authenticité doit également être rempli afin de conclure à un abus de droit⁴¹⁹. Analysons à présent les particularités de ces trois critères.

En ce qui concerne le critère subjectif dans le cadre de la directive mère-fille, celui-ci requiert que le montage ait été réalisé avec pour au moins un des buts principaux, l'obtention d'un avantage fiscal⁴²⁰. Il suffit qu'un seul des buts principaux du montage soit l'avantage fiscal pour que le critère subjectif soit établi. A la suite de cela, le montage risque d'être rendu inopérant et l'avantage risque d'être considéré comme indu⁴²¹. Comme nous l'avons vu, ce critère peut s'avérer très problématique pour les sociétés et avoir des conséquences importantes. L'impôt étant une contrainte importante pour les sociétés, il semble normal que celles-ci le prennent en

⁴¹⁴ R.-N. IONESCU, cité *supra* note 14, p. 415.

⁴¹⁵ J. VAN MEERBECK « § 2. Les principes généraux du droit de l'Union européenne » in I. Hachez *et al.*, *Les sources du droit revisitées - vol. 1*, Bruxelles, Presses universitaires Saint-Louis, 2012, p. 181.

⁴¹⁶ O. HERMAND, M. PROTIN et B. AJABLI, « Les nouvelles mesures anti-abus (générales) de la directive mère-fille et de la directive anti-BEPS : l'article 344, § 1er, du CIR 1992 ferait-il l'affaire ? », *R.G.F.C.P.*, 2016, liv. 10, p. 36.

⁴¹⁷ O. HERMAND, M. PROTIN et B. AJABLI, *op. cit.*, p. 33.

⁴¹⁸ Directive 2011/96/UE, cité *supra* note 232, art. 1.

⁴¹⁹ *Ibidem*.

⁴²⁰ *Ibidem*.

⁴²¹ J. DEGEE, E. TRAVERSA, cité *supra* note 236, p. 13.

considération lors du processus d'élaboration de leurs montages⁴²². Cependant, sur base d'une lecture littérale de la directive, le fait de prendre en considération ces conséquences fiscales dans les buts du montage, et donc de faire d'un avantage fiscal un des buts principaux du montage, aboutirait à la privation pour ces montages des avantages de la directive⁴²³.

Le critère subjectif est totalement différent au niveau du principe général européen de la prohibition d'abus de droit. Dans les domaines non harmonisés dont fait partie la fiscalité directe, si nous nous référons aux critères issus d'*Emsland-Stärke*, le critère subjectif consiste en la création artificielle des conditions requises à l'obtention d'un avantage conféré par le droit communautaire⁴²⁴. Il est exigé que l'intégralité du comportement, et non pas seulement une partie, soit artificiel⁴²⁵. En conséquence, un montage qui est qualifié d'abusif dans le cadre de la directive ne l'aurait donc pas forcément été aux yeux du principe général européen.

Le champ d'application personnel du critère est également beaucoup plus large dans la directive. En effet, il n'y est pas fait référence à la personne derrière le montage mais uniquement au montage de manière générale ce qui laisse sous-entendre que toute personne liée à ces montages, que ce soit par l'exécution de ceux-ci ou simplement en détenant une minorité des actions concernées, se verra appliquer la disposition anti-abus⁴²⁶. En conséquence, un simple actionnaire qui n'était pas au courant des agissements des actionnaires majoritaires pourrait donc être sanctionné. Le principe général européen dégagé par la Cour requiert une preuve de l'implication personnelle du contribuable, lequel doit donc l'avoir fait sciemment⁴²⁷. Nous pouvons voir ici que le critère subjectif sera beaucoup plus simple à prouver dans le cadre de la directive.

En ce qui concerne le critère objectif dans la directive, celui-ci requiert que le montage aille à l'encontre de la finalité de la directive⁴²⁸. La finalité ou l'objectif évident de la directive est d'exonérer les dividendes payés et de supprimer la double imposition des bénéfices⁴²⁹.

⁴²² F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 225.

⁴²³ O. HERMAND, M. PROTIN et B. AJABLI, cité *supra* note 416, p. 34.

⁴²⁴ Arrêt *Emsland-Stärke*, cité *supra* note 159, point 53.

⁴²⁵ A. BOUVERESSE, cité *supra* note 54, p. 29 et 30.

⁴²⁶ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 226.

⁴²⁷ Arrêt *Emsland-Stärke*, cité *supra* note 159, point 53.

⁴²⁸ Directive 2011/96/UE, cité *supra* note 232, art. 1.

⁴²⁹ Directive 2011/96/UE, *op. cit.*, considérant 3.

Cependant, si nous nous référons aux considérants⁴³⁰ ainsi qu'à la jurisprudence⁴³¹, il apparaît rapidement que le but de la directive est bien plus global et large dans le sens où elle vise à établir un système fiscal neutre et à supprimer les restrictions entre les sociétés établies dans des États membres différents⁴³².

C'est l'administration fiscale qui a charge de la preuve du critère⁴³³. Dans le cas du critère objectif, la conséquence pour les autorités réside dans la difficulté qu'elles ont à prouver que le montage en cause nuit à l'établissement d'un régime fiscal neutre et à la mise sur un pied d'égalité des sociétés⁴³⁴. « En raison de la nature large et générale de l'objet et du but de la directive mère-fille, cette preuve n'est pas facile à apporter et, par conséquent, le test objectif n'est pas facilement rempli »⁴³⁵. Nous pouvons voir que la facilité avec laquelle une preuve du critère subjectif peut être apportée est quelque peu contrebalancée par la difficulté de l'apport de la preuve du critère objectif.

Malgré ces adaptations des critères subjectifs et objectifs, la spécificité majeure de la disposition anti-abus de la directive réside dans l'exigence de prouver en sus le caractère non authentique du montage⁴³⁶. Le caractère non authentique d'un montage s'illustre par le fait qu'il n'a pas été mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent une réalité économique⁴³⁷. Nous avons déjà vu que selon une partie de la doctrine le caractère « artificiel » du comportement de l'incriminé dans le cadre du principe général européen pourrait s'interpréter de manière identique au caractère « non authentique » dans la directive⁴³⁸. Il n'en est cependant pas de même en ce qui concerne les motifs commerciaux valables qui doivent refléter une réalité économique. Cette condition est spécifique à la directive et ne se retrouve pas dans le principe général de la prohibition d'abus de droit de la CJUE⁴³⁹. Comme dit précédemment dans ce travail, il semble également que ce critère d'authenticité vienne en réalité s'ajouter au critère subjectif et

⁴³⁰ Directive 2011/96/UE, *op. cit.*, considérant 4.

⁴³¹ Arrêt *Zythopoiia*, cité *supra* note 304, point 25.

⁴³² D. WEBER, cité *supra* note 258, p. 113.

⁴³³ P. DELACROIX et O. HERMAND, « Bénéficiaire effectif en matière de dividendes : effet des affaires danoises », *Fisco. Int.*, 2020, n° 440, p. 1.

⁴³⁴ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 227.

⁴³⁵ *Ibidem*.

⁴³⁶ Directive 2011/96/UE, cité *supra* note 232, art. 1.

⁴³⁷ Directive 2011/96/UE, *op. cit.*, art. 1.

⁴³⁸ D. WEBER, cité *supra* note 258, p. 114.

⁴³⁹ D. WEBER, *op. cit.*, p. 114 et 115.

le préciser⁴⁴⁰. En conséquence, il s'avère que lorsqu'un montage, selon le critère subjectif, a pour un de ses buts principaux un objectif fiscal, ce montage ne satisfera pas le critère d'authenticité⁴⁴¹. L'absence de réalité économique du montage semble en effet correspondre avec le but fiscal dudit montage de sorte que ces deux critères sont étroitement liés⁴⁴².

Il est ensuite intéressant d'analyser le rôle du principe de proportionnalité. Rappelons que dans l'arrêt *Diamantis* la Cour avait fait référence au principe de proportionnalité en disant que la voie choisie par Monsieur Diamantis causait un grave préjudice aux intérêts des tiers⁴⁴³. C'est donc sur la base de la violation du principe de proportionnalité, de la violation grave du droit des tiers, que la Cour a fondé son raisonnement menant à la reconnaissance d'un abus de droit⁴⁴⁴. Les tribunaux européens doivent alors examiner si l'action est proportionnée et nécessaire afin d'atteindre un objectif légitime⁴⁴⁵.

Dans la directive, il n'est par contre pas fait référence au principe de proportionnalité. Celui-ci ne se retrouve ni dans le critère d'authenticité, ni dans le critère subjectif. Nous pourrions éventuellement retrouver le principe de proportionnalité dans le critère objectif. Il serait alors possible de faire un lien entre le préjudice grave causé aux tiers et les buts du montage qui sont contraires à la finalité de la directive. Cependant, ni la directive elle-même, ni la Cour n'ont de manière explicite évoqué le principe de proportionnalité à ce sujet. En revanche, le domaine dans lequel la Cour fait explicitement référence au principe de proportionnalité est celui des conséquences que l'application de la mesure anti-abus peut avoir sur le contribuable, sujet que nous avons déjà pu aborder dans ce mémoire⁴⁴⁶. Le principe de proportionnalité trouve aussi à s'appliquer lors de l'application de la disposition anti-abus. Dans le cas où seule une partie ou une étape du montage s'avère être abusif, la disposition devra être appliquée uniquement à la partie jugée abusive et non à l'ensemble du montage⁴⁴⁷.

Au-delà des conséquences que nous venons de voir dans ce chapitre, le principe de

⁴⁴⁰ S. GOMMERS et M. Henderikx, « Nouvelles dispositions anti-abus pour la réduction RDT et l'exonération du Pr.M. », *Fisco. Int.*, 2016, n° 394, p. 1.

⁴⁴¹ *Ibidem*.

⁴⁴² *Ibidem*.

⁴⁴³ Arrêt *Diamantis*, cité *supra* note 138, point 43.

⁴⁴⁴ F. LANGODET, cité *supra* note 44, p. 10.

⁴⁴⁵ *Ibidem*.

⁴⁴⁶ D. WEBER, cité *supra* note 258, p. 128.

⁴⁴⁷ Directive (UE) 2015/121, cité *supra* note 254, considérant 8.

prohibition d'abus de droit de la directive a également des conséquences plus générales. Les conséquences les plus évidentes sont également les plus globales et concernent les citoyens européens, les États membres ainsi que les sociétés établies dans l'Union européenne⁴⁴⁸. Ce durcissement de la disposition anti-abus de la directive a un impact positif sur le budget des États membres, lesquels sont maintenant davantage armés pour faire face aux pratiques fiscales abusives⁴⁴⁹. Par effet de conséquence, même si cela peut paraître utopique, cette disposition anti-abus a également pour effet indirect une augmentation théorique des budgets étatiques dédiés à la sécurité sociale et à la santé, ce dont bénéficient les citoyens⁴⁵⁰. Enfin, les sociétés sont également positivement impactées car la disposition anti-abus permet de réparer dans une certaine mesure le désavantage que les petites et moyennes sociétés avaient vis à vis des grandes sociétés implantées dans différents États membres⁴⁵¹. Ces grandes sociétés avaient en effet davantage les moyens de se payer les services d'experts fiscalistes afin de mettre en place des montages fiscaux coûteux, ce qui leur donnait un avantage par rapport à des sociétés qui ne disposaient pas de tels moyens⁴⁵².

Bien que cette disposition anti-abus ait finalement des conséquences indirectes sur les différents acteurs du marché intérieur, les contribuables qui en subissent directement les conséquences demeurent les sociétés s'adonnant à ces montages intracommunautaires. Pour celles-ci, en plus des conséquences de l'application de la disposition anti-abus que nous avons déjà abordées, cela signifie en quelque sorte la fin d'un principe fiscal, celui du libre choix de la voie la moins imposée⁴⁵³. Il s'agit d'un principe reconnu à l'échelle européenne selon lequel le contribuable (dans le cas de la directive mère-fille il s'agira de la société) ayant le choix entre diverses opérations possibles est libre de choisir et de mettre en place la situation qui lui permet de payer le moins d'impôt possible⁴⁵⁴. Ce principe a d'ailleurs été rappelé par la Cour dans l'arrêt

⁴⁴⁸ Commission européenne, *Commission Staff Working Document : Impact Assessment – Accompanying the document – Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States*, SWD (2013) 474 final, Commission européenne, 25 novembre 2013, p. 14.

⁴⁴⁹ COMMISSION EUROPÉENNE, *op. cit.*, p. 20.

⁴⁵⁰ COMMISSION EUROPÉENNE, *op. cit.*, p. 14.

⁴⁵¹ *Ibidem*.

⁴⁵² *Ibidem*.

⁴⁵³ T. LINARD de GUERTECHIN, *Analyse du principe de réalité en droit fiscal belge, européen et international*, mémoire, Université catholique de Louvain, 2015, p. 39.

⁴⁵⁴ A. LACHAPPELLE, « Chapitre 3. - Le rétrécissement du libre choix de la voie la moins imposée » in *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2021, p. 373.

Halifax dans lequel elle y a explicitement fait référence en exprimant que « l’assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale »⁴⁵⁵.

Cependant, comme nous l’avons déjà vu à plusieurs reprises, le critère subjectif de l’abus de droit dans la directive mère-fille sera rempli dès lors qu’un des principaux objectifs dudit montage à un but fiscal⁴⁵⁶. Lorsqu’il est notoire que la charge fiscale d’une société représente une lourde charge pour celle-ci, il pourrait sembler normal qu’elle prenne en compte l’impact fiscal dans les objectifs de ses montages⁴⁵⁷. Un montage prenant en compte ce but fiscal parmi les objectifs principaux sera de ce fait, dans le cadre de la directive, considéré comme abusif et privé des avantages de ladite directive⁴⁵⁸. En conséquence, les sociétés qui sont dans le champ d’application de la directive se retrouvent en quelque sorte privées de l’usage du principe de la voie la moins imposée.

⁴⁵⁵ Arrêt *Halifax*, cite *supra* note 376, point 73.

⁴⁵⁶ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 224.

⁴⁵⁷ F. DEBELVA et J. LUTS, cité *supra* note 248, p. 225.

⁴⁵⁸ WEBER, cité *supra* note 258, p. 109.

Conclusion

Ce travail de recherche nous a permis de relever l'approche de la Cour quant au principe général de prohibition d'abus de droit européen au travers d'une jurisprudence évolutive. La définition par la Cour des critères nécessaires à la reconnaissance d'un abus de droit européen n'a pas été évidente. Néanmoins, la compréhension de ces critères permettent de cerner le cadre dans lequel s'inscrivaient les critères particuliers de l'abus de droit dans la directive mère-fille et les conséquences que ceux-ci pouvaient avoir sur l'établissement d'un abus de droit.

Si nous nous référons à l'hypothèse énoncée au début de ce mémoire, il s'avère que celle-ci était partiellement conforme à la réalité. Pour ce qui est des particularités et spécificités des critères de l'abus de droit dans la directive, les deux adaptations majeures s'avèrent être la conception du critère subjectif ainsi que l'apparition du critère d'authenticité. En effet, nous avons vu à quel point le critère subjectif pouvait rapidement reconnaître un montage comme étant abusif. En qualifiant comme abusif tout montage ayant un but fiscal parmi ses objectifs principaux, le législateur européen a réellement divisé les auteurs de doctrine qui n'ont pas manqué de qualifier ce critère d'inadmissible et se sont empressés de suggérer une autre interprétation du critère⁴⁵⁹.

Le critère d'authenticité a également retenu notre attention. Que cela soit par la sélection des termes qui la composent et qui sont pour certains très vagues ou généraux. Nous avons également relevé le risque de confusion entre le critère d'authenticité et le critère subjectif susmentionné. Ce critère d'authenticité n'a également pas manqué de faire parler les auteurs de doctrine qui ont été plusieurs à mettre en avant les discordances qu'il y a entre les différentes versions linguistiques de la directive⁴⁶⁰. En ce qui concerne les différentes conséquences que peuvent avoir ces critères particuliers, celles-ci résident principalement dans les difficultés que les sociétés peuvent avoir à délimiter avec précision le cadre légal ou non dans lequel s'inscrivent leurs montages. Ces critères ont également pour conséquence que, dans le champ d'application de la directive, le principe de liberté de choix de la voie la moins imposée se retrouve quelque peu remise au placard.

⁴⁵⁹ D. WEBER, cité *supra* note 258, p. 110.

⁴⁶⁰ B. PEETERS, cité *supra* note 353, p. 6.

En ce qui concerne l'apport de la preuve d'un abus de droit dans le cadre de la directive mère-fille par les autorités, nous pouvons conclure à un certain équilibre. Bien que l'apport de la preuve du critère subjectif s'en retrouve fortement facilité du fait qu'il suffit d'un but fiscal parmi les objectifs principaux du montage, la preuve du critère objectif n'est pas si simple. L'administration doit réussir à prouver que l'attribution des avantages de la directive à ce montage serait contraire aux objectifs de la directive mère-fille. Cependant, les objectifs de la directive étant tellement généraux et larges, il sera particulièrement compliqué pour l'administration d'apporter la preuve du fait que le montage est contraire à cet objectif. La facilité qu'un les autorités à prouver le critère subjectif est donc contrebalancée par la difficulté qu'elles ont à prouver le critère objectif, de sorte qu'un certain équilibre s'installe.

Il résulte également de la recherche réalisée que tant le principe général de prohibition d'abus de droit européen que les critères de la disposition anti-abus de la directive mère-fille s'inscrivent dans une construction jurisprudentielle et un cadre normatif très confus et imprécis⁴⁶¹. Cette conclusion peut d'ailleurs prêter à sourire lorsqu'il ressort de la proposition de directive du Conseil que la nouvelle disposition anti-abus introduite en 2015 était censée avoir « le mérite de la clarté »⁴⁶². Cette disposition de la directive mère-fille qui se voulait harmonisante et vectrice de clarté ne l'a finalement pas été autant que prévu.

Malgré cela, les dispositions générales anti-abus sont pour l'instant la seule solution existante dont dispose le législateur afin de contrer les efforts que les contribuables mettent en œuvre dans le but de trouver la faille à exploiter dans les dispositions légales⁴⁶³. Le législateur européen ne pourra en effet jamais anticiper de manière certaine chaque action artificielle qu'un contribuable entreprendrait afin de contourner la loi, il s'agit-là d'une certitude⁴⁶⁴.

Il semble néanmoins qu'une harmonisation la plus complète possible en matière de fiscalité directe européenne serait une avancée majeure dans la lutte contre les abus fiscaux de manière générale et serait une solution partielle aux problématiques énoncées. Cette hypothèse nous ouvre la voie vers une autre question : quels sont les défis que le législateur européen doit

⁴⁶¹ 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. 460.

⁴⁶² CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE, cité *supra* note 253, p. 5.

⁴⁶³ D. WEISBACH, « Formalism in Tax Law », *The University of Chicago Law Review*, 1999, vol. 66, p. 860 et 861, cité par A. SAYDÉ, cité *supra* note 68, p. 313 et 314.

⁴⁶⁴ A. SAYDÉ, cité *supra* note 68, p. 312.

surmonter afin de parvenir à une progressive harmonisation en matière de fiscalité directe menant à des dispositions claires, précises et non équivoques ?

Bibliographie

Législation européenne

Traités européens

Traité sur l'Union européenne.

Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Directives et recommandations

Directive 64/427/CEE du Conseil du 7 juillet 1964 relative aux modalités des mesures transitoires dans le domaine des activités non salariées de transformation relevant des classes 23-40 C.I.T.I. (Industrie et artisanat), *J.O.C.E.*, 1863/64, 23 juillet 1964.

Directive 77/91/CEE du Conseil du 13 décembre 1976 tendant à coordonner pour les rendre équivalentes les garanties qui sont exigées dans les États membres des sociétés au sens de l'article 58 deuxième alinéa du traité, en vue de la protection des intérêts tant des associés que des tiers, en ce qui concerne la constitution de la société anonyme ainsi que le maintien et les modifications de son capital, *J.O.C.E.*, L26/1, 31 janvier 1977.

Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O.C.E.*, L225, 20 août 1990.

Directive (UE) 93/13 du Conseil du 5 avril 1993 concernant les clauses abusives dans les contrats conclus avec les consommateurs, *J.O.U.E.*, L 95/29, 24 avril 1993.

Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *J.O.U.E.*, L310, 25 novembre 2009.

Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L345, 29 décembre 2011.

Recommandation 2012/772/UE de la Commission du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive, *J.O.U.E.*, L338, 12 décembre 2012.

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'États membres différents, *J.O.U.E.*, L21, 28 janvier 2015.

Jurisprudence

Jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne

C.J., arrêt *Flaminio Costa c. E.N.E.L.*, 15 juillet 1964, C-6/64, EU:C:1964:66.

C.J., arrêt *Giovanni Maria Sotgiu c. Deutsche Bundespost*, 12 février 1974, C-152/73, EU:C:1974:13.

C.J. arrêt *Johannes Henricus Maria van Binsbergen c. Bestuur van Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, 3 décembre 1974, C-33/74, EU:C:1974:131.

C.J., arrêt *United Brands Company et United Brands Continenlaal BV c. Commission des Communautés européennes*, 15 février 1978, C-27/76, EU:C:1978:22.

C.J. arrêt *J. Knoors c. Staatssecretaris van Economische Zaken*, 7 février 1979, C-115/78, EU:C:1979:31.

C.J., arrêt *Rewe-Zentral c. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, 20 février 1979, C-120/78, EU:C:1979:42.

C.J. arrêt *Rewe-Zentral AG c. Direktor der Landwirtschaftskammer Rheinland*, 29 février 1984, C-37/83, EU:C:1984:89.

C.J. arrêt *Hubert Wachauf c. Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft*, 13 juillet 1989, C-5/88, EU:C:1989:321.

C.J. arrêt *Mario Vicente Micheletti et autres c. Delegacion del Gobierno en Cantabria*, 7 juillet 1992, C-369/90, EU:C:1992:295.

C.J., arrêt *Camille Petit c. Office national de pensions*, 22 septembre 1992, C-153/91, EU:C:1992:354.

C.J. arrêt *Commission des Communautés européennes c. BASF AG, Limburgse Vinyl Maatschappij NV, DSM NV, DSM Kunststoffen BV, Hüls AG, Elf Atochem SA, Société artésienne de vinyle SA, Wacker Chemie GmbH, Enichem SpA, Hoechst AG, Imperial Chemical Industries plc, Shell International Chemical Company Ltd et Montedison SpA*, 15 juin 1994, C-137/92, EU:C:1994:247.

C.J. arrêt *Panagis Pafitis et autres c. Trapeza Kentrikis Ellados A.E. et autres*, 12 mars 1996, C-441/93, EU:C:1996:93.

C.J., arrêt *Brennet AG c. Vittorio Paletta*, 2 mai 1996, C-206/94, EU:C:1996:182.

C.J. arrêt *A. Leur-Bloem c. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, 17 juillet 1997, C-28/95, EU:C:1997:369.

C.J. arrêt *Alexandros Kefalas e.a. c. Elliniko Diomiso (État hellénique) et Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, 12 mai 1998, C-367/96, EU:C:1998:222.

C.J. arrêt *Centros Ltd. c. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*, 9 mars 1999, C-212/97, EU:C:1999:126.

C.J. arrêt *Société critouridienne de distribution (Socridis) c. Receveur principal des douanes*, 17 juin 1999, C-166/98, EU:C:1999:316.

C.J. arrêt *Dionysos Diamantis c. Elliniko Dimosio Oikonomikis Anasigkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, 23 mars 2000, C-373/97, EU:C:2000:150.

C.J., arrêt *Procédure pénale c. Jean-Pierre Guimont*, 5 décembre 2000, C-448/98, EU:C:2000:663.

C.J. arrêt *Athinaiki Zythopoiia AE c. Elliniko Dimosio*, 4 octobre 2001, C-294/99, EU:C:2001:505.

C.J. arrêt *Kunqian Katherine Zhu et Man Lavette Chen c. Secretary of State for the Home Department*, 19 octobre 2004, C-200/02, EU:C:2004:639.

C. J. arrêt *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

C.J. arrêt *Agip Petroli SpA c. Capitaneria i porto di Siracusa et autres*, 6 avril 2006, C-456/04, EU:C:2006:41.

C. J. arrêt *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c. Commissioners of Inland Revenue*, 12 septembre 2006, C-196/04, EU:C:2006:544.

C.J. arrêt *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation c. Commissioners of Inland Revenue*, 13 mars 2007, C-525/04, EU:C:2007:161.

C.J. arrêt *Hans Markus Kofoed c. Skatteministeriet*, 5 juillet 2007, C-321/05, EU:C:2007:408.

C.J. arrêt *CARTESIO Oktató és Szolgáltató bt.*, 16 décembre 2008, C-210/06, EU:C:2008:723.

C.J. arrêt *Modehuis A. Zwijnenburg BV c. Staatssecretaris van Financiën*, 20 mai 2010, C-352/08, EU:C:2010:282.

C.J. arrêt *Foggia – Sociedade Gestora de Participacoes Sociais SA c. Secretario de Estados dos*

Assuntos Fiscais, 10 novembre 2011, C-126/10, EU:C:2011:718.

C.J. arrêt *Staatssecretaris van Financiën c. Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof et Turbu.com BV Turbu.com Mobile Phone's BV c. Staatssecretaris van Financiën*, 18 décembre 2014, C-131/13, EU:C:2014:2455.

C.J. arrêt *Edward Cussense.a. c. T. G. Brosnan*, 22 novembre 2017, C-251/16, EU:C:2017:881.

C.J. arrêt *Procédure pénale c. Altun e.a.*, 6 février 2018, C-359/16, EU:C:2018:63.

C.J. arrêt *N Luxembourg 1 e.a. c. Skatteministeriet*, 26 février 2019, affaires jointes, C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, EU:C:2019:132.

C.J. arrêt *Skatteministeriet c. T Danmark et Y Danmark Aps*, 26 février 2019, affaires jointes, C-116/16, C-117/16, EU:C:2019:135.

Conclusions des Avocats généraux

Av. gén. M. G. TESAURO, concl. préc. C.J. arrêt *Panagis Pafitis et autres c. Trapeza Kentrikis Ellados A.E. et autres*, 12 mars 1996, C-441/93, EU:C:1996:93.

Av. gén. M. G. TESAURO, concl. préc. C.J. arrêt *Alexandros Kefalas e.a. c. Elliniko Diomiso (État hellénique) et Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, 12 mai 1998, C-367/96, EU:C:1998:222.

Av. gén. A. TIZZANO, concl. préc. C.J. arrêt *Kunqian Katherine Zhu et Man Lavette Chen c. Secretary of State for the Home Department*, 19 octobre 2004, C-200/02, EU:C:2004:639.

Av. gén. M. P. MADURO, concl. préc. C.J. arrêt *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121.

Av. gén. J. KOKOTT concl. préc. C.J. arrêt *Hans Markus Kofoed c. Skatteministeriet*, 5 juillet 2007, C-321/05, EU:C:2007:408.

Av. gén. M. P. MADURO, concl. préc. C.J. arrêt *CARTESIO Oktató és Szolgáltató bt.*, 16 décembre 2008, C-210/06, EU:C:2008:723.

Doctrine

Ouvrages

ARNULL, A., « What is a General principle of EU Law », in de la Feria, R. et Vogenauer, S. (dir.), *Prohibition of Abuse of Law : a New General Principle of EU Law*, Oxford, Bloomsbury Publishing, 2011.

BOUVERESSE, A., « La fraude dans l'abus de droit » in Berlin, D., Martucci, F. et Picod, F. (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2017.

CARLIER, J.-Y., « Arrêt de la Cour du 3 décembre 1974 – Johannes Henricus Maria van Binsbergen contre Bestuur van Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid » in *La condition des personnes dans l'Union européenne*, 5^{ème} éd., Bruxelles, Bruylant.

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

DOUGAN, M., « Some Comments on the Idea of a General Principle of Union Law Prohibiting Abuses of Law in the Field of Free Movement for Union Citizens », in de la Feria, R. et Vogenauer, S., (dir.), *Prohibition of Abuse of Law : a New General Principle of EU Law*, Oxford, Bloomsbury Publishing, 2011.

FALLON, F., « La délocalisation comme instrument de fraude lié à la circulation des biens et des personnes », in Verhoeven, J. (dir.), *La Loyauté. Mélanges offerts à Etienne Cerexhe*, Bruxelles, Larcier, 1997.

GERKRATH, J., « Commentaire de l'article 54 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. "Interdiction de l'abus de droit." » in *Commentaire de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, Litec, Paris, 2014.

GESTRI, M., *Abuso del diretto frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Giuffrè Editore, Milan, 2003.

IONESCU, R.-N., *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2012.

JONES, A. et SUFRIN, B., *EC Competition Law*, 4th éd., Oxford, Oxford University Press, 2004.

KOFLER, G. et TENORE, M., « Fundamental Freedoms and Directives in the Area of Direct Taxation », in Weber, D., *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, Books IBFD, 2010.

LACHAPELLE, A., « Chapitre 3. - Le rétrécissement du libre choix de la voie la moins imposée » in *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2021.

- LENAERTS, K., « Le Concept d'abus de droit dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de fiscalité directe » in Paschalidis, P. et Wildermeersch, J. (dir.), *L'Europe au présent !*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2018.
- LILIOPOULOU PENOT, A., « Libertés de circulation et abus de droit », in Dubout, E., Maitrot de la Motte, A. (dir.), *L'unité des libertés de circulation*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2013.
- LONDERS, G., MOSSELMANS, S. et BOSSUYT, A., « Deux principes généraux du droit issus du droit national et du droit communautaire : l'enrichissement sans cause ou l'enrichissement injustifié et l'interdiction de l'abus de droit » in Office des publications officielles des Communautés européennes, *Actes du colloque pour le cinquantième anniversaire des traités de Rome : l'influence du droit national et de la jurisprudence des juridictions des états membres sur l'interprétation du droit communautaire*, Luxembourg, 2007.
- MAITROT DE LA MOTTE, A., « Section 1. - Les directives européennes destinées à éliminer les doubles impositions » in *Droit fiscal de l'Union européenne*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2022.
- MALHERBE, P., « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international », in *Fiscalité des entreprises - Questions d'actualité*, Bruxelles, Larcier, 2015.
- MARCHESSOU, P. et TRESCHER, B., « Chapitre 4. - Les impôts coordonnés : les impôts directs » in *Droit fiscal international et européen*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2018.
- MARPILLAT, C., « Section 3 - Vers une « déterritorialisation » du droit fiscal : une solution pérenne face à l'économie numérique » in *La territorialité de l'impôt sur les sociétés dans l'économie numérique*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2018.
- MARTIN, D., *Égalité et non-discrimination dans la jurisprudence communautaire. Étude critique à la lumière d'une approche comparatiste*, Collection du Centre des Droits de l'Homme de l'Université Catholique de Louvain, Bruylant, 2006.
- MICHEL, V., « Ière Partie - Le marché intérieur en 2012 : état des lieux » in *1992-2012 : 20 ans de marché intérieur*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014.
- MINNE, P. et DOUENIAS, S., *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, De Boeck et Larcier, 2004.
- MENJUCQ, M., *Droit international et européen des sociétés*, Paris, Montchrestien, 2001.
- PICOD, P. et FARTUNOVA, M., « Revue des revues » in *Annuaire de droit européen 2008 / Volume VI*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2011.
- PIROTTE, N., « La mesure générale anti-abus en droit européen : de la réalité juridique à la réalité économique » in Paschalidis, P., et Wildermeersch, J. (dir.), *L'Europe au présent !*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2018.
- POIARES MADURO, M., *We the Court : The European Court of Justice and the European Economic Constitution*, Hart, 1998, p. 167.

SAYDÉ, A., *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Oxford et Portland, Hart Publishing, 2014.

TARUFFO, T. (dir.), *Abuse of procedural rights : Comparative standards of procedural fairness*, La Haye, Londres, Boston, Kluwer Law International, 1999.

VAN MEERBECK, J., « § 2. Les principes généraux du droit de l'Union européenne » in Hachez, I., Cartuyvels, Y., Dumont, H., Gérard, P., Ost, F. et van de Kerchove, M., *Les sources du droit revisitées - vol. 1*, Bruxelles, Presses universitaires Saint-Louis, 2012.

VOYAME, J., COTTIER, B. et ROCHA, B., « Abuse of rights in Comparative Law » in Conseil de l'Union européenne, *Abuse of Rights and Equivalent Concepts : The Principle and Its Present Day Application*, Strasbourg, 1990.

Articles de périodiques

AUJEAN, M., « La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée », *Regards croisés sur l'économie*, 2007, vol. 1, n° 1.

ALFROD, R. P., « Subsidiarity and competition : Decentralized Enforcement of EU Competition Laws », *27 Cornell Int'l L. J.*, 1994, n° 271.

AMAND, C., « Abus de droit, fraude à la loi et pratiques abusives - Approche européenne et belge », *R.G.C.F.*, 2009/3.

DEBELVA, F. et LUTS, J., « Anti-Abuse under the Financial Transaction Tax Proposal », *Derivatives & Financial Instruments*, 2014, vol. 16, n° 3.

DEBELVA, F. et LUTS, J., « The general anti-abuse rule of the Parent-Subsidiary Directive », *European Taxation*, 2015, vol. 55, no 6.

DE BEYS, J., « DOSSIER Le droit européen est-il applicable aux situations purement internes ? », *J.D.E.*, 2001/6.

DE BROE, L., et GOMMERS, S., « Terra Incognita: De impact van recente Unierechtelijke evoluties op de Belgische fiscale algemene antimisbruikbepalingen », *A.F.T.*, 2021, vol. 2021, n° 9-10.

DEGEE, J. et TRAVERSA, E., « 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.

DELACROIX P., et HERMAND, O., « Bénéficiaire effectif en matière de dividendes : effet des affaires danoises », *Fisco. Int.*, 2020, n° 440.

DELACROIX, P., « Modifications récentes de la directive mère-fille », *R.I.S.F.-I.J.F.S.*, 2015/2.

DE LA FREIA, R., « Prohibition of Abuse of (Community) Law : The Creation of a General Principle of EC Law through Tax », *Common Market Law Review*, vol. 45, n° 2, 2008.

- DIMITROVA, A., et RHINARD, M., « The power of norms in the transposition of EU directives », *European Integration Online Papers*, 2005, vol. 9, n°16.
- EHLERMAN, C. D., « Compétition entre systèmes réglementaires », *R.M.C.U.E.*, 1995, n° 237.
- HELMINEN, M., « The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention? », *European Taxation*, 2013, vol. 53, n° 7.
- HERMAND, O., PROTIN, M., AJABLI, B., « Les nouvelles mesures anti-abus (générales) de la directive mère-fille et de la directive anti-BEPS : l'article 344, § 1er, du CIR 1992 ferait-il l'affaire ? » *R.G.F.C.P.*, 2016, liv. 10.
- HERNU, R., « Le principe d'égalité et le principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la CJUE », *Les cahiers du Conseil constitutionnel*, Titre VII (en ligne), n°4, *Le principe d'égalité*, 2020.
- KAMANABROU, S., « Abuse of Law in the context of EU law doit », *European Law Review*, vol. 43, n° 4, 2018.
- LANGODET, F., « L'abus de droit dans la jurisprudence communautaire », *J.D.E.*, 2003/1, 2003.
- LE CACHEUX, J., « Quelques enjeux de la coopération fiscale en Europe », *Regards croisés sur l'économie*, 2012, vol. 11, n°1.
- LECOMPTE, D., « L'avocat fiscaliste et l'optimisation fiscale paisible », *R.E.I.D.F.*, 2015/4.
- LENAERTS, A., « The general principle of the prohibition of the abuse of rights : a critical position on its role in a codified European contract Law », *European Review of Private Law*, 2010, vol. 18, n° 6.
- LEON AGUIRRE, J., « À propos de quelques spécificités de l'abus de directive », *R.E.I.D.F.*, 2020/3.
- LIGNEREUX, B., « Les dispositifs européens de lutte contre l'optimisation fiscale », *R.E.I.D.F.*, 2021/2.
- MATTERA, A., « Le principe de reconnaissance mutuelle : un instrument de préservation des tradition et des diversités nationales, régionales et locales », *R.M.U.E.*, 1998, n° 2.
- PAULUS, C., « Gaius c. Voltaire : une théorie d'abus de droit en droit romain classique ? », *Hirundo: The McGill Journal of Classical Studies*, 2005-2006, vol. IV : 73-89 (c).
- PEETERS, B., « Directive mère-filiale: la disposition anti-abus est approuvé », *Fiscologue International*, 2015, n° 374.
- PINTAVIGNA, P., « Tax abuse in European Union Law: A Theory », *EC Tax Review*, 2011, vol. 20., n° 4.

SAGAN, S., « The Misuse of a European Company according to Article 11 of the Directive 2001/86/EC », *European Business Law Review*, 2010, vol. 21, n° 1.

SAYDÉ, A., « Defining the Concept of Abuse of Union Law », *Yearbook of European Law*, 2014, vol. 33, n° 1.

TRAVERSA, E., « The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting? », *Studi Tributari Europei*, 2020, 9(1).

van den HURK, H., « Proposed Amended Parent-Subsidiary Directive Reveals the European Commission's Lack of Vision », *Bulletin for international taxation*, 2014, vol. 68, n° 9.

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

WEBER, D., « Abuse of Law – European Cour of Justice, 14 December 2000, Case C-110/99, Emsland-Stärke », *Legal Issues of Econ. Integration*, vol. 31, 2004.

WEBER, D., « The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: background, impact, applicability, purpose and effect. » *Intertax*, 2016, vol. 44, n° 2.

WEISBACH, D., « Formalism in Tax Law », *The University of Chicago Law Review*, 1999, vol. 66.

Sources institutionnelles

LETTA, E., *Much more than a market – Speed, Security, Solidarity : Empowering the Single Market to deliver a sustainable future and prosperity for all EU Citizens*, Conseil de l'Union européenne, 2024.

MARTINELLO, B., *Libre circulation de marchandises*, Parlement européen, 2024.

PAVY, E., *Fiches thématiques sur l'Union européenne - Le principe de subsidiarité*, Parlement Européen, 2024.

Travaux universitaires

BOBIC, A., *Prohibition of abuse of rights in the EU*, Université de Zagreb, 2011.

LINARD de GUERTECHIN, T., *Analyse du principe de réalité en droit fiscal belge, européen et international*, mémoire, Université catholique de Louvain, 2015

NOLS, C.-A., *La nouvelles mesure anti-abus fiscal modifiant la directive" mère-filiale" et l'enjeu*

de sa transposition en Belgique, mémoire, Université de Liège, 2016.

SEUTIN, D., *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."*, mémoire, Université de Liège, 2022.

Documents officiels

Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, « Vers un marché intérieur sans entraves fiscales », COM(2001) 582 final, 23 octobre 2001.

Commission européenne, « Commissioner Moscovici welcomes the adaptation of measures against tax evasion and aggressive tax planning » , statement 15/3720, 27 janvier 2015.

Commission européenne, *Commission Staff Working Document : Impact Assessment – Accompanying the document – Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States*, SWD (2013) 474 final, Commission européenne, 25 novembre 2013.

Conseil de l'Union européenne, *Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents*, COM (2013) 814 final, Conseil de l'Union européenne, 25 novembre 2013.

Articles de presse

FERRER, M., BARUCH, J., VAUDANO M. et MICHEL, A., « OpenLux : entre les multinationales et le Luxembourg, l'histoire d'amour continue », disponible sur www.lemonde.fr, 11 janvier 2021.

GAUDIAUT, T., « Abus fiscal des entreprises : quel manque à gagner pour les recettes de l'État ? », disponible sur www.statista.com, 2 novembre 2023.

KHELFAT, M., « Faut-il uniformiser la taxation des multinationales au sein de l'UE : la réponse des têtes de listes », disponible sur www.rtbf.be, 4 juin 2024.

MICHEL, A., « Optimisation fiscale des grands groupes et des riches particuliers : une nouvelle norme anti-abus », disponible sur www.lemonde.fr, 15 avril 2024.

ZUCMAN, Z., « 40% des profits des multinationales sont délocalisés dans les paradis fiscaux », disponible sur www.lemonde.fr, 7 novembre 2017.

