

L'application du principe général anti-abus européen et de la mesure générale anti-abus de l'ATAD par les juges fiscaux nationaux : état des lieux et mises au point à l'aune de quelques arrêts récents

Denis-Emmanuel PHILIPPE

*Avocat-associé (Bloom-Law) aux barreaux de Bruxelles, Liège et Luxembourg
Maître de conférences à l'Université de Liège*

Aymeric NOLLET

*Avocat (Bloom-Law) au barreau de Bruxelles
Professeur à l'Université de Liège
Docteur en droit de l'Université de Liège et de l'Université d'Anvers*

TABLE DES MATIÈRES

I.	Introduction	2
II.	Typologie des montages en cause dans toutes ces décisions de jurisprudence	3
a.	Réduction de capital consécutive à un apport d'actions (montage de « plus-value interne »)	4
b.	Structure de financement intra-groupe reposant sur l'utilisation des intérêts notionnels	5
c.	Interposition d'une société holding luxembourgeoise (« double structure holding »)	6
d.	Utilisation d'un véhicule défiscalisé (SPF luxembourgeoise) par un actionnaire belge personne physique	7
e.	Opérations QFIE	8
III.	Rappel de l'évolution du droit européen dans la lutte contre les abus en matière fiscale	9
IV.	Première application retentissante du principe européen par un juge national : arrêt de la Cour d'appel de Gand du 1 ^{er} décembre 2020	10
V.	Portée « rétroactive-intemporelle » du principe général anti-abus de droit européen ?	11
VI.	Premier arrêt de la Cour de cassation du 25 novembre 2021 : rejet implicite des arguments de droit européen	13
VII.	Second arrêt de la Cour de cassation du 25 novembre 2021 : rejet plus explicite des arguments de droit européen	14
a.	Clarification des limites matérielles du principe général anti-abus de droit européen	15
b.	Clarification des limites temporelles de la mesure générale anti-abus de l'ATAD	16
VIII.	Jurisprudence postérieure de la Cour d'appel de Gand (toujours elle...) : le fisc persiste, mais les juges résistent...	17
IX.	Conclusions	19

I. Introduction

1. Le principe général anti-abus européen et la mesure générale de l'ATAD : les nouveaux « bouche-trous » du fisc belge pour contrer des montages d'optimisation fiscale non couverts par des mesures anti-abus nationales – Depuis plusieurs années, l'administration fiscale belge entreprend de contrer des montages d'optimisation fiscale qu'elle juge « abusifs », et à l'égard desquels les règles anti-abus aujourd'hui en vigueur dans la législation interne belge – notamment la mesure générale anti-abus de l'article 344, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus belge (« C.I.R. ») – ne sont pas applicables (ou n'étaient pas encore applicables *ratione temporis*) ou bien ne lui offrent pas de réponses satisfaisantes, en invoquant, de façon « maximaliste » (pour ne pas dire « opportuniste »), en guise de véritables « bouche-trous », le principe général de droit européen d'interdiction de l'abus de droit (ou principe général anti-abus européen) consacré dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (« C.J.U.E. »), ainsi que la mesure générale anti-abus prescrite par la Directive *Anti-Tax Avoidance* (« ATAD »)¹.

2. Deux arrêts de la Cour de cassation du 25 novembre 2021 canalisant les prétentions de l'administration – Dans la jurisprudence belge, si des juges du fond ont tantôt suivi, tantôt démenti l'administration fiscale dans ses velléités d'invocation de ces arguments de droit européen « à toutes les sauces » (pour ne pas dire : « à tort et à travers »...), deux arrêts

1. Les auteurs remercient vivement David Seutin, avocat-stagiaire au sein du cabinet Bloom-Law, pour les recherches préparatoires et les discussions stimulantes qui ont nourri le présent article.

récents de la Cour de cassation rendus le même jour, le 25 novembre 2021, semblent plutôt venir canaliser et contrecarrer les prétentions du fisc.

Cette jurisprudence de la Cour de cassation a ainsi clairement circonscrit le champ d'application « matériel » du principe général anti-abus européen, en réduisant sa portée au seul usage (abusif) d'une règle du droit de l'Union (primaire ou dérivé). Autrement dit : ce principe général anti-abus de droit européen a uniquement vocation à s'appliquer dans un contexte de droit européen, et pas dans un contexte de droit purement interne.

L'un de ces deux arrêts de la Cour de cassation a par ailleurs permis de clarifier les limites « temporelles » de la mesure générale anti-abus de la Directive ATAD, en lui déniaient toute vocation à s'appliquer à des faits antérieurs au 1^{er} janvier 2019.

3. Deux arrêts de la Cour d'appel de Gand (1^{er} décembre 2020 et 21 juin 2022) : l'un acceptant d'appliquer le principe général anti-abus européen, l'autre le refusant – Parmi les décisions de juges du fond, nous épingleons notamment deux arrêts de la Cour d'appel de Gand, l'un rendu *avant* la salve des arrêts de la Cour de cassation du 25 novembre 2021 et dans un contexte de planification fiscale internationale, et l'autre rendu *après* ces arrêts de la Cour de cassation et à propos d'une situation de droit purement interne-nationale.

Le premier arrêt, que nous avons commenté de façon approfondie dans une précédente livraison de cette revue², constitue la première application (positive) du principe anti-abus de droit européen dans la jurisprudence fiscale belge. On notera dès à présent que, à la différence de la plupart des affaires ayant donné lieu aux décisions de jurisprudence relatives au principe anti-abus de droit européen, il était bien question ici du bénéfice d'un avantage fiscal prévu par le droit européen (à savoir : l'exonération de précompte mobilier en application de la Directive Mère-Fille).

Dans le second arrêt épinglé du 21 juin 2022, la Cour d'appel de Gand a cette fois rejeté l'application du principe général anti-abus de droit européen, à propos d'une situation de droit purement interne. Il était ainsi question d'une réduction de capital par une société holding belge au profit de ses actionnaires personnes physiques belges, s'inscrivant dans le cadre d'un montage classique de « plus-value interne ». Le refus d'appliquer le principe général anti-abus de droit européen était alors parfaitement justifié en

l'occurrence, dès lors qu'il n'était nullement question de l'usage d'un quelconque avantage issu du droit européen.

4. Plan de l'étude – Nous commencerons par mettre en lumière les schémas d'optimisation fiscale qui sont typiquement au cœur de toutes les décisions de jurisprudence que nous allons épilucher (II) et puis retracer très sommairement l'évolution du droit européen dans la lutte contre les abus (de droit) en matière fiscale (III). Ensuite, nous procéderons à l'examen – dans l'ordre chronologique – des différents arrêts précités de la Cour d'appel de Gand et de la Cour de cassation (IV, VI, VII et VIII), le cas échéant en lien avec d'autres décisions connexes à épinglez. Nous marquerons aussi un temps d'arrêt, à la suite de l'exposé de l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 1^{er} décembre 2020, sur la question controversée de la portée « rétroactive-intemporelle » du principe général anti-abus de droit européen (V), à propos de laquelle la Cour de cassation pourrait être amenée à se prononcer prochainement (suite au pourvoi dirigé contre cet arrêt de la Cour d'appel de Gand).

II. Typologie des montages en cause dans toutes ces décisions de jurisprudence

- **Des montages d'optimisation fiscale bien connus des praticiens du droit fiscal (international)** – Il ressort de l'analyse de la jurisprudence à laquelle nous nous sommes livrés que l'administration fiscale belge manifeste ses velléités d'invocation des arguments de droit européen (principe général anti-abus européen, mesure générale anti-abus de l'ATAD) « tous azimuts », pour s'attaquer à toute une panoplie de montages d'optimisation fiscale dont les praticiens du droit fiscal belge et international sont familiers, à savoir notamment : les montages dits de « plus-values internes » ;
- l'utilisation d'une société de financement intra-groupe reposant sur l'utilisation de la déduction des « intérêts notionnels » ;
- l'interposition d'une structure holding étrangère dans un schéma d'optimisation fiscale internationale ;
- l'utilisation d'un véhicule patrimonial défiscalisé (une SPF luxembourgeoise) par des personnes physiques résidentes belges ;
- les constructions « QFIE ».

2. Gand, 1^{er} décembre 2020, 2019/AR/306 et 2019/AR/307, *Monkey.be*, et commentaires : N. BAMMENS, « Fiscaal misbruik: het Unierecht als oorsprong en als leidraad », *T.F.R.*, n° 2021/605, pp. 694-701 ; L. KELL, Note sous Gand, 1^{er} décembre 2020, *Fisc. Koer.*, 2021/3, pp. 55 à 65 ; T. JANSEN, « Belgisch hof dipt toepassing algemene antimisbruikbepaling in Europese saas », *Fisc. act.*, 2020/42, pp. 4-7 ; D.-E. PHILIPPE et A. NOLLET, « L'abus fiscal à la croisée des chemins du droit européen : application à une planification fiscale internationale impliquant des holdings étrangères. Note sous l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 1^{er} décembre 2020 », *R.G.F.C.P.*, 2022/3-4, pp. 15-40 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Misbruik bij internationale belastingplanning », *Fiscoloog*, n° 1687, 29 janvier 2021, pp. 9 et s. Voir aussi, relativement à l'autre arrêt rendu le même jour dans l'affaire connexe relative à l'imposition d'une personne physique résidente belge, D. REYNAERTS, « Het Europees verbod van fiscaal misbruik concreet getoetst bij internationale fiscale planning », *R.A.B.G.*, n° 2021/7, pp. 622-629.