

Structuration de groupe de sociétés

La Cour de cassation autorise une application autonome du principe européen anti-abus

Dans un arrêt du 30 novembre 2023, la Cour de cassation a confirmé la possibilité pour l'administration fiscale d'appliquer le principe européen anti-abus.

Enseignements de cet arrêt : la **règle anti-abus européenne peut, elle aussi, être invoquée** pour remettre en cause l'optimisation purement fiscale, ce n'est pas l'apanage des règles de droit interne. Les structurations de sociétés doivent être justifiées économiquement et pourvues de substance. Autrement, la règle européenne sanctionnant l'abus de droit peut s'appliquer **lorsqu'une règle fiscale trouve sa source dans une directive** (ou autre source de droit de l'Union).

L'arrêt rendu par la Cour de cassation est dans l'air du temps, et rappelle l'**attention** à porter aux justifications et à la substance dans la mise en place de structures qui peuvent avoir pour effet une optimisation fiscale.

Il convient néanmoins de rappeler, qu'aux termes mêmes de la jurisprudence de la C.J.U.E., **la recherche par un contribuable du régime fiscal le plus avantageux pour lui ne saurait, en tant que telle, fonder une présomption générale de fraude ou d'abus.**

1. L'ABUS DE DROIT EN DROIT EUROPÉEN

1.1 Principe

La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (C.J.U.E.) a consacré dans les années 2010 le principe de l'interdiction de l'abus de droit dans les matières mettant en œuvre le droit de l'Union européenne.

Selon cette jurisprudence, ce principe général peut être synthétisé comme suit :

- les justiciables ne peuvent se prévaloir **frauduleusement** ou **abusivement** des normes du droit de l'Union ;
- par conséquent, des opérations qui sont réalisées **dans le but de bénéficier frauduleusement ou abusivement** des avantages prévus par le droit de l'Union ne peuvent pas être prises en compte ;
- le principe s'applique **indépendamment** du point de savoir si les droits ou avantages dont il est abusé trouvent leur fondement dans les traités, dans un règlement ou dans une directive ;

- l'absence de **dispositions anti-abus nationales ou conventionnelles** est sans incidence sur l'obligation de refuser le bénéfice de dispositions du droit de l'Union invoquées frauduleusement ou abusivement.

Toujours selon cette jurisprudence, il découle de ce principe général que le bénéfice des dispositions du droit de l'Union doit être refusé lorsque celles-ci sont invoquées non pas en vue de réaliser les objectifs de ces dispositions, mais dans le but de bénéficier d'un avantage du droit de l'Union alors que les conditions pour bénéficier de cet avantage ne sont que formellement remplies ou que les opérations en cause sont purement artificielles sur le plan économique et visent à échapper à l'application d'une législation d'un État de l'Union.

1.2 Éléments constitutifs

L'abus de droit en droit européen nécessite :

- Un ensemble d'éléments **objectifs** d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'est **pas respecté** ;
- Un élément **subjectif** consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant d'une réglementation de l'Union en créant **artificiellement** les conditions requises pour son obtention.

C'est ainsi l'**examen d'un ensemble de faits** qui permet de décider si les éléments constitutifs d'un abus de droit sont réunis. La C.J.U.E. a ainsi considéré comme montage artificiel la mise en place d'un groupe de sociétés non pour des motifs qui reflètent la réalité économique, mais pour des motifs visant l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de la finalité du droit fiscal applicable (par exemple, éviter par l'interposition d'une société, le paiement d'impôts sur les dividendes distribués à un bénéficiaire effectif qui ne bénéficierait en principe pas de l'exemption).

2. APPLICATION DU PRINCIPE DE L'ABUS DE DROIT EUROPÉEN EN BELGIQUE - ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION DU 30 NOVEMBRE 2023

2.1. Optimisation fiscale utilisée en l'espèce

Les faits étaient complexes. Une société belge d'un groupe multinational avait procédé à une réduction de capital et distribué un dividende, à l'issue d'une série d'opérations de restructurations. Ces restructurations avaient conduit à mettre en place des doubles holdings, de déplacer des actions avec multiplication de valeur par cinq en deux jours, de lier une réduction de capital avec un financement externe suite à l'entrée d'un nouvel investisseur, de fusionner des sociétés récemment constituées, de contourner une décision anticipée néerlandaise en créant à Luxembourg une société sans que le groupe y ait été actif, etc. L'administration fiscale belge considéra que la globalité de ces opérations aboutissait à un abus, et revendiqua l'application du précompte mobilier sur les flux, alors que dans des circonstances normales ces flux bénéficiaient de l'exonération par application du régime mère-filiale.

La disposition de droit interne belge (article 344, CIR, tel que modifié en 2012) n'était pas applicable aux faits visés en l'espèce, car antérieurs à l'entrée en vigueur de la modification légale en droit interne belge.

2.2. Décision de la Cour de cassation

Par son arrêt du 30 novembre 2023, la Cour de cassation **confirme** en grande partie l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 1^{er} décembre 2020 qui refusa l'exemption de précompte mobilier sur des dividendes versés par une société belge à une société intermédiaire luxembourgeoise en application de la directive mère-filiale, en **application du principe général de l'abus de droit européen**.

La Cour de cassation confirme à cet égard :

- l'application **autonome** du principe européen d'abus de droit, sans qu'il faille avoir égard à l'existence ou non de règles anti-abus nationales ou conventionnelles ;
- l'application du principe **sans limitation temporelle**, car ce principe général de droit est inhérent au droit européen dès son origine : ainsi, il peut être tenu compte de faits pertinents rattachés à une période antérieure à la jurisprudence développée par la C.J.U.E. sur la question de l'abus de droit européen dans les années 2010 ; il n'y a ce faisant pas de violation des principes de sécurité juridique et confiance légitime ;
- l'application du principe général d'abus est **limitée aux dispositions du droit de l'Union** : ce principe ne peut être invoqué si aucun avantage résultant du droit de l'Union n'est concerné ; ainsi, la Cour de cassation, dans l'arrêt commenté, décide que le principe anti-abus européen ne peut s'appliquer à l'absence de précompte mobilier retenu dans le cadre d'une diminution de capital où intervient un remboursement de capital versé ; dans ce cas l'absence de précompte résulte en effet d'une disposition interne belge et non du droit de l'Union ; la Cour de cassation **casse donc l'arrêt de la Cour d'appel de Gand sur ce point limité** ;
- l'obligation d'**apprécier les éléments objectifs et subjectifs** prouvant l'abus de droit au regard des actes posés par l'ensemble des sociétés d'un même groupe et pas uniquement au regard des actes posés qui font l'objet du litige fiscal ;
- s'agissant de l'interposition d'une société holding, la possibilité de **distinguer les motifs économiques valables ayant pu présider à sa création** (au cas particulier, justification économique liée à l'arrivée d'un tiers investisseur) **et l'usage qui en est fait** (permettre la remontée de bénéfices sans imposition).

3. COMMENTAIRES

L'arrêt du 30 novembre 2023 rendu par la Cour de cassation confortera assurément l'administration fiscale dans son usage de la règle anti-abus européenne afin d'attaquer des structures qu'elle juge abusives.

Toutefois, les **circonstances de fait du cas** soumis à la Cour de cassation étaient **particulièrement complexes**. Or, en matière d'abus de droit, tout est précisément une question d'appréciation de l'ensemble des éléments objectifs et subjectifs. Il conviendra donc d'**analyser chaque cas** de manière spécifique afin d'évaluer si oui ou non la situation peut être considérée comme constitutive d'un abus.

Par cet arrêt, la Cour confirme les principes suivants :

- La nécessité de **tenir compte de toutes les opérations réalisées** dans le cadre de l'évaluation des éléments subjectifs et objectifs menant à un éventuel abus ;
 - ✍ *il conviendra donc d'être attentif à la circonstance qu'une renonciation au précompte mobilier puisse être contestée s'il peut être démontré que l'ensemble des opérations réalisées permet une économie d'impôt à un autre niveau au sein du groupe par exemple ;*
- la nécessité de suffisamment **justifier économiquement les structurations opérées** : l'existence d'une justification économique initiale ne suffit pas si à l'usage, la structuration ne vise qu'une optimisation fiscale ;
 - ✍ *dans ce contexte, l'existence d'une substance suffisante des sociétés holding intermédiaires semble importante, tout comme le respect des obligations légales ;*
- **l'application de la règle anti-abus à des situations préexistantes**, antérieures au développement par la C.J.U.E. de sa jurisprudence sur l'abus de droit européen ;
 - ✍ *à cet égard on peut regretter que la Cour de cassation n'ait pas jugé utile de poser à la C.J.U.E. une question préjudicielle quant à la conformité de cette application « rétroactive » avec les autres principes généraux de droit européen tels que la sécurité juridique et la confiance légitime ;*
- l'application de la règle anti-abus européenne **limitée au droit de l'Union** ;
 - ✍ *il convient toutefois de rappeler qu'en matière d'impôt des sociétés, la règle générale anti-abus prescrite par la Directive européenne ATAD (en vigueur à partir de 2019) s'applique aussi bien aux situations transnationales que purement nationales ;*
 - ✍ *en droit interne belge, la mesure générale de l'article 344 CIR (ou les mesures spécifiques) est applicable.*

Contacts



+32 (0)2 891 80 55



www.advisius.law



www.linkedin.com/company/advisius/