



*Direction générale Bibliothèque,
Recherche et Documentation*

NOTE DE RECHERCHE

Existence de normes spécifiques ou de principes généraux relatifs à l'abus de droit dans le domaine de la fiscalité directe des États membres

[...]

Objet: Examen de la présence de moyens anti-abus en matière de fiscalité directe dans les ordres juridiques des États membres. Recherche visant à étudier le traitement fiscal notamment des versements transfrontaliers de dividendes et d'intérêts dans le cadre d'un montage fiscal.

[...]

Octobre 2017

[...]

PLAN

Synthèse.....	p.	1
Tableau récapitulatif.....	p.	19
Droit belge.....	p.	21
Droit danois.....	p.	30
Droit finlandais.....	p.	40
Droit irlandais.....	p.	47
Droit luxembourgeois.....	p.	57
Droit néerlandais.....	p.	69
Droit suédois.....	p.	81

SYNTHÈSE

I. INTRODUCTION

1. La présente note de recherche vise à examiner la présence éventuelle dans les ordres juridiques des États membres, de normes et/ou de principes généraux, en matière d'impôts directs relatifs à l'abus de droit. Dans ce contexte, il s'agit de savoir si des montages artificiels destinés à la poursuite d'avantages fiscaux, qui, tout en étant constitués d'actes juridiques valables à l'aune du droit privé, sont dépourvus d'intérêt économique propre, peuvent être écartés par les autorités fiscales sur la base de l'abus de droit.
2. Dans le cadre de la présente note, les recherches ont été menées en deux étapes. Lors de la première étape, tous les droits des États membres à l'exception de Chypre, de la Grèce et de Malte ont fait l'objet d'une recherche en vue d'identifier les moyens, qu'ils relèvent du droit substantiel ou du droit procédural, destinés à lutter contre les abus de droit en matière de fiscalité directe.
3. Dans une seconde étape, les droits de la **Belgique**, du **Danemark**, de la **Finlande**, de l'**Irlande**, du **Luxembourg**, des **Pays-Bas** et de la **Suède** ont fait l'objet d'études plus approfondies visant à décrire les spécificités des moyens anti-abus identifiés. Dans ce cadre, une attention particulière a été consacrée au principe dit "de réalité" dans le droit danois.

II. PROPOS LIMINAIRES

4. Les résultats obtenus dans le cadre de la première étape de la recherche démontrent que la quasi-totalité des droits examinés comportent une ou plusieurs méthodes pour lutter contre l'abus de droit en matière de fiscalité directe. Ces méthodes revêtent un caractère préventif ou répressif. Elles servent à garantir l'efficacité du recouvrement des impôts, et de ce fait, le respect des obligations

fiscales. Ceci dit, les critères pour identifier et appliquer les règles anti-abus varient entre les États membres.

5. En effet, si des critères portant sur la normalité ou l'anormalité de la transaction¹, susceptibles de qualifier celle-ci d'abus, dans un contexte donné s'appliquent souvent afin de lutter contre l'abus², le degré de normalité exigé peut varier entre les droits examinés.
6. Nonobstant le fait que les méthodes identifiées ont des caractéristiques différentes, elles sont susceptibles d'être regroupées en deux catégories.
7. De la première catégorie relèvent les méthodes réglementées. *Primo*, l'on y trouve les dispositions générales anti-abus. *Secundo*, les réglementations spécifiques visant à prévenir certains abus fiscaux en font partie.³
8. La seconde catégorie comporte des règles ou des principes anti-abus établis par la jurisprudence. Le fait qu'une telle règle ou un tel principe ait été établi par le juge national, et non pas par le législateur national, pourrait susciter des soucis du point de vue du principe de légalité (*nullum tributum sine lege*) et du principe de sécurité juridique, ce qui pourrait expliquer qu'une minorité significative des ordres juridiques étudiés emploie cette méthode de source jurisprudentielle.

III. RÈGLES GÉNÉRALES POUR LUTTER CONTRE L'ABUS DE DROIT

9. Les résultats des examens effectués font état d'un grand nombre de règles anti-abus dans le domaine de la fiscalité directe. En effet, des 24 ordres juridiques

¹ Dans ce cadre, les États membres semblent en général adhérer, dans la plupart des cas en prévoyant des règles fiscales spécifiques, au respect du principe dit "de pleine concurrence" (ou *arm's length principle*) impliquant que des conditions contractuelles relatives notamment au prix de vente entre des contribuables associés doivent correspondre aux conditions du marché pour être acceptées comme base de l'imposition. En **Finlande**, ce principe fait partie de la règle générale même de l'anti-abus.

² Notamment en **Allemagne**, en **Autriche**, en **Finlande**, en **France** et aux **Pays-Bas**.

³ Dans ce cadre, la question de la primauté des lois spécifiques a été abordée dans la jurisprudence **suédoise**, sans réponse claire.

examinés, un seul (celui de la **Croatie**) se caractérise par l'absence d'un texte et d'un principe général permettant la lutte contre l'abus de droit dans le domaine de fiscalité directe. Certes, il existe une législation en la matière, mais celle-ci ne viserait que des abus survenus lors du recouvrement des impôts⁴. Elle n'affecte donc pas le caractère imposable de la transaction.

10. Quant à la **Bulgarie**, il existe une législation anti-abus dans le domaine de la fiscalité directe, mais son champ d'application semble être limité par une énumération exhaustive des cas relevant de l'hypothèse d'abus de droit. Dès lors, le système juridique bulgare ne semble pas connaître de règle générale contre l'abus de droit dans le domaine de la fiscalité directe.
11. Bien que les autres ordres juridiques examinés aient adopté des dispositions⁵ ou des principes de portée générale⁶ afin de lutter contre l'abus de droit en matière de fiscalité directe, les moyens utilisés en ce sens varient entre les États membres respectifs.
12. En effet, les règles anti-abus identifiées dans les ordres juridiques examinés sont conçues de différentes manières. En général, plusieurs critères doivent être remplis pour que ladite règle soit applicable.⁷ L'identification des cas d'abus se fait notamment par référence à la *finalité* de la législation fiscale (partie A.).

⁴ Ainsi, l'article 172, paragraphe 1, de la loi générale sur les impôts, prévoit que, par abus de droit en matière de fiscalité, sont visés des comportements conduisant à l'impossibilité de réaliser des obligations découlant de la créance fiscale. À son paragraphe 2, ledit article prévoit que la procédure visant un tel abus de droit sera menée uniquement en cas d'impossibilité de réaliser le recouvrement de la créance fiscale du contribuable.

⁵ L'**Allemagne**, l'**Autriche**, la **Belgique**, l'**Espagne**, l'**Estonie**, la **Finlande**, la **Hongrie**, l'**Irlande**, l'**Italie**, la **Lettonie**, la **Lituanie**, le **Luxembourg**, la **Pologne**, le **Portugal**, la **Roumanie**, le Royaume-Uni, la **Slovaquie**, la **Slovénie** et la **Suède** ont adopté une disposition anti-abus de portée générale.

⁶ Le **Danemark** et la **République tchèque** n'ont pas de réglementation anti-abus de portée générale mais un principe anti-abus établi par la doctrine et/ou par la jurisprudence. En **France** et aux **Pays-Bas**, il existe un principe anti-abus établi par la jurisprudence en parallèle avec une réglementation en la matière. Toutefois, cette dernière ne s'applique pas dans la pratique aux Pays-Bas.

⁷ Certaines contributions nationales abordent dans ce cadre des questions de constitutionnalité et de charge de la preuve. Cette problématique ne sera pas approfondie dans la présente synthèse.

L'identification des cas d'abus peut également se faire en considérant le *contenu réel* de l'acte juridique ou de la transaction examiné (partie B.) des opérations concernées. Cependant, dans la réalité, les deux critères visant, d'une part, la finalité de la législation en cause et, d'autre part, le contenu réel des opérations en question sont souvent appliqués en combinaison, également avec d'autres critères, comme l'intention du contribuable (partie C.).

A. LE CRITÈRE DE LA FINALITÉ DE LA LÉGISLATION

13. Certains États membres⁸ prévoient comme critère d'abus de droit le contournement de la finalité de la législation fiscale par une ou plusieurs opérations. Ceci est notamment le cas en **Suède**, où ce critère constitue le critère central pour identification d'un abus de droit. Cette méthode d'identification soulève des questions notamment lorsque le législateur, tout en étant conscient des possibilités d'optimisation fiscale, a omis de légiférer à l'encontre de telles possibilités, ou bien quand le législateur a omis de réagir à de nouvelles opérations visant à profiter d'une lacune imprévue dans ladite législation (cette dernière circonstance est prise en compte notamment en droit **néerlandais**, sous réserve d'une présence d'un intérêt réel et concret du contribuable, autre que d'échapper à l'impôt, de réaliser la transaction ou l'acte juridique). À cet égard, se posent également des questions concernant les principes de légalité et de sécurité juridique: jusqu'où le contribuable doit-il tolérer des mesures anti-abus en cas de réglementations insuffisantes?⁹

⁸ Ceci est le cas en droits **belge, français** (pour les situations de fraude à la loi), **hongrois, italien, luxembourgeois, néerlandais, polonais**, du **Royaume-Uni** et **suédois**.

⁹ En **Pologne**, une réglementation anti-abus adoptée en 2002 a été annulée par la Cour constitutionnelle au motif qu'elle violait de tels principes (arrêt de la Cour constitutionnelle du 11 mai 2004, K 4/03, OTK ZU 5A/2004, pos. 41, J.O. n° 122, pos. 1288).

B. LE CRITÈRE DU CONTENU RÉEL DE LA TRANSACTION

14. Un autre critère pour caractériser un acte juridique ou une transaction comme abus de droit est celui de son contenu réel.¹⁰ Les approches pour déterminer le contenu réel d'un acte diffèrent à travers les États membres tant dans les détails que dans la terminologie¹¹ utilisée, tout en étant fidèles à une logique peu ou prou commune. Pour certains États membres, la recherche du contenu réel s'impose lorsqu'un acte juridique n'est pas revêtu d'une forme juridique qui corresponde à la nature de la transaction ou à l'objet réel poursuivi (l'**Allemagne**, l'**Autriche**, la **Bulgarie**, l'**Estonie**, la **Finlande**, la **Hongrie**, l'**Irlande**, l'**Italie**, la **Lituanie**, la **Pologne**, les **Pays-Bas**, la **Slovaquie** et la **Slovénie**). D'autres États membres envisagent de telles transactions à l'aune des concepts de "fiction juridique" ou de "fraude à la loi" (l'**Espagne**¹², la **France**¹³ et le **Portugal**¹⁴). En tout état de cause, l'on opère une mise en parallèle de l'apparence formaliste de l'acte juridique en question et de la transaction qui serait économiquement appropriée à la finalité poursuivie (l'**Allemagne**, l'**Autriche**, la **Bulgarie**, l'**Estonie** et la **Pologne**). Ainsi, en droit **luxembourgeois**, les transactions constituant une "voie inadéquate" sont susceptibles d'être qualifiées d'abusives. Par ailleurs, il peut être noté qu'en **Suède**, le critère de contenu réel de la transaction ou de l'acte juridique concerné n'a pas été établi par un texte législatif, mais s'applique tout

¹⁰ L'expression anglaise "substance over form" est souvent utilisée à cet égard. Notamment l'**Espagne**, la **Finlande**, la **Hongrie**, l'**Irlande**, l'**Italie**, la **Lituanie**, les **Pays-Bas**, le **Portugal**, la **Slovaquie** et la **Slovénie** appliquent une approche basée sur le contenu réel de l'acte ou de la transaction examinée.

¹¹ Les termes "abus de droit" et "évasion fiscale" semblent être les plus couramment employés dans les règles et principes étudiés ici.

¹² Cette comparaison ne s'applique pas en cas de simulation où la situation juridique prétendue est différente de la véritable situation.

¹³ La **France** distingue deux situations constitutives d'un abus de droit: les situations de simulation (acte ayant un caractère fictif) et les situations de fraude à la loi (les actes passés sont réels, mais le montage juridique ne peut s'expliquer que par la volonté de contourner une règle fiscale contraignante).

¹⁴ Au **Portugal**, la législation fiscale met en exergue, à cet égard, les situations d'utilisation de "moyens artificiels" et "frauduleux" destinés à réduire, à éliminer ou à reporter temporellement le paiement d'une taxe.

normalement dans un souci de faire prévaloir dans l'acte concerné, par la voie de l'interprétation, et ce malgré sa forme apparente, son véritable contenu.

15. En ce qui concerne l'identification du contenu réel de l'acte juridique ou de la transaction examinée, il convient de faire une distinction entre, d'un côté, les situations dépourvues d'ambiguïté dans lesquelles le juge ou l'administration fiscale peut s'en tenir aux mêmes principes qu'un juge de droit commun¹⁵, étant donné que le terme fiscal dont relève l'acte juridique en cause correspond à une notion de droit civil, et, de l'autre côté, la situation plus problématique caractérisée par le fait que l'opération examinée tombe sous le coup d'un terme purement fiscal, qui n'a pas d'équivalent en droit civil¹⁶. Le juge fiscal peut, le cas échéant, aller jusqu'à ne pas prendre en compte certains actes, même ceux étant parfaitement valables à l'aune du droit civil et ne constituant pas des simulations, afin d'y mettre à la place une notion purement fiscale.¹⁷ En revanche, il semblerait que l'approche généralement adoptée dans les droits examinés soit celle de la requalification dudit acte par le juge fiscal, en vue de tenir compte de son contenu réel. Pour être complet, notons cependant que les actes dits *simulés*, et par là même *dépourvus d'effets juridiques* à l'aune du droit privé, ne sont pas non plus pris en compte du point de vue du droit fiscal.

¹⁵ À cet égard, il ressort des recherches effectuées dans le cadre de la présente note de recherche que certains États membres, dont notamment la **Belgique**, la **France** et la **Pologne** adoptent une approche plutôt formaliste, où la forme de droit civil de l'acte juridique concerné est largement reconnue et suivie par le juge fiscal. En **Irlande**, jusqu'à la réforme aboutissant à l'introduction de la disposition générale anti-abus en 1989, l'approche fidèle au droit civil était tellement stricte que l'on pouvait parler d'un principe de "form over substance" généralement applicable. En **Autriche**, il semble que, dans la mesure où une notion fiscale se réfère à une notion de droit civil, la notion fiscale doit être interprétée en conformité avec le droit civil. En revanche, si la notion fiscale vise un concept économique, le juge fiscal examinera la transaction en cause avec une approche économique ("*wirtschaftliche Betrachtungsweise*"). En **Allemagne**, la clause générale anti-abus prévue par la loi emploie également une approche basée sur le contenu économique de l'acte juridique concerné. Cependant, cette approche semble applicable non seulement dans le cas d'une disposition fiscale renvoyant à un concept économique mais également à des situations dans lesquelles une disposition fiscale se réfère à une notion de droit civil, voir *Cahiers de droit fiscal international*, volume LXXXVIIa, 2002, p. 56.

¹⁶ Notons au passage que peuvent également coexister les mêmes termes en droit civil et en droit fiscal, tout en comportant des significations différentes selon la branche de droit concernée.

¹⁷ Une telle méthode s'applique aux **Pays-Bas** et sa présence dans la jurisprudence **suédoise** a été discutée dans la doctrine.

C. L'OBJECTIF POURSUIVI PAR LE CONTRIBUABLE

16. D'autres critères pour l'identification d'un abus de droit visent notamment l'intention du contribuable d'obtenir un avantage fiscal¹⁸. Notons cependant qu'en droit **danois**, l'intention du contribuable d'éviter l'impôt est normalement sans incidence.
17. En revanche, la **Belgique**, l'**Estonie**, la **Finlande**, l'**Irlande**, l'**Italie**, la **Lettonie**, la **Lituanie**, les **Pays-Bas**, la **Roumanie** et la **Slovaquie** prévoient explicitement un élément subjectif exigeant que l'avantage fiscal puisse être présumé avoir constitué la raison pour la réalisation de la transaction ou l'acte juridique.
18. À cet égard, des seuils différents s'appliquent dans les différents États membres pour déterminer l'applicabilité de mesures anti-abus. Ainsi, en droits **autrichien**, **français**¹⁹ et **hongrois**, il ne saurait être question d'un abus de droit que lorsque le contournement des impôts a été le *seul et unique but* du contribuable. Aux **Pays-Bas**, un motif fiscal *déterminant* suffit. En droit du **Royaume-Uni** et en droit **irlandais**, l'effort d'obtenir un avantage fiscal doit avoir été *l'objectif principal* du contribuable. En droit **suédois**, la clause générale anti-abus exige que l'évitement de l'impôt ait été la raison *prépondérante* de l'établissement de l'acte juridique en question.²⁰
19. Afin de caractériser une situation constitutive d'un abus de droit, la question s'est posée de savoir s'il est nécessaire d'analyser les actes juridiques individuellement ou s'il est possible de prendre en compte un ensemble constitué de plusieurs transactions échelonnées en vue d'identifier un abus de droit. Cette possibilité

¹⁸ Ce critère est explicitement prévu par la loi notamment en droits **belge** et **français** (pour les actes constitutifs de fraude à la loi).

¹⁹ Pour ce qui est des situations de fraude à la loi; ce critère n'est pas exigé pour les actes ayant un caractère fictif.

²⁰ À cet égard, en droit **suédois** cette intention est considérée comme un élément objectif.

existe notamment en droits **espagnol, français**²¹ et **suédois**, dans le cadre de la théorie de *l'acte anormal de gestion*, en droit **irlandais**, dans le cadre d'un examen du *caractère raisonnable* des transactions en question, et en droits **italien** et **néerlandais**, ce dernier droit dans le cadre de la doctrine de *fraus legis*.

20. Dans certains États membres, il semble qu'il y existe plusieurs règles anti-abus générales parallèles. Tel est le cas en **France** (*procédure de l'abus de droit*²² et *théorie jurisprudentielle*), aux **Pays-Bas** (*richtige heffing* et *fraus legis*),²³ et éventuellement en **Suède** (clause générale anti-abus et théorie de "*regard à travers*"). En outre, le droit **polonais** prévoit deux dispositions visant à prévenir l'évasion fiscale, la première basée sur le mobile de contourner la finalité poursuivie par le législateur, et la seconde visant le contenu réel de l'acte juridique en cause.
21. Il ressort des contributions des différents droits que la conséquence d'un abus de droit constaté aboutit soit à l'écartement de la transaction ou de l'acte juridique attaqué et le rétablissement de sa forme approprié, soit à la requalification de ladite transaction ou acte juridique afin qu'il corresponde à la réalité.

IV. EXEMPLES D'APPLICATION EN VERTU DE RÈGLES GÉNÉRALES OU SPÉCIFIQUES VISANT À PRÉVENIR L'ABUS DE DROIT

22. Lors de la deuxième phase, les examens des ordres juridiques y participant ont porté sur deux hypothèses bien précisées.

²¹ En droit **français**, l'acte anormal de gestion et l'abus de droit ne recouvrent pas nécessairement les mêmes situations. Toutefois, il ressort de la jurisprudence que les dispositions relatives à l'abus de droit ne sont pas applicables lorsqu'un acte anormal de gestion peut être retenu comme fondement d'un redressement.

²² Article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

²³ En pratique, ce principe a remplacé la disposition anti-abus en tant que moyen pour la lutte contre l'évasion fiscale.

23. La première hypothèse vise la situation afférente à un ensemble contractuel en vue d'optimiser le traitement fiscal au chef d'un parent débiteur d'allocations alimentaires. Ce montage implique une donation faite par ce parent à son enfant, suivie d'un prêt consenti par ce dernier au parent et portant sur un montant identique à celui de la donation, producteur d'intérêts dus par le parent à l'enfant. Ce montage sert à déguiser le versement d'allocations alimentaires, fiscalement non déductibles, en paiements d'intérêts qui en principe seraient susceptibles de faire l'objet d'une déduction fiscale, ce qui aurait pour effet de diminuer la dette fiscale du parent concerné.
24. La seconde hypothèse porte sur l'existence et l'application de règles visant un montage financier consistant en l'insertion, entre la société qui verse les intérêts ou les dividendes et celle qui en est le destinataire réel, d'une ou de plusieurs sociétés ayant leur siège dans un État membre à régime fiscal favorable et n'ayant d'autre raison d'être que d'être un élément de la planification fiscale.
- A. INTÉRÊTS PAYÉS D'UN PARENT À SON ENFANT
25. Ni le législateur **belge** ni les juridictions **belges** ne semblent avoir abordé la question du traitement fiscal des intérêts versés par un parent à son enfant sur un prêt alloué par ce dernier en utilisant l'argent obtenu en donation dudit parent.
26. Au **Danemark**, une règle spécifique prévue par la loi s'applique aux dettes assumées d'un parent en faveur de son enfant. La règle en question exclut dans ce cas de figure la déduction des intérêts afférents à de telles dettes. En outre, le rendement d'un don du parent à l'enfant est imposé dans le chef du donateur jusqu'à l'année du dix-huitième anniversaire de l'enfant.
27. En **Finlande**, la clause générale anti-abus prévue par la loi sur la procédure de l'imposition contient un principe dit "de réalité" qui est souvent appliqué à des opérations effectuées entre parents et enfants. Cependant, il n'existe pas de législation spécifique ou de jurisprudence concernant le cas de figure où un parent donne à l'enfant un montant que l'enfant prête au parent pour que ce dernier

puisse déduire les intérêts y afférents. En revanche, en ce qui concerne l'impôt sur les donations, qui tombent sous le coup d'une clause anti-abus prévue par la loi sur l'imposition des successions et de donations, et qui correspond à la clause applicable à l'imposition des revenus, les donations, pourvu qu'elles soient consenties sous la forme d'une renonciation au remboursement d'un prêt à hauteur d'un montant égal au montant annuel exonéré d'impôt, et qu'elles soient effectuées dans le cadre d'un contrat de crédit réalisé entre membres d'une même famille, sont normalement acceptées par les juridictions fiscales, à condition que le prêt remplisse les critères du principe de réalité.

28. En **Irlande**, en vertu de la clause générale anti-abus prévue par la *Taxes Consolidated Act 1997*, actuellement figurant à sa section 811C, peuvent être considérées comme un abus de droit des transactions n'étant pas réalisées principalement pour d'autres raisons que d'obtenir un avantage fiscal. Ces transactions peuvent impliquer une ou plusieurs personnes (dont les particuliers) et un nombre indéterminé de transactions. L'administration est habilitée dans son application de ladite règle générale anti-abus à percer la forme desdites transactions et à tenir compte de la substance réelle de l'acte. Dans la mesure où un examen global démontre que les transactions en question ne revêtent pas de caractère raisonnable, l'avantage fiscal poursuivi est susceptible d'être supprimé. Nonobstant cette règle générale, une règle spécifique est prévue, à la section 813 de la même législation, pour les prêts et les rentes entre les particuliers (le cas échéant, entre les membres d'une famille) qui visent, en réalité, la réduction de l'assiette fiscale du débiteur. Les mêmes critères sont applicables en ce que l'administration fiscale s'interroge sur l'objectif principal de la transaction afin de déterminer s'il ne s'agit pas d'évasion fiscale.
29. En revanche, le droit **luxembourgeois** ne semble pas prévoir de mesures pour le cas de figure d'un don entre parent et enfant suivi d'un prêt. Pourvu que ce cas soit considéré comme un abus de droit, le principe général anti-abus prévu au § 6 de la loi d'adaptation fiscale permettrait à l'administration d'écarter des constructions juridiques ou des opérations motivées exclusivement par des fins

fiscales. Dans ce cas, l'impôt sera prélevé selon les modalités applicables dans l'hypothèse d'une solution juridique choisie conformément à une solution adéquate.²⁴

30. La jurisprudence **luxembourgeoise** fournit des exemples d'abus de droit en vertu du § 6 de la loi d'adaptation fiscale, au chef d'un contribuable, personne morale, voulant éviter l'impôt à l'aide d'un transfert de créances.²⁵
31. Aux **Pays-Bas**, les juridictions fiscales ont appliqué la théorie de *fraus legis* en tant que moyen anti-abus généralement reconnu dans le droit fiscal néerlandais. Ainsi, dans la jurisprudence, des prêts contractés par des parents en faveur des enfants ont conduit une cour d'appel néerlandaise à considérer les intérêts payés par les parents comme étant des versements non déductibles. Il mérite d'être noté que ladite juridiction a refusé la déduction des intérêts afférents auxdits prêts non à la base d'une requalification ou d'une simulation, mais en jugeant que le motif déterminant des actes juridiques concernés était d'obtenir une déduction pour des frais non déductibles.
32. En droit **suédois**, selon une jurisprudence remontant aux années 1960,²⁶ des transactions consistant tout d'abord en une donation d'argent consentie par un parent à son enfant et suivie d'un prêt alloué par cet enfant au parent, ont été écartées du point de vue fiscal. La Cour suprême administrative suédoise a, en ce qui concerne une telle situation, considéré que les intérêts payés par ledit parent constituent en réalité des prestations périodiques non déductibles dans le chef du parent. Le temps bref écoulé entre les deux transactions de donation et de prêt a mené la Cour suprême administrative à considérer la donation comme une simulation, le prêt étant la seule transaction réelle entre les parties. Cette

²⁴ Il semble, à cet égard, selon une jurisprudence relative à des opérations effectuées entre personnes morales, qu'une requalification d'intérêts en dividendes soit possible en vertu de la clause anti-abus, voir l'arrêt du 4 février 2010 de la Cour administrative dans l'affaire n° 25957C, *Mantelkauf*.

²⁵ Voir l'arrêt du 7 février 2013 de la Cour administrative dans l'affaire n° 31320C.

²⁶ Voir l'affaire RÅ 1965 Fi 1894. Voir également RÅ 1964 Fi 94, ainsi que, pour une jurisprudence plus récente, RÅ 2009 not 96.

jurisprudence a été confirmée ultérieurement, notamment par un arrêt de 2009, c'est-à-dire après l'adoption de la loi générale anti-abus.

B. INTÉRÊTS VERSÉS PAR UNE SOCIÉTÉ RÉSIDENTE À UNE SOCIÉTÉ RELAIS NON RÉSIDENTE

33. À titre liminaire, il convient de noter que, même en l'absence de réglementations, dans les droits examinés, visant une retenue à la source portant sur les intérêts qui sont destinés à être versés à une société relais située dans un autre État membre, il ressort des contributions à la note de recherche présentées ci-dessous, qu'un moyen anti-abus, sous la forme du refus de la déduction fiscale desdits versements dans l'État source, semble être une voie utilisée.²⁷
34. En droit **belge**, il existe une disposition spécifique écartant le droit de *déduction* pour des intérêts versés à un établissement étranger, et notamment à une société holding, dont le revenu n'est pas imposé ou soumis à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ledit revenu est soumis en Belgique. Par contre, il ne semble pas que des mesures visant à appliquer une retenue à la source dans ce contexte aient été prévues dans la législation belge.
35. L'articulation entre cette disposition du code belge des impôts sur les revenus et les obligations d'exonération d'impôt prévues dans la directive 2003/49/CE²⁸ ne ressort pas de son contenu. En revanche, une application de la clause générale anti-abus prévue par le code des impôts sur les revenus serait éventuellement envisageable, pourvu que la situation relève d'une violation de la finalité dudit code. Cependant, la jurisprudence belge ne semble pas avoir abordé l'hypothèse en question.

²⁷ Le choix d'une telle méthode pourrait s'expliquer par des motifs de simplicité; en effet, elle pourrait éventuellement permettre au fisc de ne pas prendre en compte les implications éventuelles d'une convention tendant à éviter les doubles impositions.

²⁸ Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (JO L 157, p. 49).

36. Le droit **danois** ne prévoyait pas de règle anti-abus en ce qui concerne les intérêts relevant de la directive 2003/49/CE. Cependant, un montage impliquant une société relais résidente dans un autre État membre que le Danemark se trouve confronté à l'argument que ladite société relais n'est pas le bénéficiaire effectif desdits intérêts, et par conséquent qu'un impôt peut être retenu à la source danoise. En 2015, le législateur a adopté deux dispositions visant à prévenir les fraudes ou les abus en matière d'intérêts et dividendes calquées sur l'article 1^{er}, paragraphes 1 et 2, de la directive 2011/96/UE concernant les dividendes.
37. En **Finlande**, aucune mesure spécifique anti-abus ne semble exister en ce qui concerne les intérêts versés vers un bénéficiaire établi fiscalement dans un autre État membre que la Finlande. Même si la retenue à la source d'impôt sur des intérêts versés d'un débiteur en Finlande à un créateur établi dans un autre État membre n'est pas prévue par la législation finlandaise, il existe une jurisprudence selon laquelle la *déduction* des intérêts payés entre sociétés liées a été refusée à l'appui de la clause générale anti-abus prévue par la loi sur la procédure de l'imposition des revenus. Ainsi, la Cour administrative suprême finlandaise a jugé qu'un montage dit de "*debt push down*" ne correspondait pas à la réalité et avait été mis en place dans le but d'éviter des impôts.
38. En **Irlande**, à l'instar de ce qui a déjà été relevé ci-dessus, il convient de se référer à la clause générale anti-abus générale prévue par la loi sur les impôts. En outre, dans le cadre des règles spécifiques anti-abus, dont certains visent le transfert d'actifs et des revenus à l'étranger, il convient de souligner que les critères appliqués par le législateur sont, de nouveau, ceux de l'objectif principal d'évasion, ainsi que la question de savoir si la transaction constitue une activité commerciale exercée de bonne foi.
39. Au **Luxembourg**, aucune législation spécifique ou jurisprudence ne semble exister en ce qui concerne une retenue à la source d'impôt sur les intérêts versés à l'étranger pour éviter l'abus de droit. L'applicabilité du principe général d'abus de

droit, prévu au § 6 de la loi d'adaptation fiscale, n'a donc pas été examinée dans un tel cas de figure.

40. Le droit **néerlandais** ne semble pas prévoir de réglementation spécifique en ce qui concerne la prévention d'abus de droit en cas de versements d'intérêts vers une entité établie dans un autre État membre que les Pays-Bas. Il convient à cet égard de noter que le législateur néerlandais, dans le cadre de la transposition en droit néerlandais de la directive (UE) 2016/1164,²⁹ a considéré que la théorie de *fraus legis* atteint la finalité de ladite directive, raison pour laquelle il n'a pas été jugé nécessaire de transposer la clause anti-abus générale y figurant.
41. Le législateur **suédois** n'a, jusqu'à ce jour, pas adopté de réglementation permettant de retenir un impôt à la source sur des paiements d'intérêts relevant de la directive 2003/49/CE. Cependant, des dispositions spécifiques ont été adoptées interdisant la *déduction* des intérêts utilisés comme moyen de diminution ou d'élimination d'impôts. Cette mesure anti-abus a été jugée compatible avec ladite directive par la Cour suprême administrative suédoise, et notamment avec l'interdiction de prélèvement à la source d'impôt y figurant.

C. DIVIDENDES PAYÉS D'UNE SOCIÉTÉ RÉSIDENTE À UNE SOCIÉTÉ-MÈRE NON RÉSIDENTE

42. La **Belgique** a transposé en droit national la clause anti-abus de la directive 2011/96/UE,³⁰ telle que modifiée par la directive 2015/121/UE,³¹ permettant d'imposer les dividendes versés à une société mère non résidente. Jusqu'à ladite transposition, il semble que la Belgique n'ait pas utilisé la possibilité d'introduire une clause anti-abus en ce sens. Cependant, l'administration avait déjà avant cette

²⁹ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (JO L 193, p. 1).

³⁰ 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 (JO L 345, p. 8).

³¹ 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 (JO L 21, p. 1).

occasion à sa disposition la clause générale anti-abus afin de refuser un avantage fiscal allant à l'encontre de la finalité du code des impôts sur les revenus, tel que l'exonération de l'impôt prélevé à la source des dividendes, versés à une société mère résidente, pour des raisons fiscales, dans un autre État membre que la Belgique. Cependant, cette situation spécifique ne semble pas avoir été traitée par les juges belges.

43. Le droit **danois** ne prévoyait pas de règle anti-abus en ce qui concerne les dividendes relevant de la directive 1990/435/CE. Cependant, un montage impliquant une société relais résidente dans un autre État membre que le Danemark se trouve confronté à l'argument que ladite société relais n'est pas le bénéficiaire effectif desdits dividendes, et par conséquent qu'un impôt peut être retenu à la source danoise. En 2015, le législateur a adopté deux dispositions visant à prévenir les fraudes ou les abus en matière d'intérêts et dividendes calquées sur l'article 1^{er}, paragraphes 1 et 2, de la directive 2011/96/UE concernant les dividendes.
44. Le droit **danois** prévoit depuis 2012 une règle anti-abus en ce qui concerne le recours à des sociétés relais résidentes au Danemark à des fins d'abus de droit fiscal. Ainsi, les dividendes redistribués par une filiale danoise à sa société mère non résidente sont imposés au Danemark dans la mesure où la société danoise ne constitue pas le propriétaire effectif des dividendes qu'elle a reçus et par la suite redistribués, sous réserve de la directive 2011/96/UE. À cet égard, la notion de "propriétaire effectif" doit être interprétée conformément aux commentaires sur l'article 10 du modèle de l'OCDE de la convention fiscale concernant le revenu et la fortune.³²
45. Il existe dans la jurisprudence danoise un principe dit "de réalité". Le principe veut que l'imposition se fasse en fonction de la réalité économique ou du contenu réel

³² Cet article précise notamment qu'une société relais ne peut normalement pas être considérée comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant la propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle une simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées (article 10.1 dudit modèle de la convention, dans la rédaction de 2003 des commentaires en question).

des opérations des contribuables plutôt qu'en fonction du revêtement formel de celles-ci. Ainsi, le principe implique que l'imposition soit attachée à la réalité économique et détachée de la qualification des faits au moyen des notions du droit privé qui préjugent normalement l'application des dispositions fiscales. Le principe n'est pas opposable au contribuable qui fait un "détour" pour réaliser un avantage fiscal, évitant ainsi la finalité d'une disposition fiscale, lorsque le détour ne comporte pas de discordance entre la forme et le contenu.³³

46. Le droit **finlandais** ne comportait pas de réglementation spécifique visant des abus de droit dans le cadre d'un versement de dividendes vers l'étranger avant 2016, date de transposition de l'article 1^{er} de la directive 2011/96/UE. Il ne semble pas exister de jurisprudence concernant l'applicabilité de la clause générale anti-abus prévue dans la loi pour de telles transactions.
47. En **Irlande**, comme déjà décrit ci-dessus, pourrait éventuellement s'appliquer la clause générale anti-abus prévue dans la loi sur l'impôt à des montages relevant du champ d'application de la directive 2011/96/UE.
48. Au **Luxembourg**, aucune législation spécifique ou jurisprudence ne semble exister en ce qui concerne une retenue à la source d'impôt sur les dividendes, sortant du pays, pour éviter l'abus de droit. L'applicabilité du principe général d'abus de droit, prévu au § 6 de la loi d'adaptation fiscale, n'a donc pas été examinée dans un tel cas de figure.
49. À l'instar de l'examen de la situation ce qui concerne les intérêts, le droit néerlandais ne semble pas non plus avoir adopté une réglementation ou une jurisprudence permettant de prélever un impôt à la source sur des dividendes versés d'une filiale résidente aux **Pays-Bas** à une société mère résidente dans un autre État membre. Cependant, le principe de *fraus legis* pourrait s'appliquer également dans ce cadre de figure.

³³ Cette approche est ainsi différente de l'approche, adoptée notamment par la **Suède**, selon laquelle de tels détours peuvent constituer des abus de droit.

50. En ce qui concerne le droit **suédois**, celui-ci comporte une réglementation spécifique anti-abus en ce qui concerne des dividendes versés vers l'étranger. Cette réglementation s'applique notamment aux dividendes qui relèvent de la directive 2011/96/UE dans la mesure où il est question d'un montage ou d'une série de montages constituant un abus en vertu du droit de l'Union.³⁴

V. CONCLUSION

51. La quasi-totalité des États membres faisant l'objet du présent examen prévoit un moyen d'application générale pour lutter contre l'abus de droit dans le domaine de fiscalité, et notamment la fiscalité directe.
52. Ainsi, outre des réglementations spécifiques visant à prévenir de tels abus, les ordres juridiques qui font l'objet de la présente recherche comportent des principes généraux consacrés par le législateur ou par la jurisprudence permettant de prévenir ou de combattre des abus de droit.
53. Les méthodes employées dans le cadre desdits principes généraux pour lutter contre les abus de droit varient entre les différents droits, qui sont difficiles à catégoriser selon ces méthodes, eu égard à la complexité souvent caractéristique des principes en question.
54. Cependant, en schématisant quelque peu, il est possible de distinguer entre, d'un côté, les droits qui appliquent une approche selon laquelle une transaction ou un acte juridique, ou un ensemble de ceux-ci, constitue un abus de droit dès lors qu'il est contraire à la *finalité* de la législation fiscale, nonobstant le fait que lesdits actes juridiques sont parfaitement valables du point du droit civil, et, de l'autre côté, les droits qui s'appuient sur le *contenu réel* desdits transactions ou actes juridiques, adoptant à cette fin un point de vue économique. Toutefois, les règles

³⁴ Une affaire concernant ce cas de figure est actuellement examinée par la Cour suprême administrative suédoise.

générales en question présentent souvent des aspects relevant des deux critères combinés.

55. Le constat d'un abus de droit en matière fiscale aboutit normalement à ne pas prendre en compte les actes fiscalement viciés lors de l'imposition des transactions en cause. Ce résultat est atteint *principalement* par l'absence de prise en considération des actes juridiques en question, ou par la requalification de ceux-ci en conformité avec la réalité économique des transactions en cause.

[...]

TABLEAU RÉCAPITULATIF

États membres prévoyant des dispositions générales anti-abus	États membres appliquant un principe anti-abus doctrinal ou jurisprudentiel de portée générale	États membres appliquant une disposition générale anti-abus et un principe jurisprudentiel anti-abus	États membres n'applicant pas de disposition ou de principe anti-abus de portée générale
Allemagne Autriche Belgique Espagne Estonie Finlande Hongrie Irlande Italie Lettonie Lituanie Luxembourg Pologne Portugal Roumanie Royaume-Uni Slovaquie Slovénie Suède	Danemark République tchèque	France Pays-Bas ¹	Bulgarie Croatie

¹ Il convient de préciser que les Pays-Bas n'appliquent pas la disposition anti-abus réglementée dans la pratique.

DROIT BELGE

I. INTRODUCTION

1. Le législateur belge n'a cessé d'introduire, année après année, de nouvelles dispositions anti-abus en matière fiscale, à caractère général ou spécifique. La présente contribution abordera principalement l'article 344, §1^{er}, du code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après le «C.I.R.»), disposition fiscale qui rend inopposable à l'administration des contributions directes un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques lorsqu'il y a un «abus fiscal» (partie II.). Nous examinerons également des exemples d'abus fiscal (partie III.) ainsi que la transposition de la clause anti-abus de la directive 2015/121/UE du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents (ci-après la «D.M.F.») (partie IV.).

II. CADRE LÉGISLATIF

2. L'arsenal législatif belge comporte des dispositions fiscales spécifiques en matière d'abus ainsi qu'une disposition générale, l'article 344, §1^{er}, C.I.R. qui est appliquée à titre supplétif par l'administration.

A. DISPOSITION GÉNÉRALE

3. La notion d'«abus fiscal» a été introduite en 2012¹ dans l'arsenal législatif par l'article 344, §1^{er}, C.I.R. Il convient de remarquer que l'article 18, §2, du code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et l'article 106, al.2, du code des droits de succession sont quasi identiques à l'article 344, §1^{er}, C.I.R.

1. NOTION D'ABUS FISCAL

4. L'article 344, §1^{er}, C.I.R. se lit comme suit :

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

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

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

¹ Loi-programme du 29 mars 2012, M.B., 6 avril 2012, article 168.

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

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus. Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu.»²

5. «L'article 344, §1er, C.I.R. ne fait pas la moindre allusion à la notion européenne de «montage purement artificiel»³ ni à celle de «réalité économique»⁴. Ces deux notions ne sont pas du tout nécessaires pour comprendre celle de «violation des objectifs» d'une disposition et, dans le cadre d'une interprétation stricte de la loi, il n'est pas raisonnablement envisageable de considérer que «tout montage purement artificiel» implique obligatoirement une «violation des objectifs du législateur» ou encore que tout acte contraire à la «réalité économique» constitue une violation de tels objectifs. Assimiler l'abus de droit européen à l'abus fiscal belge ne pourrait se faire sans enfreindre le texte de l'article 344 §1 C.I.R. Le texte belge prend d'ailleurs bien soin de se distancer de la notion européenne d'abus de droit en limitant sérieusement la portée de l'abus fiscal, dans la mesure où la loi belge ne parle que de la violation des objectifs d'une disposition, alors que, manifestement, la notion européenne vise le plus souvent les objectifs de l'ensemble de la législation européenne»⁵.

2. ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS

6. La définition de l'abus fiscal requiert la présence d'un élément objectif et d'un élément subjectif. L'élément objectif implique que le contribuable choisisse un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques qui lui permettent de se placer dans une situation qui est contraire aux objectifs d'une disposition du code des impôts sur les revenus. Le contribuable essaie de se placer hors du champ d'application d'une disposition visant à augmenter l'impôt ou se place dans le cadre d'une disposition visant à le diminuer. Le contribuable recherche un avantage non voulu par la loi fiscale (exonération, abattement, réduction de taux ou déduction). L'élément subjectif consiste en l'intention d'éviter l'impôt.

² La circulaire n° 4/2012 du 4 mai 2012 donne la vision de l'administration fiscale sur la portée de l'article 344, §1^{er}, C.I.R.

³ C.J.C.E. (grande ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196-04, Rec. C.J.C.E., p. I-8031.

⁴ Article 1, § 2.3 de la directive (UE) 2015/121.

⁵ Afschrift, T., *L'abus fiscal*, Larcier, 2013, p. 82 à 84.

3. CHARGE DE LA PREUVE

7. La mécanique de l'article 344 §1^{er} du C.I.R. peut être décomposée en trois temps:
- Pour qu'il soit question d'«abus fiscal», l'administration peut se contenter de prouver l'élément objectif de l'abus en vérifiant quel est l'objectif poursuivi par la disposition légale et en appréciant la conformité des actes accomplis par le contribuable en fonction de celui-ci.⁶ L'administration n'est donc pas tenue de démontrer que le choix de la forme est uniquement dicté par des motivations fiscales. Elle doit faire état d'un ensemble de circonstances objectives et peut recourir à tous les moyens de preuve prévus par le droit commun, hormis le serment⁷.
 - Si l'administration fiscale parvient à établir l'abus, il est possible pour le contribuable d'apporter la preuve que l'opération est justifiée pour des motifs autres que fiscaux. L'élément subjectif ne doit toutefois pas être constaté par l'administration⁸. Les motifs non fiscaux invoqués par le contribuable ne peuvent être insignifiants.
 - Dans le cas où le contribuable ne parvient pas à rapporter cette contre-preuve, il est alors permis à l'administration de ne pas tenir compte du ou des acte(s) juridique(s) en cause (inopposabilité de l'acte juridique lui-même) et de rétablir l'imposition comme si l'abus n'avait pas eu lieu.

B. DISPOSITIONS SPÉCIFIQUES

8. L'article 18, alinéa 1, 4°, C.I.R. contient une mesure relative à la sous-capitalisation d'entreprises qui obtiennent un financement de la part de leurs dirigeants au travers de prêts au lieu d'augmenter le capital de la société. Au-delà de certaines limites, les intérêts versés au dirigeant ou à sa famille seront requalifiés en dividendes avec pour conséquence fiscale leur imposition au titre de l'impôt des sociétés (ce qui équivaut à la non-déduction fiscale pour lesdits intérêts).
9. L'article 54 C.I.R. concerne le refus de la déduction de paiements d'intérêts, de redevances et de rémunérations de services à des sociétés établies dans des paradis fiscaux.
10. Les articles 26, 79 et 207 C.I.R. permettent notamment à l'administration fiscale d'ajouter aux bénéfices imposables d'une entreprise les «avantages anormaux ou bénévoles» que celle-ci aurait consentis à des sociétés interdépendantes ou à des tiers.

⁶ Afschrift, T., *op.cit.*, p. 82 (voir note n° 2).

⁷ Circulaire n° 4/2012, 4 mai 2012, M.B., p. 28141, point C1.2.3.

⁸ Doc. Parl., Chambre, n° 1992-1993, 1072/8, p. 100.

11. L'article 183 bis C.I.R. est la transposition quasi intégrale de l'article 11 de la directive 90/434/CEE sur les fusions et scissions⁹.
12. L'article 185 du C.I.R. introduit le principe de pleine concurrence qui permet d'ajuster le bénéfice imposable résultant de relations transfrontalières intra-groupes entre des sociétés liées faisant partie d'un groupe multinational.
13. L'article 198 C.I.R. lutte contre la sous-capitalisation des sociétés.

III. EXEMPLES DE CAS D'ABUS FISCAL

14. La circulaire n° 5/2013 du 10 avril 2013¹⁰ énumère un certain nombre d'actes juridiques qui peuvent être ou non catalogués comme abus fiscal. Cette liste n'est pas limitative. L'administration doit juger au cas par cas¹¹.
15. Pour autant que les actes juridiques ne fassent pas partie d'un montage constitué de plusieurs opérations, la circulaire liste les opérations juridiques qui ne peuvent pas, en soi, être cataloguées comme abus fiscal, dont notamment la donation avec charge, donation sous condition résolutoire, donation avec réserve d'usufruit ou d'un autre droit viager, donation soumise à un droit d'enregistrement réduit, donation jouissant d'une exonération prévue dans le code des droits d'enregistrement.
16. D'autre part, les opérations juridiques suivantes sont considérées par la circulaire comme abus fiscal, sauf preuve du contraire:
 - Clauses d'attribution de la totalité du patrimoine commun ou clauses de partage inégal de ce patrimoine commun, «sans condition de survie» (clause de la mortuaire). Lorsque des époux sont mariés sous le régime de la communauté des biens, ils peuvent prévoir d'attribuer au survivant l'intégralité de la communauté en cas de décès, situation qui se présente, par exemple, lorsqu'un des deux époux est gravement malade. La liquidation du régime matrimonial précédant toujours la liquidation de la succession, une telle clause a en principe pour effet qu'aucun bien faisant partie de la communauté ne fait partie de l'assiette successorale. L'acte n'est passé que dans le but d'éviter l'application des droits de succession qui vise toute attribution du patrimoine commun par décès. Il

⁹ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, modifiée par la directive 2005/19/CE.

¹⁰ Circulaire n° 5/2013, 10 avril 2013, disponible sous le lien suivant: www.fisconetplus.be et le commentaire de De Page, P., «L'abus fiscal à la lumière de la circulaire n° 5 du 10 avril 2013», *Rec. gén. Enr. not.*, 2013, n° 26.517.

¹¹ De Page, P., La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-abus en matière fiscale: état de la question, R.P.P., 2014/14, p. 372 à 402.

appartient au redevable de prouver que la clause de la mortuaire se justifie par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt successoral.

- Apport par un époux d'un bien dans le patrimoine commun, suivi, immédiatement ou dans un délai rapproché, par la donation de ce bien par les deux époux ensemble. Pour autant qu'il y ait une unité d'intention, il peut être présumé que l'apport d'un bien dans le patrimoine commun par un des époux, suivi, immédiatement ou dans un délai rapproché, par la donation de ce bien par les deux époux ensemble, à leur enfant unique, par exemple, n'a uniquement lieu que pour éviter la progressivité du droit de donation.
- Sortie de la communauté de biens meubles, suivie par une donation mutuelle entre époux. Des époux mariés sous un régime de communauté procèdent dans un premier temps à la «sortie» de biens meubles de la communauté. Ensuite, ils utilisent ces mêmes biens meubles qui appartiennent à leur patrimoine propre en raison de la première étape, pour procéder à des donations mutuelles, le plus souvent couplées avec une clause de retour conventionnel reprise dans chaque donation. Les parties «vident» ainsi la communauté et évitent la transmission des biens de communauté lors du décès.
- Renonciation à l'usufruit sur un bien immeuble suivie par une donation. L'opération par laquelle le conjoint survivant renonce à l'usufruit légal qu'il a recueilli dans la succession de son conjoint sur un bien immeuble qui dépendait du patrimoine commun et par laquelle il donne à ses enfants, dans le même acte notarié (ou dans un délai rapproché), sa moitié en pleine propriété dans ce bien immeuble, évite les droits de donation.

17. En outre, le service des décisions anticipées (commission de *ruling*) a considéré que les deux opérations ci-dessous constituent un abus fiscal¹²:

- Transfert de biens immobiliers. Une personne physique détient l'ensemble des parts d'une société qui n'exerce plus d'activité et n'est plus que propriétaire d'un immeuble. La personne physique vend toutes ses parts à un tiers. Le vendeur peut ainsi éviter la taxation de la plus-value à l'impôt des sociétés et évite d'être imposé personnellement sur un boni de liquidation à l'impôt des personnes physiques. La commission de *ruling* considère cette construction comme un abus fiscal: l'acheteur n'est clairement pas intéressé par la société (qui n'exerce plus d'activité), mais achète uniquement les parts en raison de l'immeuble qui se trouve toujours dans la société.
- Utilisation de pertes antérieures. Une société bénéficiaire absorbe une société déficitaire (avec la même activité). Grâce à cette fusion, la société

¹² Qu'entend-on par abus fiscal: quelques exemples de la commission de *ruling*, disponible sous le lien suivant: <http://www.weynand.be>. Pour d'autres exemples de cas d'abus fiscal, voir Dedobbeleer, P., Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal, Revue générale du Contentieux Fiscal, n° 2014/2, p. 107 à 116.

absorbante pourra utiliser une grande partie des pertes de la société absorbée, de sorte qu'elle sera dispensée de payer l'impôt pendant plusieurs années. La commission de *ruling* a conclu à l'abus de droit.

IV. TRANSPOSITION DE LA CLAUSE ANTI-ABUS

18. Avant la transposition de la clause anti-abus introduite par la 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, la Belgique a instauré une méthode d'exemption afin d'éviter la double imposition économique sur les dividendes versés par une filiale à sa société mère située en Belgique. Ce régime porte le nom de «revenus définitivement taxés» (ci-après le «RDT»), inscrit à l'article 202, §1, C.I.R. Les revenus distribués par une filiale, ayant normalement subi l'impôt des sociétés dans l'État où celle-ci est établie, ne sont pas soumis à l'impôt des sociétés dans l'État de la société mère, en l'occurrence, la Belgique.
19. Avec la clause anti-abus introduite par la loi du 1^{er} décembre 2016¹³, transposant les modifications de la directive mère-filiale, l'exonération du précompte mobilier et la déduction à titre de RDT sont désormais refusées lorsque les dividendes sont liés à «un acte juridique ou à un ensemble d'actes juridiques dont l'administration, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, a démontré, sauf preuve contraire, que cet acte ou cet ensemble d'actes n'est pas authentique et est mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou à titre d'un des objectifs principaux, la déduction à titre de RDT, l'exonération du précompte mobilier ou un des avantages de la D.M.F.». En outre, «un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques est considéré comme non authentique dans la mesure où cet acte ou cet ensemble d'actes n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique»¹⁴.
20. Par conséquent, les dividendes recueillis par la holding ne pourront plus bénéficier des RDT¹⁵ (régimes qui permettent une déductibilité à hauteur de 95% et seront donc pleinement taxés à l'impôt des sociétés au taux de 33,99%) et de l'exonération du précompte mobilier belge sous deux conditions. Premièrement que la holding ne soit pas authentique. Deuxièmement que l'utilisation de la holding ait pour objectif principal ou un des objectifs principaux la déduction à titre de RDT, l'exonération du précompte mobilier ou un des avantages de la D.M.F. S'agissant de la première condition, la holding doit répondre à des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité. Par conséquent, il est primordial que

¹³ Loi du 1^{er} décembre 2016 portant des dispositions fiscales, M.B. du 8 décembre 2016.

¹⁴ Article 203, §1, 7°, C.I.R. et article 266, alinéa 4, C.I.R.

¹⁵ Afschrift, T., Scarna, S., La fiscalité des groupes de sociétés, disponible sous le lien suivant: <http://www.idefisc.be>.

les holdings documentent leurs actes de gestion (par exemple, la prise des décisions d'investissement) et leurs motifs non fiscaux (par exemple, la planification successorale) afin de justifier leur existence. Quant à la deuxième condition, il convient de souligner que la plupart du temps, le recours à une holding familiale présente plusieurs objectifs (par exemple, la perspective successorale ou organisationnelle).

21. La clause anti-abus offre la possibilité à l'administration des contributions de faire échec à des constructions de holdings passives répondant à des motivations purement fiscales et totalement dépourvues de substance économique. Par conséquent, par exemple, si une société belge verse un dividende à une société de participation financière luxembourgeoise, qui constitue dans les faits une construction artificielle dépourvue de substance économique, l'administration fiscale belge pourrait refuser l'application de l'exonération du précompte mobilier.

A. NOTION DE MONTAGE NON AUTHENTIQUE

22. Il convient d'examiner si le contribuable peut invoquer des raisons commerciales valables pour démontrer le caractère véritable du montage¹⁶. Afin de déterminer les raisons économiques valables et la réalité économique du montage, il convient de s'attarder sur la notion de «substance économique réelle».
23. En Belgique, une société ne peut prétendre à la résidence que si elle a installé de façon effective sur le territoire national son siège social, son principal établissement ou encore son siège de direction ou d'administration. La domiciliation seule ne suffit pas. L'administration va constater la présence de moyens humains sur les lieux ainsi que la présence de matériel propre à la société (par exemple, les locaux, le mobilier, le parking). La société doit également pouvoir produire certains documents, tels que le certificat de constitution et de résidence, le plan d'affaires, les comptes annuels, les rapports du conseil d'administration et des AG. On vérifie également sa réalité juridique ainsi que son autonomie de gestion (par exemple, présence des actionnaires aux assemblées).
24. Une attention particulière doit être portée sur les sociétés holdings intermédiaires.

B. LA SOCIÉTÉ HOLDING «INTERMÉDIAIRE»

25. Le code fiscal belge ne comporte aucune définition de la société holding, ce qui est justifié par le fait que le droit fiscal belge ne reconnaît pas la société holding comme étant une catégorie particulière de contribuables. La société holding belge tient une place de choix au niveau de la planification fiscale des sociétés en raison de nombreux avantages fiscaux dont le régime RDT et la totale déductibilité à l'impôt des sociétés des intérêts payés suite à un emprunt effectué en vue de faire des acquisitions. Force est toutefois de constater que le régime des holdings n'est

¹⁶ Prêts hybrides, montages non authentiques et fin de la déduction des RDT, 2016, disponible sous le lien suivant: <http://www.tetralaw.com>.

plus aussi avantageux qu'auparavant à cause des nouvelles mesures introduites par la loi-programme du 29 mars 2012¹⁷ qui comportent la taxation sur les plus-values sur les actions ainsi qu'une durée de détention minimum de ces actions. En outre, le régime des RDT a perdu un peu de son attrait car les dividendes de participations dont la valeur d'investissement atteint au moins 2 500 000 euros sont exclus du régime RDT. Nombreux sont les belges qui se sont dès lors tournés vers les holdings luxembourgeoises¹⁸.

26. En pratique, certaines sociétés holdings sont interposées entre la société du pays de l'activité et une autre société, se trouvant dans un autre État membre, où se trouve le bénéficiaire effectif. Ces holdings ont pour but de diminuer la charge fiscale du groupe. Il s'agit de sociétés avec personnalité juridique qui ont, en règle générale, pour but d'acquérir et de gérer des participations dans d'autres sociétés afin d'en assurer le contrôle et la direction. La plupart d'entre elles sont créées dans un but d'optimisation fiscale mais peuvent également avoir des intérêts patrimoniaux, commerciaux, financiers ou juridiques. Lorsque ces holdings n'ont été créées que pour bénéficier d'un avantage fiscal, on peut considérer qu'elles n'ont pas de substance.
27. Un exemple de société holding intermédiaire qui pourrait poser question à l'administration: X, personne physique, possède 100% d'une société holding allemande qui elle-même possède 100% d'une société belge qui a une activité réelle. La société belge verse des dividendes à la holding allemande pour ensuite les verser à X. Les sociétés peuvent ainsi bénéficier de la D.M.F, en ce que la Belgique offre une exonération du précompte mobilier. L'administration belge pourrait être amenée à appliquer une disposition anti-abus afin de ne pas bénéficier de la déduction à titre de RDT et de prélever un précompte sur les dividendes qui proviennent de la société belge car si la société belge versait directement les dividendes à X, cette société devrait payer le précompte en Belgique. Par conséquent, l'administration belge peut demander de justifier l'interposition de la holding en invoquant des motifs économiques valables.

V. CONCLUSION

28. En pratique, il convient de remarquer que l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. 92 est appliqué lorsque les dispositions spéciales relatives à l'anti-abus de l'impôt et la théorie de la simulation ne sont d'aucun secours et que l'administration considère avoir des raisons suffisantes pour recourir à cette disposition générale¹⁹.

¹⁷ Loi-programme du 29 mars 2012, *op.cit.*, p.82 (voir note n° 1).

¹⁸ Philippe, D.-E., Chapitre 1 - L'évitement de l'impôt et la voie grand-ducale: contexte général, in L'utilisation par les résidents belges des structures sociétaires luxembourgeoises, Bruxelles, Larcier, p. 14.

¹⁹ <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/53/2081/53K2081016.pdf>, p. 112 et 113, 70 et 79.

29. Il semblerait que les avis de rectification qui font référence à l'article 344 §1^{er} du C.I.R. en vue de conforter une taxation sont rarissimes. Tout aussi rares sont les arrêts ou jugements qui se prononcent sur l'existence ou non d'un abus fiscal au sens de cette disposition. Étant donné qu'il n'est pas toujours évident dans la pratique de savoir ce que l'administration fiscale considère exactement comme abus, il est utile de demander l'avis du service des décisions anticipées en matière fiscale.

[...]

DROIT DANOIS

I. INTRODUCTION

1. Le système fiscal présente des différences structurelles susceptibles d'être exploitées par les contribuables¹. Il s'agit:
 - 1) de différences dans l'imposition du même type de revenu dans le chef de différents contribuables,
 - 2) de différences dans l'imposition de différents types de revenus dans le chef du même contribuable,
 - 3) de différences dans l'imposition du même type de revenu dans le chef du même contribuable selon que l'imposition a lieu dans l'une ou l'autre année fiscale,
 - 4) de différences dans l'imposition du même type de revenu dans le chef du même contribuable dans différents pays ou différentes collectivités régionales ou communales.
2. Le premier cas de figure donne notamment lieu aux transferts de revenu d'une personne physique vers une personne morale dont le taux d'imposition est moins élevé et aux transferts de revenu des parents vers les enfants afin d'exploiter le seuil minimal d'imposition.
3. Le deuxième cas de figure donne lieu à la transformation du revenu en un autre type de revenu soumis à un taux d'imposition moins élevé ou même en un type de revenu n'étant pas soumis à imposition.
4. Le troisième cas de figure concerne la périodisation de revenus qui peut entraîner d'importants avantages en raison de l'imposition progressive, l'imposition des conjoints, l'imposition conjointe des sociétés et la possibilité de transférer des déficits déductibles vers les années fiscales futures.
5. Le quatrième cas de figure concerne tout simplement le fait que les taux d'imposition varient dans différents pays et collectivités régionales ou communales.

¹ Pedersen, J., e.a., *Skatteretten 1*, 7. udg., Karnov Group, København, 2015, p. 114 à 116.

II. LE PRINCIPE DE LA LÉGALITÉ

6. L'article 43 de la Constitution consacre le principe de la légalité en droit fiscal en disposant qu'aucun impôt ne peut être prélevé, modifié ou supprimé sans que la loi le prévoie.
7. Les dispositions fiscales doivent être interprétées selon les mêmes méthodes que toute autre législation, à savoir notamment en fonction du libellé, des travaux préparatoires, de l'objectif, de la systématique et du contexte². Ainsi, l'administration fiscale ne peut pas interpréter les dispositions fiscales selon d'autres méthodes plus avantageuses pour elle tout simplement parce que le contribuable a construit un montage qui échappe aux dispositions fiscales telles qu'interprétées de manière normale. Le montage est précisément caractérisé par le fait qu'il échappe aux dispositions fiscales telles qu'interprétées de manière normale³. En conclusion, ce n'est normalement pas au moyen de l'interprétation du droit fiscal que l'administration fiscale arrive à neutraliser les montages⁴.

III. LA RELATION DU DROIT FISCAL AVEC LE DROIT CIVIL

8. Le système fiscal est basé sur le droit civil. Le système se sert des notions du droit civil, telles que vente, achat, prêt, don, revenu, loyer, intérêts, dividendes, dépenses et bien d'autres. L'imposition implique une qualification des opérations économiques du contribuable au moyen des notions du droit civil. La qualification d'une opération économique du contribuable au moyen desdites notions préjuge l'application des dispositions fiscales⁵.
9. L'administration fiscale doit, en principe, respecter les accords et les autres opérations économiques de droit civil conclus par les contribuables ainsi que les effets de ceux-ci sur l'imposition. Notons, à cet égard, que l'intention du contribuable qui a construit un montage de droit civil permettant d'échapper à l'imposition est normalement sans incidence⁶. De même, la caractéristique de

² Pedersen, J., *Skatteretten 1*, p. 106 à 111.

³ Pedersen, J., *Skatteretten 1*, p. 119.

⁴ Pedersen, J., *Skatteretten 1*, p. 117.

⁵ Pedersen, J., *Skatteretten 1*, p. 58.

⁶ Pedersen, J., *Skatteretten 1*, p. 111.

Michelsen, Aa., e.a, *Lærebog om indkomstskat*, 16. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2015, p. 151.

montage permettant d'échapper à l'imposition ne suffit pas en soi pour supprimer un avantage fiscal⁷.

IV. LA DISPOSITION GÉNÉRALE

10. Il n'existe pas de disposition ou de principe de portée générale permettant à l'administration fiscale d'écarter des montages visant à éviter l'imposition.

V. LES DISPOSITIONS PARTICULIÈRES

11. En revanche, il existe des dispositions dont le champ d'application est limité à des situations spécifiques. À titre d'exemple, peuvent être mentionnées les dispositions concernant le transfer pricing⁸, les CFC⁹ (Controlled Foreign Companies) et la capitalisation mince¹⁰ (sous-capitalisation).
12. Relèvent également de cette catégorie les dispositions relatives à l'imposition des gains réalisés au moyen de transactions d'actions, d'obligations et de biens immobiliers entre des personnes physiques ou morales appartenant au même groupe ou à la même famille. Selon ces dispositions, les gains sont imposés en fonction de la valeur du marché et non pas en fonction du prix convenu¹¹.
13. S'agissant, plus particulièrement, de la relation parents/enfants, la loi prévoit que les intérêts ne sont pas déductibles de l'assiette imposable dans la mesure où le débiteur a assumé la dette en faveur de ses enfants ou des conjoints de ses enfants ou des fondations établies pour favoriser certaines familles¹². Il est également prévu que si un enfant a reçu un don de ses parents, le rendement du don est imposé dans le chef du donateur dans la mesure où celui-ci est imposable au Danemark, et ce jusqu'à la fin de l'année calendrier durant laquelle l'enfant atteint l'âge de 18 ans¹³. En outre,

⁷ Pedersen, J., *Skatteretten 1*, p. 119.

⁸ Ligningslovens § 2.

⁹ Personskattelovens § 4b og § 8b, selskabsskattelovens § 32 samt ligningslovens § 16 H og 16 I.

¹⁰ Selskabsskattelovens § 11.

¹¹ Ejendomsavancebeskatningslovens § 3, aktieavancebeskatningslovens § 31 og kursgevinstlovens § 34.

¹² Ligningslovens § 17.

¹³ Kildeskattelovens § 5, stk. 2.

la rémunération versée à un enfant n'ayant pas atteint l'âge de 15 ans au début de l'année fiscale et travaillant dans une entreprise gérée par ses parents n'est ni déductible dans l'assiette imposable de l'entreprise ni imposable dans le chef de l'enfant¹⁴.

14. Selon la loi, les aliments versés au conjoint après le divorce et aux enfants n'habitant plus chez le contributeur après le divorce sont déductibles dans l'assiette imposable du contributeur et imposables dans le chef du conjoint divorcé et dans le chef des enfants dans la mesure où les aliments pour les enfants dépassent le seuil normal fixé par le ministre des Affaires sociales¹⁵. Aucun montage n'est donc nécessaire pour assurer la déductibilité des aliments.

VI. LE PRINCIPE DU BÉNÉFICIAIRE LÉGITIME

15. Selon le principe du bénéficiaire légitime, celui qui a droit à la source d'un revenu, par exemple des actions, ou qui a réalisé une activité commerciale ou effectué un travail rémunéré, est le bénéficiaire légitime du revenu y afférent. C'est donc lui qui est imposable de ce revenu et non pas une autre personne¹⁶.
16. Ce principe trouverait son fondement dans l'article 4 de la loi sur l'impôt d'État¹⁷ selon lequel l'assiette imposable est constituée par les revenus entiers globaux annuels du contribuable. Cette formule impliquerait que c'est ce contribuable qui est imposable des revenus qui sont les siens et non pas d'autres contribuables.
17. Le principe a été conçu pour permettre, dans une certaine mesure, de corriger des transferts de revenus. Il a notamment pour effet que, dès lors que le contribuable a acquis le droit au revenu, il ne peut pas éviter l'imposition en y renonçant purement et simplement ou au bénéfice d'un autre particulier. Même lorsque le contribuable n'a pas encore acquis le droit au revenu, il ne peut pas éviter l'imposition en y

¹⁴ Kildeskattelovens § 5, stk. 3.

¹⁵ Ligningslovens § 10.

¹⁶ Pedersen, J., *Skatteretten 1*, p. 120 et 121.
Michelsen, Aa., précité, p. 675s.

Dans un arrêt de la Cour suprême américaine de 1930, Oliver Wendell Holmes parle de «the arrangement by which the fruits are attributed to a different tree from that on which they grew.»

¹⁷ Statsskattelovens § 4:

”Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f eks ...”.

renonçant au bénéfice d'un autre particulier. Seule la renonciation pure et simple avant que le droit au revenu n'ait été acquis permet d'éviter l'imposition.

18. La notion de bénéficiaire légitime est également utilisée pour adresser les questions relatives à l'éventuelle fixation d'un revenu aux fins de l'imposition, alors qu'aucun revenu n'a été réalisé. À titre d'exemple, pourraient être mentionnées la fixation et l'imposition des intérêts pour un prêt à intérêt nul accordé entre des personnes appartenant au même groupe ou à la même famille. À cet égard, la Cour suprême a jugé que ni l'article 4 de la loi sur l'impôt d'État ni d'autres dispositions fiscales ne permettent de fixer et d'imposer des intérêts pour un prêt à taux nul accordé par une société à son actionnaire majoritaire¹⁸, à moins que la construction ne vise un détournement de la législation fiscale. La doctrine a eu du mal à comprendre cette dernière réserve, dans la mesure où il n'existe pas de disposition ou de principe de portée générale permettant à l'administration fiscale d'écarter des montages visant à éviter l'imposition. Il apparaît ainsi que ladite réserve permet seulement de fixer et d'imposer des intérêts dans des cas assez particuliers¹⁹. Suite à cette décision de la Cour suprême, le législateur a introduit la disposition susmentionnée concernant le transfer pricing. Selon les travaux préparatoires, cette disposition permet, entre autres, de fixer et d'imposer des intérêts pour un prêt à taux nul accordé par une société à son actionnaire majoritaire²⁰. Ladite disposition permet également de fixer et d'imposer un loyer pour la location d'un bien immobilier dans le chef de la société propriétaire, alors que l'actionnaire majoritaire locataire ne paie pas de loyer. Une telle imposition est aussi pratiquée lorsque le propriétaire loue un bien immobilier à son enfant ou à d'autres membres de sa famille à loyer nul ou réduit par rapport au prix du marché²¹. En revanche, il n'est normalement pas question de fixer et d'imposer une rémunération pour du travail non rémunéré, et ce même pour du travail effectué par un actionnaire majoritaire pour sa société²².

19. [...]

¹⁸ TfS 1998, 199 H.

¹⁹ Michelsen, Aa., précité, p. 150.

²⁰ Ligningslovens § 2.

²¹ Michelsen, Aa., précité, p. 703 à 706.

²² Michelsen, Aa., précité, p. 699.

VII. LE PRINCIPE DE LA RÉALITÉ

20. Le principe de la réalité a été introduit dans un doctorat datant de 1989²³. Aujourd'hui, la doctrine s'accorde largement pour dire que ce principe, de portée générale, a été entériné par la jurisprudence²⁴.
21. Le principe veut que l'imposition se fasse en fonction de la réalité économique ou du contenu réel des opérations des contribuables plutôt qu'en fonction du revêtement formel de celles-ci. Ainsi, le principe implique que l'imposition soit attachée à la réalité économique et détachée de la qualification des faits au moyen des notions du droit privé qui préjugent normalement l'application des dispositions fiscales.
22. Le principe est applicable en cas de discordance manifeste entre la réalité interne et la présentation externe des opérations des contribuables. Le principe demande le constat indiscutable que les opérations commerciales normales ont été substituées par des opérations vides visant un avantage fiscal, de sorte que la forme des opérations contraste avec leur contenu réel.
23. Le principe de la réalité économique n'implique pas une interprétation extensive des dispositions fiscales. Au contraire, le principe demande une appréciation des opérations en cause afin de constater une réalité économique qui diverge du revêtement formel.

²³ Pedersen, J., *Skatteudnyttelse*, Gad, København, 1989.

²⁴ Pedersen, J., *Skatteretten 1*, p. 124 à 126.

Michelsen, Aa., précité, p. 144 à 148.

Jørgen Nørgaard, *Juristen* 2001/2, p. 69:

”Det er klart, at Højesteret længst muligt – som det også fremgår af dommen U 2000.1509 H (TfS 2000, 1011 H) – konsoliderer en skatteretlig realitetsbedømmelse med henvisning til traditionelle retskilder, men der er, så vidt jeg kan se, ikke anledning til at mene, at Højesteret viger tilbage fra ud fra en almindelig skatteretlig realitetsgrundsætning at tilsidesætte et arrangement som ulovlig skatteunddragelse, jf. herved professor Jan Pedersens disputats ”Skatteudnyttelse” fra 1989.”

24. Le principe n'est pas applicable au contribuable qui fait un «détour» pour réaliser un avantage fiscal, évitant ainsi l'objectif d'une disposition fiscale, lorsque le détour ne comporte pas de discordance entre la forme et le contenu²⁵.

25. [...]

26. [...] Rappelons que le principe de la réalité joue au moyen d'une qualification/requalification des faits. [Si] la réalité correspond au montage, il n'y a pas de requalification des faits possible. [...] Le détour via [des] États membres, qui produit un avantage fiscal en vertu de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE ou de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435/CEE, est une réalité au sens du principe de la réalité. [...]

27. [...] La doctrine estime également que les notions de bénéficiaire effectif et de bénéficiaire légitime ne sont pas des synonymes. [...]

VIII. LES SOCIÉTÉS RELAIS

28. [...]

²⁵ Michelsen, Aa., précité, p. 1165.

29. En 2012, le législateur a introduit une nouvelle disposition visant à éviter que le Danemark ne soit utilisé pour éviter l'imposition dans d'autres États au moyen de l'insertion d'une société résidente au Danemark entre la société distribuant les dividendes et la société bénéficiaire.
30. Cette disposition prévoit l'imposition des dividendes versés par une société résidente au Danemark à sa société mère résidente dans un autre État lorsque la société résidente au Danemark a reçu les dividendes de sa propre filiale résidente dans un autre État et qu'elle n'en est pas le propriétaire effectif, à moins que le Danemark ne doive renoncer à l'imposition en vertu de la directive 2011/96/UE²⁶ ²⁷. Il ressort des travaux préparatoires²⁸, que la notion de propriétaire effectif doit être interprétée conformément aux commentaires sur l'article 10 de la convention modèle OCDE. Sont donc visées les sociétés résidentes au Danemark agissant comme simple relais pour le compte d'une autre personne bénéficiant réellement des dividendes²⁹.

IX. LES DISPOSITIONS VISANT À PRÉVENIR LES FRAUDES OU LES ABUS

31. [...]

32. Suite à l'adoption de la directive 2011/96/UE, le législateur a adopté deux dispositions visant à prévenir les fraudes ou les abus³⁰. Si ces dispositions sont calquées sur l'article 1^{er}, paragraphes 1 et 2, de la directive 2011/96/UE, elles visent à la fois les avantages découlant des directives 2011/96/UE, 2003/49/CE et

²⁶ 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.

²⁷ Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 7. og 8. pkt., indført ved lov nr. 1254 af 18. december 2012: »3. og 4. pkt. finder ikke anvendelse, hvis udbyttet fra det danske selskab er en videreudlodning af udbytte, som dette selskab har modtaget direkte eller indirekte af datterselskabsaktier eller koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens §§ 4 A og 4 B, i et selskab hjemmehørende i udlandet, og det danske selskab ikke var retmæssig ejer af det modtagne udbytte. Dette gælder dog ikke, hvis beskatningen af udbytteudlodningen fra det danske selskab skal frafaldes efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU.«

²⁸ Lovforslag nr. L 10, samling 2012-13.

²⁹ Commentaires point 12.3.

³⁰ Ligningslovens § 3, stk. 1 og 2, indsat ved lov nr. 540 af 29. april 2015.

2009/133/CE³¹. Le législateur a également adopté une disposition de même nature visant les avantages découlant des conventions concernant la double imposition³².

33. Selon une partie de la doctrine³³, de telles dispositions enlèvent aux contribuables la protection conférée par le principe de la légalité. Elles placent chez les contribuables le risque que la réglementation fiscale adoptée par le législateur lui-même ne soit pas suffisante pour assurer l'imposition.

[...]

³¹ 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.

³² Ligningslovens § 3, stk. 3, indsat ved lov nr. 540 af 29. april 2015.

³³ Michelsen, Aa., précité, p. 1164 et 1165.

DROIT FINLANDAIS

I. INTRODUCTION

1. En matière de fiscalité directe, le droit finlandais contient un texte de portée générale, à savoir, l'article 28 de la loi sur la procédure de l'imposition des revenus (ci-après la «VML») relative à l'abus de droit. Selon le paragraphe 1 de l'article 28 VML, si une forme juridique ne correspond pas à la nature ou à l'objectif réel d'une circonstance ou d'une mesure, l'imposition doit être effectuée comme si la forme correcte avait été utilisée. Si le prix de vente, une autre contrepartie ou le temps d'exécution déterminé dans un contrat est fixé ou si une autre mesure est prise dans l'intention manifeste d'éviter l'imposition, l'impôt peut être estimé.
2. En vertu du paragraphe 2 de l'article 28 VML, s'il est évident que l'imposition doit être effectuée selon les modalités énoncées au paragraphe 1, l'autorité compétente doit examiner avec soin toutes les circonstances de l'espèce et l'assujetti doit être entendu sur ces circonstances et avoir la possibilité de s'exprimer sur celles-ci. Si l'assujetti ne clarifie pas que la forme juridique correspond à la nature ou à l'objectif réel d'une circonstance ou d'une mesure ou que la mesure n'est pas prise dans l'intention manifeste d'éviter l'imposition, l'imposition doit être effectuée telle que prévue au paragraphe 1.
3. Il existe un texte de portée générale également dans l'article 33 a de la loi sur l'imposition des successions et des donations (ci-après la «PerVL»). Cette disposition y a été ajoutée en 1996 et son contenu correspond à l'article 28 VML. Selon cette disposition, si le partage successoral, la cession ou une autre mesure affectant l'imposition a été effectué dans une forme juridique qui ne correspond pas à la nature ou à l'objectif réel d'une circonstance ou d'une mesure, l'imposition de la succession ou de la donation doit être effectuée comme si la forme correcte avait été utilisée. Selon les travaux préparatoires, cet article doit être interprété selon la pratique relative à l'abus de droit dans l'imposition des revenus.¹
4. En addition de ces dispositions, il y a lieu de mentionner deux dispositions spécifiques. Premièrement, l'article 52 h de la loi sur la taxe professionnelle (ci-après l'«EVL») concerne l'abus de droit dans les situations de transformation des sociétés de capitaux. Deuxièmement, depuis 2016, l'article 6 a, paragraphes 9 et 10, EVL, prévoit une règle anti-abus en ce qui concerne l'imposition des dividendes versés entre les sociétés appartenant au même groupe.²

¹ HE 68/1995 vp, p. 8.

² Ces dispositions transposent, notamment, en droit national l'article 1^{er}, paragraphes 2 à 4, de la directive 2011/96/UE concernant le régime commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États différents, telle que modifiée par la directive 2015/121/UE, en vertu de laquelle «[l]es États membres n'accordent pas les avantages de la présente directive à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents».

5. Dans la partie II., nous allons présenter les critères d'application et d'appréciation des règles générales en matière d'abus, telles qu'énoncées à l'article 28 VML et à l'article 33 a PerVL.
6. Il est à noter que nous n'avons pas relevé de jurisprudence concernant la situation afférente au montage contractuel en vue d'optimiser le traitement fiscal d'aliments entre parents et enfants. Tel est le cas également en ce qui concerne la situation décrite au point 186 du rapport préalable, à savoir un montage financier consistant en l'insertion, entre la société qui verse les intérêts ou les dividendes et celle (ou le fond d'investissement) qui en est le destinataire réel, d'une ou de plusieurs sociétés ayant leur siège dans un État membre bienveillant et n'ayant d'autre raison d'être que d'être un élément de la planification fiscale.

II. CRITÈRES D'APPLICATION ET D'APPRÉCIATION DES RÈGLES GÉNÉRALES EN MATIÈRE D'ABUS

A. GÉNÉRALITÉS

7. L'article 28, paragraphe 1, VML précise les situations et conditions pour l'application de la règle anti-abus. Il existe deux situations où l'article 28 VML peut être appliqué. Dans la première situation, la forme juridique ne correspond pas à la nature ou l'objectif réel d'une circonstance ou d'une mesure. Dans ce cas, l'imposition doit être effectuée comme si la forme correcte avait été utilisée. Il s'agit du principe dit «de réalité», selon lequel l'imposition doit intervenir sur la base d'une appréciation concrète de ce qui s'est passé dans les faits. Cela signifie notamment que les montages fiscaux vides et artificiels peuvent, selon les circonstances, être écartés afin que l'imposition ait lieu en tenant compte de la réalité. Il est toutefois à noter que l'assujetti a le droit de choisir la forme la plus avantageuse du point de vue fiscal si elle correspond à la nature réelle de la mesure.
8. Dans la seconde situation, le prix de vente, une autre contrepartie, le temps d'exécution ou une autre condition du contrat est convenu de manière inhabituelle. Dans ce cas, l'impôt peut être estimé.
9. En outre, pour appliquer la règle anti-abus, il est nécessaire que la mesure soit prise dans l'intention manifeste d'éviter l'imposition.³ Si la mesure n'est pas motivée par des raisons indépendantes de l'imposition, ladite règle peut être appliquée.⁴
10. En conclusion, la règle anti-abus peut être appliquée si:

³ Voir plus précisément Tikka Kari, S., *Veron minimoinnista*, Helsinki 1972, p. 217 et Weckström, J., *Veron kiertämisen tunnistaminen*, osa I, Verotus 2015, p. 386 à 388.

⁴ Myrsky, M. – Rabinä, T., *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*, Helsinki 2015, p. 350.

- la forme juridique ou la clause contractuelle est inhabituelle ou exceptionnelle compte tenu de la réalité économique (élément objectif);
- les mesures ont été prises dans l'intention de l'abus et pour éviter l'impôt (élément subjectif) ;
- la mesure prise aurait abouti à un avantage fiscal évident si l'autorité compétente n'avait pas réagi (élément effectif).

11. L'article 28, paragraphe 2, VML contient des règles relatives au droit de l'assujetti d'être entendu et à la charge de la preuve en ce qui concerne l'abus de droit. S'il est évident que l'imposition doit être effectuée de telle manière qu'elle corresponde aux faits et circonstances réels, l'autorité compétente doit examiner avec soin toutes les circonstances de l'espèce et l'assujetti doit être entendu sur ces circonstances et avoir la possibilité de s'exprimer à ce sujet.

12. Si l'assujetti ne clarifie pas que la forme juridique correspond à la nature ou à l'objectif réel d'une circonstance ou d'une mesure ou que la mesure n'est pas prise dans l'intention manifeste d'éviter l'imposition, l'imposition peut être effectuée de telle manière qu'elle corresponde aux faits et circonstances réels. Il n'est pas nécessaire que l'assujetti évite complètement l'impôt. Il peut exister des motifs économiques pour la mesure en question mais si leur rôle est minime à l'égard des avantages fiscaux recherchés, la règle anti-abus peut être appliquée.⁵ Toutes les circonstances de l'espèce sont prises en compte pour déterminer si la règle doit être appliquée au cas d'espèce.

B. SITUATIONS DE L'ABUS EN PRATIQUE

13. Étant donné que les règles générales anti-abus sont très générales et ouvertes à interprétation, la jurisprudence joue un rôle important pour déterminer les situations où ces règles sont applicables. Il est possible de distinguer quatre situations typiques dans lesquelles les règles anti-abus peuvent être appliquées.⁶

1. SITUATIONS D'ACTES PARFAITEMENT VALABLES À L'AUNE DU DROIT PRIVÉ MAIS DONT LA FORME JURIDIQUE DE L'ACTE NE CORRESPOND PAS À LA RÉALITÉ ÉCONOMIQUE OU UTILISÉS UNIQUEMENT AFIN D'OBTENIR DES AVANTAGES FISCAUX

14. À titre d'exemple, peuvent être mentionnées des situations où l'autorité fiscale a écarté la forme juridique d'une société anonyme et a imposé les revenus de ladite société en tant que revenus personnels du seul actionnaire ou de quelques actionnaires de la société.⁷ L'établissement d'une telle petite société anonyme peut

⁵ KHO:2014:66.

⁶ Tikka Kari, S., *op.cit.*, p. 215.

⁷ Tuomi, O., *Voidaanko laillisen veron minimoimisen ja laittoman veronkiertämisen välille muodostaa rajaa tarkastellen yleistä veronkiertosäännöstä?*, Edilex 2013, p. 28.

être motivé par la différence importante entre l'imposition des revenus d'une personne physique et celle des revenus de la société anonyme. Tel est souvent le cas en ce qui concerne les consultants⁸, les médecins⁹ ou les artistes.¹⁰ Dans ce cas, toutes les circonstances de l'espèce, comme la nature et l'étendue de l'activité, le chiffre d'affaires de la société et ses actifs permanents, sont prises en compte.¹¹

15. Un autre exemple est la donation effectuée sous la forme du contrat de crédit. De tels arrangements sont normalement réalisés entre les membres d'une même famille et il est normal que des montants de la dette inférieurs à la limite de l'imposition de la donation soient acceptés de manière répétée en évitant l'application de la règle de cumul des donations.¹² Toutes les circonstances de l'espèce, comme la durée du prêt, le calendrier de remboursement et la capacité économique du destinataire à rembourser la dette sont prises en compte.¹³
16. De plus, en ce qui concerne les donations, les situations où le donateur a retenu la jouissance d'un bien immeuble ayant fait l'objet de la donation, diminuant ainsi la valeur du bien dans le cadre de l'imposition mais où il ne peut pas jouir de ce droit dans la vie réelle en raison de son âge et de son état de santé, peuvent donner lieu à l'imposition de la donation sur sa valeur totale.¹⁴

2. SITUATIONS D'ACTES SUCCESSIFS OU D'ACTES ALLER-RETOUR (SÉRIE D'ACTES) UTILISÉS UNIQUEMENT AFIN D'OBTENIR DES AVANTAGES FISCAUX

17. Dans ces situations, l'assujetti découpe l'opération artificiellement en plusieurs parties pour que les conséquences fiscales déterminées sur la base de ces parties découpées soient plus avantageuses que celles déterminées si l'opération avait été évaluée dans son ensemble. Dans ce groupe, appartiennent également des actes aller-retour, qui neutralisent les effets économiques de chacun des actes et servent à obtenir un avantage fiscal.
18. À titre d'exemple, peuvent être mentionnées des situations où l'assujetti tente d'éviter l'impôt sur les plus-values en vendant l'objet en question en dessous de la valeur du prix courant à une société anonyme déficitaire dont il est actionnaire et qu'ensuite, la société le vend au prix courant à un tiers. L'intention est que la plus-value sera noyée dans la perte de ladite société. Selon la jurisprudence, un tel

⁸ KHO 1982 B II 571.

⁹ KHO 2008:6.

¹⁰ KHO 1981 B II 597.

¹¹ Voir KHO 1997 T 1820, KHO 2000 T 5 et KHO 2010 T 103.

¹² KHO 1991 B 562 et KHO 1993 B 543.

¹³ Voir Puronen, P., *Perintö- ja lahjaverotus*, Helsinki 2011, p. 36 à 53.

¹⁴ Puronen, P., *op.cit.*, p. 451 à 455.

montage peut être écarté dans l'imposition et la plus-value peut être imposée comme un revenu de l'actionnaire.¹⁵

19. Les ventes aller-retour des actions sur les marchés des valeurs mobilières peuvent être considérées comme un abus de droit. Dans une telle situation, l'assujetti vend certaines actions déficitaires pour réaliser une moins-value dans son activité économique et il rachète ensuite lesdites actions à un prix quasiment identique, cette moins-value pouvant être déduite dans son imposition. Dans cet arrangement, l'assujetti aurait droit à une déduction sans qu'il y ait vraiment un changement dans son portefeuille d'actions. De telles moins-values peuvent être considérées comme artificielles et, dans ce cas, la déduction est refusée sur la base de l'article 28 VML.¹⁶
20. Des montages artificiels peuvent être utilisés dans le cadre des transformations des sociétés de capitaux. L'article 52 h EVL concerne l'abus de droit dans les situations de transformation des sociétés de capitaux. De telles situations peuvent être assez compliquées et difficiles à identifier.¹⁷

3. SITUATIONS OÙ SEULE UNE DES PARTIES D'UN CONTRAT A UN INTÉRÊT FISCAL

21. Dans ce cas, seule une des parties a un intérêt fiscal à fixer un certain prix ou une autre condition du contrat dès lors que l'autre partie n'a pas d'intérêt à le faire. Tel est le cas quand le vendeur cède plusieurs objets par un seul contrat et seul le prix de certains de ces objets est considéré comme son revenu imposable dès lors que les coûts d'achat de tous les objets peuvent être déduits de la même manière dans l'imposition de l'acheteur. Dans cette situation, les parties peuvent s'accorder sur la répartition inhabituelle du prix de vente entre les différents objets.¹⁸ Un autre exemple sera le cas de la vente de biens devenus sans valeur à un membre de la famille de l'actionnaire d'une société anonyme dans l'intention de déduire la moins-value dans l'imposition de la société. L'acheteur verse le prix nominal et n'a aucune conséquence fiscale.¹⁹

4. SITUATIONS OÙ LES PARTIES D'UNE OPÉRATION SONT LIÉES ET OÙ L'OPÉRATION NE CORRESPOND PAS À LA RÉALITÉ

22. L'article 28 VML est souvent appliqué dans les situations où les parties d'une opération sont liées et où l'opération ne correspond pas à la réalité. De telles opérations peuvent être effectuées entre parents et enfant(s), entre l'actionnaire et la société anonyme et entre des sociétés appartenant au même groupe.

¹⁵ KHO 1983 B II 578 et KHO 1993 B 525.

¹⁶ KHO 2004:8 et KHO 2009:53.

¹⁷ Voir Knuutinen, R., *Verosuunnittelua vai veronkiertämistä*, Helsinki 2012, p. 183 à 201.

¹⁸ KHO 1979 B II 552.

¹⁹ Myrsky, M. – Rabinä, T., *op.cit.*, p. 353.

23. La règle anti-abus a été appliquée aux avantages en nature dans le cas où l'actionnaire principal d'une société a loué au prix courant son appartement à ladite société et la société a fourni l'appartement à la femme dudit actionnaire en tant que logement de fonction, l'appartement ayant été utilisé en tant que résidence principale de la famille. Il a été considéré que l'arrangement ne correspondait pas à la nature réelle des circonstances: le loyer versé par la société n'était pas déductible des revenus de la société dans son imposition et l'actionnaire avait reçu un dividende imposable.²⁰
24. Un autre exemple concerne les arrangements *debt push down* au sein d'un groupe international de sociétés où, suite à l'application de la règle anti-abus, la déduction des intérêts par un établissement stable situé en Finlande a été refusée.²¹
25. Dans cet arrêt de la Cour administrative suprême, la société A Inc enregistrée aux États Unis a acquis les actions de la société suédoise B AB. Après l'acquisition, une série d'arrangements intragroupe ont été réalisés. A Inc a cédé lesdites actions à la société AA Inc enregistrée aux États-Unis. Le même jour, les actions ont été cédées à AAAA Holding AB, la filiale suédoise de la société AAA Holding Luxembourg S.a.r.l. qui était la filiale d'AA Inc. Selon le contrat de vente, AAAA Holding AB a agi par le biais d'un établissement stable en Finlande. Les actions de B AB détenues par AAAA Holding AB et l'emprunt intragroupe y relatif sont transférés audit établissement stable.
26. Le financement de l'acquisition des actions (environ 3 milliards d'euros) a été réalisé par les titres de créance établis par AAAA Holding AB et destinés à AA Inc et qui ont été transférés comme apport à AAA Holding Luxembourg S.a.r.l.. Pour sa part, AAAA Holding AB a alloué à l'établissement stable les titres de crédit en question. L'établissement stable a déclaré des charges d'intérêts de 6 278 981 euros liées à ces dettes en 2008. Une société du même groupe établie en Finlande avait accordé depuis 2009 les transferts financiers intragroupe à l'établissement stable. Ce transfert financier intragroupe était déduit des revenus de l'auteur de ce transfert. Au sein de l'établissement stable, l'impôt du transfert financier intragroupe avait été neutralisé par la déduction des charges d'intérêts.
27. La Cour administrative suprême a considéré que cette série d'opérations devait être évaluée dans son ensemble. L'arrangement où les actions de B AB ont été transférées de AA Inc à AAAA Holding AB et allouées encore à l'établissement stable en Finlande ne correspondait pas à la réalité, la forme juridique pour réaliser cet arrangement était artificielle et son but était d'éviter les impôts. Les actions de B AB ne pouvaient pas être considérées comme des actifs de l'établissement stable et les intérêts versés à AAA Holding Luxembourg S.a.r.l. ne pouvaient pas être considérés comme déductibles.

²⁰ KHO 2010 T 926. Voir également KHO 2010 T 927.

²¹ KHO 2016:72. Voir également KHO 2016:71 où le même résultat a été atteint par l'application d'autres dispositions fiscales et Nykänen, P., Korkojen vähennyskelpoisuus verosuunnittelun välineenä ja mahdollisuudet puuttua ilmiöön, Edilex 2016, p. 11 à 22.

28. En 2016, l'administration fiscale a publié une communication relative à cet arrêt. Elle considère que, dans une situation relative à un arrangement *debt push down*, un emprunt intragroupe destiné à l'acquisition des actions ne peut pas être considéré comme une dette de l'établissement stable si seulement certaines des activités ont été transférées à cet établissement stable et si les représentants de cet établissement n'utilisent pas le pouvoir de décision lié aux actions en question. En outre, l'administration fiscale estime que la règle anti-abus peut être appliquée à un arrangement *debt push down* si: 1) le financement intragroupe a été utilisé par le biais d'un établissement stable situé en Finlande ou d'une filiale domestique, 2) la forme juridique de l'arrangement ne correspond pas à sa nature et son objectif et 3) le but de l'arrangement a été d'éviter l'imposition.

[...]

DROIT IRLANDAIS

INTRODUCTION

1. L'abus de droit fait l'objet d'une disposition spécifique en droit fiscal irlandais. Une règle générale anti-abus (*General anti-abuse rule*, ci-après la «GAAR») a été introduite pour la première fois en droit irlandais par la section 86 de la loi sur la finance de 1989 (*Finance Act 1989*). Avant son introduction, il était possible de bénéficier d'une application littérale des dispositions fiscales pour échapper aux charges fiscales.¹ Ainsi, si une transaction remplissait les critères prévus par la loi, même si cette transaction était artificielle et purement motivée par la réduction des charges y afférentes, la réduction était accordée.² La loi de 1989 représente donc un changement radical par rapport au régime fiscal précédent.³
2. Même si la GAAR est entrée en vigueur en 1989, l'administration fiscale irlandaise (les *Revenue Commissioners*) n'a émis ses premiers avis sur la base de cette règle qu'en mai 1996, sa valeur étant, jusqu'à cette date, purement dissuasive.⁴ Le mémo explicatif joint au projet de loi précise que la section 86 visait les montages artificiels et les simulations dépourvus de toute réalité commerciale, ce qui relève de la notion de «transaction évasive» (*tax avoidance transaction*).⁵ En revanche, cette

¹ Voir la discussion sur ce point du juge Clarke dans l'arrêt de la *Supreme Court*, *Revenue Commissioners v. Hans Droog*, du 6 octobre 2016, [2016] IESC 55: "The introduction [...] of a general anti-avoidance provision into our tax code represented a radical departure in the Irish tax code. Up to that point, the general position was [...] provided that a set of arrangements had the technical effect of reducing a person's liability to tax, in accordance with the Taxes Act as properly interpreted, then the person concerned was entitled to the benefit of that reduction in tax irrespective of the motive for, or substance of, the transaction concerned."

Voir également l'appréciation du juge Laffoy dans l'arrêt de la *Supreme Court*, *Ronan McNamee v. Revenue Commissioners*, du 22 juin 2016, [2016] IESC 33: "Prior to s. 86 [...] if the transaction came within the words of the provision granting relief then the relief must be granted, no matter how contrived the scheme, nor how far removed it was from the activity sought to be encouraged by the relief."

² *McGrath v. McDermott (Inspector of Taxes)* [1988] IR 258. Voir également le rapport de la *Commission on Taxation*, *op. cit.*, note de bas de page n° 8, section 8.3: "In Ireland, when interpreting tax legislation, the Courts look at the meaning of the specific words in the legislation."

³ Voir une discussion intéressante de l'évolution de la GAAR dans *Revenue Approaches to Income Tax Evasion*, Killian, S. et Koltitz, M., *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, Volume 4, n° 4 (2004), p. 248.

⁴ Corrigan, K., *Revenue Law (Volume 2)*, 2000, section 24-88. À titre d'exemple, en 2008, l'administration fiscale a adopté sept avis sur la base de la GAAR.

⁵ *Explanatory Memo to the Finance Bill 1989*: "The purpose of the section is to counteract certain transactions which have little or no commercial reality but are carried out primarily to create an artificial tax deduction or to avoid or reduce a tax charge. Such a transaction is referred to in the section as a tax avoidance transaction."

disposition ne visait pas à pénaliser l'organisation d'activités commerciales de façon efficace sur le plan fiscal.⁶

3. Malgré les mutations successives de cette disposition, indiquées ci-après, ainsi que l'introduction progressive des dispositions spécifiques anti-abus visant certains schémas d'évasion précis (ci-après les « SAAR »), la GAAR demeure la mesure principale pour lutter contre les montages d'évasion fiscale.⁷ À cet égard, il convient de préciser que, en *Common Law*, la notion d'évasion fiscale (*tax avoidance*) se distingue de celle de la fraude fiscale (*tax evasion*) qui est une infraction à la loi. Ainsi, l'évasion fiscale ne vise ni la fraude, ni la dissimulation, ni d'autres mesures illégales⁸. Par conséquent, la GAAR a pour objet de permettre à l'administration fiscale d'écarter des montages, même ceux constitués d'actes juridiques parfaitement valables à l'aune du droit privé, qui sont dépourvus de tout intérêt économique propre et sont destinés uniquement à la poursuite d'avantages fiscaux.

I. LA RÈGLE GÉNÉRALE ANTI-ABUS EN DROIT FISCAL IRLANDAIS

4. La GAAR, qui s'inspire de la version canadienne, a été introduite dans le droit irlandais suite au refus de la Cour suprême de suivre l'approche dégagée par le House of Lords, notamment dans les arrêts *Ramsey v Revenue Commissioners*⁹ et *Furniss v Dawson*,¹⁰ à savoir le principe dit de nullité fiscale (*doctrine of fiscal nullity*). Sur la base de ce principe, les juridictions anglaises se concentrent sur l'effet net d'une transaction (ou d'une série de transactions) afin de se prononcer sur l'existence d'un montage d'évasion fiscale. En Irlande, la Cour suprême a expressément refusé d'adopter une telle approche qui se heurterait à la séparation des pouvoirs prévue par la Constitution. L'affaire en question portait sur une perte artificielle qui a été compensée par un profit réel et où la Cour a tranché en faveur de l'assujetti. En effet, la Cour s'est limitée à l'interprétation littérale et stricte des termes prévus par la loi en observant que, si d'autres pays disposaient de règles

⁶ Clarke dans l'arrêt *Revenue Commissioners v. Hans Droog*, *op. cit.*, note de bas de page n° 1: “*The [...] [GAAR measures] were intended to prevent persons towards the “artificial” end of th[e] spectrum from gaining the benefit of the tax reduction which might technically otherwise be available while at the same time allowing persons the reasonable opportunity to conduct genuine economic activity in a manner which was considered to be most tax efficient.*”

⁷ La doctrine observe que l'administration fiscale irlandaise s'est même appuyée sur la GAAR dans des situations d'évasion de l'impôt sur les gains en capital où il existe une règle spécifique anti-abus, à savoir la section 623 du code des impôts consolidé de 1997 (*Taxes Consolidated Act 1997* ou TCA), voir McAvoy, *Irish Income Tax*, 2010, section 17.3, p. 2026.

⁸ Voir, à cet égard, le rapport de la *Commission on Taxation*, du 7 septembre 2009, sur la définition d'évasion fiscale, p. 149 et suiv., disponible sous le lien suivant: http://researchrepository.ucd.ie/bitstream/handle/10197/1447/Commission_on_Taxation_Report_2009.pdf?sequence=1.

⁹ [1981] 1 All ER 865.

¹⁰ [1984] AC 474.

générales anti-abus, tel n'était pas le cas de l'Irlande et rien ne justifiait une appréciation au-delà du sens évident des dispositions en cause. Ainsi, tant l'assujettissement à l'impôt que l'exemption éventuelle doivent être prévus par des termes précis et non ambigus.¹¹ Cette approche a toutefois été réaffirmée par certains arrêts récents des juridictions supérieures.¹²

5. La section 86 de la loi sur la finance de 1989 a été transposée à la section 811 du code des impôts consolidé de 1997 (*Taxes Consolidated Act 1997* ou *TCA*). Cette disposition supprime les avantages fiscaux générés par les montages d'évasion. La section 811A a été introduite par la loi sur la finance de 2006 (*Finance Act 2006*) et permet aux assujettis de soumettre une «notification protectrice» (*protective notice*) lorsqu'ils éprouvent des doutes quant à l'application de la *GAAR* et afin de bénéficier d'une réduction des intérêts et des suppléments (*surcharges*) éventuels.¹³ Les sections 811 et 811A continuent de s'appliquer aux transactions qui ont débuté avant le 23 octobre 2014. En revanche, pour les transactions commencées après cette date, la *GAAR* actuellement en vigueur se trouve aux sections 811C et 811D du *TCA* (tel que modifié, notamment, par le *Finance Act 2014*).¹⁴ Aucun délai n'est fixé en ce qui concerne les enquêtes de l'administration fiscale sur la base de la *GAAR*.

¹¹ Voir, à cet égard, Kennedy, C., *Reversing the Burden of Proof in Tax Litigation*, *The Bar Review* 2010, 15(3), p. 61 à 65.

¹² *Revenue v. Lacey* [2015] IEHC 529: la *High Court* s'est appuyée sur l'absence d'indication expresse soutirant la section sous considération d'une disposition d'application générale et a appliqué cette dernière disposition au cas d'espèce. Voir également l'arrêt de la *Supreme Court* dans *Revenue Commissioners v. Hans Droog*, *op. cit.*, note de bas de page n° 1, sur une question de nature procédurale, et à cet égard, Richardson, J., *The Concept of Jurisdiction in Taxation and Tort*, *Commercial Law Practitioner* 2017, 24(3), p. 59 à 64.

¹³ En revanche, il n'est pas possible de soumettre une notification protectrice dans les situations qui relèvent des 16 règles spécifiques anti-abus (*Specific anti-avoidance rules* ou *SAAR*) énumérées à l'annexe 33 du *TCA*, telle qu'introduite par la loi sur la finance de 2014.

¹⁴ Il convient de préciser que la jurisprudence détaillée dans la présente note relève nécessairement de l'application de la section 811 du *TCA* et donc de la définition de la notion d'évasion fiscale y figurant. Cette notion repose sur l'adoption d'une prise de position par l'administration fiscale fondée sur deux critères cumulatifs. Par conséquent, la charge de la preuve relative à l'existence d'une transaction évasive incombe à l'administration. Tel n'est plus le cas dans la nouvelle section 811C. Ainsi la section 811, sous-section 2 prévoit la définition suivante:

“[...] a transaction shall be a ‘tax avoidance transaction’ if having regard to any one or more of the following—

(a) the results of the transaction,

b) its use as a means of achieving those results, and

(c) any other means by which the results or any part of the results could have been achieved,

the Revenue Commissioners form the opinion that—

(i) the transaction gives rise to, or but for this section would give rise to, a tax advantage, and

(ii) the transaction was not undertaken or arranged primarily for purposes other than to give rise to a tax advantage[...].”

6. Il convient d'observer que la *GAAR* s'étend à toutes les taxes prévues par la loi irlandaise et à tous les assujettis.¹⁵ Il s'ensuit qu'elle ne s'applique pas aux impôts étrangers mais qu'elle s'applique aux assujettis non-résidents qui cherchent à échapper aux impôts irlandais.¹⁶ La *GAAR* peut donc s'appliquer aux entreprises multinationales opérant en Irlande et assujetties au droit fiscal irlandais.
7. Les termes, dont notamment les notions d'«avantage fiscal» et de «transaction», sont très largement définis afin d'étendre la *GAAR* à tout montage et opération commerciale envisageables indépendamment du nombre d'étapes insérées et du lieu de sa réalisation.¹⁷ Elle s'applique même aux transactions qui ont eu lieu et qui peuvent être défaites en conséquence,¹⁸ ainsi que, en principe, aux transactions n'ayant pas encore produit d'avantage fiscal.¹⁹ Il convient de mentionner que la notion d'«évasion» n'est pas définie par la loi. En outre, la disposition ne précise pas si une série de transactions liées doit obligatoirement être considérée dans son ensemble mais, étant donné la définition expansive de la notion de «transaction», il serait envisageable que deux transactions liées puissent être considérées, sous l'empire de la *GAAR*, comme une seule et unique transaction.²⁰ Selon le plus récent

¹⁵ La section 811C, sous-section 1, sous a), énumère les lois soumises à la *GAAR* dont celles relatives aux impôts sur les revenus, sur les gains en capital, sur les sociétés, sur les propriétés résidentielles, sur la valeur-ajoutée, sur les donations et successions et sur les droits de timbre.

¹⁶ Corrigan, K., *Revenue Law (Volume 2)*, *op. cit.*, note de bas de page n° 4, sections 24-99 et 24-101.

¹⁷ La section 811C, sous-section 1, sous a), prévoit:
 “‘*transaction*’ means—
 (i) any transaction, action, course of action, course of conduct, scheme, plan or proposal,
 (ii) any agreement, arrangement, understanding, promise or undertaking, whether express or implied and whether or not enforceable or intended to be enforceable by legal proceedings, and
 (iii) any series of or combination of the circumstances referred to in paragraphs (i) and (ii), whether entered into or arranged by one person or by 2 or more persons—
 (I) whether acting in concert or not,
 (II) whether or not entered into or arranged wholly or partly outside the State, or
 (III) whether or not entered into or arranged as part of a larger transaction or in conjunction with any other transaction or transactions”.

¹⁸ Corrigan, K., *Revenue Law (Volume 2)*, *op. cit.*, note de bas de page n° 4, section 24-84: “*The fact that section 811 operates in such a manner as to declare a completed transaction to be a tax avoidance transaction, and effectively undo it, will lead to a high degree of uncertainty in cases where section 811 is applied.*”

¹⁹ Corrigan, K., *Revenue Law (Volume 2)*, *op. cit.*, note de bas de page n° 4, sections 24-89 et 24-98.

²⁰ Voir, pour une discussion sur cette question, McAvoy, *Irish Income Tax*, *op. cit.*, note de bas de page n° 7, section 17.302, p. 2029.

manuel des opérations de l'administration fiscale, celle-ci est habilitée par la GAAR à identifier la forme de la transaction et à tenir compte de sa substance réelle.²¹

8. La définition de «transaction évasive» comporte un test de caractère raisonnable qui contient deux critères cumulatifs: la transaction génère un avantage fiscal et est essentiellement destinée à la poursuite de cet avantage fiscal (ce deuxième élément est nommé le *main purpose test*). La section 811C, sous-section 2, sous a), détaille les éléments à prendre en considération pour ce test, à savoir la forme, la substance, les transactions liées et les conséquences, à l'aune du résultat final et des mécanismes employés à ces fins.²² La disposition ne précise pas qui doit déterminer si la transaction est raisonnable, ce qui peut logiquement inclure l'assujetti, mais, en tout état de cause, il incombe à l'administration fiscale et, sur appel, à la *High Court* de se prononcer à cet égard. Il semble que la nouvelle disposition introduit un élément subjectif dans l'appréciation de la notion de transaction évasive, un test autrefois objectif, ce qui n'a pas encore été confirmé par les juridictions irlandaises.
9. La section 811C prend un point de départ pour les transactions évasives bien moindre que celui prévu par la section 811, qui prévoit l'application de majorations fiscales plus importantes jusqu'à 30% et facilite l'engagement des actions par

²¹ *Revenue Operational Manual*, disponible sous le lien suivant: www.revenue.ie, section 33.02.05, sous-section 1.2.2: “[The GAAR] permits Revenue to look at the substance of a transaction rather than being bound by its purported legal form. This means that Revenue can challenge transactions, which may carefully meet the letter of the law in relation to all other provisions of the taxing statutes, but which do so in a way that is contrary to those purposes.”

²² La section 811C, sous-section 2, sous a), prévoit:
 “Subject to paragraph (b), for the purposes of this section a transaction shall be a ‘tax avoidance transaction’ if having regard to the following matters—
 (i) the form of that transaction,
 (ii) the substance of that transaction,
 (iii) the substance of any other transaction or transactions which that transaction may reasonably be regarded as being directly or indirectly related to or connected with, and
 (iv) the final outcome of that transaction and any combination of those other transactions which are so related or connected,
 and having regard to any one or more of the following matters—
 (I) the results of the transaction,
 (II) its use as a means of achieving those results,
 (III) any other means by which the results or any part of the results could have been achieved,
 it would be reasonable to consider that—
 (A) the transaction gives rise to, or but for this section would give rise to, a tax advantage, and
 (B) the transaction was not undertaken or arranged primarily for purposes other than to give rise to a tax advantage”.

l'administration fiscale contre les défaillants.²³ Un régime analogue est prévu pour les SAAR par la section 811D.²⁴

10. Deux situations sont exclues de l'application de la GAAR. En effet, la section 811C, sous-section 2, sous b), prévoit deux exceptions. La première consiste essentiellement en un critère relatif au but commercial (*business profits exemption*)²⁵ et la seconde, moins claire, vise les situations non abusives dont la raison d'être de la transaction est autre qu'un abus de droit fiscal (*relief without misuse exemption*).²⁶ La disposition reconnaît qu'une transaction peut être effectuée de manière à pouvoir bénéficier d'une réduction d'impôts en vertu de la législation fiscale applicable mais que cette transaction n'est pas purement ou principalement organisée à cette fin.²⁷ Il ressort de la jurisprudence que la charge de la preuve des

²³ Voir, à cet égard, l'article du GrantThornton de 2015 intitulé "*Finance Act 2014 changes to anti-avoidance rules*", disponible sous le lien suivant: <https://www.grantthornton.ie/insights/factsheets/finance-act-2014--changes-to-anti-avoidance-rules/>.

²⁴ La section 811D du TCA abroge la section 811A et s'applique aux règles spécifiques d'anti-abus énumérées à l'annexe 33 du TCA. Aucun test du caractère raisonnable ne s'applique aux situations visées par cette disposition. Deux critères cumulatifs sont prévus: la transaction génère un avantage fiscal et la personne fournit une déclaration réclamant cet avantage fiscal. Il incombe dorénavant à l'assujéti de démontrer que la section 811C ne s'applique pas à la transaction en cause. La section 811D, sous-section 3, sous a), prévoit:

"[...] where—

(i) a transaction has been undertaken or arranged which would, but for section 811C or a specific anti-avoidance provision, as the case may be, give rise to a tax advantage, and

(ii) a person submits any return, declaration, statement or account or makes any claim which purports to obtain the benefit of that tax advantage, then that person shall be liable to pay an amount (in this section referred to as the 'surcharge') equal to 30 per cent of the amount of the tax advantage and the provisions of Chapter 3A of Part 47, as they apply to penalties, shall apply with any necessary modifications to that surcharge."

²⁵ Dès lors que cette exception vise les activités commerciales des entreprises, elle ne s'applique pas aux arrangements entre familles, voir McAvoy, *Irish Income Tax, op. cit.*, note de bas de page n° 7, section 17.302, p. 2036.

²⁶ "For the purpose of this section, a transaction shall not be a tax avoidance transaction if, having regard to the matters set out in paragraph (a) —

(i) notwithstanding that the purpose or purposes of the transaction could have been achieved by some other transaction which would have given rise to a greater amount of tax being payable by the person, the transaction—

(I) was undertaken or arranged by a person with a view, directly or indirectly, to the realisation of profits in the course of the business activities of a business carried on by the person, and

(II) was not undertaken or arranged primarily to give rise to a tax advantage, or

(ii) the transaction was undertaken or arranged for the purpose of obtaining the benefit of any relief, allowance or other abatement provided by any provision of the Acts and the transaction did not result directly or indirectly in a misuse of the provision or an abuse of the provision having regard to the purposes for which it was provided."

²⁷ McAvoy, *Irish Income Tax, op. cit.*, note de bas de page n° 7, section 17.302, p. 2034: "[...] the mere fact that a taxpayer chooses to carry out an economic transaction in a tax-efficient manner should not suffice to stamp it as a 'tax avoidance' transaction."

éléments démontrant une situation relevant une des deux exceptions incombe à l'assujetti.²⁸

II. L'APPLICATION DES RÈGLES ANTI-ABUS

11. Dans la pratique, tant sous l'empire de la *GAAR* que sous celui des *SAAR*,²⁹ le mécanisme principal des règles anti-abus est le *main purpose test* (mentionné au paragraphe 8. ci-dessus).
12. Certains principes communs peuvent être extraits de la jurisprudence: tout d'abord, une distinction existe entre, d'une part, une transaction ayant comme objectif unique ou principal l'obtention d'un avantage fiscal et, d'autre part, le fait que l'obtention d'un avantage fiscal est un des principaux objectifs de la transaction; ensuite, lorsque l'avantage fiscal résultant d'une transaction constitue un bénéfice supplémentaire et additionnel, il ne constitue donc pas l'objectif principal de la transaction; enfin, le fait qu'une transaction a comme objectif unique l'obtention d'un avantage fiscal est normalement très évident sur le plan des faits.³⁰ Le *main purpose test* peut toutefois s'appliquer aux situations où la transaction a un vrai objectif commercial mais la manière dont celle-ci est structurée indique un objectif d'évasion fiscale. Par exemple, le prix d'actif est fixé à un taux artificiellement élevé ou des étapes compliquées et non essentielles sont introduites dans la mise en œuvre de la transaction afin de bénéficier des coûts en capital.
13. Dans la pratique, la *GAAR* a souvent été employée à l'encontre des schémas au bénéfice des particuliers visant à réduire les plus-values imposables au titre des impôts sur les gains de capital par la création des pertes artificielles. La situation donnant lieu à l'arrêt de la Cour suprême *McNamee* est représentative à cet égard.³¹ Les assujettis étaient un couple marié qui ont bénéficié des profits sur la cession d'actifs dont notamment certains terrains à Londres. Le couple a ensuite signé deux contrats de change dont le premier a résulté en des pertes considérables. Conformément à la section 37 du *TCA* en vigueur à l'époque des faits, le couple pouvait compenser cette perte par les profits résultant de la cession d'actifs. Le second contrat a généré des profits importants mais, en vertu de la section 607 du

²⁸ *Revenue Commissioners v. O'Flynn Construction Ltd et al* [2006] ITR 81.

²⁹ Les *SAAR* comprennent l'abus des mécanismes de déduction *inter alia* des pertes des impôts par les particuliers (les sections 381B et 381 C du *TCA* relatives au "*income loss relief*"), des pertes sur les gains en capital lors d'une cession (la section 546A du *TCA* relative aux "*restrictions on allowable losses*"), des plus-values lors d'une cession d'actifs réalisée par une société non-résidente en Irlande (la section 590 du *TCA* relative aux "*chargeable gains accruing on the disposal of assets*") et des transferts d'actifs à l'étranger (la section 806 du *TCA* relative au "*charge to income tax on transfer of assets abroad*").

³⁰ *Revenue Operational Manual, op. cit.*, note de bas de page n° 21 section 33.01.01, sous-section 2.1.

³¹ *Ronan McNamee v The Revenue Commissioners* [2016] IESC 33.

TCA, ces revenus n'étaient pas assujettis aux impôts sur les gains de capital. En effet, si les deux contrats de change étaient considérés ensemble, le couple avait techniquement subi une perte nette de 249 981,76 euros. En revanche, eu égard à la construction de ces contrats, ainsi qu'au fait que les impôts sur les gains de capital auraient dû faire état d'un montant de 25 millions euros, l'administration fiscale a considéré que les contrats ont été utilisés à des fins d'évasion fiscale.

14. La section 546A du *TCA*, introduite par la section 59 de la loi sur la finance de 2010 (*Finance Act 2010*), prévoit une *SAAR* pour les schémas analogues au bénéfice des entreprises. La logique de cette *SAAR* est la même dans la mesure où l'administration fiscale refuse la déduction des pertes en capital lorsqu'il peut être raisonnablement déduit des faits que la transaction est principalement destinée à la poursuite d'un avantage fiscal. En revanche, la règle ne s'applique pas aux transactions commerciales *bona fide* donnant lieu aux pertes réelles.
15. Les exemples fournis par l'administration fiscale à ce titre illustrent l'application des règles anti-abus en Irlande.³² Un de ces exemples est celui d'un particulier qui effectue des transactions résultant en un gain qui n'est pas imposable en vertu d'un titre ou d'une exemption spécifique. D'autres transactions qui sont effectuées produisent une perte déductible. Lorsque soit la première série de transactions, soit la seconde série de transactions, soit les deux, n'ont aucune fin commerciale ou économique réelle, une intention d'évasion peut en être déduite. Les pertes résultant des transactions ne sont, par conséquent, pas déductibles.
16. Une autre *SAAR* qui mérite d'être mentionnée dans le cadre de la présente note est celle prévue par la section 811B du *TCA*. Cette disposition vise les régimes d'avantages au personnel par lesquels les employeurs, au lieu de verser un salaire à leurs employés, versent les fonds en fiducie (normalement à l'étranger) et les fiduciaires fournissent des actifs ou des espèces aux salariés. Ces arrangements prennent souvent la forme de prêts à long terme qui sont prolongés *ad infinitum* et ne sont jamais remboursés par les salariés. Conformément à la section 811B, de tels prêts sont considérés par l'administration fiscale comme des revenus aux salariés et sont assujettis aux impôts sur le revenu et aux cotisations sociales obligatoires.³³ Il en va de manière analogue, en vertu de la section 813 du *TCA*, pour les prêts et les rentes entre les particuliers (le cas échéant, entre les membres d'une famille) qui visent, en réalité, la réduction de l'assiette fiscale du débiteur.
17. S'agissant du transfert d'actifs à l'étranger, il convient de mentionner la *SAAR* prévue par la section 806 du *TCA*. Cette disposition vise le transfert d'actifs par des particuliers normalement résidents en Irlande, ayant pour conséquence le versement des revenus aux particuliers domiciliés hors de l'État. Les revenus «étrangers» sont assujettis aux impôts irlandais dans la mesure où le particulier qui réside en Irlande

³² *Revenue eBrief n° 40/11*, du 11 juillet 2011, disponible sous le lien suivant: www.revenue.ie.

³³ *Notes for Guidance – Taxes Consolidation Act 1997 – Finance Act 2016 Edition*, partie 33, p. 19 à 22, disponible sous le lien suivant: www.revenue.ie.

peut bénéficier de ces revenus ou du montant du capital qui est lié au transfert d'actifs. De nouveau, deux défenses existent lorsque l'assujetti peut démontrer que la transaction n'a pas comme objectif l'évasion fiscale ou que la transaction constituait une activité commerciale *bona fide*.³⁴ La section 807 constitue une disposition complémentaire en ce qu'elle étend la responsabilité fiscale aux particuliers qui n'ont pas effectué le transfert d'actifs mais qui en bénéficient.

III. L'APPRÉCIATION JURIDIQUE DE LA RÈGLE GÉNÉRALE ANTI-ABUS

18. L'arrêt primordial de la *Supreme Court*, dans le cadre de l'évasion fiscale, est l'arrêt *O'Flynn*, dans lequel la cour s'est prononcée pour la première fois sur l'application de la GAAR.³⁵ La transaction donnant lieu à l'arrêt concernait la vente à l'exportation (*export sales*) qui, à l'époque des faits, bénéficiait d'une exemption fiscale. La société en question, active dans la vente des produits laitiers, a ensuite vendu les profits de cette vente à l'exportation (qui étaient des réserves exonérées d'impôt) à une société de construction qui n'était pas active dans l'exportation. Cette dernière société a versé des dividendes à ses actionnaires desdites réserves. En raison d'une exemption légale, le versement des dividendes n'était pas soumis aux impôts sur les revenus. L'administration fiscale a conclu que la transaction (de la part de la société de construction) constituait un abus d'exemption fiscale sur la vente à l'exportation du fait que l'objectif de la transaction était de réduire les actifs de la société et d'enrichir ses actionnaires sans payer d'impôts.
19. Confirmant l'appréciation de la *High Court*, la Cour suprême a conclu que la transaction en cause était hautement artificielle et n'impliquait pas la génération du profit dans le cadre du déroulement normal de l'activité commerciale. Selon elle, l'objectif principal de la transaction était l'obtention d'un avantage fiscal et cette transaction était, dès lors, une transaction évasive au sens de la GAAR.³⁶ La société n'a pas été en mesure de démontrer que la transaction ne constituait pas une transaction évasive. Selon la doctrine, la Cour suprême a, dans cet arrêt, dérogé à la traditionnelle interprétation stricte des instruments fiscaux et a effectué une

³⁴ O'Hanlon, N., *Mitigating Circumstances*, *Law Society Gazette*, novembre 1998, p. 28.

³⁵ *Revenue Commissioners v. O'Flynn Construction Ltd*, *op. cit.*, note de bas de page n° 28. Il convient de préciser que cet arrêt porte sur l'article 811 du TCA et non pas sur la nouvelle version de la GAAR. Le critère du caractère raisonnable de la transaction n'était donc pas applicable à cette affaire.

³⁶ Selon le juge O'Donnell dans l'arrêt majoritaire du *Revenue Commissioners v. O'Flynn Construction Ltd*, *op. cit.*, note de bas de page n° 28, p. 82: "[the substance of the transaction] was to use the funds of a domestic property company to pay dividends to its shareholders relieved of tax, and that such an outcome is the antithesis of the statutory scheme [for export relief]."

interprétation téléologique.³⁷ En effet, le point déterminant pour la Cour fut l'effet net de la transaction et non pas ses étapes (licites) constituantes.³⁸

CONCLUSION

20. L'évolution législative de la GAAR sur le long terme (presque trente ans), témoigne d'une police anti-abus agressive de la part de l'administration fiscale irlandaise. Nonobstant des SAAR visant des schémas particuliers d'anti-abus portés à l'attention de l'administration, la GAAR demeure l'outil principal dans la lutte contre l'évasion fiscale. À cet égard, le fait que la Cour suprême s'est montrée prête à poursuivre une interprétation téléologique de cette disposition introduit un élément d'incertitude dans son appréciation même si, dans la pratique, l'administration prend en considération l'effet net d'une transaction afin de discerner l'existence d'une transaction évasive.

[...]

³⁷ Voir, par exemple, Kennedy, C. et Phelan, D.R., *O'Flynn – The Need for Tax Certainty*, *The Bar Review* 2014, 19(4), p. 87 à 91.

³⁸ Il est intéressant de mettre cet arrêt en exergue concomitamment à celui rendu par la Cour suprême dans l'affaire *McGrath*, *op. cit.*, note de bas de page n° 2 où l'accent a été mis sur la forme de la transaction et non pas sur le résultat final. Il convient toutefois de rappeler que l'arrêt *McGrath* a été rendu avant l'introduction de la GAAR en droit irlandais.

DROIT LUXEMBOURGEOIS

I. INTRODUCTION

1. Au Luxembourg, des constructions à vocation purement fiscale peuvent être remises en cause en vertu de la notion d'abus de droit inscrite dans une disposition générale, le §6 de la loi d'adaptation fiscale¹ («Steueranpassungsgesetz», ci-après la «StAnpG»).
2. La présente note de recherche examine la notion d'abus de droit en matière de fiscalité directe (partie II.), son développement jurisprudentiel (partie III.) et la transposition des modifications de la directive mère-filiale (ci-après la «D.M.F.») en matière d'abus (partie IV.).

II. NOTION D'ABUS DU DROIT AU SENS DU §6 STANPG

A. DÉFINITION

3. L'abus de droit est constaté par l'administration fiscale lorsque le contribuable a respecté les termes mêmes de la loi, mais pas son esprit, en obtenant un avantage fiscal injustifié. Le contribuable accomplit, certes, un acte légal, mais dans l'objectif unique de contourner une règle fiscale contraignante, tout en garantissant un résultat tellement proche de celui qu'impose la loi que ce serait méconnaître le but et la tendance de la loi si l'administration ne l'imposait pas au même titre que les situations visées par la loi².
4. La théorie de l'abus de droit permet donc à l'administration d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, des constructions juridiques ou des opérations motivées exclusivement par des fins fiscales, et non par des considérations économiques. La recherche d'une motivation non fiscale éventuelle, généralement économique, devient ainsi le centre de l'analyse de l'abus de droit³. L'administration devra prouver que la structure utilisée l'a été dans un but exclusivement fiscal et qu'elle a généré des bénéfices inacceptables au regard du système fiscal. La jurisprudence exige une analyse très approfondie des faits.

B. CADRE LÉGISLATIF

5. La notion d'abus de droit est inscrite dans une disposition générale anti-abus, à savoir, le §6 StAnpG.

¹ Loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, §6, Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg, *Mémorial* n° 901, 0.2.01.1936, p. 9001.

² Steichen, A., *Mémento de droit fiscal*, Éditions Saint-Paul, 2013, p. 102 et 287.

³ Trib. adm. Luxembourg, 31058, 21 mai 2013, *JN Fiscal*, 2013.

6. Winandy nous propose dans un de ses ouvrages⁴ l'interprétation suivante de cette disposition:
- a. «L'assujettissement à l'impôt ne peut être évité ou réduit par l'utilisation abusive des formes et institutions de droit privé.
 - b. Si une telle utilisation abusive est faite, l'impôt sera prélevé selon les modalités applicables dans le cas où la solution juridique choisie aurait été conforme à une solution adéquate par rapport aux événements, faits et circonstances économiques.
 - c. Les impôts éventuellement prélevés en vertu des mesures considérées comme inefficaces seront imputés sur les montants dus en vertu de l'alinéa 2 et sur d'autres dettes du contribuable et, pour autant qu'une telle imputation n'est pas possible, seront remboursés. Après écoulement de l'année suivant la constatation de l'inefficacité, le contribuable ne pourra plus demander l'imputation ou le remboursement de l'impôt».
7. Le §6 de la StAnpG offre un cadre théorique de l'abus de droit précisé par l'apport de la jurisprudence ainsi que de la doctrine qui ont un rôle essentiel en la matière.

C. ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS

8. Le développement de la doctrine et de la jurisprudence a permis ces dernières années de consacrer l'existence de quatre éléments cumulatifs qui permettent d'identifier un abus de droit. Pour que l'abus de droit puisse être constaté, les éléments suivants doivent être réunis:
- a. l'utilisation de formes et institutions de droit privé. Il a toujours été reconnu que l'utilisation de multiples formes du droit privé permet au contribuable de contourner ses obligations fiscales. Cela concerne tout acte juridique de droit privé ayant pour but et résultat des économies d'impôts⁵,
 - b. une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge de l'impôt,
 - c. l'utilisation d'une voie inadéquate. Une «voie inadéquate» semble être une situation juridique retenue par le contribuable qui se trouve en conflit immédiat avec l'intention manifeste du législateur et qui s'établirait en fonction du but ou de l'esprit de la loi. Selon la majorité des auteurs, lorsque l'administration ou les juges qualifient une voie d'inadéquate, cela signifie qu'il faudrait lui substituer une voie adéquate. Il conviendrait alors de

⁴ Winandy, J.-P., L'abus de droit et la simulation fiscale luxembourgeoise, université de Luxembourg, 2004.

⁵ Douénias, S., Zielinski-Vogt, J., L'abus de droit au Luxembourg: notion et évolution, RGFL, 2016/2, p. 42.

considérer que, quand bien même il y aurait un abus, ce dernier ne serait pas sanctionnable si l'administration est dans l'incapacité de proposer au contribuable la voie alternative adéquate correspondant à la réalité de la structure en cause dans un but de sécurité juridique envers le contribuable. La voie alternative proposée par l'administration et permettant de contredire une structure donnée, ne peut être arbitraire ou simplement théorique,⁶

- d. l'absence de motifs extra fiscaux valables pouvant justifier la voie choisie. Dans le jugement du tribunal administratif en date du 21 mai 2013, ce dernier a jugé ce critère essentiel. La recherche d'une motivation non fiscale éventuelle, généralement économique, devient le centre de l'analyse de l'abus de droit fiscal.⁷

9. Ces dernières années, la tendance de la doctrine et de la jurisprudence s'oriente vers une application plus stricte de ces critères.

D. EFFETS

10. Les effets sont complexes du fait que, dans la majorité des cas, une pluralité d'impôts différents est concernée ainsi que différents contribuables. L'administration procède de la manière suivante⁸:

- Remise en cause de l'opération réalisée qui s'effectue en deux étapes. La voie effective est ignorée fiscalement et remplacée par la voie adéquate. En cas d'abus de droit, la construction juridique abusive est remplacée par celle que le contribuable aurait normalement utilisée en l'absence de toute considération fiscale^{9, 10},
- Imposition selon la voie adéquate. L'imposition doit se faire selon la norme que le contribuable a voulu éviter. L'administration peut nier les avantages obtenus par le contribuable et peut lever l'impôt comme il aurait dû l'être sans le montage fiscal en cause. Il n'y a pas de sanction en droit interne,
- Récupération des impôts prélevés. L'alinéa 3 du §6 StAnpG accorde un crédit pour les impôts payés en vertu de la solution effectivement réalisée par le contribuable.

⁶ Douénias, S., Zielinski-Vogt, J., *op.cit.*, (voir note n° 5).

⁷ Trib. adm. Luxembourg, *op.cit.* (voir note n° 3).

⁸ Winandy, J.-P., *Précis de droit fiscal*, Légitech, 2011, p. 20.

⁹ Steichen, A., *op.cit.*, p. 102 (voir note n° 2).

¹⁰ Il n'en reste pas moins que la voie effective (même fiscalement non reconnue) a été réalisée dans des formes juridiquement valables.

III. DÉVELOPPEMENT JURISPRUDENTIEL

11. Avant 2010, la jurisprudence ne s'était pas prononcée directement sur l'abus de droit en matière de fiscalité directe. Il semblait y avoir une confusion entre la notion d'abus de droit et la notion de simulation. Il a fallu attendre l'arrêt Mantelkauf pour que la Cour administrative se prononce clairement sur le contenu de la notion d'abus de droit.

A. TRAITEMENT FISCAL DES PERTES D'UNE SOCIÉTÉ

12. Dans son arrêt du 4 février 2010 (arrêt Mantelkauf)¹¹, la Cour administrative s'est prononcée, pour la première fois, sur la notion d'abus de droit dans le cadre d'une affaire relative au traitement des pertes d'une société, plus précisément du report de pertes suite à une modification de l'actionnariat et de l'objet social de la société. En l'espèce, l'administration a considéré que le report de pertes fiscales ne pouvait être effectué par la société en cause car celle-ci avait connu des modifications essentielles et constituait par conséquent une nouvelle entité économique, lui refusant ainsi le bénéfice des pertes reportées de «l'ancienne entité». La Cour a relevé, tout d'abord, que les changements invoqués n'avaient pas d'incidence sur la personnalité juridique de la société. Elle a précisé ensuite que l'appréciation de l'existence d'un abus de droit présuppose la soumission d'indications concrètes et précises sur la nature et l'importance des activités de la société et sur la consistance de son patrimoine. La Cour a rappelé également que la charge de la preuve incombe à l'administration. Quelques mois plus tard¹², la Cour s'est prononcée sur les termes «indications concrètes et précises» invoqués dans l'arrêt Mantelkauf. Elle a conclu à l'absence d'abus de droit au vu des informations complémentaires données par les parties, à savoir:

- la société était dès l'origine liée aux activités du racheteur, la cession ne pouvait alors être qualifiée de transmission à un tiers sans lien économique avec la réalisation des pertes reportables de la société,
- la société rachetée réduisait ses dettes autres que celles envers la société,
- l'activité de la société suite à la cession n'était plus identique mais rentrait dans le même champ d'activité,
- le prix des parts ne pouvait être considéré comme constituant une rémunération de la valeur économique des pertes reportables,
- le bureau d'imposition n'avait pas requalifié les intérêts débiteurs versés par la société (au titre du prêt) en distribution cachée des bénéficiaires.

¹¹ Cour administrative, 4 février 2010, *Mantelkauf*, rôle n° 25957C.

¹² Cour administrative, 15 juillet 2010, rôle n° 25957C.

13. Selon certains auteurs¹³, la Cour aurait pu admettre l'existence d'un abus de droit si par exemple, en plus des modifications invoquées, l'activité de la société en cause avait complètement changé et si la société rachetée n'exerçait plus d'activité.

B. TRANSFERT INTRAGROUPE D' ACTIONS ET DE CRÉANCES

14. Dans un arrêt du 7 février 2013¹⁴, la Cour administrative a affirmé pour la première fois les éléments de l'abus de droit à l'occasion d'un cas de transfert intragroupe d'actions et de créances, à savoir:

- l'utilisation de formes et institutions de droit privé,
- une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge de l'impôt,
- l'absence de motifs extra fiscaux valables pouvant justifier la voie choisie.

15. En l'espèce, la société Opco avait été constituée par X, son épouse et trois actionnaires. Quelques années plus tard, un groupe a intégré le capital de la société via une holding (ci-après «HoldCo 29») dont il détenait 50% des parts, les 50% restants étant détenus par X et son épouse. En 1992, les époux ont vendu 35% de leur participation dans HoldCo 29 au groupe en question. Quatre ans plus tard, le groupe a été liquidé et a transféré les parts qu'il détenait dans HoldCo 29 ainsi que sa créance vis-à-vis de la même holding à X pour une valeur symbolique. Il convient également de préciser que le prêt entre le groupe et HoldCo 29 servait à refinancer la société OpCo afin de couvrir ses pertes antérieures.

16. L'administration a qualifié ces opérations d'abus de droit au regard du §6 StAnpG, en considérant que le transfert de parts et la cession du prêt de la holding pour une valeur symbolique à X ne pouvaient être considérés comme une transaction «arm's length». L'administration en a conclu que le gain résultant de l'abandon de cette créance devait être pleinement imposable à la société OpCo.

17. La Cour a explicitement fait référence aux éléments de l'abus de droit afin de trancher l'affaire. Selon elle, les opérations en cause, soit la double cession d'actions et de créances, étaient comprises dans la notion de formes et institutions du droit privé. L'élément indiquant une économie d'impôt a été satisfait étant donné que le maintien de la dette au passif du bilan permettait d'obtenir une réduction de l'impôt. La Cour a retenu également que la conjonction de plusieurs éléments (par exemple, les créanciers ne se sont pas comportés en créanciers normalement diligents) a permis de remplir la condition de la voie inadéquate. En outre, aucun motif extra fiscal pour justifier les opérations n'a été retenu par la

¹³ Douénias, S., Zielinski-Vogt, J., *op.cit.*, p 44 (voir note n° 5).

¹⁴ Cour administrative, 7 février 2013, rôle n° 31320c.

Cour. Elle en a déduit que le maintien de la dette s'est expliqué par la volonté des contribuables d'éviter notamment de générer des bénéfices imposables et de créer des pertes reportables sur des bénéfices ultérieurs. Ainsi, l'abus de droit a été constaté par la Cour.

C. BONIFICATION D'IMPÔT POUR INVESTISSEMENT POUR UNE ACTIVITÉ DE LEASING

18. La Cour administrative a saisi l'occasion en 2014¹⁵ de se démarquer de la notion d'abus de droit en droit allemand, §42 de l'Abgabenordnung et a précisé le champ d'application du §6 StAnpG.
19. Elle a retenu l'existence d'un abus de droit concernant la bonification d'impôt pour investissement pour une activité de leasing. En l'espèce, une société anonyme («LuxCo1») avait une activité de gestion d'immeubles et détenait une filiale («LuxCo 2»). LuxCo2 s'est vue refuser une bonification d'impôts pour investissement au motif que les voitures qu'elle mettait en location étaient exclusivement louées à des entreprises liées à LuxCo2 ou à ses managers et non à des tiers.
20. La Cour a qualifié la structure en abus de droit sur base des quatre critères constitutifs de cette notion. Elle a retenu premièrement que la création d'une filiale destinée à regrouper les voitures particulières constituait bien une forme de droit privé. En outre, l'économie d'impôt a été faite étant donné que la bonification a été directement déduite de la cote d'impôt sur le revenu dû par le contribuable. La Cour a considéré que la condition de la voie inadéquate était remplie étant donné que la structure permettait, au final, d'aboutir à une obtention de bonification, ce qui avait été refusé par l'administration. En effet, l'intention du législateur était justement d'exclure du champ de la bonification les voitures particulières utilisées aux fins d'exploitation des entreprises. Dès lors, l'obtention de l'avantage des bonifications d'impôts avait donné à la structure en cause un caractère inadéquat. La Cour a finalement jugé qu'il n'y avait pas de justification économique à la voie choisie malgré les arguments du contribuable tels que le fait que peu de voitures étaient gérées.

D. DÉPENSES D'EXPLOITATIONS

21. Par une décision du 29 janvier 2014¹⁶, le tribunal administratif s'est prononcé sur la question des motifs économiques sans reprendre les quatre critères constitutifs de l'abus de droit.
22. En l'espèce, X a réalisé cinq opérations immobilières d'achat/vente. Il a fait valoir des dépenses d'exploitations au moyen de deux factures. L'administration a refusé la déduction considérant qu'il n'existait pas de preuve de paiement de ces factures

¹⁵ Cour administrative, 18 mars 2014, rôle n° 32984c.

¹⁶ Tribunal administratif, 29 janvier 2014, rôle n° 32151.

et que X ne donnait pas d'explications convaincantes pour justifier son recours au conseil de la société dont il était le gérant alors que lui-même était compétent pour fournir ce type de conseil. L'administration a considéré qu'il y avait abus de droit. Le tribunal a confirmé cette position en constatant, tout d'abord, que les factures avaient créé une apparence de réalité et de motivation des dépenses. Cependant, le tribunal, à l'instar de l'administration, a remis en cause cette apparence sur base de plusieurs éléments (absence de preuve, spécialisation de X dans le domaine) et a conclu à l'abus de droit. Le tribunal a donc examiné non seulement l'existence des motifs économiques mais également leur justification dans le contexte global.

E. EXONÉRATION DE LA PLUS-VALUE RÉALISÉE SUR LA VENTE D'UNE RÉSIDENCE PRINCIPALE

23. Dans un jugement en date de 2015¹⁷, le tribunal administratif a semblé évoluer sur l'appréciation du critère économique d'impôt puisqu'il a retenu la notion d'abus, alors que l'économie d'impôt n'avait pas encore été réalisée par le contribuable. En outre, le tribunal a confirmé explicitement un point important au sujet de la notion d'abus de droit, à savoir le fait que lorsqu'il y a eu usage d'une voie inadéquate, l'administration ne peut imposer que si elle propose une voie adéquate.
24. Dans les faits, X, devenue copropriétaire en 1991 d'une moitié indivise d'un immeuble, habitait dans une partie de l'immeuble à titre de logement principal jusqu'en août 2010, date à laquelle elle a déménagé. En décembre 2011, X a apporté la quote-part indivise de l'immeuble à une nouvelle société dont elle était l'unique actionnaire. L'administration a rectifié la déclaration fiscale de 2011 de X en reconnaissant une plus-value taxable sur la cession d'immeuble.
25. Pour rappel, l'article 99 ter LIR impose un revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux d'immeuble plus de deux ans après leur acquisition, sauf résidence principale. L'article 102 bis LIR permet de prolonger l'exonération de plus-value réalisée sur le logement principal jusqu'au 31 décembre de l'année suivant le déménagement.
26. L'administration a conclu à un abus de droit car X a apporté l'immeuble à la nouvelle société trois jours avant le délai d'expiration des deux ans prévu par l'article 99 ter pour bénéficier de l'exonération de plus-value réalisée sur la résidence principale. En outre, l'administration a constaté également que la quote-part indivise était le seul actif de la société et que la contribuable en était l'unique associée.
27. Le tribunal a rejoint la position de l'administration en analysant chacun des critères de l'abus de droit. Le tribunal a considéré que la création d'une société et l'apport de l'immeuble dans celle-ci correspondaient à l'utilisation des formes de droit privé. Ensuite, le tribunal a constaté que X a bénéficié d'une exonération du

¹⁷ Tribunal administratif, 14 janvier 2015, rôle n° 33678.

revenu provenant de l'aliénation du bien. X avait également estimé à une valeur très élevée sa quote-part dans l'immeuble lors de l'apport et avait dès lors diminué l'imposition d'un éventuel bénéfice de cession future se réalisant dans le chef de la société. S'agissant du critère de la voie inadéquate, le tribunal a retenu eu égard aux faits que X a bénéficié d'un avantage fiscal que le législateur voulait, au contraire, limité dans le temps. Pour le tribunal, la voie adéquate a consisté à imposer la plus-value totale qui sera réalisée lorsque la société cèdera l'immeuble. Enfin, le tribunal a jugé que X n'a pas fait état de considérations économiques justifiant la voie choisie.

F. REPORT DE PERTES FISCALES ET DÉDUCTIBILITÉS DE COMMISSIONS EN TANT QUE DÉPENSES D'EXPLOITATION

28. Dans les faits¹⁸, la société B, constituée en 1990, détenait pour seul actif à son bilan un immeuble vendu à perte en 1995. Cette société était restée dormante pendant 10 ans, soit jusqu'en 2005, conservant un montant important de pertes cumulées reportables. En 2007, la société D a racheté toutes les actions de la société B et cette dernière a été intégrée fiscalement au groupe de sociétés composé notamment des sociétés D, E et A. La société B a facturé alors ses services aux sociétés A et E, ce qui a donné lieu à des paiements de commissions. La société B a imputé alors une partie de ses pertes fiscales reportables sur les revenus issus des commissions facturées aux autres sociétés du groupe.
29. En 2009, l'administration a refusé de prendre en considération les pertes de la société B pour les années 1992 à 2005 (années où la société était dormante) et a refusé également la déduction des commissions dans le chef de la société A au motif de l'existence d'un abus de droit.
30. La Cour administrative a confirmé l'analyse de l'administration au regard de la globalité des opérations en reprenant les quatre critères. Ainsi, étaient constitutives de formes et d'institutions de droit privé, l'acquisition par la société A de l'ensemble des actions de la société B et l'imputation de créances intra-groupe à la société B du chef de prestations de services qu'elle aurait fournies en faveur d'autres sociétés du même groupe. Ensuite, une économie d'impôt a effectivement eu lieu puisque les revenus réalisés par le groupe étaient, de préférence, imputés fiscalement à la société B subissant des pertes plutôt qu'à une autre société du groupe ayant des bénéfices imposables. Parallèlement, les autres sociétés ont déduit à titre d'exploitation les commissions versées à la société B. La structure a permis de réduire les bénéfices taxables du groupe. S'agissant de la voie inadéquate, la Cour a indiqué, pour la première fois, que le caractère inhabituel des opérations de droit privé n'était pas suffisant à lui seul pour les qualifier d'inadéquates au vu de la liberté reconnue au contribuable de choisir la voie la moins imposée. La Cour a indiqué que si l'absence d'activité et le défaut de détention d'actifs durant 10 ans ne constituent pas à eux seuls un motif suffisant pour conclure à un abus de droit, ces éléments font partie d'un examen

¹⁸ Cour administrative, 16 février 2016, rôles n° 35979c et n° 35978c.

global de la situation. Le caractère inadéquat de la structure est venu du fait que, en principe, les avantages fiscaux en cause ne seraient pas accordés par le législateur dans des conditions normales, au regard du caractère personnel du droit au report de pertes dans le seul but d'user de pertes reportables ainsi qu'au regard de l'interdiction de déduire des frais à titre de dépenses d'exploitation qui sont en relation avec l'acquisition de revenus. Finalement, la Cour a rappelé l'absence de considérations économiques valables pouvant justifier l'utilisation d'une telle structuration. La Cour a conclu à l'abus de droit et a jugé que la voie adéquate est la non-imposition des commissions dans le chef de la société B, la non-déductibilité dans le chef de l'autre société, et le refus du report de pertes.

IV. TRANSPOSITION DE LA CLAUSE ANTI-ABUS

31. L'article 166 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu a transposé tel quel la clause anti-abus de la directive modifiée malgré le fait que le Luxembourg disposait déjà d'une norme générale anti-abus, à savoir, le §6 de StAnpG. Une nouvelle disposition anti-abus se justifiait étant donné que le §6 de StAnpG implique que le comportement du contribuable ait lieu dans l'unique but d'obtenir un avantage fiscal, ce qui est moins strict que la clause de la directive. Avant la transposition de cette clause anti-abus, aucune législation spécifique ni jurisprudence concernant la problématique des dividendes et intérêts retenus par le Luxembourg en cas de montage non authentique à l'étranger ne semble avoir existé.

A. NOTION DE MONTAGE NON AUTHENTIQUE

32. S'agissant de l'identification d'un «montage non authentique» au sens de la D.M.F., une des questions essentielles est de savoir si le contribuable a procédé à un montage poursuivant un objectif principalement fiscal. La réponse à cette question dépend ou non de la substance économique réelle de cette opération. Certains critères de rattachement sont requis afin que les opérations des sociétés possèdent une substance économique réelle, opposables à l'administration.

33. Au Luxembourg, le concept de «substance économique» est quasi identique à celui de la Belgique. L'article 5 de la loi sur le droit d'établissement¹⁹ énonce qu'il faut un lieu d'exploitation fixe au Grand-Duché de Luxembourg qui se traduit notamment par un exercice effectif et permanent de la direction des activités et la présence régulière du dirigeant (un conseil d'administration régulier effectif ainsi qu'une A.G. effective), des moyens matériels et humains, un compte bancaire dont les responsables ont le pouvoir, une comptabilité, le tout sur le sol luxembourgeois afin d'en déduire une réelle présence au Grand-Duché de

¹⁹ Loi du 2 septembre 2011 réglementant l'accès aux professions d'artisan, de commerçant, d'industriel ainsi qu'à certaines professions libérales, Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg, *Mémorial* n° 198, 2011.

Luxembourg. La circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 164/2 du 28 janvier 2011 sur le traitement fiscal des sociétés exerçant des transactions de financement intra-groupe précise ces différents critères. Une attention particulière doit être portée sur certaines sociétés de holding, appelées sociétés à participation financière (ci-après la «Soparfi»).

B. LA SOPARFI

34. Suite à l'affaire Luxleaks, le Luxembourg a volonté d'aller vers une plus grande transparence en matière fiscale. En effet, le Consortium International des Journalistes d'Investigation avait rendu publiques des décisions (rulings) secrètement accordées par l'administration fiscale luxembourgeoise, sans même être publiées de façon anonyme, comme c'est le cas en Belgique. Ces dossiers concernaient des entreprises dont les transferts de capitaux transitaient, via notamment ce mécanisme de Soparfi interposées, par le Luxembourg et qui avaient pour but de réduire leurs charges fiscales. En effet, les rulings constituent l'un des principaux leviers déterminant la stratégie de localisation d'une entreprise multinationale. Actuellement, le Luxembourg souhaite aller vers une plus grande transparence, notamment en donnant des informations concernant sa pratique des rulings. L'intérêt est que, par exemple, l'administration fiscale belge, en cas d'octroi d'un ruling par le fisc luxembourgeois à un résident belge, soit informée et puisse réagir, le cas échéant, en invoquant ses mesures anti-abus.
35. La Soparfi connaît un succès croissant depuis plusieurs années. Dans le jargon des fiscalistes, la Soparfi renvoie au régime des holdings luxembourgeoises. La Soparfi est une société pouvant revêtir diverses formes juridiques, notamment société anonyme et société à responsabilité limitée. Son objet principal consiste en la détention de participations financières dans d'autres entités ainsi que la gestion, le contrôle, le financement et le développement de ces participations, à l'exclusion de toute activité commerciale opérationnelle.
36. L'avantage de créer une Soparfi est d'avoir accès à un environnement favorable pour assurer sa croissance, en particulier à l'international. La Soparfi bénéficie des avantages des conventions de non-double imposition et peut avoir une activité de holding et une activité annexe, comme le conseil ou l'exploitation de marques et brevets. Elle s'inscrit dans le régime de la D.M.F. Lorsqu'une société européenne (mère) détient 10% du capital d'une autre société européenne (fille) pendant au moins un an, celle-ci peut être exonérée de retenue à la source sur le versement de dividendes à une de ses sociétés actionnaires ou sur la réception de dividendes de la part d'une autre société actionnaire. À cela s'ajoute une exonération du boni de liquidation et des plus-values de cession sous les mêmes conditions.
37. La pratique luxembourgeoise semble nous indiquer qu'il est courant de constater des montages avec une ou plusieurs Soparfi interposées entre la société du pays de l'activité et une autre société, se trouvant dans un autre État membre, où se trouve le bénéficiaire effectif. Ces Soparfi ont pour but de diminuer la charge fiscale du groupe.

38. Lors de l'analyse d'un montage incluant plusieurs Soparfi interposées, le degré de vigilance doit être renforcé en vue de lutter contre le blanchiment d'argent. En effet, ce montage pourrait permettre d'échapper au contrôle d'identité du bénéficiaire effectif. Ce contrôle impose d'identifier la structure ou la personne qui se cache derrière tout actionnaire qui détiendrait au minimum 25% du capital social.
39. Le choix d'utiliser des holdings luxembourgeoises est également dû au fait que le Luxembourg jouit d'un réseau de conventions fiscales bilatérales très élaboré permettant d'éviter les doubles impositions et de réduire substantiellement les retenues à la source sur les dividendes ou les taxes sur intérêts ainsi que d'une politique flexible de l'administration à l'égard des non-résidents et des sociétés multinationales. Grâce à sa politique notamment de rulings, le Luxembourg attire notamment de nombreux bénéficiaires effectifs, sociétés non européennes, qui ne bénéficieraient pas de la D.M.F.
40. Un exemple de société holding intermédiaire qui pourrait poser question à l'administration: X, personne physique, possède 100% d'une société holding allemande qui elle-même possède 100% d'une société luxembourgeoise qui a une activité réelle. La société luxembourgeoise verse des dividendes au holding allemand pour ensuite les verser à X. Les sociétés peuvent ainsi bénéficier de la D.M.F, en ce que le Luxembourg offre une exonération de retenue à la source. L'administration luxembourgeoise pourrait être amenée à appliquer une disposition anti-abus afin de prélever une retenue à la source sur les dividendes qui proviennent de la société luxembourgeoise car si la société versait directement les dividendes à X, cette société devrait payer l'impôt au Luxembourg. Par conséquent, l'administration luxembourgeoise peut demander de justifier l'interposition de la holding en invoquant des motifs économiques valables.
41. Nous allons examiner deux affaires relatives à des montages concernant des Soparfi luxembourgeoises qui ont été soumises à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal français.
42. S'agissant de l'affaire n° 2014-08, le comité avait conclu qu'un versement de dividende à une Soparfi sans substance peut être abusif. En l'espèce, un dirigeant d'entreprise avait procédé en 2006 à une opération d'apport/cession, l'apport à une holding française étant placé sous un régime de sursis d'imposition. Trois ans plus tard, à la suite de la cession de la filiale, la holding (qui ne détenait plus que des liquidités) avait fait l'objet d'un apport à une Soparfi. La même année, le cash disponible avait fait l'objet d'une remontée au niveau de la Soparfi, par une distribution de dividendes. Son actionnaire étant devenu non résident, la Soparfi avait alors procédé à une réduction de capital à son profit.
43. L'administration a estimé que la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales était applicable. Le Comité a estimé que la création de la Soparfi procède d'un montage purement artificiel ayant pour seul but de permettre, du fait de l'interposition de cette société, d'une part,

l'appréhension, en franchise d'impôt, par le dirigeant des liquidités résultant de la cession et d'autre part, le maintien du régime du sursis d'imposition dont avait bénéficié l'apport des titres.

44. Dans l'affaire n° 2014/13, le comité a décidé que la création d'une Soparfi comme holding de détention de titres n'est pas, en soi, constitutive d'un abus de droit. En l'espèce, les actions de la société A détenue par une Soparfi ne pouvaient être cédées en dehors des conditions prévues par le pacte d'actionnaires de sorte que les organes dirigeants de cette société ne pouvaient prendre aucune décision pendant la durée de ce pacte, et d'autre part, cette holding ne détenait aucune compétence propre. Le comité en a déduit que, même si la société a poursuivi un objectif fiscal, l'interposition de la Soparfi ne peut être regardée comme ayant été motivée par un but exclusivement fiscal. En fait, l'avantage tiré par le contribuable d'une Soparfi (par rapport à une holding située en France) est simplement lié au régime luxembourgeois applicable aux cessions de titres de participation. Ce n'est donc que l'application du droit commun qui a procuré un avantage fiscal aux actionnaires de la Soparfi, et non une stratégie volontaire d'évitement de l'impôt. L'administration fiscale, au contraire, a porté le litige sur le terrain de l'abus de droit, en évoquant le caractère artificiel du montage, et son caractère exclusivement fiscal.

V. CONCLUSION

45. Au vu de ce qui précède, il peut être conclu que les critères développés par la jurisprudence et la doctrine offrent une grille de lecture pragmatique à partir de laquelle l'administration se prononce sur le caractère abusif ou non d'une structure. Le développement de la jurisprudence a permis, ces dernières années, de consacrer une approche cohérente de l'abus de droit tout en améliorant les garanties du contribuable.

[...]

DROIT NÉERLANDAIS

I. INTRODUCTION

1. À titre liminaire, il convient de remarquer qu'aux Pays-Bas, les autorités fiscales ont en principe plusieurs moyens à leur disposition dans le cadre de la lutte contre l'abus de droit dans le domaine de la fiscalité directe.
2. Tout d'abord, les autorités fiscales peuvent invoquer l'article 31 de la loi générale sur les impôts d'État. Le recours à cette disposition se focalise sur les actes juridiques visant l'évasion fiscale (condition subjective) et ayant des effets non conformes à l'objectif et à la portée de la loi (condition objective), tandis que cette non-conformité ne peut pas être remédiée en appliquant la loi.¹
3. Ensuite, le droit fiscal néerlandais prévoit des dispositions spécifiques anti-abus, telles que les articles 10a et 17, paragraphe 3, sous b), de la loi de 1969 relative à l'impôt des sociétés et l'article 1, paragraphe 7, de la loi de 1965 relative à l'impôt sur les dividendes.
4. Enfin, il existe des principes généraux relatifs à l'abus de droit dans le domaine de la fiscalité directe, dont, notamment, la théorie de la "fraus legis", telle que développée dans la jurisprudence de la Cour suprême.² À cet égard, peut également être mentionné le principe de la "simulation" ("simulatie/schijnhandeling"), ainsi que le principe de la "(re)qualification fiscale" ("fiscale (her)kwalificatie"). Il s'agit des méthodes d'analyse juridique par lesquelles la réalité fiscale peut être établie.³

II. LE CADRE JURIDIQUE

A. DISPOSITION GÉNÉRALE

5. En vertu de l'article 31 de la loi générale sur les impôts d'État, ne sont pas pris en considération dans le cadre du prélèvement des impôts directs et de l'impôt sur les revenus, les actes juridiques dont il n'aurait pas été question, au motif qu'ils n'ont

¹ De Blicq, L.A., van Amersfoort, P.J., de Blicq, J., van der Ouderaa, E.A.G., Koopman, R.J., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Kluwer, 2004, p. 296 et 298; Mees, M., Het ontwijkingsmotief bij fraus legis: 'volstrekt overwegend' of 'doorslaggevend'?, in *Met oog voor detail*, Liber amicorum J.W. van den Berge, Sdu uitgevers, 2013, p. 199.

² De Blicq, L.A., van Amersfoort, P.J., de Blicq, J., van der Ouderaa, E.A.G., Koopman, R.J., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Kluwer, 2004, p. 295 à 313.

³ Nieuwenhuizen, J.H.M., *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid. Een onderzoek naar de betekenis van drie spanningsvelden bij het bepalen van de fiscale werkelijkheid*, Kluwer, 2010, p. 47 et 65. Voir également, Van Dam, J.J., *Schijnhandeling, fiscale herkwalificatie en fraus legis in de directe belastingen*, TFO 2013/125.1, p. 1 à 3.

pas visé de changements significatifs dans les relations factuelles, ou au motif d'autres faits et circonstances, si, au moyen de ces actes, le prélèvement des impôts n'avait pas été rendu partiellement ou totalement impossible.

7. Cette voie de recours pour les autorités fiscales dans le cadre de la lutte contre l'abus de droit dans le domaine de la fiscalité directe est dénommée "richtige heffing" ou bien "juste perception".
8. L'article 32 de la loi générale sur les impôts d'État prévoit que la décision des autorités fiscales d'émettre un avis d'imposition en application de l'article 31 de la loi précitée constitue une décision susceptible de faire l'objet d'une réclamation. Par ailleurs, l'article 32 exige, avant d'émettre un tel avis d'imposition, l'autorisation préalable du ministre des Finances.
9. Toutefois, il est important de souligner qu'à partir du mois d'août 1987, le ministre des Finances n'a plus autorisé l'application de l'article 31 de la loi générale sur les impôts d'État. Selon lui, la théorie de la "fraus legis" a un champ d'application plus étendu que l'article 31 de la loi précitée et devra donc être privilégié.⁴
10. Il convient d'expliquer, à cet égard, que la différence entre les deux voies de recours s'explique surtout sur le plan de la procédure.⁵ La théorie de la "fraus legis" peut être invoquée par les autorités fiscales dans une procédure ordinaire de perception des impôts⁶, tandis que l'article 31 de la loi générale sur les impôts d'État exige une procédure préliminaire séparée visant à déterminer l'applicabilité de ladite disposition à un certain acte juridique. Cette procédure est décrite dans les articles 32 à 36 de ladite loi générale sur les impôts d'État.⁷
11. Il convient encore de remarquer, à cet égard, qu'il ressort du libellé de l'article 31 de la loi générale sur les impôts d'État, qu'en cas d'application de cette voie de recours, les autorités fiscales peuvent ignorer l'acte juridique concerné (élimination), mais qu'en revanche, elles n'ont pas la possibilité de substituer

⁴ Resolutie Ministerie van Financiën van 10 augustus 1987, n° DB87/4966, V-N 1987/1842, pt. 3. La résolution précitée a été abrogée par décision du 16 décembre 2005, sans que cela ait impliqué que l'article 31 de la loi générale sur les impôts d'État soit de nouveau appliqué. Voir, à cet égard, Boersma, J.P.A., Lexplicatie, commentaar op hoofdstuk VI AWR, 1/07/2017, p. 2, ainsi que Mees, M., Het ontwijkingsmotief bij fraus legis: 'volstrekt overwegend' of 'doorslagevend'?, in *Met oog voor detail*, Liber amicorum, J.W. van den Berge, Sdu uitgevers, 2013, p. 199.

⁵ Vakstudie Algemeen Deel, art. 31 AWR, Aant. 4, p. 1.1. En outre, la théorie de la "fraus legis" s'applique non seulement dans le domaine de la fiscalité directe, mais également dans le domaine de la fiscalité indirecte.

⁶ Les procédures fiscales ordinaires s'appliquent dans le cas de la théorie de "fraus legis", en vertu du chapitre 5 de la loi générale sur les impôts d'État et du chapitre 8 de la loi générale sur le droit administratif.

⁷ De Blicck, L.A., van Amersfoort, P.J., de Blicck, J., van der Ouderaa, E.A.G., Koopman, R.J., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Kluwer, 2004, p. 298.

l'acte juridique concerné par un autre acte (substitution), comme cela est le cas lorsque la théorie de la "fraus legis" est appliquée.⁸

B. DISPOSITIONS SPÉCIFIQUES

1. ARTICLE 10A DE LA LOI DE 1969 RELATIVE À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

12. L'article 10a de la loi de 1969 relative à l'impôt des sociétés prévoit, dans son premier paragraphe, que dans le cadre de la détermination du bénéfice, ne viennent, en outre, pas en déduction les intérêts - frais et résultats de change compris - relatifs à des dettes dues, en droit ou en fait, directement ou indirectement, à une entité liée ou à une personne physique liée, dans la mesure où les dettes ont un lien, en droit ou en fait, direct ou indirect, avec un des actes juridiques suivants:
- a. une distribution de bénéfices ou un remboursement de capital libéré par l'assujetti ou par une entité liée à celui-ci soumise à cet impôt, à une entité liée à l'assujetti ou à une personne physique liée à celui-ci;
 - b. un apport en capital par l'assujetti, par une entité liée à celui-ci soumise à cet impôt ou par une personne physique résidant aux Pays-Bas liée à l'assujetti, dans une entité liée à ce dernier;
 - c. l'acquisition ou l'extension d'un intérêt par l'assujetti, par une entité liée à celui-ci soumise à cet impôt ou par une personne physique résidant aux Pays-Bas liée à l'assujetti, dans une entité étant, à la suite de ladite acquisition ou extension, liée à ce dernier.
13. Toutefois, l'article 10a, paragraphe 3, de la loi précitée donne aux assujettis la possibilité de démontrer qu'il ne s'agit pas d'un montage purement artificiel dépourvu de toute réalité économique.
14. En effet, en vertu de l'article 10a, paragraphe 3, sous a), de ladite loi, il est possible de déduire les intérêts, si l'assujetti rend plausible le fait que la dette et l'acte juridique qui y est lié se fondent, dans une mesure déterminante, sur des considérations économiques.
15. Par ailleurs, l'article 10a, paragraphe 3, sous b), prévoit la possibilité de rendre plausible le fait qu'il s'agit d'une taxe compensatoire, dans la mesure où le bénéficiaire des intérêts paie un impôt raisonnable selon les critères néerlandais, de sorte qu'il peut encore être opté pour la déduction des intérêts aux Pays-Bas.

⁸ Voir, à titre indicatif, les conclusions de l'avocat général auprès de la Cour suprême néerlandaise P.J. Wattel du 6 décembre 2002, ECLI:NL:PHR:2002:AD8510, point 3.7.

16. L'article 10a fournit, partant, des règles portant sur la déductibilité des intérêts, frais et résultats de change compris, pour éviter une érosion de la base d'imposition ("winstdrainage").
17. D'une part, il s'agit d'une codification de la jurisprudence "fraus legis", par souci de clarté et de sécurité juridique accrues. En effet, avant l'entrée en vigueur de cette disposition, en décembre 1996,⁹ les autorités fiscales néerlandaises pouvaient déjà, dans le cadre de la lutte contre l'érosion de la base d'imposition, avoir recours à la théorie de la "fraus legis".¹⁰ D'autre part, l'article 10a précité prévoit une limitation plus importante de la déductibilité des intérêts.¹¹

2. ARTICLE 17, PARAGRAPHE 3, SOUS B), DE LA LOI DE 1969 RELATIVE
À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

18. En vertu de l'article 17, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt des sociétés, à l'égard des contribuables étrangers, l'impôt est prélevé selon le montant national imposable.
19. Le deuxième paragraphe de cette disposition prévoit que "le montant national imposable est le revenu national perçu dans une année [...]".
20. Conformément au troisième paragraphe, sous b), de l'article 17 de ladite loi, "le revenu néerlandais est le montant cumulé constitué:
 - a. [...];
 - b. des revenus imposables provenant d'une participation substantielle [...] dans une société établie aux Pays-Bas, n'étant pas un fonds d'investissement exonéré, lorsque l'assujetti détient la participation substantielle dans le but d'échapper, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, le prélèvement, chez quelqu'un d'autre, de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les dividendes et il existe un montage purement artificiel ou une série de montages, un tel montage pouvant exister en plusieurs étapes; ou un tel montage ou série de montages étant considéré artificiel pour autant qu'il n'a pas été basé sur des motivations commerciales légitimes correspondant à la réalité économique;

[...]."

⁹ Wet van 13 december 1996 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur, Stb. 1996, 651.

¹⁰ Marres, O.C.R., *Winstdrainage door renteaftrek: beoordeling van artikel 10a Wet op de vennootschapsbelasting 1969*, Kluwer, 2005, p. 31.

¹¹ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Vennootschapsbelasting, Aant. 1.1 Inleiding bij: Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Artikel 10a [Beperking renteaftrek in geval van winstdrainage].

3. ARTICLE 1, PARAGRAPHE 7, DE LA LOI DE 1965 RELATIVE À L'IMPÔT SUR LES DIVIDENDES

21. En vertu de l'article 1, paragraphe 7, de la loi de 1965 relative à l'impôt sur les dividendes, "lorsqu'une coopérative détient de manière directe ou indirecte, des actions, des bons de jouissance ou des prêts visés à l'article 10, paragraphe 1, point d), de la loi relative à l'impôt des sociétés, dans le but d'échapper, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, le prélèvement, chez quelqu'un d'autre, de l'impôt sur les dividendes ou de l'impôt étranger et qu'il existe un montage purement artificiel ou une série de montages, aux fins de l'application de la présente loi, à l'exception de l'article 4, paragraphes 1 et 2, la détention par cet autre de manière directe ou indirecte de la participation de ladite coopérative est assimilée à une action et la coopérative est assimilée à une société dont le capital est, en tout ou en partie, divisé en actions. Un montage peut être constitué de plusieurs étapes ou parties. Un montage ou une série de montages est considéré comme artificiel lorsque ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique."
22. Par ailleurs, "lorsque chez un membre d'une coopérative, ne relevant pas de la première phrase de cette disposition, et détenant de manière directe ou indirecte des actions, des bons de jouissance ou de prêts, visés à l'article 10, paragraphe 1, point d), de la loi relative à l'impôt des sociétés, dans une société établie aux Pays-Bas, les droits résultant de la qualité de membre relèvent du patrimoine d'une entreprise et la coopérative ne possède pas de portée économique réelle et indépendante, aux fins de l'application de la présente loi, à l'exception de l'article 4, paragraphes 1 et 2, la détention de manière directe ou indirecte de la participation de ladite coopérative est assimilée, si l'objectif principal ou un des objectifs principaux de la détention par la coopérative de manière directe ou indirecte des actions, des bons de jouissance ou de prêts est l'évasion du prélèvement de l'impôt sur les dividendes chez quelqu'un d'autre, à une action et la coopérative est assimilée à une société dont le capital est, en tout ou en partie, divisé en actions, pour autant que le rendement des droits résultant de la qualité de membre ne va pas au-delà de la partie du bénéfice net, proportionnelle à ladite participation, étant déjà présente auprès de la société au moment qui précède immédiatement le moment de l'acquisition par la coopérative desdites actions, bons de jouissance ou prêts, de manière directe ou indirecte."

III. JURISPRUDENCE

A. LES PRINCIPES GÉNÉRAUX

1. REMARQUES PRÉLIMINAIRES

23. Il convient d'emblée de relever qu'en droit néerlandais, il ne semble pas exister d'exemple classique employé pour les études en droit fiscal pour décrire l'abus de droit dans le domaine de la fiscalité directe. En effet, ces études se focalisent plutôt sur une analyse de la jurisprudence de la Cour suprême permettant d'apprécier la manière dont elle utilise les trois principes généraux, discutés ci-dessous, à savoir la théorie de la "fraus legis", la simulation, ainsi que la (re)qualification fiscale.
24. Par ailleurs, il est important de noter que ces principes revêtent un caractère général, à la différence, à titre indicatif, de l'article 10a de la loi de 1969 relative à l'impôt des sociétés, qui a un champ d'application bien défini. Autrement dit, leur invocabilité ne se borne pas à un seul type spécifique d'imposition.

2. LA SIMULATION

25. L'abus de droit fiscal par simulation recouvre essentiellement des actes fictifs qui dissimulent l'intention véritable des parties. En d'autres termes, il s'agit d'une création volontaire d'une contradiction entre l'apparence et la réalité en vue d'induire les autorités fiscales en erreur.¹²
26. La constatation de l'existence d'une simulation requiert une interprétation des faits. Elle a pour effet que les parties n'atteignent pas le résultat fiscal souhaité.¹³ Selon la Cour suprême, aux fins de l'application de la législation fiscale, le rapport réel entre les parties est déterminant, plutôt que la façon selon laquelle les parties considèrent les faits.¹⁴
27. L'exemple le plus parlant, à cet égard, est probablement le "prêt fictif". Dans ce cas, le financement souhaité est présenté comme un prêt, tandis que les parties ont envisagé en réalité une alimentation en capital.¹⁵
28. Il découle de la jurisprudence néerlandaise que le recours des autorités fiscales à ce principe de simulation aboutit rarement. En effet, la réalité civile présentée vers l'extérieur est considérée souvent comme correspondant à la volonté des parties.

¹² Nieuwenhuizen, J.H.M., *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid. Een onderzoek naar de betekenis van drie spanningsvelden bij het bepalen van de fiscale werkelijkheid*, Kluwer, 2010, p. 50.

¹³ Nieuwenhuizen, J.H.M., *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid. Een onderzoek naar de betekenis van drie spanningsvelden bij het bepalen van de fiscale werkelijkheid*, Kluwer, 2010, p. 47 et 60.

¹⁴ Voir, à titre indicatif, Hoge Raad 03/11/1954, BNB 1954/357 et Hoge Raad 27/06/1973, BNB 1973/187.

¹⁵ Van Dam, J.J., *Schijnhandeling, fiscale herkwalficatie en fraus legis in de directe belastingen*, TFO 2013/125.1, p. 2. Voir, à titre indicatif, Hoge Raad, 10/08/2001, BNB 2001/364.

À cet égard, peut être mentionné un arrêt de la Cour suprême dans le cadre d'un service d'ami.¹⁶ Ainsi, dans cet arrêt, la Cour suprême a considéré que le placement des actions privilégiées dans un bien immobilier chez un ami, dans le but d'échapper au paiement des droits de mutation ne correspondait pas à une simulation, dans la mesure où les parties avaient, justement pour des raisons fiscales, envisagé le placement desdites actions chez l'ami. Par conséquent, en droit civil, et partant également en droit fiscal, ledit placement ne constituait pas une simulation.¹⁷

3. LA (RE)QUALIFICATION FISCALE

29. Une (re)qualification fiscale peut avoir lieu lorsque les conséquences fiscales liées à l'acte civil choisi ne sont pas acceptables au regard de la finalité et de la portée de la loi fiscale concernée. Or, il peut être considéré dans ce cas de qualifier les faits différemment pour l'application du droit fiscal que pour l'application du droit civil. Le traitement fiscal ne correspondra, partant, pas à ce que les parties pouvaient légitimement attendre en vertu de l'acte civil.¹⁸
30. Le motif des parties n'est en principe pas relevant à cet égard.¹⁹
31. À titre d'exemple, peut être cité l'arrêt de la Cour suprême du 14 janvier 1958, dans une affaire portant sur la vente de coupons de dividende dans le but de bénéficier d'un avantage fiscal ("dividendstrippen"). En effet, des actions avaient été vendues après que l'assemblée générale des actionnaires avait déterminé les dividendes, mais avant que les dividendes n'aient été versés. Du point de vue du droit civil, aucun dividende n'avait été distribué. Cependant, la Cour suprême a considéré qu'en termes de droit fiscal, il s'agissait d'une vente de dividendes imposable.²⁰

4. LA THÉORIE DE LA "FRAUS LEGIS"

32. La théorie de la "fraus legis" a été appliquée pour la première fois en 1926.²¹

¹⁶ Hoge Raad, 15/06/2012, BNB 212/239.

¹⁷ Hoge Raad, 15/06/2012, BNB 212/239. Voir également, Van Dam, J.J., *Schijnhandeling, fiscale herkwalificatie en fraus legis in de directe belastingen*, TFO 2013/125.1, p. 2.

¹⁸ Van Dam, J.J., *Schijnhandeling, fiscale herkwalificatie en fraus legis in de directe belastingen*, TFO 2013/125.1, p. 3.

¹⁹ Van Dam, J.J., *Schijnhandeling, fiscale herkwalificatie en fraus legis in de directe belastingen*, TFO 2013/125.1, p. 2-3.

²⁰ Hoge Raad, 14/01/1958, BNB 1959/80. Voir également, Nieuwenhuizen, J.H.M., *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid. Een onderzoek naar de betekenis van drie spanningsvelden bij het bepalen van de fiscale werkelijkheid*, Kluwer, 2010, p. 55.

²¹ Hoge Raad, 26/05/1926, NJ 1926/723. Voir également, Niessen, R.E.C.M., *Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrechter*, in P. Kavelaars (ed.), *Ongewenste belastingontwijking? De jacht naar een faire share*, Congresbundel Fiscaal Economisch Instituut / Erasmus Universiteit Rotterdam, 2013, p. 74 à 76.

33. Cette théorie limite le choix pour l'option la plus économique. Certes, la Cour suprême a reconnu le principe selon lequel chacun est, en général, libre de choisir la forme juridique fiscale la plus avantageuse. Toutefois, elle a également jugé que cette liberté ne va pas jusqu'à admettre un choix artificiel et dépourvu de tout intérêt réel, dans l'objectif d'échapper à l'impôt, qui amène à une situation dans laquelle il est agi contrairement à l'objectif et à la portée de la loi.²²
34. Pour apprécier s'il y avait une intention d'échapper à l'impôt, les autorités fiscales peuvent, partant, prendre en compte le caractère artificiel et inhabituel de l'ensemble des actes juridiques,²³ le manque d'intérêt réel et pratique des actes juridiques, au-delà de l'intérêt d'échapper à l'impôt,²⁴ ainsi que la prévisibilité d'un préjudice matériel certain en cas d'absence de l'acte juridique concerné.²⁵ Il convient de noter, à cet égard, que l'intention des actes juridiques doit être appréciée par rapport à l'intention commune de toutes les parties concernées et non par rapport aux intentions individuelles desdites parties.²⁶
35. Par ailleurs, l'intention d'échapper à l'impôt ne doit pas être le seul motif sous-jacent des actes juridiques. Selon la jurisprudence de la Cour suprême, il semble suffire que ledit motif ait été déterminant.²⁷
36. Pour apprécier si un acte juridique est non conforme à l'objectif et à la portée de la loi, les critères suivants peuvent être pris en compte, selon la Cour suprême: la situation mise en place peut pratiquement être assimilée à la situation soumise à l'impôt en vertu de la loi;²⁸ l'acte juridique n'a pas résulté en une modification significative des relations factuelles;²⁹ les transactions peuvent être répétées de manière aléatoire et indéterminée.³⁰
37. Toutefois, il n'y a pas de non-conformité à l'objectif et à la portée de la loi, lorsque le législateur a sciemment accepté la possibilité d'échapper à l'impôt. Cela sera, notamment, le cas lorsque la possibilité d'échapper à l'impôt est la

²² Hoge Raad, 21/11/1984, 22 092, LJN AC8603, Hoge Raad, 13/03/2009, 43 946, LJN BH5619, et Hoge Raad, 10/02/2012, 09/03203.

²³ Hoge Raad, 22/07/1982, 21 106, BNB 1982/246.

²⁴ Hoge Raad, 20/03/1985, 23 003, BNB 1985/171.

²⁵ Hoge Raad, 29/03/1995, 29 142, BNB 1995/160. Voir, Van Dam, J.J., *Schijnhandeling, fiscale herkwalificatie en fraus legis in de directe belastingen*, TFO 2013/125.1, p. 5.

²⁶ Hoge Raad, 10/08/2001, 35 890, BNB 1983/236. Voir, Van Dam, J.J., *Schijnhandeling, fiscale herkwalificatie en fraus legis in de directe belastingen*, TFO 2013/125.1, p. 6.

²⁷ Nieuwenhuizen, J.H.M., *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid. Een onderzoek naar de betekenis van drie spanningsvelden bij het bepalen van de fiscale werkelijkheid*, Kluwer, 2010, p. 24.

²⁸ Hoge Raad, 21/11/1984, 22 092, BNB 1985/32.

²⁹ Hoge Raad, 27/12/1967, 15 772, BNB 1968/80.

³⁰ Voir, Van Dam, J.J., *Schijnhandeling, fiscale herkwalificatie en fraus legis in de directe belastingen*, TFO 2013/125.1, p. 5.

conséquence du choix spécifique du législateur de lutter contre ce phénomène de manière limitée³¹ ou du choix fondamental du législateur,³² ou lorsque ladite possibilité a été acceptée dans le passé de manière explicite³³ ou lorsqu'elle est tellement évidente que le législateur aurait dû raisonnablement tenir compte de cette possibilité.³⁴

38. Les autorités fiscales ne peuvent pas non plus se prévaloir de la théorie de la "fraus legis" lorsqu'il existe une taxe compensatoire, même étrangère,³⁵ prélevée auprès d'un autre assujetti.³⁶
39. Lorsqu'il s'agit d'un acte non conforme à l'objectif et à la portée de la loi, visant l'évasion fiscale, ce qui est, selon la Cour suprême, également possible lorsque les parties concernées ne sont pas liées juridiquement ou économiquement, ou personnellement,³⁷ une perception d'impôt doit avoir lieu, selon la Cour suprême, qui assure l'application de la loi la plus correcte.
40. Ainsi, la cour d'appel de Leeuwarden a jugé en juillet 1999,³⁸ que les prêts bancaires contractés par deux parents auprès de la "banque A", à un taux de 7,4%, pour les prêter ensuite, sans intérêts, à leur deux fils, constituaient des versements alimentaires non déductibles. Or, les parents avaient consenti deux prêts sans intérêts avec leurs deux fils. Les deux montants prêtés ont été versés sur deux comptes bancaires auprès de la banque A. Les enfants ne pouvaient disposer de l'argent versé qu'avec la coopération de leurs parents. Le rendement des deux comptes bancaires était versé sur deux comptes bancaires auprès d'une autre banque, à savoir la "banque B". Le rendement de ces deux comptes était entièrement à la disposition des deux enfants. Le montant annuel des versements restait, néanmoins, en dessous du montant admis pour ne pas perdre l'aide offerte par les Pays-Bas pour les études des deux enfants.
41. Dans cette affaire, la déduction par les parents des intérêts versés à la banque A n'a pas été admise, en appliquant la théorie de la fraus legis.³⁹ Selon la cour

³¹ Hoge Raad, 27/06/1990, 26 758, BNB 1990/317.

³² Hoge Raad, 15/07/1997, 31 620, BNB 1997/297.

³³ Hoge Raad, 11/07/1990, 26 487, BNB 1990/257.

³⁴ Hoge Raad, 8/07/1992, 28 211, BNB 1992/308. Voir, Van Dam, J.J., *Schijnhandeling, fiscale herkwalificatie en fraus legis in de directe belastingen*, TFO 2013/125.1, p. 7.

³⁵ Hoge Raad, 8/02/2002, 36 358, BNB 2002/118 et Hoge Raad, 20/09/1995, 29 737, BNB 1996/5.

³⁶ Hoge Raad, 17/03/1999, 33 808, BNB 1999/325. Voir, Van Dam, J.J., *Schijnhandeling, fiscale herkwalificatie en fraus legis in de directe belastingen*, TFO 2013/125.1, p. 7.

³⁷ Hoge Raad, 26/10/2012, 10/04331, V-N 2012/56.16. Voir, Van Dam, J.J., *Schijnhandeling, fiscale herkwalificatie en fraus legis in de directe belastingen*, TFO 2013/125.1, p. 6.

³⁸ Hof Leeuwarden, 02/07/1999, ECLI:NL:GHLEE:1999:AV6823.

³⁹ Il convient de noter que la cour d'appel a rejeté la demande principale des autorités fiscales d'appliquer les principes de simulation et de (re)qualification fiscale des faits.

d'appel, le motif déterminant des actes juridiques concernés était la déduction des versements alimentaires, ce qui est contraire à l'objectif et à la portée de la loi sur l'impôt sur le revenu. En effet, la loi interdit la déduction des montants versés pour le soutien des enfants qui reçoivent une aide de la part de l'État.⁴⁰

42. Par ailleurs, dans un arrêt du 15 mars 2013, la Cour suprême n'a pas pris en considération un partenariat enregistré aux fins du prélèvement des droits de mutation concernant l'acquisition de plusieurs immeubles, dans la mesure où il était certain que ce partenariat enregistré, qui n'avait duré qu'un seul jour, avait été conclu uniquement afin d'éviter que l'impôt soit éludé au moyen de l'application d'une exonération d'impôt, tandis que cette application de l'exonération était contraire à l'objectif et à la portée de la loi relative à la taxe sur les actes juridiques ("Wet op belastingen van rechtsverkeer").⁴¹ La Cour suprême n'a pas accepté l'argument des intéressés selon lequel le législateur néerlandais avait été informé de la possibilité d'éluder le prélèvement des droits de mutation au moyen d'un partenariat enregistré, mais n'avait, ensuite, pas pris la décision d'inclure dans la législation pertinente une disposition spécifique anti-abus. Selon la Cour suprême, cette circonstance n'affectait pas la conclusion selon laquelle les obligations liées au partenariat enregistré en cause n'avaient pas d'intérêt réel et concret.⁴²
43. Toutefois, dans un arrêt du 14 avril 1993, la Cour suprême avait conclu à l'absence de "fraus legis" dans un cas similaire, concernant un divorce. En effet, les deux époux avaient conclu, juste avant leur divorce, une communauté de biens limitée de courte durée aux fins de pouvoir séparer et partager leurs biens sans devoir acquitter des impôts.⁴³
44. Or, de tels exemples illustrent qu'il n'est pas évident de prévoir dans quels cas la Cour suprême va conclure à l'existence ou bien à l'absence de "fraus legis".⁴⁴
45. Selon la Cour suprême, dans son arrêt du 15 mars 2013 précité, le cas du partenariat enregistré se distinguait du cas de conclusion de communauté de biens limitée dans l'affaire qui avait amené à l'arrêt du 14 avril 1993 précité, dans le sens que, dans le dernier cas, la conclusion de communauté de biens limitée avait

⁴⁰ Il convient de préciser que cet arrêt a été rendu en appliquant l'article 45 de l'ancienne loi sur l'impôt sur le revenu, à savoir celle de 1964. Ladite disposition correspond actuellement à l'article 6.3 de la loi sur l'impôt sur le revenu de 2001.

⁴¹ Hoge Raad, 15/03/2013, 11/05609, ECLI:NL:HR:2013:BY0548, points 3.3.1 et 3.4.

⁴² Hoge Raad, 15/03/2013, 11/05609, ECLI:NL:HR:2013:BY0548, point 3.3.2.

⁴³ Hoge Raad, 14/04/1993, 2 789, BNB 1993/201.

⁴⁴ Niessen, R.E.C.M., Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrechter, in P. Kavelaars (ed.), *Ongewenste belastingontwijking? De jacht naar een faire share*, Congresbundel Fiscaal Economisch Instituut / Erasmus Universiteit Rotterdam, 2013, p. 74 à 76.

eu lieu pendant le mariage et il ne s'était pas avéré que le mariage avait été conclu uniquement aux fins d'éviter des impôts.⁴⁵

46. En plus d'ignorer l'acte juridique concerné (élimination), tel que le partenariat enregistré précité, il est également possible, en cas de "fraus legis", de remplacer l'acte concerné par un acte fictif (substitution) pour rectifier la situation. Le choix sera basé sur le but de la théorie de la "fraus legis", à savoir assurer l'application la plus correcte de la loi.⁴⁶
47. Ainsi, les juridictions néerlandaises ont traité, dans plusieurs affaires, sur le plan du droit fiscal, une cession de parts qui avait eu lieu comme un achat desdites parts par la société même.⁴⁷
48. Enfin, il convient encore de remarquer que dans le cadre de la transposition en droit néerlandais de la directive (UE) 2016/1164 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, il est considéré que la théorie de la "fraus legis" a une sorte de rôle de "filet de sécurité", pour des cas non couverts par des dispositions spécifiques anti-abus. Dans la mesure où, d'une part, les États membres sont libres de choisir les façons et moyens de garantir la mise en œuvre d'une directive et, d'autre part, la théorie de la "fraus legis" atteint l'objectif de la directive précitée, il n'est pas considéré nécessaire de transposer la clause anti-abus générale, telle qu'énoncée à l'article 6 de ladite directive.⁴⁸

B. LE RAPPORT ENTRE L'ARTICLE 10A DE LA LOI RELATIVE À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS ET LA THÉORIE DE LA "FRAUS LEGIS"

49. Selon le législateur néerlandais, le recours à la théorie de la "fraus legis" n'est pas exclu dans le cadre de la déduction des intérêts. Toutefois, cela ne serait possible que dans des cas exceptionnels, étant donné que l'article 10a de la loi relative à l'impôt des sociétés prévoit déjà une codification assez exhaustive.
50. Par conséquent, il ne semble pas exclu, lorsque l'acte juridique concerné, visant la déduction des intérêts, ne relève pas du champ d'application de l'article 10a de la loi relative à l'impôt des sociétés, que les autorités fiscales puissent avoir recours à la théorie de la "fraus legis".

⁴⁵ Hoge Raad, 15/03/2013, 11/05609, ECLI:NL:HR:2013:BY0548, point 3.3.1.

⁴⁶ Van Dam, J.J., *Schijnhandeling, fiscale herkwalificatie en fraus legis in de directe belastingen*, TF"O 2013/125.1, p. 4.

⁴⁷ De Werd, M. M., *Cursus Belastingrecht FBR.7.5.5.A.*

⁴⁸ Consultatiedocument implementatie ATAD1, p. 18, disponible sous le lien suivant: <https://www.internetconsultatie.nl/consultatiedocumentatad1>.

51. Ce constat a été confirmé par la Cour suprême dans plusieurs affaires.⁴⁹

IV. CONCLUSIONS

52. Au vu de ce qui précède, il peut être conclu que dans l'ordre juridique néerlandais, aux fins de combattre l'abus de droit dans le domaine de la fiscalité directe, les autorités fiscales néerlandaises peuvent se prévaloir sur les dispositions spécifiques, telles que l'article 10a de la loi relative à l'impôt des sociétés, ainsi que sur des principes généraux, à savoir la simulation, la (re)qualification fiscale et la théorie de la "fraus legis", telles que développées dans la jurisprudence de la Cour suprême.
53. La disposition générale, à savoir l'article 31 de la loi générale sur les impôts de l'État, n'est plus appliquée, la théorie de la "fraus legis" étant privilégiée dans la mesure où elle a un champ d'application plus étendu.
54. En ce qui concerne la théorie de la "fraus legis", deux conditions semblent devoir être remplies avant de pouvoir conclure à un abus de droit dans le domaine de la fiscalité directe. Tout d'abord, l'acte juridique doit être adopté en vue d'une économie d'impôt. Ensuite, l'acte doit être non conforme à l'objectif et à la portée de la loi.
55. En cas d'abus de droit, l'acte peut être ignoré, à savoir, il peut être considéré de ne pas avoir eu lieu. Par ailleurs, il est également possible de substituer l'acte concerné par un acte fictif.⁵⁰

[...]

[...]

⁴⁹ Voir, à cet égard, à titre indicatif, l'arrêt du Hoge Raad du 11 juillet 2008, dans une affaire portant sur un contrat de prêt ayant été conclu entre une personne physique et une société à responsabilité limitée, dont ladite personne était l'actionnaire unique, ledit contrat de prêt ayant été converti, ensuite, en une rente viagère.

⁵⁰ Mees, M., Het ontwijkingsmotief bij fraus legis: 'volstrekt overwegend' of 'doorslaggevend'?, in *Met oog voor detail*, Liber amicorum, Van den Berge, J.W., Sdu uitgevers, 2013, p. 199. Voir également, de Blicck, L.A., van Amersfoort, P.J., de Blicck, J., van der Ouderaa, E.A.G., Koopman, R.J., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Kluwer, 2004, p. 311.

DROIT SUÉDOIS

I. INTRODUCTION

1. Le droit suédois, en ce qui concerne les moyens de lutte contre les pratiques des contribuables qui tentent d'échapper à leurs obligations fiscales, fait depuis longtemps l'objet de débats et de réflexions.
2. À cet égard, il convient d'ores et déjà de préciser que le terme d'évasion fiscale¹ est celui qui est, en principe, utilisé pour les opérations pouvant être qualifiées d'abus de droit au sens de la présente note de recherche.²
3. Même si la notion d'évasion fiscale n'a pas de définition d'applicabilité générale en droit fiscal, elle a été précisée notamment selon les termes suivants:

*"Par la notion d'évasion fiscale est normalement visée l'obtention par le contribuable, par le biais de transactions qui sont parfaitement valables, du point de vue du droit civil, d'avantages fiscaux non acceptés par le législateur. Des transactions tacitement ou expressément acceptées par le législateur constituent de la planification fiscale"*³.

*"Par contournement de la législation fiscale est entendu des transactions parfaitement valables, par rapport auxquelles les contribuables utilisent différentes dispositions légales de façon à mener à un allègement fiscal non intenté par le législateur. Le contribuable a entièrement accompli son devoir de transmettre des informations sur le contenu desdites transactions, leur contexte et leur caractère. Il doit ressortir clairement, à l'aide de méthodes d'interprétation régulières, que l'intitulé donné aux transactions par le contribuable correspond également au contenu réel des transactions concernées."*⁴

4. Le droit suédois reconnaît deux, voire trois moyens visant à prévenir l'abus de droit en matière de fiscalité, à savoir: 1) une clause générale réglementée pour combattre l'évasion fiscale⁵ dans le domaine de la fiscalité directe, 2) un principe

¹ En suédois "skatteflykt".

² Certes, l'utilisation de la notion d'"abus de droit" a été discutée dans le cadre des travaux préparatoires sous-jacents à la Skatteflyktslag (1995:575) [loi (1995:575) relative à la prévention de l'évasion fiscale, ci-après la "loi (1995:575)"], voir notamment SOU 1996:44, p. 81, et prop. 1996/97:170, p. 10, 38. Cependant, ce terme n'a pas été retenu. Voir également Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, 2007, p. 14.

³ Bergström, S., *Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt*, SkatteNytt 1992, p. 597.

⁴ Lindencrona, G., *Generalrapport angående kringgående av skattelag. Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblematiken i nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975*, Nordiska skattevetenskapliga rådets skriftserie 3, Stockholm 1976, p. 12, tel que cité dans Rosander, U., *op. cit.*, p. 15.

⁵ Article 2 de la loi (1995:575).

jurisprudentiel dénommé "regard à travers"⁶ qui pourrait, cependant, dans les faits, être limité à une interprétation normale cherchant le "contenu réel"⁷ des opérations fiscales examinées, et ne constituant pas, dès lors, une méthode pour prévenir l'évasion fiscale, ainsi que 3) des lois ou des dispositions réglementaires spécifiques visant à prévenir ou à mettre fin à des montages fiscaux considérés comme non désirables par le législateur.

5. Ainsi, outre des réglementations spécifiques, au moins une méthode de caractère général est appliquée.⁸
6. Dans la partie suivante, l'application de ces trois moyens dans le cadre de l'imposition directe en Suède sera examinée. Dès lors, la loi (1995:575) ainsi que la méthode jurisprudentielle éventuelle seront plus précisément analysées, notamment en les appliquant, le cas échéant, à des hypothèses visant à concrétiser les conséquences desdites méthodes. En outre, quelques exemples de législation spécifique contre certains montages fiscaux considérés comme reprochables par le législateur suédois seront présentés.

II. EN DROIT

A. LA BASE CONSTITUTIONNELLE

7. Tout d'abord, il convient d'identifier la base juridique permettant le prélèvement d'impôts en droit suédois. En vertu du chapitre 2, article 10, deuxième alinéa de la Constitution suédoise (le Regeringsformen), "[u]n impôt ou une taxe de l'État ne doit être prélevé que dans la mesure où ce prélèvement est prévu par la loi". Cet impératif est encore précisé au chapitre 8, article 2, de ladite Constitution.
8. Ces exigences reflètent, selon certains spécialistes, les principes de légalité et de sécurité juridique regroupant quatre exigences, à savoir: sa forme prescrite, sa non-applicabilité analogue, sa non-rétroactivité et l'exigence de détermination.⁹ Lesdites exigences ont servi de base à la critique dirigée envers certains moyens contre l'évasion fiscale en Suède, et notamment la loi (1995:575).

⁶ En suédois "genomsyn". Les spécialistes ont un désaccord au sujet de l'existence de cette méthode particulière, qui impliquerait que la Cour suprême administrative appliquerait une interprétation fiscale spécifique, basée sur le contenu réel économique d'une transaction ou d'un acte juridique (et non pas le contenu réel de droit civil). Voir, pour une vue générale des différentes doctrines en la matière, Burmeister, J., *op. cit.*, p. 55 et suiv., Burmeister, J., *Verklig innebörd. En studie av inkomstskattepraxis*, Norstedts juridik, 2012, p. 62 et suiv., ainsi que Leidhammar, B., et Lindkvist, G., *Bevisprövning i mål om genomsyn*, Norstedts juridik, 2010, p. 32 et suiv.

⁷ En suédois "verklig innebörd". Voir, à cet égard, Gäverth, L., *Regeringsrätten och genomsyn*, Svensk Skattetidning, 1996, p. 731 et suiv., ainsi que Rosander, U., *op. cit.*, p. 57 et suiv.

⁸ Pålsson, R., *op. cit.*, p. 112.

⁹ Hultqvist, A., *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, 1995, p. 3 et suiv.

B. LA LOI(1995:575)

9. Le terme d'évasion fiscale est celui qui a été retenu pour l'intitulé de la loi comportant une clause générale anti-abus en droit fiscal suédois, à savoir la loi (1995:575).
10. Ladite loi a été adoptée pour la première fois en 1981, pour être abolie en 1993, puis réintroduite en 1995. Une version modifiée de la loi de 1995 a été adoptée en 1998. Cette loi a été vivement critiquée pour sa prétendue incompatibilité avec les principes fondamentaux de légalité et de sécurité juridique.¹⁰ Le but de l'adoption de la version de 1998 était de préciser le champ d'application de la loi établi par ses versions antérieures.¹¹
11. La loi (1995:575) s'applique uniquement au niveau juridictionnel, sur demande de l'administration fiscale.¹² Elle s'applique sans exception des actes juridiques qui relèvent de conventions tendant à éviter la double imposition.¹³
12. En vertu de son premier article, la loi en question s'applique à la fixation de l'assiette d'impôt communal et de l'État sur le revenu, écartant ainsi des taxes et impôts indirects comme la taxe sur la valeur ajoutée.¹⁴
13. La disposition centrale, couramment dénommée "clause générale" contre l'évasion fiscale, se trouve dans l'article 2 de la loi (1995:575). En vertu de cet article, lors du calcul de l'assiette fiscale, des actes juridiques sont écartés dans la mesure où
 1. l'acte juridique en question fait partie, seul ou avec un autre acte juridique, d'une démarche impliquant un avantage fiscal¹⁵ considérable pour le contribuable,

¹⁰ À cet égard, il convient de noter que les travaux préparatoires de la loi (1995:575) indiquent que l'incertitude créée par cette loi aurait un effet préventif général sur les contribuables, et que ces derniers ne sauraient plus être certains de la réussite d'un contournement de la loi fiscale, voir notamment prop. 1980/81:17, p. 13, SOU 1996:44, p. 79, 89 et 122, ainsi que Dir 1995:11.

¹¹ SOU 1996:44, p. 11.

¹² Article 4 de la loi (1995:575). L'application de la loi (1995:575) est invoquée par l'administration fiscale en tant que moyen subsidiaire, voir Burmeister, J., *op. cit.*, p. 45.

¹³ Voir arrêt de la Cour suprême administrative du 26 mars 2012 dans l'affaire 1335-11 (HFD 2012 ref 20).

¹⁴ Notons dans ce contexte que l'impôt sur les dividendes prévu spécifiquement pour les dividendes perçus par les personnes physiques ou morales non résidentes en Suède est également exclu du champ d'application de la loi (1996:575), voir *infra*.

¹⁵ Par "avantage fiscal" est visé l'évitement de l'impôt additionnel qui aurait été imposé en l'absence de l'évasion fiscale, voir prop. 1996/97:170, p. 45. Selon la Cour suprême administrative, il n'est pas nécessaire que ledit avantage soit obtenu par la personne *effectuant* la transaction ou l'acte juridique, voir HFD 2012 not. 30.

2. le contribuable a directement ou indirectement¹⁶ participé à l'acte juridique ou aux actes juridiques,
 3. l'avantage fiscal peut, au vu des circonstances, être considéré comme constituant la raison prépondérante¹⁷ de l'établissement de cet acte juridique, *et*
 4. l'imposition sur la base de cette démarche serait contraire à l'objectif poursuivi par le législateur, vu la construction générale des dispositions fiscales et vu la construction des dispositions directement applicables ou contournées par la démarche en question.
14. Il ressort de ces critères, qui sont cumulatifs, que la loi (1995:575) vise des situations où il n'existe pas d'ambiguïté s'agissant de la validité des actes juridiques concernés,¹⁸ mais où le résultat du point de vue fiscal se présente comme incompatible avec la réglementation en question eu égard à l'objectif du législateur.
15. Le quatrième critère est celui qui semble être le plus difficile à satisfaire par les juridictions. La méthode traditionnelle en droit suédois pour déterminer l'objectif poursuivi par le législateur consiste en une interprétation basée notamment sur la consultation des travaux préparatoires souvent très instructifs. Toutefois, il n'est pas évident que la rédaction du quatrième critère de la clause générale permette de telles interprétations. D'autres aspects s'ajoutent à cette problématique. Comment interpréter le fait que le législateur reste inactif, malgré sa connaissance d'une lacune dans la législation; cela indique-t-il que son objectif est de permettre les transactions ou actes juridiques non couverts par la loi? Principalement dans le cas où la loi en question a fait l'objet de plusieurs autres modifications? Le fait qu'une

¹⁶ L'hypothèse d'une participation indirecte concerne notamment les situations où l'acte juridique a été réalisé par une société anonyme, ou par un sujet (fiscalement transparent sous forme d'une société de personnes) autre que le contribuable dont les revenus sont imposés auprès de ce dernier et non pas auprès du premier sujet. Sont également visées les situations où le contribuable a eu la réelle possibilité d'influencer une autre personne participant à l'acte juridique, cette dernière personne étant, en général, un membre de la famille dudit contribuable. Voir prop. 1996/97:170, p. 41. En outre, l'applicabilité de la loi (1995:575) exige une identité entre le contribuable ayant profité de l'avantage fiscal et la personne ayant contribué (au moins indirectement) à cet avantage fiscal.

¹⁷ Ce terme a remplacé le terme "principal" en vue d'inclure des transactions ou actes juridiques étant partiellement motivés par des raisons commerciales. Voir prop. 1996/97:170, p. 43. Même si ce critère pourrait être interprété comme cherchant la volonté du contribuable, ceci n'est pas le cas. Cet élément subjectif est en effet objectif en ce sens que c'est l'intention du contribuable telle qu'elle se présente à un observateur externe qui est prise en considération. Si le contribuable arrive à prouver que la transaction ou l'acte juridique mis en question est justifié par des raisons économiques ou organisationnelles prépondérantes par rapport à l'avantage fiscal obtenu, la clause générale anti-évasion n'est pas applicable.

¹⁸ À cet égard, la Cour suprême administrative suédoise a dit pour droit que, lorsque le contenu réel des transactions ou des actes juridiques ne diffère pas de leur caractère formel, la loi (1995:575) est susceptible d'être appliquée.¹⁸

loi est particulièrement détaillée empêche-t-il une application de la loi (1995:575) dans les cas ne relevant pas de ladite réglementation?¹⁹

16. Quant aux conséquences de l'application de la clause générale, l'article 3 de la loi (1995:575) prévoit trois effets juridiques en ce sens. En premier lieu, l'impôt sera calculé sans égard à l'acte en question, comme si cet acte n'avait jamais été réalisé. Ceci implique que, dans la pratique, une application analogique des règles qui auraient été normalement appliquées sera réalisée.²⁰ En second lieu, si l'acte juridique en question, eu égard à son résultat économique, apparaît comme une voie détournée par rapport à l'alternative la plus logique, cette dernière servira de base pour le calcul de l'impôt. En troisième lieu, dans l'hypothèse où les deux premières alternatives ne sont pas susceptibles d'être appliquées, ou si une telle application mènerait à un résultat injuste, l'impôt sera fixé à un montant raisonnable.

C. UN PRINCIPE GÉNÉRAL DE JURISPRUDENCE CONTRE L'ÉVASION FISCALE?

17. La présence d'un principe établi dans la jurisprudence pour lutter contre l'évasion fiscale a fait, et fait toujours l'objet de beaucoup de discussions dans la doctrine suédoise. Selon les deux extrêmes de cette discussion, il existe, d'un côté, un principe dit de "regard à travers", selon lequel les juridictions fiscales peuvent écarter des actes juridiques parfaitement valables de droit civil, et les remplacer par des estimations économiques ou fiscales. De l'autre côté, il a été proposé que lesdites juridictions n'effectuent qu'une interprétation normale afin de déterminer le "contenu réel"²¹ des transactions ou actes juridiques concernés, ce qui n'implique pas une méthode anti-évasion. Dans ce contexte, il a été jugé qu'il serait inutile d'appliquer parallèlement une clause générale réglementée et un principe jurisprudentiel.²² En l'état actuel, il semblerait que, selon la position prépondérante dans la doctrine suédoise, il n'existe pas de principe général anti-abus dans la jurisprudence suédoise.

¹⁹ Voir, à cet égard, l'arrêt de la Cour suprême administrative RÅ 2009 ref 47 I, dans lequel ladite juridiction a jugé que la loi (1995:575) n'était pas applicable eu égard au fait que le législateur avait eu, mais n'avait pas pris l'occasion de modifier la loi afin de mettre fin à un certain type de transactions. Voir également Tjernberg, M., *Verklig innebörd och lagen mot skatteflykt*, SkatteNytt 2017, p. 334.

²⁰ Voir Rosander, U., *op. cit.*, p. 82 et références. L'application analogique en question semble avoir été acceptée par la doctrine suédoise comme compatible avec le principe de légalité, voir Pålsson, R., *op. cit.*, p. 121.

²¹ En suédois "verklig innebörd". Cette notion vise le contenu réel des actions constituant la transaction ou l'acte juridique, et non pas cette transaction ou acte juridique en lui-même, voir Pålsson, R., *op. cit.*, p. 115.

²² Voir, Rosander, U., *op. cit.*, p. 210; "Aujourd'hui, d'après l'opinion prédominante [en Allemagne, au Canada et en Suède], aucune méthode établie par la jurisprudence, susceptible d'exister parallèlement avec les clauses générales légiférées, n'est reconnue." Voir également, Pålsson, R., *op. cit.*, p. 114.

18. Dans ce cadre, il convient de relever que le principe de base en droit fiscal suédois, quant au calcul d'un impôt, établit que l'imposition doit être fixée en vertu du contenu réel des actes juridiques, seuls ou en combinaison, quelle que soit leur dénomination, impliquant également que des actes simulés ne devront pas être pris en considération lors de la fixation de l'impôt.²³ Par conséquent, s'agissant d'un acte juridique dont le contenu réel et le contenu proposé coïncident, aucune requalification fiscale n'est possible, même si les transactions en question mènent à un avantage fiscal. Dans ce cas, les transactions effectuées sur la base desdits actes juridiques pourraient en revanche être examinées selon la loi (1995:575) contre l'évasion fiscale, à la condition que celle-ci ait été invoquée dans la procédure devant les juridictions.²⁴ À la différence de la critique dirigée vers cette loi du point de vue constitutionnel, la méthode visant à déterminer le contenu réel semble être considérée comme compatible avec les principes de légalité et de sécurité juridique.²⁵
19. S'y ajoute la précision que ne sont pas visées par cette définition des transactions constituant des simulations ou des actes criminels.²⁶ Selon la doctrine suédoise, la lutte contre des transactions simulées ou impliquant un prête-nom, ne nécessite pas de méthodes spécifiques.²⁷ En effet, la différence entre des actes juridiques simulés et des actes juridiques incorrectement intitulés réside dans le fait que ces derniers, à la différence des premiers, sont censés être réalisés ainsi que l'a indiqué le contribuable. En revanche, un acte juridique simulé constitue une nullité sans effets juridiques et ne révélera donc pas de contenu réel.²⁸ En réalité, la différenciation entre les actes juridiques incorrectement intitulés et les actes juridiques simulés peut s'avérer difficile à réaliser.²⁹

²³ Arrêts de la Cour suprême administrative du 3 juin 1998 dans l'affaire n° 132-1998 (RÅ 1998 ref 19), du 10 juin 2010 dans les affaires n° 3819-09 et 3820-09, ainsi que du 31 mars 2004 dans l'affaire n° 186-188-02 (RÅ 2004 ref 27). Dans ce contexte, comme déjà noté ci-dessus, le droit civil n'est pas toujours déterminant dans le cadre du droit fiscal dès lors que ce dernier applique parfois ses propres concepts. En revanche, si une disposition fiscale se base sur des conditions de droit civil pour définir les conséquences de droit fiscal, le droit civil a un effet préjudiciel pour l'imposition, voir Hultqvist, A., *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, *Svensk skattetidning* 2005, p. 306.

²⁴ Bergström, S., *Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd - en kommentar till RÅ 2004 ref 27*, *SkatteNytt* 2004, p. 771.

²⁵ Voir Burmeister, J., *op. cit.*, p. 56.

²⁶ Pålsson, R., *Kringgående av skattelag - en resa utan slut*, *SkatteNytt*, 2016, p. 106.

²⁷ Ibidem, p. 106 et 113. Cependant, le droit fiscal suédois prévoit des règles anti-abus dans une situation spécifique d'utilisation d'un prête-nom, à savoir dans le cadre de l'imposition de dividendes, voir *infra*.

²⁸ Burmeister, J., *op. cit.* p. 56 et suiv., ainsi que Simon Almendal, T., *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, *Norstedts juridik*, 2005, p. 49.

²⁹ Burmeister, J., *op. cit.*, p. 40.

III. APPLICATION DES MESURES CONTRE L'ÉVASION FISCALE

A. PERSONNES PHYSIQUES

20. Tout d'abord, il convient de rappeler que l'utilisation en droit fiscal suédois de termes de droit civil est importante et les conséquences juridiques de droit fiscal sont alors liées aux faits juridiques de droit civil. Les juridictions fiscales suivent largement le droit civil lors de l'application du droit fiscal.³⁰ Cependant, comme il a été décrit ci-dessus, le critère déterminant pour les juridictions fiscales est le contenu réel et non pas la dénomination formelle de la transaction ou de l'acte juridique³¹ Cette approche s'applique non seulement aux transactions ou actes juridiques isolés, mais également aux chaînes de transactions ou actes juridiques.³²
21. Un exemple relativement récent de jurisprudence où le juge fiscal cherche le contenu réel des transactions examinées concerne une affaire portant sur un transfert d'actions, intitulé donation, d'un parent à son enfant, qui a été jugée par ledit juge en considérant le fait que le transfert en question était conditionné par un transfert d'actions simultané de l'enfant à sa sœur. La Cour suprême administrative a considéré ce dernier transfert comme étant, en vertu de son contenu réel selon le droit civil, la contrepartie pour le premier transfert, et a ainsi dûment imposé les transactions.³³
22. L'application de la jurisprudence relative au contenu réel peut en outre être illustrée par l'exemple d'un parent qui effectue une donation à son enfant, qui est suivie d'un prêt consenti par l'enfant audit parent d'un montant identique à celui de la donation, ainsi que d'un versement d'intérêts du parent à l'enfant, la finalité poursuivie étant de permettre au parent de déduire de son assiette imposable, les intérêts versés au titre du prêt (à l'opposé de versements alimentaires qui eux ne seraient pas déductibles), et à l'enfant d'échapper de surcroît à l'impôt sur le

³⁰ Voir notamment RÅ 1989 ref 62 I et II où la Cour suprême préconise cette approche fidèle au droit civil. Bien évidemment, cette approche ne se prête pas à des situations où le droit fiscal ne se base pas sur des notions de droit civil. Relèvent de cette dernière catégorie les hypothèses où il s'agit d'une notion indépendante, purement fiscale, ou bien lorsque la notion fiscale se base non pas sur une notion de droit civil mais sur une notion économique ou sur un principe fiscal, voir, Burmeister, J., *op. cit.*, p. 61.

³¹ Voir, à titre d'exemple, arrêts de la Cour suprême administrative RÅ1998 ref 19, RÅ 2004 ref 27, RÅ 2008, ref 41, RÅ 2008 not 113, RÅ 2010 ref 51, et HDF 2016 ref 35. Voir, également, Lodin, S.O., e.a., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 15^{ème} édition, Studentlitteratur, 2015, p. 743.

³² Voir RÅ 1998 ref 19 et RÅ 2004 ref 27. Il s'agit dans ce contexte de l'application de "*principes généraux fiscaux*". Voir Lodin S.O., e.a., *op. cit.*, p. 603.

³³ HFD 2012 not 74.

revenu concernant les intérêts perçus, dans la mesure où le total de ceux-ci demeure en-dessous du seuil annuel imposable.³⁴

23. Ce genre de transactions a fait l'objet d'examens par les juridictions administratives suédoises dans le cadre de l'établissement du contenu réel d'une transaction. Dans la mesure du possible, lesdites juridictions ont, en principe, adopté une approche formelle respectant ainsi la forme, au sens de droit civil, que le contribuable a choisi.³⁵
24. Cependant, dans l'hypothèse où lesdites juridictions administratives ont estimé que cette forme choisie par le contribuable ne devrait pas être reconnue, ni à des fins fiscales ni en vertu de principes de droit civil, elles ont tenté d'établir le contenu réel de la transaction ou de l'acte juridique en question.
25. Il convient de noter que la méthode ainsi appliquée par les juridictions administratives ne constitue pas une méthode particulière d'interprétation visant à lutter contre l'évasion fiscale.³⁶ L'établissement du contenu réel de la transaction ou de l'acte juridique a plutôt visé une simulation ou un acte juridique auquel un intitulé incorrect a été attribué.
26. C'est à l'égard de cette dernière hypothèse que la Cour suprême administrative suédoise a développé le principe selon lequel l'intitulé de la transaction ou de l'acte juridique en question est dénué de pertinence du point de vue fiscal dès lors que cet acte ne devrait pas être reconnu au sens du droit civil. Dans ce cas, la seule question déterminante est celle de savoir lequel est le contenu réel de la transaction ou de l'acte juridique.
27. Ce principe a été appliqué par les juridictions fiscales aux transactions entre des parents et leurs enfants, notamment s'agissant des paiements d'intérêts. Dans ce cadre, il convient de noter qu'un contribuable n'a pas le droit de déduire des prestations périodiques³⁷ versées aux personnes de son foyer.³⁸ À cet égard, les

³⁴ La inkomstskattelag (1999:1229) [loi (1999:1229) relative à l'impôt sur le revenu, ci-après la "loi (1999:1229)"] prévoit à son chapitre 60, articles 12 à 14, des règles spécifiques pour certains transferts entre parents et enfants dans le cadre des sociétés à actionnariat ou participation concentré ("fämansföretag" ou "fämanshandelsbolag"). Ces règles visent, eu égard aux règles générales relatives à l'imposition des prélèvements, à corriger fiscalement certaines transactions effectuées entre membres d'une même famille.

³⁵ Il convient de noter, dans ce cadre, qu'il y a une dizaine d'années, la Suède a aboli les impôts sur les donations et les successions, ainsi que l'impôt sur la fortune. En outre, l'imposition commune des conjoints a été entièrement supprimée en 1987. Ces mesures ont éventuellement réduit l'intérêt des contribuables à mettre sur pied des montages fiscaux au sein de la famille.

³⁶ Lodin, S.O., *e.a.*, *op. cit.*, p. 741.

³⁷ En suédois "periodiska understöd".

³⁸ Chapitre 9, article 3 de la loi (1999:1229).

juridictions fiscales ont eu tendance à qualifier des transactions de revenus économiquement illogiques comme des prestations périodiques non déductibles.³⁹

28. Ce refus de déduction implique qu'un transfert d'argent d'un parent à son enfant sous forme d'intérêt qui n'est pas économiquement motivé est normalement imposé auprès dudit parent en tant que prestation périodique non déductible, tandis que l'enfant est considéré comme titulaire de cet argent en vertu du droit civil.⁴⁰
29. Ainsi, la Cour suprême administrative suédoise a, concernant des transactions consistant tout d'abord en une donation d'argent d'un parent à son enfant, suivie par un prêt alloué par cet enfant au parent, écarté la transaction de donation du point de vue fiscal. Les intérêts payés par le parent ont été considérés comme constituant en réalité des prestations périodiques non déductibles dans le chef du parent. Le temps bref écoulé entre les deux transactions de donation et de prêt a amené la Cour suprême administrative à considérer la donation comme une simulation, le seul but pour le contribuable étant de créer des intérêts déductibles.⁴¹ Les principes établis dans la jurisprudence des années soixante ont été confirmés par la Cour suprême administrative en 2009, c'est-à-dire après l'adoption de la loi (1995:575).⁴²

B. PERSONNES MORALES

30. Deux exemples d'application des mesures anti-abus à l'égard de personnes morales peuvent être mentionnés. Le premier exemple concerne des intérêts payés par une société suédoise à une entité étrangère établie dans l'Union européenne. Le second exemple concerne un versement de dividendes sous les mêmes conditions.

1. VERSEMENT D'INTÉRÊTS

31. Parmi les efforts du législateur pour prévenir les contournements fiscaux indésirables, les dispositions du chapitre 24, articles 10bis à sexies de la loi (1999:1229) peuvent être mentionnées.
32. La Suède n'a, jusqu'à ce jour, pas adopté de réglementation permettant de retenir un impôt à la source sur des paiements d'intérêts relevant de la directive 2003/49/CE. Cependant, en vertu des dispositions du chapitre 24 de la loi (1999:1229), des montages fiscaux visant l'utilisation d'intérêts comme moyen de diminution ou d'élimination d'impôts sont contrecarrés à l'aide d'une non-déductibilité desdits intérêts.

³⁹ Lodin, S.O., e.a, *op. cit.*, p. 610.

⁴⁰ Lodin, S.O., e.a, *op. cit.*, p. 610.

⁴¹ RÅ 1965 Fi 1894. Voir également RÅ 1964 Fi 94.

⁴² RÅ 2009 not 96.

33. Lesdites dispositions prévoient une interdiction générale de déduction d'intérêts dans des situations intragroupes avec des entreprises associées, excepté, premièrement, dans le cas où l'intérêt aurait été imposé à hauteur de 10% en vertu de la législation de l'État où est située l'entreprise qui en est le bénéficiaire effectif, dans l'hypothèse où ladite entreprise n'aurait pas perçu d'autres revenus,⁴³ ou, deuxièmement, dans l'hypothèse où la dette sous-jacente aux frais d'intérêt est motivée principalement par un intérêt économique.
34. Il a été discuté dans la doctrine dans quelle mesure cette interdiction de déduction des intérêts relevant de la directive 2003/49/CE pourrait constituer une dérogation de l'exonération de retenue à la source prévue à l'article 1, paragraphe 1, de ladite directive.⁴⁴ Le Skatterättsnämnden (la commission de droit fiscal suédoise) a conclu en ce sens dans un avis préalable émis le 30 novembre 2009.⁴⁵ Cependant, le Skatteverket (l'administration fiscale suédoise) a fait appel de cet avis préalable devant la Cour suprême administrative, qui, en faisant référence à la jurisprudence de la Cour de justice⁴⁶ a constaté, toutefois, que l'interdiction de déduction visée au chapitre de la loi (1999:1229) n'est pas contraire à la directive 2003/49/CE.
35. Dans le cadre de cette affaire, il convient de noter que, à la différence du Skatterättsnämnden qui, lors de son examen de l'affaire, concluait que l'interdiction du droit de déduction d'intérêts constitue une règle anti-abus compatible avec l'article 5 de la directive 2003/49/CE, également eu égard aux exigences précisées dans la jurisprudence de la Cour de justice,⁴⁷ la Cour suprême n'a pas abordé la relation entre l'interdiction de déduction d'intérêts prévue au chapitre 24 de la loi (1999:1229) et l'article 5 de la directive 2003/49/CE.⁴⁸

2. DIVIDENDES

36. Tout d'abord, il convient de constater que les règles et autres facteurs qui expriment l'objectif de la législation sont les règles directement applicables à la

⁴³ Chapitre 24, article 10 quinquies de la loi (1999:1229). Cependant, en vertu du dernier paragraphe de ladite disposition, le droit à déduction en question ne s'applique pas si l'endettement a pour motif principal l'obtention d'un avantage fiscal considérable.

⁴⁴ Dahlberg, M., *Ränta eller kapitalvinst; Grundproblem i kapitalinkomstbeskattningen – Särskilt vad gäller finansiella instrument i gränslandet mellan lånekapital och eget kapital*, Iustus förlag, 2011, p. 435 et suiv.

⁴⁵ Affaire 13-09/D.

⁴⁶ Arrêt du 21 juillet 2001, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499.

⁴⁷ Arrêt du 17 juillet 1997, Leur-Bloem / Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, EU:C:1997:369.

⁴⁸ Ladite affaire fait partie d'une série d'affaires portant sur des situations similaires ayant été jugées, pour ce qui nous intéresse ici, de la même façon, voir affaires n° 7648-09, 7649-09, 4348-10, 4797-10, 4798-10, et 4800-10. Suite à l'applicabilité du chapitre 24 de la loi (1999:1229), la loi (1995:575) n'a pas été jugée pertinente pour la question d'une évasion fiscale dans les affaires concernées, voir affaire n° 7649-09.

procédure faisant l'objet d'un examen au regard de la loi (1995:575), ainsi que les règles générales relatives au calcul du revenu imposable et des frais déductibles.

37. Ainsi, sera considérée lors de cet exercice non seulement la disposition directement applicable ou contournée par la démarche en question, mais également les dispositions générales qui limitent généralement le droit de toute sorte de déduction et les principes généraux en la matière. Ceci ressort du renvoi au point 2, de l'article 2, de la loi (1995:575) à "la construction générale des dispositions fiscales".⁴⁹
38. En ce sens, il convient de relever que, à l'exception d'une modification en 2016 dans la kupongskattelag (1970:624) [loi (1970:624) relative à l'impôt sur les dividendes, ci-après la "loi (1970:624)"], le législateur suédois n'a pas adopté de règles anti-abus dans le domaine relevant du droit secondaire de l'Union, en jugeant que la clause générale prévue par la loi (1995:575) était suffisante à son égard.⁵⁰
39. Les dividendes versés par une société résidente en Suède à des personnes, physiques ou morales, non résidentes ne sont pas imposés en vertu de la loi générale (1999:1229) mais en vertu de la loi (1970:624). Cette loi prévoit un prélèvement à la source définitif pour les dividendes en question. Contrairement au constat du législateur suédois, mentionné au point précédent, il convient de préciser que cette loi ne relève pas de la loi (1995:575) avec sa clause générale anti-abus, d'où l'absence de jurisprudence portant sur cette dernière loi en relation avec des dividendes versés à un bénéficiaire étranger. Cependant, la loi (1970:624) contient sa propre clause anti-abus.
40. L'impôt en vertu de la loi (1970:624) incombe à la personne ayant droit au dividende en question.⁵¹ Par "personne ayant droit" est visée la personne qui, au moment de la distribution des dividendes, est habilitée à percevoir le dividende pour son propre compte.⁵²

⁴⁹ Prop. 1996/97:170, p. 39 et 40.

⁵⁰ Pålsson, R., *op. cit.*, p. 125.

⁵¹ Article 4, premier alinéa, de la loi (1970:624).

⁵² Article 2, premier alinéa, de la loi (1970:624).

41. Toutefois, aucun assujettissement n'est prévu pour des dividendes relevant de la directive 2011/96/UE.⁵³ Ceci découle de la loi (1999:1229)⁵⁴ ainsi que de la loi (1970:624).
42. Ainsi, un dividende versé à une personne morale non résidente ayant son domicile fiscal dans un des États membres de l'Union européenne et détenant une participation de 10% ou plus dans le capital de la société distributrice, est exonéré de l'impôt.⁵⁵
43. Or, le dividende en question n'est exonéré qu'à la condition que l'ayant droit ne détient pas les actions dans de telles circonstances qu'une autre personne obtienne indûment un avantage fiscal ou une exemption de l'impôt définitif prélevé à la source en vertu de la loi (1970:624).⁵⁶
44. Cette règle, dite de "prête-nom" ou "homme de paille", existe depuis plus de 40 ans. La jurisprudence portant sur cette règle est très limitée.⁵⁷ Une précision de la règle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016,⁵⁸ clarifiant que des dividendes exonérés en vertu des dispositions transposant la directive 2011/96/UE relèvent de la règle de "prête-nom" dans la mesure où il est question d'un montage ou d'une série de montages constituant un abus en vertu du droit de l'Union.
45. Le 16 mars 2017, le Skatterättsnämnden a émis un avis par lequel il a examiné dans quelle mesure la règle dite de "prête-nom", visant à prévenir l'exonération d'impôt sur des dividendes dans certaines situations, pourrait relever de la clause anti-abus de la directive 2011/96/UE.⁵⁹

⁵³ 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 (refonte), JO L 345, p. 8.

⁵⁴ Chapitre 24, articles 12 à 22 de la loi (1999:1229). En vertu desdites dispositions, sont exonérés d'impôt des dividendes perçus par une société étrangère résidant dans un pays de l'Espace économique européen et qui est analogue à l'une des formes d'entreprises suédoises énumérées à l'article 13 de ce chapitre. Pour l'applicabilité de l'exonération en question, le titre de participation doit constituer un actif isolé et remplir l'une des conditions suivantes: 1. Le titre ne doit pas faire l'objet d'une cotation. 2. Le nombre total des droits de vote attachés à l'ensemble des titres que détient l'entreprise détentrice dans la société détenue correspond à au moins 10% du nombre total des droits de votes attachés à l'ensemble des parts sociales de ladite société. 3. La possession du titre est liée à l'activité de l'entreprise détentrice ou d'une entreprise qui peut être considérée comme lui étant proche compte tenu des conditions de propriété ou d'organisation (article 14 dudit chapitre 24).

⁵⁵ Article 4, cinquième alinéa, de la loi (1970:624).

⁵⁶ Article 4bis de la loi (1970:624), lu en combinaison avec l'article 4, troisième alinéa, de ladite loi.

⁵⁷ Bertlin, J. et Isaksson, N., *Skatterättsnämnden tolkar bulvanregeln – i ljuset av den nya skatteflyktsbestämmelsen i EU:s moder- och dotterbolagsdirektiv*, SkatteNytt, 2017, p. 527 et suiv.

⁵⁸ SFS 2015:884, voir prop. 2015/16:14, notamment p. 33 à 43.

⁵⁹ Affaire 36-16/D. L'avis fait à présent l'objet d'un appel devant la Cour suprême administrative (affaire n° 1845-17).

46. Dans ce cadre, le Skatterättsnämnden a constaté que, lorsqu'une personne physique ou morale détient des actions d'une telle manière que les critères énoncés dans la clause anti-abus de la directive 2011/96/UE sont remplis, la personne en question devrait être assujettie au titre desdits dividendes en vertu de la règle dite de "prête-nom", eu égard au fait que les dividendes seront indûment exonérés dans le chef d'une autre personne.
47. Cependant, vu les circonstances en l'espèce, le Skatterättsnämnden a estimé qu'il n'était pas question d'une relation normalement définie comme de "prête-nom" et, d'autant moins, d'un montage ou d'une série de montages visés par la directive 2011/96/UE.

IV. CONCLUSION

48. Le droit suédois dans le domaine de la fiscalité directe connaît, outre des réglementations spécifiques, une, voire deux méthodes générales tendant à prévenir l'évasion fiscale.
49. La première méthode consiste en une clause générale prévue par la loi visant à prévenir l'évasion fiscale. La loi, dont l'applicabilité relève uniquement de la compétence des juridictions administratives sur demande de l'administration fiscale, porte sur des transactions ou des actes juridiques parfaitement valables et contient quatre critères cumulatifs qui doivent être tous remplis.
50. Le critère le plus difficile à établir pour les juridictions fiscales est celui portant sur l'incompatibilité des transactions ou actes juridiques en cause avec l'objectif du législateur. Dès que tous les critères ont été établis, l'effet juridique principal est d'écarter la transaction ou l'acte juridique censé constituer une évasion fiscale.
51. Selon la doctrine suédoise il pourrait exister une deuxième méthode pour lutter contre l'évasion fiscale, établie par la jurisprudence des juridictions fiscales. Cette méthode impliquerait que lesdites juridictions puissent disqualifier des actes juridiques parfaitement valables en droit civil et les remplacer par un examen fiscal du contenu économique de la transaction. Cependant, les différentes opinions exprimées sur l'existence de cette méthode, dénommée "regard à travers", démontrent que l'état actuel du droit suédois n'est pas du tout clair.
52. En effet, il semblerait que la majorité des opinions exprimées dans la doctrine préconisent la théorie du "contenu réel" et que cette méthode ne constitue qu'une interprétation normale des actes juridiques en question, sans aller jusqu'à une disqualification fiscale des actes valables en droit civil.

[...]