

À propos de quelques spécificités de l'abus de directive

About the few specificities of the abuse of directive



Juan Carlos LEON AGUIRRE
Avocat en contentieux fiscal
Collaborateur fiscaliste auprès d'avocats
au Conseil d'État et à la Cour de cassation

Si elle est rarement étudiée en tant que telle, la notion d'abus de directive ne revêt pas moins certaines spécificités, dont l'étude participe d'une meilleure connaissance de la théorie de l'abus au sein de l'Union européenne. Ainsi, dans le cadre de la théorie jurisprudentielle de l'interdiction des pratiques abusives, la notion d'abus de directive constitue une notion autonome – en ce sens qu'elle se distingue nettement de l'abus de liberté et de l'abus de droit interne – dont l'unicité a encore été très récemment réaffirmée par la Cour de justice, qui se refuse à distinguer, d'un point de vue méthodologique, entre l'abus des directives en matière de fiscalité directe et en matière de fiscalité indirecte. Dans l'ensemble des directives qui intéressent l'établissement du résultat fiscal des entreprises, le législateur européen a par ailleurs consacré de nombreuses clauses anti-abus plus ou moins générales, dont la portée et la précision diffèrent selon le texte en cause. Néanmoins, il est possible de constater qu'il existe aujourd'hui un mouvement d'harmonisation, voire d'uniformisation, dont l'initiative revient aussi bien au législateur qu'à la Cour de justice.

The abuse of directive is rarely studied per se, even if it presents some interesting specificities. The study of this concept may however contribute to a better understanding of abuse within the European Union. In the context of the general principle of prohibition of abusive practices, the concept of abuse of directive is an autonomous – i.e. distinct from abuse of primary and national law – and uniform concept – i.e. which is uniformly applied by the CJEU to direct and indirect taxation, from a methodological point of view. Otherwise, the European legislator has adopted numerous anti-abuse clauses in the directives relating to tax matters, without taking the care to harmonise them. Nevertheless, it can be seen that there is nowadays a movement towards harmonisation, the initiative for which lies with both the legislator and the Court of Justice.

Dans le droit des États membres, les termes du débat qui sont à l'origine de la question de l'abus de droit fiscal sont aujourd'hui bien connus : si le contribuable est en principe libre de choisir la voie la moins imposée¹ et s'il peut même accomplir à cette fin des actes dont la seule finalité est de réduire sa charge fiscale², cette voie doit cependant lui être fermée en cas de fraude ou d'abus.

Devant la Cour de justice, qui s'est toujours inspirée des principes issus de la tradition des États membres³, la problématique n'est guère différente, même si la mise en œuvre de l'adage *fraus omnia corrumpit*, à

laquelle peut être rattachée de la jurisprudence en matière d'abus⁴, répond à des motivations qui, à l'échelle de l'Union, sont propres à cet ordonnancement juridique, dont notamment la volonté des États membres de ne pas fausser la libre concurrence⁵.

1. Sénat, 2011-2012, Rapport n° 673, t. I, p. 16 ; Rép. min. n° 10603 : JOAN Q, 25 avril 1970 ; T. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit comparé : Belgique, France, Pays-Bas, Royaume-Uni*, Bruxelles, Bruylant, 1977.

2. Voy. par ex. Cass., 22 mars 1990, RG F997F (Belgique).

3. X. LAMPINI, *Les principes généraux du droit de l'Union européenne et la jurisprudence administrative française*, Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 5-7.

4. L'abus et la fraude constituent certes des concepts distincts : voy. par ex. A. BOUVERESSE, « La fraude dans l'abus de droit », in D. BERLIN, F. MARTUCCI et F. PICOD (dir.), *La fraude et le droit de l'Union*, Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 19. Toutefois, comme le signale la doctrine, la Cour de justice n'a jamais systématisé la distinction entre la fraude et l'abus (A. LENAERTS, « The relationship between the principles of *fraus omnia corrumpit* and the Prohibition of abuse of rights in the case law of the European Court of Justice », *Common Market Law Review*, vol. 48, n° 5, 2011, p. 1713 ; H. FLEISCHER, « Der Rechtsmissbrauch zwischen Gemeineuropäischem Privatrecht und Gemeinschaftsprivatrecht », *JuristenZeitung*, 9/03, n° 18, p. 870, disponible en ligne sur : <https://www.jstor.org>, la théorie générale de l'abus de droit à l'échelle du droit de l'Union pouvant dès lors être globalement rattachée à l'adage *fraus omnia corrumpit*, à laquelle se réfèrent continuellement certains avocats généraux.

5. CJUE (gde. ch.), 26 février 2019, aff. C-115/16, *N Luxembourg 1 e.a.*, § 107.

Tirant les conséquences à la fois de la nécessité d'assurer l'effectivité des libertés consacrées par les traités fondateurs et de l'absence d'uniformisation de la réglementation fiscale au sein de l'Union, la Cour de justice reconnaît en effet aux entreprises la liberté de choisir entre des opérations exonérées et des opérations imposées, sur la base de « considérations de nature fiscale »⁶, voire de procéder à des opérations dans le seul but de bénéficier de la fiscalité avantageuse d'un État membre autre que celui dans lequel ils sont établis⁷.

De jurisprudence constante, cette liberté ne s'exerce cependant que sous réserve d'un principe général⁸, selon lequel « les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union »⁹.

En pratique, la caractérisation d'un tel abus suppose la réunion de deux critères cumulatifs, abondamment commentés, et sur lesquels on ne reviendra pas en détail ci-après. Le premier, dit objectif, suppose qu'en dépit de l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes les opérations en cause aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions. Le second critère, dit subjectif, suppose quant à lui qu'il soit établi, sur la base d'un ensemble d'éléments objectifs, que le but essentiel des opérations litigieuses est l'obtention d'un avantage fiscal.

Cette définition générale de l'abus, qui s'applique « indépendamment du point de savoir si ces droits et avantages trouvent leur fondement dans les traités [...], dans un règlement [...] ou dans une directive »¹⁰, ne doit cependant pas occulter le caractère protéiforme de la notion d'abus.

À l'échelle de l'Union européenne, où coexistent « une pluralité de systèmes normatifs distincts mais imbriqués »¹¹, l'abus de droit consacré par la jurisprudence est schématiquement susceptible, en effet, de se présenter sous trois formes distinctes, selon qu'est affecté le droit national, le droit primaire ou le droit dérivé.

6. CJCE (5^e ch.), 6 avril 1995, aff. C-4/94, *BLP Group*, § 22.

7. CJCE (5^e ch.), 11 décembre 2003, aff. C-364/01, *Héritiers de M. H. Barbier*, § 71.

8. Voy. par ex. CJUE (4^e ch.), 22 novembre 2017, aff. C-251/16, *Cussens e.a.*, § 31.

9. Voy. par ex. CJCE, 9 mars 1999, aff. C-212/97, *Centros*, § 24 ; CJCE (6^e ch.), 23 mars 2000, aff. C-373/97, *Dionysios Diamantis*, § 33 ; CJUE (5^e ch.), 26 octobre 2017, aff. C-39/16, *Argenta Spaarbank NV*, § 60.

10. CJUE (4^e ch.), 22 novembre 2017, aff. C-251/16, *Cussens e.a.*, préc., §§ 30 et 31.

11. J.-M. SAUVÉ, *L'ordre juridique national en prise avec le droit européen et international : questions de souveraineté?*, acte du colloque, Conseil d'État, 10 avril 2015, disponible en ligne sur le site internet du Conseil d'État : www.conseil-etat.fr.

Ces trois formes d'abus sont certes intimement liées.

En ce sens, la Cour de justice a d'ailleurs jugé très récemment que, dans la mesure où la caractérisation d'une pratique abusive revêt un caractère général, le contribuable qui a tenté d'abuser d'une directive ne peut, lorsque le bénéfice de ces dispositions lui a été refusé, invoquer les libertés de circulation pour faire échec aux dispositions de droit national qui lui ont été appliquées, en conséquence de cet abus¹².

Pour autant, chacune de ces trois formes d'abus ne restent pas moins relativement autonomes les unes par rapport aux autres.

Il est ainsi acquis, par exemple, qu'une règle de droit interne peut être abusée au moyen d'une norme du droit de l'Union, sans que ce cas de figure ne puisse, à l'échelle du droit de l'Union, être constitutif d'un abus.

La Cour de justice rappelle en effet de manière itérative que le seul fait de s'établir sur le territoire d'un État membre, fût-ce dans le but d'échapper à la législation en droit des sociétés¹³ ou en matière fiscale¹⁴ notamment d'un autre État membre, ne caractérise pas en soi un usage abusif des libertés de circulation. Or, du point de vue du droit national, un tel comportement peut dans certaines circonstances relever d'un abus de droit.

De manière similaire, la notion d'abus de directive présente elle aussi quelques spécificités que l'on s'intéresse à la théorie jurisprudentielle de l'abus de droit (I) ou aux clauses anti-abus consacrées par les directives qui intéressent la matière fiscale (II), ainsi qu'il sera vu ci-après.

I. L'abus de directive dans la jurisprudence

Dans le cadre de l'interdiction jurisprudentielle des pratiques abusives, l'abus de directive est un concept autonome (A) dont la Cour de justice a par ailleurs reconnu l'unicité (B).

A. L'autonomie de la notion d'abus de directive

L'abus de directive doit tout d'abord être distingué de l'abus de droit interne, en ce sens que l'abus d'une directive n'implique pas nécessairement qu'une

12. CJUE (gde. ch.), 26 févr. 2019, aff. C-115/16, *N Luxembourg 1 e.a.*, préc., § 155.

13. CJCE 9 mars 1999, aff. C-212/97, *Centros*, préc., § 27 ; CJCE, 30 septembre 2003, aff. C-167/01, *Inspire Art*, § 96.

14. CJCE (gde. ch.), 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, § 38.

norme nationale fasse elle-même l'objet d'un abus et vice versa, ces deux catégories d'abus répondant au demeurant à des critères d'identification sensiblement différents.

Certes, en droit fiscal, l'abus de droit dérivé se traduit habituellement par un abus des dispositions nationales de transposition de la directive pertinente, dont la censure intervient sur le terrain des dispositions nationales anti-abus¹⁵, et non sur le terrain du principe général énoncé par la Cour de justice.

Dans le sens d'une assimilation de l'abus de directive et de l'abus de droit interne, on pourrait encore relever que, même s'il est vrai que le contrôle traditionnellement exercé en droit interne n'est pas identique à celui qui est exercé à l'échelle de l'Union européenne, nonobstant la jurisprudence *SARL Garnier Choiseul Holding* qui apparaît aujourd'hui comme une décision isolée¹⁶, ces deux types de contrôles se sont considérablement rapprochés, en raison notamment de la transposition à l'article L. 64 A du LPF de la clause général anti-abus de la directive ATAD.

Pour autant, l'abus de directive ne peut pas être réduit à un abus de droit portant sur une norme du droit national.

Tout d'abord, et ainsi que le professeur de la Martinière l'a relevé à juste titre¹⁷, l'ensemble des textes juridiques produits par l'Union européenne sont susceptibles d'être abusés. Il est ainsi, en conséquence, des directives non transposées dans les délais, dans la mesure où le juge français reconnaît la qualité de « textes » à leurs dispositions claires et impératives¹⁸.

Or, on le voit bien, dans un tel cas de figure l'abus ne porterait pas directement sur une règle du droit national, mais bien sur des dispositions issues de l'Union européenne, même s'il ne serait pas impossible de soutenir qu'une telle situation peut être appréhendée par la procédure d'abus de droit de l'article L. 64, dans la mesure où, d'une part, ces dispositions visent l'abus « [d]es textes », sans plus de précision, d'autre part, l'ordre juridique de l'Union,

d'où sont issues les directives non transposées, sont imbriquées dans l'ordre juridique interne.

Plus avant, les normes anti-abus du droit national suivent nécessairement un régime différent des normes anti-abus issues du droit de l'Union.

Ainsi, si les États membres ont l'obligation, en cas d'abus, de refuser le bénéfice des normes de l'Union au contribuable, même en l'absence de dispositions nationales spécifiques en ce sens, et même lorsque l'État membre s'est abstenu de transposer les dispositions anti-abus facultatives énoncées par la directive applicable, la Cour de justice a jugé en revanche qu'il n'existe dans sa jurisprudence comme c'est d'ailleurs le cas dans la jurisprudence française¹⁹, « aucun principe général duquel découlerait une obligation pour les États membres de lutter contre les pratiques abusives dans le domaine de la fiscalité directe [...] lorsque l'opération imposable procède de telles pratiques et que le droit de l'Union n'est pas en jeu »²⁰.

Dans le même ordre d'idées, on peut faire observer que, dans l'hypothèse où les États membres sont en droit, au regard des dispositions de la directive applicable, de mettre en œuvre des dispositifs spécifiques en vue de prévenir les abus de droit dérivés²¹, de telles mesures ne peuvent porter atteinte au plein effet et à l'application uniforme des dispositions de droit dérivé dans les États membres, si bien que les juridictions nationales ne peuvent en particulier, dans l'appréciation de l'exercice d'un droit découlant d'une disposition du droit de l'Union, modifier la portée de cette disposition ni compromettre les objectifs qu'elle poursuit²².

Abus de directive et abus de droit national doivent donc être distingués, et il en va de même s'agissant de l'abus de droit dérivé et de l'abus de droit primaire.

À cet égard, la doctrine étrangère distingue à juste titre l'hypothèse d'un abus de droit national réalisé au moyen d'une ou plusieurs dispositions du droit de l'Union européenne et l'hypothèse où ce sont les

15. Ce qu'autorisent expressément certaines directives. Même après la réforme opérée en 2015, la directive mère-fille autorise ainsi, en son article premier, « l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir la fraude fiscale ou les abus ».

16. À ce propos voy. CE (9^e et 10^e ss.), 23 juin 2014, n° 360708, *min. c. Sté Groupement Charbonnier Montdidérien*, aux tables du recueil Lebon : *Dr. fisc.*, n°s 43-44, 2014, comm. 598, concl. F. ALA-DJIDI, note O. FOUQUET.

17. C. DE LA MARDIÈRE, « L'abus de droit supranational », *REIDF*, 2/15 pp. 222 et s.

18. CE (ass.), 30 octobre 2009, n° 298348, *Dame Perreux*, *Dr. fisc.*, n° 10, 2010, comm. 219.

19. En principe, l'administration fiscale, en effet, n'est pas tenue de se placer sur le terrain de l'abus de droit (voy. par ex. CE (8^e et 3^e ss.), 29 janvier 2003, n° 233373, *SNC Cidal*, aux tables du recueil Lebon sur ce point).

20. CJUE (4^e ch.), 29 mars 2012, aff. C-417/10, *3M Italia SpA*, § 32.

21. Voy. par ex. CJUE (9^e ch.), 12 février 2015, aff. C-662/13, *Sur-gicare – Unidades de Saude SA* (en matière de TVA); CJUE (8^e ch.), 10 février 2011, aff. C-30/10, *Andersson*, §§ 26 et 27 (en matière sociale).

22. CJUE (8^e ch.), 10 février 2011, aff. C-30/10, *Andersson*, préc. Voy. aussi CJCE, 12 mai 1998, aff. C-367/96, *Kefalas e.a.*, préc., § 22; CJCE (6^e ch.), 11 septembre 2003, aff. C-201/01, *Maria Walcher*, § 37.

dispositions même du droit de l'Union qui font l'objet d'un abus²³.

La première forme d'abus, qui se manifeste à travers le phénomène de *forum shopping*, consiste pour le contribuable à contourner les normes du droit national à l'aide des facilités créées par les traités.

La seconde, quant à elle, naît de la revendication abusive ou frauduleuse de la substance même d'un droit tiré du droit de l'Union, ce qui est par exemple le cas dans une hypothèse de fraude à la TVA.

Or ainsi que la doctrine majoritaire l'a fait valoir²⁴, cette distinction repose *in fine* sur une opposition entre le droit primaire (*abuse of law*) et le droit dérivé (*abuse of rights*)²⁵.

S'ils sont conceptuellement distincts, les abus de droit primaire et de directive font également l'objet d'un contrôle de la part de la Cour de justice qui obéit à des modalités différentes.

Sur le terrain de l'abus de liberté, en effet, la Cour devra le plus souvent apprécier la compatibilité d'un dispositif anti-abus national avec le droit de l'Union, dont il s'agira d'apprécier la justification, au regard notamment de la lutte contre les montages purement artificiels, et la proportionnalité.

En revanche, sur le terrain du droit dérivé, la problématique consistera le plus souvent à apprécier directement la compatibilité du comportement de l'agent économique, accusé d'avoir mis en place un montage purement artificiel, avec la logique de la directive qu'il s'agit d'appliquer.

Comme le relève en somme le professeur J. Freedman, on peut schématiquement observer que la dernière configuration « permet une interprétation fortement orientée vers l'objectif et le contexte de la législation spécifique de l'Union et des faits qui l'entourent », alors que la première « port[e] sur la

manière dont les lois nationales peuvent être interprétées et développées en conformité avec l'interprétation du traité et des directives par la Cour de justice »²⁶.

Comme certains auteurs l'ont relevé, à l'appui d'une analyse systématique de la jurisprudence, ces différences dans l'appréciation de l'abus sont fondamentales, car elles traduisent un contrôle plus sévère de l'abus sur le terrain des libertés – justifié par le rôle primordial de ces normes, qui garantissent l'effectivité du droit de l'Union – que sur le terrain du droit dérivé²⁷.

Ainsi, si le critère subjectif semble prépondérant dans le cadre de l'abus de liberté dans la mesure où la Cour de justice semble exiger sur ce terrain la caractérisation d'un montage purement artificiel et non simplement artificiel, comme le soulignent ces auteurs, c'est le critère objectif qui prime dans le cadre de l'abus de directive puisque l'examen de la finalité de la règle éventuellement contrariée semble alors devenir largement prépondérant²⁸.

En définitive, la notion d'abus de droit dérivé constitue ainsi une notion autonome au sein de la théorie jurisprudentielle de l'abus de droit.

B. L'unicité de la notion d'abus de directive

La doctrine distingue habituellement l'abus en matière de fiscalité directe et l'abus en matière de fiscalité indirecte, en se référant pour cela au caractère harmonisé ou non harmonisé des dispositions applicables dans chacun de ces deux domaines.

Certains auteurs ont d'ailleurs tenté de systématiser cette distinction.

Une première controverse est ainsi née, par exemple, de l'existence d'une divergence terminologique entre

23. Voy. parmi beaucoup d'autres : R. DE LA FERIA, « Prohibition of Abuse of (Community) Law : The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax », *Common Market Law Review* 2008 ; P. PIANTAVIGNA, « Tax Abuse in EU Law: A Theory », *EC Tax Review*, 2011/3, pp. 134 et s. J. FREEDMAN, « The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level », in R. DE LA FERIA et S. VOGENAUER, *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Oxford University Centre for Business Taxation, 2011 ; A. BOUVERESSE, « La fraude dans l'abus de droit », in D. BERLIN, F. MARTUCCI et F. PICOD (dir.), *La fraude et le droit de l'Union*, *op. cit.*, p. 19.

24. P. PIANTAVIGNA, « Tax Abuse in European Union Law: A Theory », *op. cit.*, pp. 134 et s. Dans le même sens : A. BOUVERESSE, « La fraude dans l'abus de droit », *op. cit.*

25. Sur la distinction entre les notions de *abuse of rights* et *abuse of law* voy. R. DE LA FERIA, « Prohibition of Abuse of (Community) Law : The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax », *op. cit.*

26. J. FREEDMAN, « The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level », *op. cit.*, p. 370. À noter : les réflexions de l'auteur dans cet article reposent sur une opposition entre l'abus dans les domaines harmonisés et l'abus dans les matières non harmonisées.

27. S.-C. CHEN, « Predicting the "Unpredictable" General Anti-Avoidance Rule (GAAR) in EU Tax Law », *Intereulaweast*, 6/18, vol. 5, n° 1, p. 94 ; A. BOUVERESSE, « La fraude dans l'abus de droit », *op. cit. Contra* voy. D. WEBER, « Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments », in R. DE LA FERIA et S. VOGENAUER (dir.), « Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? », *op. cit.*, pp. 395–406.

28. S.-C. CHEN, « Predicting the "Unpredictable" General Anti-Avoidance Rule (GAAR) in EU Tax Law », *op. cit.*, p. 94 ; A. BOUVERESSE, « La fraude dans l'abus de droit », *op. cit. Contra* voy. D. WEBER, « Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments », *op. cit.*, pp. 395–406.

l'arrêt *Hallifax*, qui vise les « montages à but essentiellement fiscal » dans le cadre de la fiscalité indirecte²⁹, et l'arrêt *Cadbury Schweppes*, qui vise quant à lui les « montages purement artificiels » dans le cadre de la fiscalité directe.

Certains auteurs ont en effet pris appui sur cette différence pour tenter de démontrer que la Cour de justice appréciait différemment l'existence d'un abus selon qu'elle se plaçait sur le terrain de la fiscalité directe ou indirecte, la jurisprudence n'exigeant l'existence d'un montage artificiel qu'en dehors de ce dernier domaine³⁰.

Toutefois, cette opposition n'est pas réellement structurante car en matière d'abus la *summa divisio* réside, non dans l'opposition entre la fiscalité directe et la fiscalité indirecte, mais dans la distinction entre l'abus de droit primaire et l'abus de droit dérivé.

Si des différences peuvent en effet être décelées dans les modalités de contrôle opéré par la Cour de justice, selon que le litige a trait à la fiscalité directe ou à la fiscalité indirecte, c'est seulement parce que, dans le premier cas, le litige peut indifféremment concerner un abus de directive ou un abus de liberté, alors que, dans le second, c'est l'abus de directive qui sera en cause la plupart du temps.

D'un point de vue méthodologie, la question de l'abus de directive est ainsi abordée de la même façon, que l'on se situe sur le terrain d'une directive applicable en matière de fiscalité directe ou en matière de fiscalité indirecte.

Dans les arrêts *N Luxembourg 1*, *T Danmark et Y Denmark*, l'unicité de la notion d'abus de directive a ainsi été clairement affirmée, car, comme le relève un auteur³¹, la Cour de justice a mobilisé dans cette décision la notion de but essentiellement fiscal dans une affaire rendue en matière de fiscalité directe, tout en se référant indifféremment à sa jurisprudence en matière de TVA et de fiscalité directe.

À cet égard, il sera d'ailleurs observé que les problématiques relatives à la notion de bénéficiaire effective, qui ont été mises en évidence par la Cour de justice dans ces deux décisions, sur le terrain des directives intérêts-redevance et mère-fille, est sans

incidence sur l'unicité de l'abus de directive, dans la mesure où ces problématiques surviennent en réalité en amont de l'identification d'un éventuel abus de droit.

Comme le professeur D. Gutmann l'a récemment démontré³², en effet, même s'il peut naître « la tentation de ne voir dans l'absence de qualité de bénéficiaire effectif qu'une présomption d'abus », ainsi qu'une partie de la doctrine l'a d'ores et déjà soutenu³³, cette tentation est incompatible, non seulement avec le texte de « la directive intérêts-redevances, puisque celui-ci, qu'on le veuille ou non, contient l'exigence formelle du bénéficiaire effectif », mais également avec le texte de la directive mère-fille dans sa rédaction postérieure à l'ajout en 2015 d'une clause générale anti-abus, car il est possible de soutenir que la réforme qui a alors été opérée a implicitement, mais nécessairement écarté toute possibilité de se placer sur le terrain de la notion de bénéficiaire effectif³⁴.

Cette approche unifiée de l'abus de directive est sans doute justifiée à certains égards.

Même si « la flexibilité participe de l'essence même de l'abus »³⁵, et même si en conséquence la théorie de l'abus véhicule nécessairement une certaine insécurité juridique pour le contribuable, l'unification de la notion jurisprudentielle d'abus, régulièrement préconisée par une partie de la doctrine³⁶, trouve en effet une justification évidente dans un contexte où

29. En ce sens voy. égal. par ex. CJUE (3^e ch.), 22 décembre 2010, aff. C-277/09, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs c. RBS Deutschland Holdings GmbH*, § 49 ; CJUE (3^e ch.), 17 décembre 2015, aff. C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, § 36.

30. D. WEBER, « Abuse of Law in European Tax Law : An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ (Part I) », *op. cit.*, pp. 258 et s.

31. N. DE BOYNES, « La CJUE donne son éclairage sur la notion d'abus de droit », *Dr. fisc.*, n° 21, 2019, comm. 275.

32. D. GUTMANN, « Contre la théorie du bénéficiaire effectif en droit fiscal européen et international », FI 2-2019.

33. Voy. G. CAVALIER, « Du nouveau sur l'abus de droit et le bénéficiaire effectif? Ou comment la théorie pourrait justifier une position jurisprudentielle », *RISF*, 2019/2 V.A. L'auteur, en effet, voit dans l'absence de bénéficiaire effectif « un des indices de l'abus », et plus précisément « de son élément objectif », tout en précisant, d'une part, que « l'absence de bénéficiaire effectif n'est pas nécessairement un abus de droit », d'autre part, que cette notion a bien une certaine autonomie au regard de la notion d'abus. Pour une analyse similaire voy. G. REMBRY, H. CHRISTOPHE et G. EXERJEAN, « Mise en perspective du concept de bénéficiaire effectif à la lumière de la décision N Luxembourg 1 et a. », *Dr. fisc.*, n° 21, 2019, act. 248.

34. D. GUTMANN, « Contre la théorie du bénéficiaire effectif en droit fiscal européen et international », *op. cit.*

35. J. FREEDMAN, « The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level », *op. cit.* Dans le même sens, le professeur Gutmann relève à juste titre que « La force de la théorie [de l'abus de droit] réside ... dans son flou » (D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, Paris, LGDJ, 2018, n° 982).

36. Récemment voy. par ex. T. AFANTROUSS, « *Fraus omnia corrumpit?* Quelques observations sur la répression des pratiques abusives », in *La lettre gestion des groupes internationaux*, Option finance, 18 mars 2019, p. 14. Déjà en 1996, cependant, un auteur relevait le caractère invraisemblable d'une unification totale de la notion d'abus, en l'absence d'une harmonisation dans le champ de la fiscalité directe : D. WEBER, « A closer look at the general anti-abuse clause in the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive », *EC Tax Review*, 1996-2, pp. 63 et s.

les référentiels qui permettent d'apprécier l'existence d'un abus ont été multipliés à l'excès, aussi bien à l'échelle de l'Union européenne que dans le droit des États membres; à cet égard, l'exemple français est d'ailleurs particulièrement significatif.

On peut donc penser qu'en refusant de distinguer de nouvelles catégories d'abus dans le cadre du droit dérivé la Cour de justice a, dans une certaine mesure, œuvré en faveur de la sécurité juridique³⁷.

Pour autant, l'unicité de l'abus qui a été consacrée par la Cour de justice reste critiquable à certains égards.

Il a en effet été démontré depuis longtemps qu'une distinction entre la fiscalité directe et la fiscalité indirecte aurait été tout à fait pertinente, pour la détermination notamment de la portée du principe général de l'interdiction de l'abus de droit au sein de l'Union.

Déjà en 2011, D. Weber expliquait en effet que le caractère fortement harmonisé de la fiscalité indirecte, dont une partie du produit revient au demeurant à l'Union européenne, peut justifier qu'une obligation de combattre les abus en cette matière soit mise à la charge des États membres, alors que tel n'est pas le cas en matière de fiscalité directe :

“This obligation to combat abuse will more readily be at issue in the event the proceeds of a certain levy belong to the resources of the EU. The principle of sincere cooperation in the Union would appear to entail this [...] With respect to the levying of VAT, it is also defensible that there is an obligation to apply the general principle of EU law with respect to abuse of law, given that to a far-reaching degree, VAT has been harmonised and forms part of the general resources of the Union [See also Pistone (n 14 above), Part VIII and Lang (n 21 above), Part III B] [...] in direct taxation, [...] the Member States have not assigned their sovereignty with respect to the combating of abuse to the Union. There can be no obligation to combat abuse [See also Lang (n 21 above), Part III C]. If, however, a Member State does combat abuse (voluntarily) and in doing so, free movement is hindered, the combating of abuse will have to comply with the requirements laid down by the Court”³⁸.

Plus récemment, le professeur Wolfgang Schön s'est fait l'écho de cette opinion en critiquant très vivement la décision *T Danmark et Y Denmark*, qu'il a qualifié « d'erreur catégorique », en tant qu'elle a consacré

l'obligation pour les États membres de combattre les abus, dans le domaine de la fiscalité directe³⁹.

Outre les arguments avancés par Denis Weber, le professeur Schön a relevé dans le même sens que la nécessité d'assurer l'effectivité du principe de neutralité dans le cadre de la TVA pouvait, là encore, justifier l'obligation pour les États membres de lutter contre les pratiques abusives en cette matière.

Corrélativement, le professeur W. Schön a également relevé, à juste titre semble-t-il, que certains États membres ont renoncé à prélever des retenues à la source sur tout ou partie des paiements d'intérêts, de redevances et de dividendes, que ce soit unilatéralement ou par la voie conventionnelle. Dans ce contexte, et alors que les États membres, souverains en matière de fiscalité directe, sont en droit de définir leurs systèmes nationaux pour tirer parti de la concurrence fiscale entre les États membres, le professeur W. Schön en a déduit que les rédacteurs des directives mère-fille et intérêts-redevances n'avaient aucune raison de contraindre ces derniers à adopter des dispositifs anti-abus.

Compte tenu de la pertinence des arguments avancés par ces auteurs, on ne peut qu'adhérer à leur analyse; à ce stade, cependant, il est très peu probable que la Cour de justice revienne sur cet aspect de la notion d'abus de directive.

II. L'abus de directive dans les textes

Afin d'appréhender la portée des clauses anti-abus présentes dans les différentes directives consacrées à la fiscalité (B), il est nécessaire de s'intéresser au préalable à la question de l'articulation de ces dispositions avec la théorie jurisprudentielle de l'abus de droit (A).

A. L'articulation des clauses anti-abus et de l'interdiction jurisprudentielle des abus de droit

Si l'arrêt *T Danmark et Y Denmark* a ému une partie de la doctrine, c'est essentiellement parce que la Cour de justice y a jugé que la théorie jurisprudentielle de l'abus peut être opposée au contribuable, même dans l'hypothèse où l'État de résidence de ce dernier aurait choisi de ne pas transposer en droit interne les dispositions anti-abus prévues facultativement par la directive applicable.

37. Déjà en ce sens voy. D. WEBER, « A closer look at the general anti-abuse clause in the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive », *op. cit.*

38. *Ibid.*

39. W. SCHÖN, « The Concept of Abuse of Law in European Taxation: A Methodological and Constitutional Perspective », in R. DE LA FERIA et G. LOUTZENHISER (dir.) « The Dynamics of Taxation – Essays in Honour of Judith Freedman », Oxford, Hart Publishing, 2020.

La solution consacrée à cette occasion a fait resurgir un débat ancien, relatif à la nature du principe général consacré par la Cour de justice, qui permet de comprendre l'articulation entre le principe jurisprudentiel de l'interdiction des pratiques abusives et les clauses anti-abus éventuellement stipulées par la directive applicable.

Comme le professeur H. Fleischer l'a signalé dans un article paru en 2003, « il existe deux courants théoriques qui se disputent la suprématie dans les systèmes juridiques privés des États membres : l'un voit l'interdiction des abus comme une limite extérieure à l'exercice du droit [*Außentheorie*], l'autre comme une limite immanente du droit lui-même [*Innentheorie*]. [En Allemagne], la [seconde] théorie domine depuis les premiers travaux de Siebert ; la doctrine française [quant à elle] est divisée »⁴⁰.

Schématiquement, la question soulevée par cette théorie est celle de savoir si les juges peuvent faire échec aux pratiques abusives en usant simplement d'une interprétation téléologique de la loi, sans qu'il soit besoin de faire appel à un dispositif anti-abus consacré par le législateur (*Innentheorie*) ou si, au contraire, en raison de la primauté du principe de légalité, une norme autonome, distincte de la norme abusée, est nécessaire pour désactiver les droits tirés de ladite norme (*Außentheorie*)⁴¹.

En France, ces deux approches coexistent, par exemple, au sein de l'article L. 64 du LPF, qui constitue un texte autonome à portée générale qui permet de faire échec à l'abus d'autres dispositions, par référence notamment à l'intention des auteurs de la norme abusée.

Dans le contexte de l'Union européenne, si l'on estime que le principe de l'interdiction des abus de droit dégagé par la Cour de justice est un principe d'interprétation permettant d'éclairer le sens des textes, celui-ci ne devrait pas permettre de contourner les dispositions claires d'une directive dans une hypothèse comme celle dont la Cour de justice a eu à connaître dans l'affaire *T Danmark et Y Danmark*, car, en application de la théorie de l'immanence (*Innentheorie*), les juges doivent se borner à déterminer si l'opération litigieuse entre ou non dans le champ d'application du texte débattu⁴².

40. H. FLEISCHER, « Der Rechtsmissbrauch zwischen Gemeineuropäischem Privatrecht und Gemeinschaftsprivatrecht », *op. cit.*, p. 871.

41. Voy. par ex. « Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Nürnberg, 14. und 15. September 2009 », Verlag Dr. O. SCHMIDT, 2010, p. 249 ; J. PIASECZNY, « Die Neufassung des § 42 AO. Ein gesetzgeberischer Fortschritt? », Grin, 2009, p. 12.

42. M. SEILER, « GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU », Wien, Linde Verlag, 2016, p. 29.

Or, on pouvait penser qu'il en irait ainsi dans une hypothèse telle que celle dont la Cour de justice a eu à connaître dans cette affaire.

D'une part, cette méthode « est en parfaite harmonie avec l'objectif des traités fondateurs, ainsi qu'avec la prépondérance accordée à l'interprétation téléologique dans [l'Union] »⁴³.

D'autre part, la Cour de justice a jugé à plusieurs reprises qu'en présence d'un abus le refus d'un avantage tiré d'une directive constitue, non une obligation imposée au particulier concerné en vertu de ce texte, mais la simple conséquence de la constatation que les conditions objectives requises aux fins de l'obtention dudit avantage ne sont, en réalité, pas satisfaites⁴⁴. De manière similaire, le Conseil constitutionnel français a jugé, à propos de la clause anti-abus de la directive mère-fille, telle qu'elle avait initialement été transposée en droit français, que les dispositions de cette clause « se born[ai]ent à prévoir une nouvelle condition à laquelle est subordonné le bénéfice du régime fiscal dérogatoire des sociétés mères »⁴⁵.

Surtout, on pouvait légitimement penser, avec la doctrine majoritaire qu'en présence d'une clause anti-abus au sein de la directive, et pour des questions évidentes liées à la sécurité juridique, le rôle de la théorie jurisprudentielle des abus n'aurait dû servir qu'à interpréter les termes de cette clause, sans pouvoir s'y substituer.

Ainsi, le professeur C. de la Mardière, dans un article paru en 2015, semble avoir été enclin à penser que c'est seulement dans le cas où une directive ne comporte pas de disposition anti-abus que la théorie jurisprudentielle de l'abus pouvait trouver à s'appliquer⁴⁶. Le professeur D. Gutmann⁴⁷ et D. Weber⁴⁸ ne préconisaient pas plus une analyse différente.

43. H. FLEISCHER, « Der Rechtsmissbrauch zwischen Gemeineuropäischem Privatrecht und Gemeinschaftsprivatrecht », *op. cit.*

44. Voy. not. CJUE (1^{re} ch.), 18 décembre 2014, aff. C-131/13, C-163/13 et C-164/13, *Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti vof e.a.*, § 57.

45. Cons. const., 29 décembre 2015, n° 2015-726 DC, *Loi de finances rectificative pour 2015*, § 12.

46. C. DE LA MARDIÈRE, « L'abus de droit supranational », *op. cit.*, p. 225.

47. D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit.*, n° 997 : « Nous n'avions pourtant pas totalement exclu, pour notre part, que l'introduction d'une règle spécifique destinée à écarter les avantages du régime mère-fille doive entraîner l'écartement de la possibilité pour l'administration de recourir à la procédure de l'abus de droit » de l'article L. 64 du LPF.

48. D. WEBER, « A closer look at the general anti-abuse clause in the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive », *op. cit.* : « In passing the Directive, the Member States agreed to fight abuse by the specific provision in such a way as is determined in the Directive. Since the Directive formulated explicit requirements, the freedom of choice of form and means as a result of art. 189 of the EC

Même si elle a préalablement rappelé que le refus de faire bénéficier le contribuable des dispositions d'une directive n'est que la constatation des conditions prévues par ce texte, la Cour de justice a pris le contrepied de la théorie de l'immanence (*Innentheorie*) dans l'arrêt *T Danmark et Y Denmark*, en accordant à l'interdiction jurisprudentielle des pratiques abusives le rang d'un principe autonome susceptible de désactiver les droits que le contribuable tire d'une directive (*Außentheorie*)⁴⁹.

Certains praticiens⁵⁰ ont rapproché cette solution de celle qui est retenue par le Conseil d'État, pour qui les abus de droit peuvent être réprimés même en dehors du champ d'application de l'article L. 64 du LPF⁵¹. Ces deux cas de figure ne sont pas tout à fait comparables, car ce qui est en jeu dans la décision *T Danmark et Y Denmark* c'est avant tout la souveraineté des États membres en matière de fiscalité directe problématique qui à l'évidence ne se retrouve pas en droit interne⁵². Cela étant, la jurisprudence de ces deux juridictions soulève les mêmes problématiques en termes de sécurité juridique. En 2008, le législateur français a en effet procédé à une réforme de l'abus de droit avec l'intention de voir l'article L. 64 du LPF s'ériger en une norme d'application générale qui s'appliquerait à « tout impôt ou taxe, y compris les crédits d'impôt jusque-là exclus du champ d'application de l'article »⁵³. On pouvait donc légitimement s'attendre à ce que la jurisprudence *Sté Janfin*⁵⁴ dans laquelle le Conseil d'État un principe général en matière d'abus de droit, ne pourrait plus trouver à s'appliquer. Or, certains rapporteurs publics près du Conseil d'État préconisent aujourd'hui la mise en œuvre du principe général de fraude tiré de la jurisprudence *Sté Janfin*, en dehors du champ de

l'article L. 64. Tel a tout d'abord été le cas dans l'affaire *Sté Hays France*⁵⁵ dans laquelle Laurent Cytermann a expressément invité les juges du fond à se placer sur le terrain du principe général de lutte contre les abus de droit qui aurait été consacré par la jurisprudence *Sté Janfin*, pour apprécier l'existence d'un abus en présence d'une sous-traitance en cascade susceptible de se traduire par un double emploi du crédit d'impôt recherche. Naguère, Marie-Gabrielle Merloz, en se référant expressément à la jurisprudence de la Cour de justice, a préconisé la même approche dans l'affaire *M. Charbit*, en vue de permettre à l'administration de neutraliser les effets d'un éventuel « abus de doctrine administrative »⁵⁶. Sur ce point, le rapporteur public n'a cependant pas été suivi par le Conseil d'État, qui a préféré se placer sur le terrain de l'article L. 64 du LPF et on peut espérer y voir le signe d'un plus grand respect du principe de légalité.

Quoi qu'il en soit, si dans sa rédaction actuelle la directive mère-fille contraint les États membres à neutraliser les pratiques abusives (*infra*), cette solution n'a pas pour autant été privée de sa portée.

D'une part, aucune autre directive actuellement en vigueur en matière fiscale, si ce n'est la directive ATAD, ne met à la charge des États l'obligation de lutter contre les pratiques abusives (*infra*). L'ensemble des directives applicables en cette matière devraient donc, *a priori*, être interprétées à l'instar de la directive mère-fille dans sa rédaction antérieure.

D'autre part, l'obligation mise à la charge des États membres pourrait, du moins en théorie, être justiciable de la procédure en manquement régie par les articles 258 à 260 du TFUE.

Comme le professeur D. Simon et A. Rigaux l'ont notamment démontré, en effet, les manquements aux principes généraux du droit de l'Union sont susceptibles d'être sanctionnés au travers de cette procédure⁵⁷.

*Treaty has become more restricted. Therefore, I think that one is to take the direction as described in the Directive. That is why I conclude that the specific anti-abuse clause is a *lexis specialis* of the general anti-abuse clause».*

49. Ce qui ne s'oppose pas à ce que la jurisprudence en matière d'abus puisse également servir à l'interprétation des clauses anti-abus présentes dans les directives.

50. E. CHAPPELLIER, « Dividendes – Intérêts redevances. Chronique d'actualité », *FI*, 2/19, n° 5.

51. CE (sect.), 27 septembre 2006, n° 260050, *Sté Janfin*, au recueil Lebon sur ce point.

52. Un auteur estime cependant que la solution retenue par l'arrêt *T Danmark et Y Denmark* ne porte atteinte ni à la sécurité juridique – laquelle ne peut bénéficier selon lui aux contribuables qui ont tenté d'abuser des normes du droit de l'Union –, ni à la souveraineté des États membres, dans la mesure, notamment, où ceux-ci ont toujours la faculté d'aller plus loin que la directive (J. LOPEZ RODRIGUEZ, « Some Thoughts to Understand the Court of Justice Recent Case-Law in the Denmark Cases on Tax Abuse », *EC Tax Review*, 2020-2, pp. 71 et s.).

53. Sénat, 2008, rapp. n° 135, T. I, p. 204.

54. CE, sect., 27 septembre 2006, n° 260050, *Sté Janfin*, au recueil Lebon.

55. CE (3^e et 8^e ch.), 9 juin 2020, n° 427441, *Sté Hays France* : *RJF*, n° 8-9, 2020, n° 672, concl. L. CYTERMANN.

56. M.-G. MERLOZ, concl. ss CE, ass., 28 octobre 2020, n° 428048, *M. Charbit*, au recueil Lebon. Rapp. V. BASSANI, « L'interdiction de l'abus de droit : principe général du droit de l'Union », *Europe*, n° 4, 2019, dans lequel l'auteur prévoit déjà que le principe général consacré à l'échelle de l'Union européenne « pourrait permettre une lutte homogène contre les contournements abusifs des droits nationaux ».

57. D. SIMON et A. RIGAUX, « Recours en constatation de manquement. – Nature du manquement », *JCL Europe Traité*, 2019, Fasc. 380, § 15.

Ainsi, sur le terrain du principe général de sécurité juridique⁵⁸, la Cour de justice a jugé par exemple qu'en transposant une directive au moyen d'une instruction administrative un État membre avait méconnu les obligations qu'il tient du droit primaire faute pour lui d'avoir observé les exigences de clarté et de certitude⁵⁹, qui participent de ce principe général⁶⁰.

En théorie, les États membres pourraient donc être poursuivis en manquement au titre de l'inobservation du principe général de l'interdiction des abus, et notamment des abus de directive, au sein de l'Union. Si ce cas de figure devrait être tout à fait exceptionnel, on ne peut écarter l'idée que la Commission puisse un jour, face à une inaction particulièrement grave de la part d'un État membre, être tentée d'emprunter cette voie.

Comme il a été dit, l'ajout en 2015 d'une clause générale anti-abus au sein de la directive mère-fille ne prive donc pas la jurisprudence *T Danmark et Y Danmark* de sa portée.

B. Les clauses anti-abus

Toutes les directives qui intéressent l'établissement du résultat fiscal des entreprises comportent des clauses relatives à l'abus de droit, la fraude et l'évasion fiscales.

Cependant, faute pour le législateur européen d'avoir procédé à une harmonisation de ces dispositions, les directives applicables en matière fiscale diffèrent tant dans la marge de liberté qu'elles accordent aux États membres pour la neutralisation des pratiques abusives que dans la définition même des abus qu'elles ont pour objet d'appréhender.

Le 6 de l'article 16 de *la directive arbitrage*⁶¹ prévoit ainsi la possibilité pour les États membres de refuser l'accès à cette procédure dans les cas où il a été infligé des sanctions en rapport avec les revenus ou capitaux corrigés pour une fraude fiscale, une faute intentionnelle ou une négligence grave, renvoyant ainsi au droit interne des États membres pour la définition de ces trois notions.

*La directive établissant le régime général d'accise*⁶², quant à elle, laisse aux États membres l'opportunité de mettre en œuvre des mesures anti-abus et anti-fraude pour ce qui concerne le remboursement, les remises et l'autorisation en tant qu'entrepositaire agréé, alors qu'elle met à leur charge une obligation en ce sens pour ce qui concerne la fraude, l'évasion et l'abus en matière d'exonérations des droits d'accise pour les voyageurs se rendant dans des pays tiers ou territoires tiers. Par ailleurs, cette directive ne définit pas les notions de fraude, d'évasion et d'abus.

*La directive TVA*⁶³, dont la clause anti-abus a elle aussi un champ relativement restreint, prévoit que les dispositions en matière d'exonération s'appliquent « dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus ».

*La directive intérêts-redevances*⁶⁴, plus élaborée sur ce terrain que les dispositions qui précèdent, prévoit en son article 5, d'une part, que ses dispositions ne font pas obstacle à l'application des dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir les fraudes ou les abus, d'autre part, que les États membres « peuvent » retirer ou refuser le bénéfice de la directive « dans le cas d'opérations dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est la fraude ou l'évasion fiscales ou les abus ».

La rédaction de l'article 1^{er} de *la directive mère-fille*⁶⁵ postérieure à la réforme survenue en 2015 est sensiblement différente⁶⁶ : si, comme auparavant, elle consacre elle aussi la faculté pour les États membres de faire application des dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir les fraudes ou les abus, cette directive prévoit en revanche, dans sa nouvelle rédaction, que les États membres « n'accordent pas les avantages » du régime de faveur « à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal

62. Dir. (UE) 2020/262 du Conseil du 19 décembre 2019 établissant le régime général d'accise.

63. Dir. 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

64. Dir. 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.

65. Dir. (UE) 2011/96 UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

66. À propos de la réécriture de la clause anti-abus de cette directive voy. D. WEBER, « The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect », *Intertax*, 2016, 44, pp. 98 et s. ; F. DEBELVA et J. LUTS, « The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive », *European Taxation*, 2015, p. 55.

58. Telle est en effet la nature du principe de sécurité juridique : voy. par ex. CJUE (4^e ch.), 23 avril 2020, aff. C-401/18, § 56.

59. CJCE, 6 mai 1980, aff. C-102/79, *Cion. c. Belgique*, § 11.

60. Voy. par ex. CJUE (1^{re} ch.), 20 décembre 2017, aff. C-322/16, *Global Starnet Ltd*, § 46.

61. Dir. (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.

ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de» cette directive «n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents». Le caractère impératif de la lutte contre les pratiques abusives consacré par ces nouvelles dispositions transparaît encore plus nettement des autres versions linguistiques de la directive⁶⁷, alors que l'interprétation d'une disposition de droit de l'Union suppose une comparaison des différentes versions linguistiques⁶⁸. Par ailleurs, et dans la mesure où les auteurs de la nouvelle clause générale anti-abus a été adoptée en vue de lutter contre les disparités dans la lutte contre les pratiques abusives, ainsi qu'il ressort de l'exposé des motifs de la directive 2015/121 à l'origine de la réforme de 2015, les États membres, au demeurant ne devraient pas avoir la possibilité d'adopter des dispositifs plus contraignants en cette matière.

L'article 15 de la directive fusions⁶⁹, quant à lui, prévoit la faculté pour les États membres de refuser ou de retirer le bénéfice du régime de faveur aux opérations qui ont «comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales», et précise en outre que «le fait que l'opération n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, peut constituer une présomption que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales».

La directive ATAD de 2016⁷⁰ institue quant à elle une «clause anti-abus générale» dont la particularité est d'être applicable en dehors du champ d'application du droit de l'Union et dont la rédaction est globalement la même que celle de la directive mère-fille dans sa rédaction actuelle. Ainsi, suivant cette clause, dont le caractère impératif ressort de sa lettre même, «Aux fins du calcul de la charge fiscale des sociétés, les États membres ne prennent pas en compte un montage ou une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal

applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.»

L'article 58 du projet de directive ACCIS de 2016⁷¹, enfin, prévoit lui aussi une clause générale anti-abus, calquée sur le modèle des directives ATAD et mère-fille.

Même si la coexistence de toutes ces clauses anti-abus peut laisser quelque peu perplexe, on peut néanmoins constater qu'il existe aujourd'hui un mouvement d'harmonisation qui, à long terme, pourrait aboutir à une uniformisation de la notion d'abus dans les textes du droit de l'Union, comme en témoigne la proximité des clauses récemment consacrées dans les mère-fille, ATAD et ACCIS, elles-mêmes très proches de la jurisprudence de la Cour de justice.

En ce sens, l'avocat général dans l'affaire *T Danmark et Y Denmark* a pu préciser par exemple, non seulement que la notion de mesures nécessaires pour combattre la fraude et l'abus doivent s'interpréter comme en matière de liberté d'établissement, mais également que les dispositions consacrées par les directives fusions et ATAD participaient d'un seul et même concept d'abus⁷².

Une telle affirmation ne saurait surprendre, car la Cour de justice a elle-même eu l'occasion de juger que les clauses anti-abus prévues par les directives mère-fille⁷³ et fusions⁷⁴, qui sont pourtant rédigées de manière différente, de même que le refus éventuel d'accorder un droit quelconque tiré de la directive TVA⁷⁵, ne sont que le reflet du principe général de l'interdiction des abus de droit.

Ce mouvement d'harmonisation ne concerne pas seulement la notion d'abus de droit véhiculé par les directives; elle concerne également, depuis l'arrêt *T Danmark et Y Denmark*.

Le revers de la médaille, on l'aura compris, c'est que les clauses anti-abus présentes dans les directives ont aujourd'hui perdu beaucoup de leur utilité⁷⁶.

67. La version anglaise, par exemple, précise ainsi que les États membres «ne doivent pas» («shall not») accorder le bénéfice de la directive en cas d'abus.

68. CJCE, 6 octobre 1982, aff. n° C-283/81, *Cilfit*, § 18.

69. Dir. 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.

70. Dir. (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.

71. Prop. de directive, 25 octobre 2016, doc. COM(2016) 685 final.

72. CJUE (gde ch.), 26 février 2019, aff. C-115/16, préc., concl. J. KOKOTT.

73. CJUE (6^e ch.), 7 septembre 2017, aff. C-6/16, *Egiom SAS e.a.*, § 26.

74. CJCE (1^{re} ch.), 5 juillet 2007, aff. C-321/05, *Kofoed*, § 38; CJUE (5^e ch.), 10 novembre 2011, aff. C-126/10, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA*, § 50.

75. CJUE (1^{re} ch.), 18 décembre 2014, aff. C-131/13, C-163/13 et C-164/13, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof e.a.*, § 46; CJUE (9^e ch.), 18 mai 2017, aff. C-624/15, *Litdana UAB*, § 32.

76. En ce sens voy. par ex. B. TERRA et P. J. WATTEL, *EU Tax Law*, Bruxelles, Wolters Kluwer, 2018, nos 262, 264 et 274.