

V.3.3.5.3. *La justification*

- 318.** La Cour n'est pas de cet avis. Elle décide que la volonté d'un Etat-membre, qui protège ses rentrées fiscales (actuelles et futures) ne justifie pas l'interdiction ou la restriction de l'exercice d'une liberté de circulation, mise à profit par un titulaire à des fins d'évasion ou d'optimisation fiscale.^{5/126}

Le désamour que la Cour affiche pour l'ordre public étatique, explique sans doute que les Etats-membres n'invoquent pas au peu leur ordre public comme justification d'une interdiction ou restriction de ce type.^{5/127}

Dans les cas rares où ils l'ont fait, la Cour n'a par ailleurs pas retenu leur ordre public comme une cause de justification.^{5/128}

La Cour préfère manifestement se servir de la raison impérieuse d'intérêt général. Les Etats-membres auraient toutefois tort de s'attendre de la part de la Cour à une plus grande souplesse ou indulgence lorsqu'ils interdisent ou limitent l'exercice d'une liberté de circulation à des fins d'optimisation fiscale, en fondant leur intervention sur une raison impérieuse d'intérêt général, comme le démontrent les exemples suivants.^{5/129}

La Cour est sensible à la protection des créanciers, des salariés et/ou des actionnaires, mais elle se montre franchement hostile à l'idée que la lutte contre l'évasion ou l'optimisation fiscale pourrait faire partie de la lutte contre la fraude, l'abus ou le crime, qu'elle retient comme une "raison impérieuse d'intérêt général". ^{5/130}

La Cour admet certes qu'un Etat-membre peut prendre des mesures à l'encontre d'une personne qui de façon inacceptable essaye de se soustraire au droit national.^{5/131}, que les Etats-membres sont seuls compétents en matière de fiscalité directe et que cette compétence appartient à l'Etat-membre de l'endroit où ont lieu les activités qui génèrent la base taxable.

Cela étant dit, la Cour cherche à déterminer quand une personne essaye de façon inacceptable à se soustraire au droit fiscal de l'Etat-membre où elle vit et/ou exerce les activités qui génèrent la base taxable.

^{5/126} Notamment : CJ 12 septembre 2006, C-194/04, Cadbury Schweppes, pt 49 ; CJ 26 mai 2016, C-244/15, Commission/Grèce.

^{5/127} Voy supra nos 304-306.

^{5/128} Notamment : CJ 6 février 2014, C-509/12, Navileme et Nautizende ; CJ 26 mai 2016, C-244/15, Commission/Grèce ; CJ 6 mars 2018, C-52/16, Segro.

^{5/129} Pour d'autres exemples en matière de santé publique, de politique sociale ou de jeux de hasard, voy M. DONY, J. BRACKER, L. MARCUS et E. SCHWALLER, loc.cit., R.C.J.B. 2020, 348-355.

^{5/130} Notamment : CJ 12 septembre 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes ; CJ 25 octobre 2017, C-106/16, Polbud.

^{5/131} Par ex. CJ 9 mars 1999, C-212/97, Centros ; CJ 30 septembre 2003, C-167/01, Inspire Act ; CJ 25 octobre 2017, C-206/16, Polbud.

Elle distingue trois possibilités : (i) la fraude ou l'abus du droit de l'Union, (ii) la "répartition équitable" du pouvoir d'imposition entre les Etats-membres et (iii) la cohérence du système fiscal d'un Etat-membre. Seule la première hypothèse sera examinée.

a) CADBURY SCHWEPPEES

319. L'arrêt Cadbury Schweppes 5/¹³² est incontournable en cette matière. Il opposait, à l'époque, deux Etats-membres de l'Union dont la réputation en tant que paradis fiscaux n'est plus à faire.^{5/133}

Une société de droit anglais, établie et opérationnelle au Royaume Uni, avait constitué des filiales en Irlande à la recherche d'un traitement fiscal (encore) plus favorable. D'importants transferts de revenus (avant impôts) vers l'Etat-membre d'accueil (l'Irlande) s'ensuivaient, présentés par la société de droit anglais comme des coûts pour des services rendus par les sociétés irlandaises. Le Royaume Uni a taxé les sommes transférées par la société anglaise à ses filiales irlandaises comme s'il s'agissait de revenus de la société anglaise. Ces sociétés ont invoqué une restriction illicite de leur liberté d'établissement.

La Cour décida finalement que la constitution d'une filiale dans un autre Etat-membre par une société résidente dans un Etat-membre ne justifie pas une mesure qui porte atteinte à l'exercice de la liberté d'établissement et ne peut donner lieu à une présomption générale de fraude fiscale. 5/¹³⁴

Elle admit toutefois qu'une mesure nationale, qui restreint la liberté d'établissement, peut être justifiée lorsqu'elle vise spécifiquement un montage purement artificiel dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'Etat-membre.^{5/135}

Rappelant l'objectif de cette liberté de circulation, la Cour souligna que l'établissement implique l'exercice effectif d'une activité économique au moyen d'une installation stable dans l'Etat-membre d'accueil pour une durée indéterminée.^{5/136}

Elle résuma : "pour qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique

^{5/132} CJ 12 septembre 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, ég. K. LENAERTS, loc.cit., 326-343.

^{5/133} Il y a encore d'autres paradis fiscaux au sein de l'Union.

^{5/134} Points 36 et 50.

^{5/135} Point 51

^{5/136} Point 54.

dans le but d'éluider l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités sur le territoire national".5/137

La volonté d'obtenir un avantage fiscal en éludant l'impôt normalement dû, a donc été retenue comme l'élément subjectif de la fraude ou de l'abus du droit de l'Union.5/138

320. Les Etats-membres doivent dès lors limiter leurs interventions aux cas avérés de fraude ou d'abus du droit de l'Union.

Il faut qu'il résulte des circonstances, qui se trouvent à l'origine d'une interdiction ou d'une restriction à l'exercice d'une liberté de circulation, que l'éventualité d'un exercice "réel" de la liberté concernée peut être exclue.

Dans le cas de la liberté d'établissement, l'Etat-membre doit pouvoir exclure, par des éléments objectifs et vérifiables par des tiers, notamment quant au degré de l'existence physique d'une implantation dans un Etat d'accueil en termes de locaux, de personnel, d'équipements et d'activités, qu'il s'agit d'une installation réelle dans cet Etat, ayant pour objet des activités économiques effectives.

La Cour ne retient l'existence d'une fraude ou d'un abus 5/139 qu'après avoir examiné des éléments objectifs et vérifiables par des tiers, dont elle déduit que l'implantation est fictive, ce qui veut dire qu'aucune activité effective n'est exercée sur le territoire de l'Etat-membre d'accueil.

Dans cette hypothèse, l'implantation est un montage purement artificiel, ce qui, dans la terminologie de la Cour, pourrait notamment être le cas d'une filiale "boite aux lettres" ou "écran". 5/140

Nul ne contestera que les actes et comportements frauduleux, caractérisés par la Cour, heurtent l'ordre public des Etats-membres, qui réagissent par des interdictions ou des restrictions qu'ils imposent à l'exercice frauduleux ou abusif de l'une ou l'autre liberté de circulation.

L'ordre public des Etats-membres ne saurait cependant être réduit aux seuls actes ou comportements frauduleux ou abusifs du type fustigés par la Cour.

5/137 Point 55; dans le point 56 la Cour se référa aussi à la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre Etats-membres.

5/138 Point 64.

5/139 Ce qui constitue le comportement "inacceptable".

5/140 Points 67-69. Dans le cadre de la libre circulation des capitaux et dans celui de la Directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats, la Cour de justice semble disposée à se servir d'une définition un peu plus large de l'abus du droit de l'Union, qui dépasse la notion du "montage purement artificiel" (voy CJ 26 février 2019, C-135/17, XGmbH, pt.84 ; CJ 26 février 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, N.Luxembourg 1 e.a., pt. 125-133 et 139).

Il résulte, a contrario, de Cadbury Schweppes que la Cour admet que l'évasion ou l'optimisation fiscale qui se sert de l'exercice des libertés de circulation, n'est pas en soi contraire à l'ordre public des Etats-membres, sans qu'elle ne justifie par ailleurs cette décision.^{5/141}

b) LES GROUPES DE SOCIÉTÉS (THIN CAP GROUP ; ITEL CAR)

321. Un deuxième exemple est pris du financement des activités économiques au sein d'un groupe de sociétés.

Lorsque leur financement se fait par des apports d'actionnaires, rémunérés par des actions ou des parts, la société financée compensera l'effort financier des actionnaires ^{5/142} par la distribution de "dividendes", après s'être acquittée des impôts qui pèsent sur son revenu imposable.

Ces distributions ne sont pas fiscalement déductibles pour la société et impliquent la rétention d'un précompte mobilier que la société fait parvenir à l'Etat-membre.

Le financement peut également se faire par des prêts qui sont consentis, directement ou indirectement, par les actionnaires à la société-mère ou à ses filiales. Dans cette hypothèse, la société bénéficiaire paye des intérêts, qui sont fiscalement déductibles et qui ne sont pas soumis au précompte mobilier.

Dans les affaires, qui ont donné lieu aux arrêts Thin Cap Group et Itelcar, des Etats-membres avaient taxé les intérêts payés par des sociétés à des actionnaires – bailleurs de fonds non-ressortissants comme s'il s'agissait de dividendes et avaient exonéré de taxation les actionnaires – bailleurs de fonds ressortissants.^{5/143}

La Cour a conclu à l'existence d'une restriction de la liberté d'établissement dans Thin Cap Group et de la libre circulation des capitaux dans Itelcar.

Elle a examiné les justifications que les Etats-membres invoquaient.

Reprenant Cadbury Schweppes, elle décida que la circonstance qu'une société, résidente dans un Etat-membre, ait obtenu un prêt, consenti par une société apparentée, établie dans un autre Etat-membre, ne justifie pas une présomption générale de pratique abusive.

Elle ajouta, toujours dans la ligne de Cadbury Sweppes, qu'une restriction peut être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives lorsqu'elle

^{5/141} Voy infra nos 369-371.

^{5/142} Directement ou indirectement.

^{5/143} Qui étaient taxés sur les intérêts par l'Etat-membre d'origine.

visé spécifiquement des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'Etat-membre d'origine et, en particulier, d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national.^{5/144}

Dans les deux cas, la Cour a constaté l'existence de montages purement artificiels, dépourvus de (toute) réalité économique, mis en place afin d'éluder l'impôt normalement dû sur des bénéfices réalisés avec des activités effectuées sur le territoire de l'Etat-membre d'origine.

Les mesures restrictives et la différence de traitement entre actionnaires ressortissants et non-ressortissants étaient donc justifiées.

- 322.** La Cour admet ainsi dans les deux cas que l'évasion ou l'optimisation fiscale et même un montage artificiel se situent dans les limites des libertés de circulation lorsque la construction n'est pas dépourvue de (toute) réalité économique.

Dans ce cas l'interdiction ou la restriction ne se justifie pas.

La Cour a en outre décidé que les restrictions litigieuses n'étaient qu'en partie pertinentes et proportionnelles, alors même qu'il s'agissait de montages purement artificiels.

Elle décrète qu'elles ne sont justifiées "que dans la mesure où les intérêts ^{5/145} excèdent ce qui aurait été convenu dans des conditions de pleine concurrence". En d'autres mots, un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, mis en place afin d'éluder l'impôt normalement dû sur les résultats générés par des activités réalisées sur le territoire de l'Etat-membre d'origine, n'est critiquable que dans la mesure où les intérêts conventionnels ne sont pas conformes à ce qui aurait été convenu dans des conditions de pleine concurrence.^{5/146}

La Cour approuve ainsi, dans les deux affaires, le paiement d'intérêts qui n'excèdent pas ce qui aurait été convenu dans des "conditions de pleine concurrence" ^{5/147} dans le cadre d'un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique dans l'Etat-membre d'accueil, mis en place afin d'éluder l'impôt normalement dû sur les résultats générés par des activités réalisées sur

^{5/144} CJ 13 mars 2007, C-524/04, Thin Cap Group, points 72-74; ég. CJ 3 octobre 2013, C-282/12, Itecar., pt 34 ; cfr. CJ 26 février 2019, C-116/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, N.Luxembourg e.a. pt 124-145 dans le cadre de la Directive 90/435/CEE (directive sociétés mères et filiales).

^{5/145} Payés à l'actionnaire-bailleur de fonds non-ressortissant.

^{5/146} Cfr. K. LENAERTS, loc.cit., 329-331 et 350-351 (et à supposer que des conditions de pleine concurrence existent, voy. infra n° 400-404).

^{5/147} Elle ne précise pas en quoi consistent des conditions de pleine concurrence et n'établit pas la réalité d'une "pleine concurrence" (idée qui fait partie des paradigmes économiques, importés en droit (de l'Union)) (voy.ég. infra nos 400-404).

le territoire de l'Etat-membre d'origine. Elle considère qu'il s'agit, dans ce cas, d'une pratique frauduleuse "acceptable".

c) DES SORTIES DE ROUTE EN CASCADE

323. La Cour déclare qu'elle apprécie l'existence d'une fraude ou d'un abus du droit de l'Union en se servant du critère que l'Etat-membre concerné retient dans son droit national afin de conférer à l'acte ou le comportement un caractère frauduleux ou abusif.^{5/148}

Dans le cas belge, la Cour devrait donc admettre qu'il y a fraude quand une personne cause intentionnellement un dommage à autrui.^{5/149}

La Cour "oublie" aussitôt d'appliquer cette jurisprudence lorsqu'elle restreint la fraude au montage purement artificiel, hypothèse qu'elle réduit à un établissement qui n'exerce aucune activité économique effective dans l'Etat-membre d'accueil au moyen d'une installation stable, qui opère à durée indéterminée. Elle "sauve" ainsi les montages (purement artificiels) qui se dotent dans l'Etat d'accueil d'une activité économique de façade, dont les frais de fonctionnement sont (largement) compensés et "financés" par les "gains fiscaux".

La Cour ^{5/150} donne à la fraude et à l'abus du droit de l'Union une interprétation personnelle, qui lui permet de limiter leur champ d'application aux cas extrêmes. Dans Cadbury Schweppes, la Cour cible ^{5/151} les sociétés "boite aux lettres" ou "écran" ; dans Thin Cap Group et Itelcar elle prend en ligne de mire des intérêts (conventionnels) qui excèdent ce qui aurait été convenu dans des conditions de pleine concurrence.

Les personnes (physiques et morales) qui se lancent dans l'évasion / l'optimisation fiscale ^{5/152} à l'aide des libertés de circulation savent très bien qu'elles dérobent l'Etat-membre d'origine ^{5/153} de moyens financiers dont il aurait disposé à titre d'impôts en l'absence de l'évasion ou de l'optimisation qu'elles mettent en oeuvre.

Elles savent qu'elles privent l'Etat-membre d'origine de recettes fiscales et que leur comportement, répété et généralisé, cause des dommages à cet Etat, aux

^{5/148} Notamment : CJ 12 mai 1998, C-367/96, Kefalas; CJ 23 mars 2000, C-373/97, Diamantis.

^{5/149} Voy. A.K. LENAERTS, *Fraus omnia corrumpit*, 316-323.

^{5/150} Dans les arrêts commentés la Cour ne se réfère en effet pas au critère utilisé par les Etats-membres afin de qualifier des actes ou comportements comme frauduleux ou comme abusif.

^{5/151} Et encore...

^{5/152} Non seulement les donneurs d'ordre, mais aussi les personnes qui, d'une façon ou d'une autre, interviennent dans l'exécution de leurs ordres.

^{5/153} Et les personnes (la collectivité) qui se trouvent sous son autorité.

autres contribuables, aux générations futures et aux bénéficiaires des services publics.^{5/154}

La conclusion est inéluctable : ces personnes causent intentionnellement des dommages (importants et continus) à autrui. Les sociétés “boite aux lettres” ou “écran” ou encore des intérêts qui excèdent ce qui aurait été convenu dans des conditions de pleine concurrence ne sont que des détails anecdotiques dans le cadre de leur fraude.

En réduisant la fraude et l’abus à quelques situations ou résultats anecdotiques, la Cour laisse passer des dommages bien plus importants qui sont causés intentionnellement à autrui par des actes et des comportements d’évasion et d’optimisation fiscale (et/ou sociale). Elle participe et incite, en fait, à leur mise en place.^{5/155}

324. Elle méconnaît par ailleurs la structure du droit primaire du marché intérieur.

Pour la Cour, l’exercice effectif des libertés de circulation est à ce point essentiel que cet “objectif” justifie des fraudes et des abus quand ils interviennent dans le cadre d’une activité économique dans l’Etat d’accueil et qu’ils respectent les conditions exigées par la “pleine concurrence”.

Ce faisant, la Cour procède à la réécriture du droit primaire du marché intérieur. L’interdiction d’actes ou de comportements frauduleux ^{5/156} est non seulement d’ordre public dans les Etats-membres, mais touche aussi à l’ordre public des Etats-membres et de l’Union.

Des actes et des comportements frauduleux sont en effet manifestement incompatibles avec l’organisation et le maintien du vivre ensemble démocratique, dont les Etats-membres (leurs législateurs) sont responsables.

La répétition et la généralisation de tels actes et comportements, laissés sans réaction ou sans sanction effective et appropriée, ruine la confiance des ressortissants dans l’autorité, qui organise le vivre ensemble.

^{5/154} L’Etat doit procéder à des restrictions ou se financer à des conditions plus onéreuses (financement externe) ; les autres contribuables sont confrontés à des efforts fiscaux plus importants ; les générations futures auront à rembourser les financements externes ; des restrictions à l’accès ou qui touchent à la qualité des services publics (sécurité, santé, enseignement, libre disposition) dont souffrent leurs utilisateurs.

^{5/155} Les personnes versées dans l’évasion ou l’optimisation fiscale n’ont rien à craindre à condition d’éviter les quelques résultats (anecdotiques) fustigés par la Cour, ce qui incite à se lancer et/ou à poursuivre (dans) des activités d’évasion et d’optimisation.

^{5/156} Accomplis avec l’intention de causer un dommage à autrui (par ex à l’Etat-membre d’origine) ; en droit belge cette interdiction est exprimée par le principe général de droit “fraus omnia corrumpit”.

La règle de droit, l'Etat de droit et les principes, la finalité et les règles de fonctionnement démocratiques sont mis hors-jeu quand règne la fraude ou l'abus.

Les auteurs d'actes ou de comportements frauduleux portent intentionnellement atteinte aux droits et libertés des autres, victimes de dommages qui leur sont délibérément causés. Leurs auteurs n'ont manifestement aucun respect pour les valeurs et les objectifs de l'Union (articles 2 et 3 TUE).

Pour les Etats-membres il est essentiel d'intervenir quand ils sont confrontés à des actes ou des comportements frauduleux ou abusifs, qui perturbent leur vivre ensemble. Le fait qu'ils font partie des victimes, ne modifie en rien cette obligation, bien au contraire.

Quand l'acte ou le comportement frauduleux ou abusif est de nature fiscale, le principe de la légalité 5/157 et le contrôle effectué par la Cour constitutionnelle 5/158 et/ou par la Cour EDH garantissent que les lois qui le répriment, notamment par une interdiction ou une restriction de l'exercice d'une liberté de circulation, sont nécessaires dans une démocratie, répondent au besoin social impérieux et sont pertinentes et proportionnelles pour atteindre l'objectif légitime que l'Etat-membre poursuit. 5/159

Le droit fiscal et son application sont non seulement nécessaires (indispensables) en démocratie (articles 2 et 3 TUE), mais aussi dans toute forme de vivre ensemble, d'une manière ou d'un autre.

Il est dès lors essentiel pour les Etats-membres d'intervenir quand ils constatent que des actes ou des comportements frauduleux ou abusifs portent atteinte à l'application de leur droit fiscal, qui est d'ordre public et qui touche à leur ordre public (notamment par le financement de leurs services publics).5/160

Ces éléments expliquent que les Etats-membres se sont expressément réservés le droit de restreindre ou d'interdire l'exercice d'une liberté de circulation quand il porte atteinte à leur ordre public.

Puisque des actes et des comportements frauduleux ou abusifs, ainsi que des atteintes à l'application du droit fiscal heurtent l'ordre public de l'Etat-membre qui en est la victime, il est en droit de réagir.

Par l'interdiction ou la restriction de l'exercice des libertés de circulation, mises en œuvre à des fins frauduleuses ou abusives ou afin d'échapper à l'application

5/157 Voy supra n°89.

5/158 Qui contrôle leur caractère "raisonnable".

5/159 Voy supra nos87-102 et 115-128

5/160 Voy supra n°190.

de son droit fiscal, l'Etat-membre applique correctement le droit primaire de l'Union.

La Cour de justice méconnaît le droit primaire du marché intérieur quand elle détermine, en lieu et place des Etats-membres, quand l'exercice d'une liberté de circulation est frauduleux, abusif ou illicite.

Alors qu'elle doit se limiter au contrôle de l'interdiction ou de la restriction ^{5/161}, elle s'arroge le droit de réduire l'ordre public des Etats-membres aux fraudes et abus du droit de l'Union qu'elle estime "inacceptable".

Cette jurisprudence méconnaît non seulement la structure du droit primaire du marché intérieur, mais aussi les valeurs de l'Union et de ses Etats-membres (article 2 TUE).

^{5/161} Afin de vérifier si la restriction ou l'interdiction est conforme à l'ordre public étatique invoqué.