

Mesures anti-abus et conventions préventives de la double imposition : BEPS, Instrument multilatéral et ATAD

JACQUES MALHERBE

Professeur émérite UCLouvain

Avocat (Simont Braun, Bruxelles)

« In fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit »

Paul, D.1.1.3.29

La question de savoir si les règles internes sanctionnant l'abus fiscal peuvent être appliquées à l'abus des traités préventifs de la double imposition divise la doctrine internationale et fait généralement aujourd'hui, de la part de l'administration belge, l'objet d'une réponse affirmative.

Cette question doit être résolue à la lumière des développements du plan d'action « *Base Erosion and Profit Shifting* » (BEPS) de l'OCDE.

Les conventions internationales préventives de la double imposition et de l'évasion fiscale sont des instruments internationaux par lesquels les États contractants limitent leur juridiction fiscale à l'égard d'un revenu spécifique ou revendiquent une juridiction fiscale exclusive sur d'autres revenus, limitant ainsi la juridiction fiscale de l'autre État contractant ou créant une juridiction fiscale partagée. En outre, ces traités contiennent des règles de non-discrimination ainsi que des mesures visant à éviter

la fraude ou l'évasion fiscale internationale, mises en œuvre par le biais d'une coopération entre les administrations fiscales. De cette manière, les traités coordonnent également des domaines spécifiques du droit fiscal dans les États contractants.

I. RELATION ENTRE LE DROIT INTERNATIONAL ET LE DROIT INTERNE

La relation entre le droit international et le droit interne fait l'objet d'une controverse de longue date(1). Lorsqu'un État adopte ces deux types d'instruments, doit-on considérer qu'il a adopté deux ordres juridiques différents, selon un concept « dualiste » ? Ou, au contraire, constituent-ils un ordre juridique unique selon une conception « moniste » ? Dans ce dernier cas, il faut déterminer quel ordre juridique a priorité sur l'autre. Le droit interne, fondé sur la souveraineté telle qu'elle est exprimée par la Constitution du pays ? Ou le droit international, selon la conception de Kelsen ?

Au Royaume-Uni, pays « dualiste », le contenu de la convention internationale est transposé en droit interne. La règle internationale devient ainsi une règle nationale et la question du conflit est résolue(2).

En France, pays « moniste », l'article 55 de la Constitution prévoit la primauté du Traité mais par rapport à la loi et non à la Constitution. Cette primauté a été confirmée par deux décisions : Jacques Vabre de la Cour de cassation(3) et Nicolo du Conseil d'État(4).

Le « contrôle de la conventionnalité » est exercé par le juge en ce qui concerne les lois. Le juge examine d'abord le droit interne qui, seul, peut servir de base juridique à un impôt(5).

Aux États-Unis, même si les traités sont la « loi suprême du pays »(6) avec un effet direct et « *self-executing* » et ont la primauté sur les lois des

(1) K. JESTIN, « La notion d'abus de convention fiscale internationale-Réflexions à la lumière des droits français et américain », thèse, Université d'Aix Marseille, 2017, p. 57.

(2) I. ROXAN, « United Kingdom », in G. MAISTO (dir.), *Tax Treaties and Domestic Law*, Amsterdam, IBFD, 2006, p. 313.

(3) Cass. (ch. mixte), 24 mai 1975, R.G. n° 73-13.556, *Société des cafés J. Vabre, D.*, 1975, p. 497.

(4) C.E. (Ass.), 20 octobre 1989, *Rec. Lebon*, p. 190.

(5) C.E. (Ass.), 28 juin 2002, n° 232276, *Schneider Electric* ; P. MARCHESOU et B. TRESCHER, *Droit fiscal international et européen*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 58.

(6) Art. VI, al. 2, Constitution.

États de l'Union, les traités se situent au même niveau juridique que les lois fédérales. Par conséquent, la mesure la plus récente ou une mesure spécifique par rapport à une mesure générale s'appliquera(7). En effet, les conventions fiscales n'ont pas seulement une fonction négative. Elles peuvent également exercer une fonction positive, exigeant une action de la part des États membres et coordonnant leurs lois respectives.

II. ABUS DES TRAITÉS : UNE DISPOSITION ANTI-ABUS DE DROIT INTERNE PEUT-ELLE RÉSOUDRE CE PROBLÈME ?

L'abus des conventions fiscales peut se produire de deux façons différentes, constituant deux modes de « *treaty shopping* »(8). Par le « *chalandage fiscal* » (« *treaty shopping* ») au sens propre, le bénéficiaire d'un revenu généré dans un État qui n'a pas conclu de convention avec l'État du domicile crée une entité basée dans un pays tiers qui a conclu une convention avec l'État source du revenu afin de bénéficier, par exemple, de taux réduits de retenue d'impôt.

Le « *rule shopping* » implique une modification de la nature d'un revenu spécifique afin que, dans le contexte d'un traité, il bénéficie d'une exemption conventionnelle. Par exemple, un dividende qui est imposable, en partie, dans le pays d'où provient le revenu est transformé en un gain en capital imposable uniquement dans le pays de résidence.

Dans la mesure où les dispositions d'un traité priment sur le droit interne, l'application de ce dernier, lorsqu'elle est contraire au traité, constitue un « *treaty override* »(9). Même lorsque le droit interne et le traité se situent au même niveau hiérarchique, le « *treaty override* » engage la responsabilité internationale de l'État qui y a recours. En général, on l'évite donc en modifiant de commun accord les traités dans le sens souhaité par l'État qui demande la modification.

Il reste à déterminer si une clause anti-abus de droit interne suffit pour éviter les abus des traités.

(7) *Whitney v. Robertson*, 124 US 190 (1888) ; « *Specialia generalibus derogant* » ; « *Lex posterior priori derogat* ».

(8) L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling (art. 344, § 1, LV 15.92) voor het voorkomen van misbruik in de Belgische dubbelbelastingverdragen », in C. DOCCLO (éd.), *Alabaster IFA. 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, p. 126.

(9) C. DE PIETRO, *Tax Treaty Override*, Nijmegen, Wolf Legal Publishers, 2012, pp. 133-191.

III. LA POSITION DE L'OCDE

L'OCDE, dans son commentaire sur le Traité modèle, dont une première version date de 1963, a totalement modifié sa position en ce qui concerne la réponse à cette question. En 1977, le commentaire indiquait clairement que les dispositions internes de lutte contre les abus ne pouvaient être appliquées dans les hypothèses couvertes par le traité, sauf s'il existait une disposition spécifique dans le traité qui renvoyait au droit interne.

En 1992, le commentaire a été modifié (10) après la publication de deux rapports consacrés aux sociétés conduits et aux sociétés de base (11). La doctrine selon laquelle la substance doit prévaloir sur la forme a été jugée applicable à ces types d'entreprise. Le rapport de 1998 sur la concurrence fiscale dommageable pose une fois de plus la question (12).

Une réponse a été apportée par une nouvelle modification du commentaire de l'OCDE en 2003 : elle a déclaré qu'il n'y avait pas de conflit entre les dispositions nationales anti-abus et les traités. Les dispositions anti-abus font partie des lois et des circonstances déterminant les impôts applicables. Les traités ne constituent pas en eux-mêmes une source d'imposition, mais ne font que répartir la juridiction fiscale entre les États contractants. Les dispositions anti-abus sont des dispositions fondamentales de la législation nationale qui déterminent ce qui est imposable. Ces lois ne sont donc pas atteintes par les conventions fiscales (13).

Le commentaire du traité modèle (14) considère que cette modification est conforme à une interprétation de bonne foi des traités, dictée par la Convention de Vienne sur le droit des traités, qui exige que les termes utilisés soient interprétés selon leur sens commun, dans le contexte et conformément à l'objet et au but du traité (15).

(10) Art. 1, §§ 7-26.

(11) OCDE, Conventions de double imposition et utilisation des sociétés de base, 1986 ; OCDE, Conventions de double imposition et utilisation des sociétés conduits, 1986.

(12) OCDE, La concurrence fiscale dommageable, un problème mondial émergent, 1998.

(13) Comm. OCDE (2014), art. 1, 22-1 ; C. GARBARINO, *Diritto Convenzionale Tributario*, Turin, Giappichelli, 2019, p. 14 ; J. MALHERBE et F. ZUZUNAGA DEL PINO, « La cláusula antielusiva general en el ordenamiento jurídico peruano », *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, novembre 2018, n° 65, p. 93.

(14) Comm. OCDE (2014), art. 1, 9-3.

(15) Art. 31, § 1.

Klaus Vogel ajoute une référence à l'article 38, 1, c, du Statut de la Cour internationale de justice selon lequel les actes conclus qui sont contraires à la bonne foi ne seront pas pris en considération(16). Selon lui, ce principe s'applique en matière fiscale aux régimes fiscaux qui n'ont pas d'objectif économique(17).

Ce concept a été sévèrement critiqué et de nombreux pays ont exprimé des réserves(18). En fait, la question de savoir si une disposition interne anti-abus peut s'appliquer pour prévenir les abus de traité dépend du texte du traité et de celui de la disposition interne, du but et de l'objectif de ces dispositions ainsi que de la relation entre le droit interne et le droit international dans le contexte constitutionnel de l'État en question(19).

La distinction faite par l'OCDE entre les faits et le droit est artificielle. La caractérisation d'un fait s'applique à une situation juridique qui se définit par rapport à ce fait même(20). Cette approche « factuelle » de l'OCDE confond la caractérisation juridique de la situation avec la détermination du fait. Son « approche interprétative » a également été rejetée dans le passé. Il n'existait à l'époque pas de principe de bonne foi en droit international coutumier. Il est vrai que l'article 32 de la Convention de Vienne sur le droit des traités stipule que les traités internationaux doivent être exécutés de bonne foi(21). Toutefois, on ne peut pas conclure que l'interdiction de l'abus de droit est un principe général du droit international. Certains traités contiennent expressément cette règle : par exemple, la Convention des Nations unies de 1982 sur le droit de la mer prévoit que les États signataires doivent exécuter de bonne foi ses dispositions conventionnelles et exercer leurs droits dans le cadre du traité d'une manière qui ne peut constituer un abus de droit.

(16) E. REINER et A. RUST (éds), *K. Vogel on Double Taxation Conventions*, 4^e éd., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, I, p. 125, n° 57.

(17) *Ibid.*, Introduction, p. 68, n° 151.

(18) R. DANON, D. GUTMANN, X. OBERSON et P. PISTONE, *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, Genève, Helbing Lichtenhahn, 2014, p. 29.

(19) L. DE BROE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Amsterdam, IBFD, 2008, p. 386 ; G. MAISTO, « Norme antielusives, abuso del diritto e convenzioni internazionali », in G. MAISTO (éd.), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milan, Giuffrè, 2009, p. 289.

(20) K. JESTIN, « La notion d'abus de convention fiscale internationale-Réflexions à la lumière des droits français et américain », *op. cit.*, p. 46. Voy. J. TILLY, « Judicial anti-avoidance doctrines, the US alternatives », *B.T.R.*, 1987, p. 180.

(21) P. A. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, « La interacción de normas antiabuso-Relaciones entre normas en el informe de la Acción 6 del paquete BEPS », in J. M. ALMUDI CID (éd.), *The Interaction of Anti-Abuse Standards – Relationships between Standards in the BEPS Package Action 6 Report* ; J. A. FERRERAS GUTIÉRREZ et P. A. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA (éds), *El Plan de acción sobre erosión de base imponibles y traslado de beneficios : G20, OECD and European Union*, Cizur Menor, Aranzadi, 2017, p. 154 et doctrine citée.

Toutefois, la récente déclaration de la Commission du droit international des Nations unies a modifié la doctrine à cet égard et considère que les articles 31 et 32 de la Convention de Vienne, notamment la règle de l'interprétation des traités de bonne foi, font également partie du droit international coutumier (22).

Il n'est par ailleurs pas possible de transposer aux individus des obligations qui sont celles de l'État. Les contribuables ne sont pas parties à des traités même si ces derniers confèrent des droits particuliers aux particuliers. Il convient de noter que l'interdiction de l'abus de droit est appliquée de manière très différente selon les pays et leurs systèmes juridiques, en particulier si l'on compare les pays de droit anglo-saxon et les pays de droit civil. En l'absence de règles satisfaisantes et face à de nouvelles pratiques d'évasion fiscale jugées massives, il appartient aux États d'intervenir légalement.

A. Principe directeur

Le Commentaire de l'OCDE, lorsqu'il aborde l'utilisation abusive de la Convention, énonce comme « principe directeur » que « les avantages d'une convention de double imposition ne devraient pas être disponibles lorsque l'un des principaux objectifs de la conclusion de certaines transactions ou de certains arrangements est d'obtenir une position fiscale plus favorable et que l'obtention d'un traitement plus favorable dans ces circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes » (23).

Même pour ceux qui l'admettent, la position de l'OCDE appelle des nuances (24). Il faut en effet distinguer les situations dans lesquelles l'abus est à strictement parler un abus du traité du cas dans lequel l'abus est une violation des objectifs du droit interne par l'usage du traité.

Dans le premier cas, si la disposition de droit interne se borne à sanctionner par exemple la violation des objectifs de la loi, la seule violation du but du traité n'est pas visée. Il n'y aura d'exception que si le traité contient une disposition expresse à cet égard et prévoit par exemple que les avantages consentis par le traité ne sont pas applicables lorsque le contribuable

(22) Rapport de la Commission du droit international sur les travaux de sa 70^e session, 7 novembre 2018, Nations unies A/C.6/73/L.23.

(23) Comm. 2014, art. 1, 9.5 ; Comm. 2017, art. 1, 61.

(24) L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling (art. 344, § 1, LV 15.92) voor het voorkomen van misbruik in de Belgische dubbelbelastingverdragen », *op. cit.*, p. 130.

agit dans le seul but de se procurer les avantages du traité ou utilise une construction artificielle(25).

Toutefois, l'administration fiscale pourrait toujours faire usage de l'article 31 du Traité de Vienne sur le droit des traités. Comme la fonction d'une convention fiscale bilatérale est de faciliter les relations économiques entre les deux États, notamment en évitant la double imposition, le fisc peut soutenir que celui qui recourt au traité dans un but purement fiscal abuse du traité. La jurisprudence internationale est divisée sur ce point(26). Dans l'hypothèse où l'abus consiste dans la violation des objectifs d'une loi nationale par utilisation d'un traité et où le traité applicable ne contient pas de disposition à ce sujet, seul le recours à l'article 31 de la Convention de Vienne serait possible.

À cet égard, il y a à nouveau lieu de distinguer deux situations(27). Si l'État qui veut invoquer l'abus du traité à l'égard d'un non-résident a le pouvoir de taxer, il pourra appliquer sa disposition de droit interne, par exemple en percevant une retenue à la source et l'État de la résidence devra, si le traité prévoit l'octroi d'un crédit d'impôt dans cet État, l'accorder puisque la taxation du pays de la source sera conforme aux dispositions du traité(28).

En revanche, si l'État de la source n'a pas le pouvoir d'imposer le revenu aux termes du traité, il ne pourra requalifier le revenu si cette requalification n'est pas conforme aux définitions autonomes des revenus qui sont prévues par le traité. En d'autres termes, il ne pourrait par exemple requalifier un dividende en intérêt en méconnaissant les définitions conventionnelles.

Si la définition du revenu n'est pas conventionnelle mais s'il y a lieu de renvoyer au droit interne pour déterminer la nature du revenu(29), il faudra vérifier si la requalification par l'État de la source, et donc la définition qu'il donne du revenu, est conforme au sens commun des termes replacés dans leur contexte et pris à la lumière des buts du traité.

(25) Pour cette dernière rédaction, voy. le Traité modèle belge, art. 27, § 3.

(26) S. VAN WEEGHEL et A. GUNN, « The General Anti-Abuse Principle of International Law : Can It Be Applied to Tax Cases ? », in *Essays on Tax Treaties, A Tribute to David A. Ward*, CTF, 2012.

(27) L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling (art. 344, § 1, LV 15.92) voor het voorkomen van misbruik in de Belgische dubbelbelastingverdragen », *op. cit.*, p. 138.

(28) Modèle OCDE, art. 23 A et B.

(29) Modèle OCDE, art. 3.2.

Si une disposition anti-abus interne a été introduite après la conclusion du traité, on pourrait considérer que les normes d'interprétation, bien qu'elles soient dynamiques et permettent l'évolution du droit interne s'opposant à de telles règles qui permettent à un État de s'attribuer un pouvoir d'imposition, qu'il n'avait pas au terme du traité conclu avec l'autre État à une date antérieure. Telle est la jurisprudence notamment du Hoge Raad des Pays-Bas. Il y apporte toutefois une exception si, par l'introduction d'une disposition anti-abus, le droit de l'autre État se met en concordance avec le droit de l'État de la source : dans ce cas, il n'y a pas perturbation de l'équilibre du traité mais restauration de cet équilibre(30). Cette jurisprudence paraît contestable.

IV. DISPOSITIONS SPÉCIFIQUES DES TRAITÉS

De nombreux traités comprennent une règle selon laquelle les États restent libres d'appliquer leurs règles anti-abus dans le cadre du champ d'application d'un traité. Certains traités comprennent une règle anti-abus qui doit être appliquée à la place du droit interne. La règle conventionnelle prime dans ce cas la règle de droit interne(31).

Toutefois, la pratique est divisée entre pays dans lesquels le droit international prévaut tandis que d'autres appliquent le principe de spécialité(32). La clause anti-abus du Traité-modèle belge(33) ne vise que les arrangements artificiels.

La Suisse a été l'un des premiers pays à introduire une disposition limitant le bénéfice des traités en cas d'utilisation abusive. Une clause analogue se retrouve dans le Traité type des États-Unis (« *Limitation of Benefits* » ou « LOB »).

(30) P. WATTEL et O. MARRÉS, « Characterization of Fictitious Income and the OECD-Pattern Tax Treaties », *Eur. Tax.*, 2003, p. 72.

(31) En France, D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 10^e éd., Paris, LGDJ, 2019, p. 760 ; en Belgique, W. PANIS, « Belgian Report, IFA Seoul Congress, Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules », *T.F.R.*, 2019, p. 559.

(32) P. ROSENBLATT et M. E. TRON, « General Report Subject 1, Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules », IFA 2018 Seoul Congress, *Cah. dr. fisc. Int.*, vol. 103, p. 36.

(33) Art. 10.

V. LE PLAN D'ACTION BEPS (« *BASE EROSION PROFIT SHIFTING* ») DE L'OCDE

À la demande du G20, l'OCDE s'est engagée à élaborer un plan ambitieux visant à adapter les règles fiscales internationales à la nouvelle réalité économique. Le plan a d'abord été exprimé dans un document général : « Addressing Base Erosion & Profit Shifting », en 2013. Ce document a été suivi d'un plan d'action : « Plan d'action sur l'érosion de la base et le déplacement des profits », également en 2013. Le plan a détaillé quinze actions, dont l'action 6 portant sur la prévention des abus des traités. Le mandat de l'action 6 a été résumé en trois points :

- l'élaboration de dispositions conventionnelles ou internes destinées à prévenir les abus de traité ;
- une clarification concernant l'idée que les conventions de double imposition n'ont pas pour objet de générer une double non-imposition ;
- l'identification des éléments de politique fiscale auxquels les États doivent se référer avant de conclure une convention de double imposition (34).

L'action 6 a suivi la même ligne que toutes les autres actions proposées par l'OCDE : publication d'un projet à soumettre à la discussion ; rédaction d'un « *deliverable* » ; rédaction d'un projet révisé et, enfin, d'un rapport final (octobre 2015) (35).

Selon ce rapport, il y a deux façons d'arriver à une utilisation inappropriée des avantages conventionnels : premièrement, le contribuable peut éviter les limitations prévues dans la convention par le « *treaty shopping* » ou le « *rule shopping* » (36). Deuxièmement, le contribuable peut également échapper aux dispositions de la loi nationale en utilisant un traité, en faisant valoir, par exemple, que le traité ne permet pas l'application d'une disposition nationale anti-abus.

(34) Plan d'action, p. 19.

(35) OCDE, Prévention de l'octroi des avantages découlant d'un traité dans des circonstances inappropriées, Action 6-2015, rapport final.

(36) Rapport final, § 15 ; L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling (art. 344, § 1, LV 15.92) voor het voorkomen van misbruik in de Belgische dubbelbelastingverdragen », *op. cit.*, p. 126 ; L. DE BROE et J. LUTS, « BEPS Action 6 : Tax Treaty Abuse », *Intertax*, 2015, p. 122.

A. Le « *treaty shopping* »

En ce qui concerne la première situation, le rapport suggère un triple mode d'action (37).

- 1° Il est suggéré d'insérer comme titre et préambule d'une convention de double imposition une déclaration selon laquelle la convention n'a pas pour objectif de créer des situations d'évasion ou de fraude fiscale, y compris, notamment, le « *treaty shopping* », sur la base du principe sous-jacent (« principe directeur ») déjà mentionné dans le commentaire de l'OCDE (38). Le texte d'un tel préambule serait le suivant :

« (État A) et (État B)

Désireux de développer davantage leurs relations économiques et de renforcer leur coopération en matière fiscale,

Ayant l'intention de conclure une convention en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par la fraude ou l'évasion fiscales (y compris par des arrangements de chalandage visant à obtenir les allègements prévus dans la présente convention au profit indirect de résidents d'États tiers).

Sont convenus de ce qui suit : »

Il sera en outre expressément mentionné que l'obligation d'éliminer la double imposition dans l'État de résidence est subordonnée au fait que le revenu a déjà été imposé dans l'État de la source.

- 2° Le rapport propose aux parties d'inclure dans les traités une clause visant à limiter les avantages du traité (« *limitation of benefits* » ou « LOB ») selon le texte du traité modèle des États-Unis.

Ce texte exclut des avantages du traité les résidents d'un État contractant qui ne sont pas des personnes qualifiées.

Seront ainsi considérées comme personnes qualifiées uniquement les sociétés dont les actions sont cotées en bourse, dont le siège principal de gestion et de contrôle est situé dans l'État contractant ou dont 50 % des titres au moins en pouvoir votal et en valeur

(37) Rapport final, § 19.

(38) Art. 1, § 9.5.

sont détenus par cinq sociétés ou moins remplissant les conditions précitées ou résidentes de l'État contractant pendant plus de la moitié de l'exercice fiscal. De plus, il est requis que moins de 50 % des revenus de l'entité en question servent à des paiements déductibles fiscalement destinés à des non-résidents.

Les résidents de l'État contractant engagés dans la conduite active d'une activité d'affaires autre que le simple investissement (les activités de banque, d'assurance et le commerce des titres étant toutefois exclus de la définition du simple investissement) pourront bénéficier des avantages de la convention.

Cette disposition, d'une extrême complication, a été introduite par les États-Unis et par quelques autres pays dans un grand nombre de conventions. L'une des questions est de savoir s'il faut y ajouter une règle d'avantages dérivés permettant d'inclure dans la définition des personnes qualifiées de bénéficiaires équivalents, incluant notamment ceux qui, bien que non-résidents, pourraient bénéficier des mêmes avantages en application d'un autre traité conclu avec le pays de la source.

Dans le cas de l'Union européenne, de telles dispositions existent dans certains traités en faveur des résidents d'autres États de l'Union.

- 3° Enfin, le plan d'action propose d'inclure dans les traités une clause anti-abus sous la forme d'un critère d'objet principal (« *Principal Purpose Test* » ou « PPT ») dont le texte serait le suivant :

« Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage en vertu de la présente Convention n'est pas accordé à l'égard d'un élément de revenu ou de capital s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de tous les faits et circonstances pertinents, que l'obtention de cet avantage était l'un des buts principaux de tout arrangement ou de toute opération aboutissant directement ou indirectement à cet avantage, à moins qu'il ne soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention ».

Cette disposition est de nature à créer la même incertitude que des dispositions analogues existant en droit interne à l'égard d'opérations visant non à éviter la simple application d'une loi mais à se mettre en contradiction avec l'objectif d'une législation (39).

(39) P. D. MORRISON, « BEPS Action 6-Treaty Shopping Double Whammy », *Tax Management International Journal*, 2014, vol. 43, p. 354.

Le rapport recommande l'inclusion dans tous les traités d'un standard minimum (« MS ») qui comprendrait l'adoption par tous les États du titre et du préambule combinés soit avec les clauses LOB et PPT, soit uniquement avec la clause PPT, soit avec la clause LOB combinée à une clause PPT limitée ou à des règles internes anti-abus⁽⁴⁰⁾. Ce standard minimum comprendrait également une procédure de résolution amiable des conflits.

B. « *Rule shopping* »

Quant à la compatibilité d'une clause interne anti-abus avec un traité, le rapport considère qu'il n'y a pas de conflit dans trois situations :

- le traité contient une clause de sauvegarde préservant l'application de la clause anti-abus interne ;
- la clause générale anti-abus de droit interne définit un terme et le traité se réfère à cette clause pour l'interprétation des termes conventionnels ;
- la clause générale anti-abus de droit interne est conforme au « principe directeur ».

Ces hypothèses sont nombreuses mais ont généralement été déjà traitées dans d'autres actions proposées par le plan de l'OCDE (produits hybrides, renforcement des règles CFC, limitation de l'érosion de l'assiette par les déductions d'intérêts, prix de transfert).

Toutefois, l'OCDE propose d'ajouter un article 1.3 à la Convention Modèle, inspirée de la « *saving clause* » du droit américain et prévoyant que la Convention n'affecte pas le droit d'un État contractant de taxer ses résidents sauf en ce qui concerne certaines hypothèses limitées (ajustement corrélatif en cas d'application des règles de prix de transfert, rémunérations payées par l'État, rémunérations payées aux étudiants, prévention de la double imposition, prévention des traitements discriminatoires, droit de recourir à la procédure amiable, diplomates). Une telle disposition représente une modification complète du droit des traités à conclure par d'autres pays que les États-Unis.

Les mêmes règles s'appliqueraient à une doctrine jurisprudentielle sur les abus fiscaux.

(40) *Ibid.*, §§ 22 et 23. Il faut ajouter la procédure d'accord mutuel (MAP) pour la résolution des conflits.

Nous voyons que le rapport adopte le concept de l'OCDE exposé plus haut selon lequel des clauses générales, ainsi que les clauses spécifiques anti-abus de droit interne, peuvent être utilisées pour éviter les abus des traités. En d'autres termes, une clause générale anti-abus de droit interne s'appliquera à une convention de double imposition dans les cas où le PPT aurait été appliqué s'il avait été inclus dans la convention. Le modèle de l'OCDE comprend donc – même pour les traités passés – une clause anti-abus implicite dans les limites définies par le PPT, c'est-à-dire un principe qui a été créé par l'OCDE et qui est étranger au droit international coutumier.

VI. LE NOUVEL ARTICLE 29 DU TRAITÉ-MODÈLE DE L'OCDE

Selon la recommandation de l'action 6 du plan BEPS, le nouveau modèle de l'OCDE contient une clause sur l'abus des traités⁽⁴¹⁾. Il est à noter qu'aucun consensus n'a pu être atteint sur la définition des conditions d'application de cet article, pour lequel seul le commentaire présente des suggestions. Les paragraphes 1 à 8 définissent le contenu de la règle contre les abus des traités dans le cas où elle s'applique. Le paragraphe 9 énonce le critère de l'objet principal.

L'utilisation de cette clause suppose que l'un des principaux objectifs d'une opération soit d'obtenir un avantage fiscal, c'est-à-dire un élément subjectif. Le deuxième critère est un élément objectif : la contradiction avec l'objet et le but de la disposition éludée, de la disposition appliquée ou de la convention en général.

Le texte ne décrit pas ce que serait la conséquence de l'application de la clause générale anti-abus : refus d'appliquer le traité ou application d'une autre disposition du même traité. Le texte semble conduire à une solution du « tout ou rien », ce qui signifie qu'il est possible qu'aucune disposition du traité ne s'applique.

Une autre question est celle de la répartition de la charge de la preuve. L'administration supporte la charge de la preuve de l'élément objectif qui ne peut être obtenue qu'en fonction des circonstances. En revanche, la charge de la preuve de l'élément subjectif – ou plutôt de l'absence de cet élément – incombe au contribuable, même s'il s'agit également d'un élément factuel dont la preuve devrait être supportée par l'administration.

(41) Ph. MARTIN, « Interprétation et application de la clause générale anti-abus de l'OCDE », *Fiscalité internationale*, 2019, p. 163.

VII. CONVENTION MULTILATÉRALE (2017)

Comme le recommande l'action 15 du plan BEPS, l'OCDE a rédigé une convention multilatérale qui modifie les conventions fiscales des États signataires afin de prévenir l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert des bénéfices(42).

Il faut tenir compte par ailleurs d'objections formulées par les États-Unis à un tel traité. Le traité modèle américain prévoit en effet qu'un accord bilatéral ne restreindra en rien les avantages accordés par la loi des États contractants. C'est la règle : « *First do not harm* ». Cette règle n'est pas reprise dans le Modèle de l'OCDE bien que celui-ci prévoie en ses diverses dispositions qu'un État contractant « peut taxer » ou « n'imposera pas ». Un traité n'est, pour la doctrine américaine, pas le lieu de prévoir qu'un État taxera un élément de revenu ou de fortune. Les États-Unis n'accepteront dès lors pas de conclure des traités restreignant les avantages accordés par le Code américain ou ses « *Regulations* »(43).

A. Préambule

Conformément à la recommandation contenue dans le rapport BEPS sur l'action 6, article 6, paragraphe 1^{er}, la convention impose aux États signataires l'obligation d'insérer dans leur traité le préambule suivant :

« L'intention est d'éliminer la double imposition en ce qui concerne les impôts visés par le présent accord sans créer de possibilités de non-imposition ou de réduction d'impôt par la fraude ou l'évitement fiscal (y compris par des accords de chalandage visant à obtenir les allègements prévus dans le présent accord au profit indirect des résidents de pays tiers) ».

Une exception est prévue si la convention pertinente exprime déjà l'intention souhaitée.

(42) J. MALHERBE, « A New Tax Treaty for a new world – The Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting », *Riv. Diritto Trib., internazionale – International Tax Law Review*, 2018, p. 9.

(43) P. D. MORRISON, « BEPS (Part II – A Multilateral Tax Treaty ?) », *Tax Management International Journal*, 2013, p. 626.

B. Clause conventionnelle générale anti-abus

Dans son article 7, la convention multilatérale impose également l'obligation d'insérer dans les traités une clause générale anti-abus contenant les termes du PPT suggérés dans le rapport sur l'action 6 dont le paragraphe 1^{er} est identique à la nouvelle clause insérée dans l'article 29, paragraphe 9, du traité type de l'OCDE :

« Nonobstant toute disposition d'une convention fiscale visée, un avantage en vertu de la convention fiscale visée ne sera pas accordé à l'égard d'un élément de revenu ou de capital s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de tous les faits et circonstances pertinents, que l'obtention de cet avantage était l'un des principaux objectifs de tout arrangement ou de toute opération qui a donné lieu directement ou indirectement à cet avantage, à moins qu'il ne soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la convention fiscale visée ».

Cette clause sera mise en œuvre à la place ou en l'absence de dispositions similaires dans la convention pertinente.

Il peut être prévu qu'en cas de refus des avantages de la convention pertinente, l'autorité compétente de l'État qui avait accordé ces avantages peut néanmoins les concéder s'il est établi que le contribuable les aurait obtenus sans l'opération critiquée. À cette fin, l'autorité compétente de l'État de résidence consultera l'autorité de l'autre juridiction.

Chaque partie contractante peut ajouter au PPT une disposition simplifiée limitant les avantages du traité dont le texte est reproduit par la convention multilatérale⁽⁴⁴⁾. Cette disposition ne s'appliquera que si toutes les juridictions contractantes y sont favorables.

Une partie contractante peut également se soustraire à l'obligation d'inclure le PPT dans ses conventions couvertes par l'instrument multilatéral si elle entend adopter une disposition détaillée sur la limitation des prestations, combinée soit avec des normes applicables aux sociétés conduits, soit avec l'énoncé d'un objectif principal, pour autant qu'elle satisfasse ainsi à la norme minimale requise par le plan BEPS (voy. *supra*)⁽⁴⁵⁾. Dans ce cas, les administrations contractantes tenteront de trouver une situation mutuellement satisfaisante qui soit conforme à la norme minimale.

(44) Art. 7.6 et 8-13 ; P. PISTONE, *Diritto Tributario Internazionale*, 2^e éd., Turin, Giappichelli, 2019, p. 302.

(45) Art. 7.15, a).

Une partie contractante peut également se dispenser d'insérer le PPT si ses conventions pertinentes comportent déjà des dispositions qui excluent leur application lorsque le but principal ou l'un des buts principaux d'un accord ou d'une opération est d'obtenir l'application du traité(46).

Une partie peut également éviter d'incorporer la disposition simplifiée sur la limitation des avantages découlant d'un traité si la convention pertinente la contient déjà(47).

Peu de pays ont adopté cette approche en raison de la complexité « ahurissante » (« *mind-numbing* ») de la disposition relative aux LOB(48). Le PPT laisse aux États une marge d'action beaucoup plus large qu'une clause de limitation des avantages des traités.

L'instrument multilatéral a été approuvé par la loi belge du 7 avril 2019(49). La Belgique a adopté le préambule et le PPT sans compléter ce dernier par une clause LOB. Le contribuable peut demander l'octroi des avantages conventionnels auxquels il aurait droit en l'absence du montage écarté(50).

VIII. RELATION ENTRE LA CLAUSE ANTI-ABUS (PPT) DANS L'INSTRUMENT MULTILATÉRAL ET UNE CLAUSE GÉNÉRALE ANTI-ABUS DE DROIT INTERNE

La clause générale anti-abus en droit interne et la clause exprimant le PPT dans l'instrument multilatéral ou dans une convention bilatérale ont des objectifs différents : la première lutte contre l'évasion fiscale au niveau national et dépend entièrement du législateur compétent ; la seconde se situe au niveau des scénarios qui contredisent l'objectif d'une convention.

Le champ d'application du PPT est plus large que celui des clauses générales anti-abus du droit interne. Il suffit que la recherche d'un avantage fiscal soit l'un des objectifs du contribuable alors que, dans les clauses internes, cette recherche doit généralement être l'objectif unique

(46) Art. 7.15, b).

(47) Art. 7.15, c).

(48) B. KÚZNIACKI, « The Limitation of Benefits Provision in BEPS Action 6, Multilateral Instrument. Ineffective Overreaction of Mind-Numbing Complexity », *Intertax*, 2018, p. 68 et p. 124 ; C. BERGEDAHL, « Anti-Abuse Measures in Tax Treaties Following the OECD Multilateral Instrument », Part 1, *Bull. Int'l Taxation*, 2018, n° 1, 3.3.

(49) *M.B.*, 18 juillet 2019.

(50) Art. 7.4.

ou principal. De plus, il suffit qu'il soit « raisonnable » d'arriver à cette conclusion. En outre, le PPT ne prévoit aucune exigence quant au caractère artificiel de l'opération, ce qui, comme nous le verrons, pose des problèmes en droit européen.

Pour appliquer le PPT, la notion d'abus d'un traité doit être déterminée. La simple tentative d'appliquer un traité ne constitue pas un abus de traité.

Il n'est donc pas abusif de situer une activité étrangère dans le pays source avec lequel le pays de résidence a conclu le traité le plus favorable. Mais lorsqu'une filiale est interposée dans ce dernier pays, qu'en est-il de l'application du traité entre le pays où la filiale réside et l'État où l'activité est située ? Il semble difficile d'accepter que, si une opération a des motifs économiques valables, les avantages d'une convention soient refusés parce qu'un autre motif était d'obtenir l'application d'une convention. Cela serait contraire au but et à l'objet des dispositions pertinentes du traité. L'objectif principal des conventions fiscales est de nature économique : faciliter le commerce international.

On peut dire la même chose d'une opération qui a des motifs fiscaux indépendants du contenu de la convention, par exemple le caractère favorable du régime fiscal d'un État.

La clause de bonne foi qui permet l'intervention de l'autorité compétente pour accorder les avantages du traité pourrait, par exemple, entraîner l'application d'un taux réduit de retenue à la source sur les dividendes, à savoir le taux réduit général si l'application du taux réduit spécial applicable aux filiales était jugée abusive. L'application du taux de droit interne serait ainsi évitée.

Si l'on cherche à résoudre la contradiction potentielle entre la clause générale anti-abus des traités et la clause générale anti-abus de droit interne, il faut d'abord admettre que la clause interne est susceptible d'être appliquée dans une situation conventionnelle. Chaque type de norme aurait son propre domaine de compétence. En cas de conflit, la norme conventionnelle prévaudrait et exclurait l'application de la norme nationale qui entrerait en conflit avec elle. Si une opération, en vertu de la clause générale anti-abus du traité, devait être considérée comme abusive selon la clause du droit interne mais pas selon la clause du traité, la clause du droit interne ne pourrait pas être appliquée.

Imaginons, par exemple, qu'une entité détenant 24 % des actions d'une filiale acquière 1 % de plus afin de bénéficier d'un taux de retenue réduit applicable aux actionnaires détenant 25 %. Comment caractériser l'acquisition de ce pourcentage supplémentaire ? Dans le pays source, il faut déterminer si l'acquisition a un but exclusivement fiscal, entrant ainsi dans le champ d'application de la clause générale anti-abus de droit interne. Toutefois, on pourrait également appliquer la clause de bonne foi des traités qui permet l'intervention de l'autorité compétente : l'acquisition est conforme au but et à l'objectif de la clause conventionnelle traitant de la retenue à la source sur les dividendes. Même s'il y a abus conventionnel, il faut déterminer si l'on applique le taux réduit de la convention (15 % au lieu de 5 % par exemple) ou si l'on refuse l'application de la convention et applique la retenue d'impôt de droit interne de, par exemple, 30 %.

IX. RELATION ENTRE UNE CLAUSE CONVENTIONNELLE GÉNÉRALE ANTI-ABUS ET UNE CLAUSE CONVENTIONNELLE SPÉCIFIQUE ANTI-ABUS

La clause générale anti-abus du traité ne pourrait pas s'appliquer lorsqu'il existe une clause spéciale anti-abus. Un exemple en est l'article 17 du Traité modèle qui attribue à un artiste ou à un sportif les bénéfices réalisés par le biais d'une structure juridique. La règle selon laquelle une disposition spéciale déroge à une disposition générale s'applique.

X. DROIT EUROPÉEN

Même si le droit européen ne concerne que les États membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, il est pertinent pour le monde international en général car il concerne les investissements directs ou indirects dans l'UE, en particulier lorsque la liberté de circulation des capitaux s'applique et concerne également les États tiers.

La clause d'objectif principal recommandée par l'OCDE et exprimée dans l'instrument multilatéral va au-delà de ce que le droit européen considère comme nécessaire pour lutter contre l'évasion fiscale⁽⁵¹⁾. Les

(51) L. DE BROE, « Tax Treaty and the EU Law aspects of the LOB and PPT provision proposed by BEPS Action 6 », in R. DANON (éd.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Impact for European and international tax*

clauses générales anti-abus incluses dans les directives européennes, par exemple dans la directive mère-filiale, se limitent à interdire les mécanismes financiers mis en place lorsque leur but ou l'un de leurs buts est d'atteindre un objectif fiscal contraire à la finalité et à l'objectif de la directive, et qui, en outre, n'est pas « authentique » compte tenu de tous les faits et circonstances pertinents.

La clause PPT confère un pouvoir indéterminé à l'administration – ce qui est contraire au principe de légalité de l'impôt – de juger si une opération est conforme à l'objet et au but d'un traité et peut bénéficier de l'avantage fiscal qu'il offre. La jurisprudence de la Cour de justice européenne exige que les règles de droit qui ont des conséquences défavorables pour les contribuables soient claires, précises et prévisibles quant à leur application.

Le principe qui interdit l'abus de droit est limité par le droit européen de manière à ne s'appliquer qu'aux constructions artificielles qui ne reflètent pas la réalité économique et qui ont pour seul but d'éviter l'impôt, ce qui doit être démontré une preuve individualisée et non pas des présomptions générales, en maintenant le droit du contribuable de présenter des preuves contraires et en observant les principes de proportionnalité et de sécurité juridique (52). Si l'abus est prouvé, la situation qui aurait prévalu en l'absence de l'abus doit être rétablie.

La Cour a jugé que le principe général du droit communautaire selon lequel l'abus de droit peut être invoqué s'appliquerait pour refuser les avantages de la directive mère-filiale (53) ou de la directive sur les intérêts et redevances (54).

Le droit européen admet en principe le « *jurisdiction shopping* » et le « *treaty shopping* » au sein du marché unique. Les contribuables peuvent choisir le régime qui leur est le plus bénéfique. La discrimination et les restrictions dans l'exercice de cette liberté sont interdites. Une opération transfrontalière ne peut à cet égard être traitée de manière moins avantageuse qu'une opération nationale. Les mesures anti-abus sont autorisées

policy, Zurich, Schulthess, 2016, p. 197 ; M. LANG, P. PISTONE, A. RUST *et al.*, *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties, Analysis and Effects*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2018, p. 128 ; J. CALEJO GUERRA, « Limitation on Benefits Clauses and EU Law », *Eur. Tax*, 2011, p. 85 ; J. MALHERBE et O. DELATTRE, Compatibility of limitation of benefits in recent tax treaties with EU law, *Eur. Tax*, 1996, p. 12.

(52) C.J.C.E., 12 septembre 2006, aff. C-190/04, *Cadbury-Schweppes c. Commissioners of Inland Revenue*.

(53) C.J.C.E., 26 février 2019, aff. jtes C-116/16 et C-117/16, *Skatteministeriet c. T Danmark et T Danmark ApS*.

(54) C.J.C.E., 26 février 2019, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, *N Luxembourg 1, X Danmark A/S, C Danmark I, T Danmark ApS c. Skatteministeriet*.

si elles sont justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt public. Elles doivent être propres à atteindre le but poursuivi (nécessité) et ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (proportionnalité). L'objectif à atteindre ici est la prévention de l'évasion fiscale.

A. PPT

Une première question qui se pose est de savoir si l'application du PPT peut conduire à une discrimination ou à une restriction si la situation internationale est comparée à une situation interne hypothétique du même type.

En général, une convention fiscale améliore la situation d'un contribuable par rapport à la simple application du droit interne. Dans ce cas, la suppression du bénéfice du traité ne fait que le replacer dans sa situation de droit interne et la comparaison n'est pas défavorable. La même situation se produira si une clause interne anti-abus, réputée applicable à une situation conventionnelle conformément à la doctrine de l'OCDE dans le commentaire de l'article premier du Traité modèle, s'appliquait à la situation conventionnelle. Le PPT n'est qu'un moyen supplémentaire d'atteindre ce résultat déjà issu de l'application du droit interne.

Dans d'autres situations, l'application du PPT répondra-t-elle au critère de proportionnalité du droit communautaire ?

Son principal inconvénient est qu'il s'appliquera non seulement si l'évasion fiscale est le seul ou même le but principal ou essentiel de l'opération, mais aussi s'il s'agit de « l'un de ses principaux objectifs ». Il semble inacceptable, dans le respect des libertés communautaires au sein du marché unique, qu'un choix justifié par des raisons économiques soit ignoré même si une motivation fiscale est simultanément présente.

La répartition de la charge de la preuve entre l'administration et le contribuable ne répond pas non plus au critère de proportionnalité. Les autorités fiscales doivent prouver la partie subjective du double critère, c'est-à-dire le but du contribuable d'obtenir le bénéfice de la convention et elles doivent seulement prouver qu'il est raisonnable de conclure à l'existence de ce but. Le contribuable doit prouver l'élément objectif, c'est-à-dire la conformité avec l'objet et le but de la disposition de la convention. Il doit « l'établir ». Il ne lui suffit pas de démontrer qu'il est raisonnable de le juger présent.

B. Clause LOB

La clause LOB restreint la portée de la convention en n'accordant ses avantages qu'aux contribuables qui, bien que remplissant le critère de résidence, satisfont en outre à un critère de propriété et d'érosion de l'assiette fiscale, à un critère d'activité commerciale, à un critère de cotation en bourse ou à un critère de motivation économique.

Les tests de propriété et d'érosion de la base ont été critiqués parce qu'ils excluent les sociétés détenues par des résidents de l'UE ou effectuant des paiements à des résidents de l'UE lorsque la liberté de circulation des capitaux est en jeu. La critique est également valable en ce qui concerne les résidents d'États tiers. Les dispositions relatives aux « avantages dérivés », qui assimilent jusqu'à un certain point les résidents de l'UE aux personnes remplissant les conditions requises, réduiront généralement la discrimination, mais ne l'élimineront pas. Le test de cotation boursière ne couvre pas nécessairement toutes les bourses de l'UE.

Les conséquences de l'application du PPT ne sont pas claires : on ne sait pas, par exemple, si, dans le cas d'un refus d'appliquer une disposition d'un traité, on est autorisé à appliquer une autre disposition ou même un autre traité. L'opération doit être traitée comme s'il n'y avait pas d'abus.

Il faut rappeler que, dans l'Union européenne, le droit de l'Union prévaut sur le droit international général. Le PPT qui est applicable conformément à un traité conclu entre deux pays de l'Union ne peut aller au-delà des clauses anti-abus contenues dans les directives, par exemple, la directive mère-filiale ou la directive sur les fusions.

La perte de revenus résultant d'une opération d'un contribuable ne peut, à elle seule, justifier dans le contexte intra-européen l'application d'une mesure anti-abus qui impliquerait une discrimination.

C. Directive européenne anti-évasion (ATAD 2016) (55)

Par la directive anti-évasion, le Conseil européen a cherché à mettre en œuvre diverses mesures prévues par le plan BEPS, notamment celle concernant l'abus de droit, afin d'éviter une mise en œuvre divergente

(55) Directive 2016/1164/UE du 12 juillet 2016.

dans les États membres de l'Union⁽⁵⁶⁾. La directive comprend une clause anti-abus que tous les États membres doivent transposer dans leur ordre juridique interne :

« Article 6

Règle générale anti-abus

1. Aux fins du calcul de l'impôt sur les sociétés, un État membre ne tient pas compte d'une convention ou d'une série de conventions qui, ayant été mises en place à titre principal ou dans le but principal d'obtenir un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet de la législation fiscale applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de tous les faits et circonstances pertinents. Un arrangement peut comprendre plus d'une étape ou d'une partie ».

La directive ATAD a d'ailleurs fait l'objet de critiques quant à sa validité en droit européen. L'Union européenne, en effet, ne peut exercer que les compétences qui lui sont conférées par les traités. En matière de fiscalité directe, cette compétence, qui doit être exercée dans le respect des principes de subsidiarité et de proportionnalité, est exclue. Il ne reste que le pouvoir général selon lequel l'Union européenne peut initier des directives d'harmonisation dans des situations qui affectent l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur.

La directive ATAD, en ce qui concerne l'abus de droit, prévoit l'application d'une disposition anti-abus dans les situations où l'obtention d'un avantage fiscal est l'un des principaux objectifs de l'action du contribuable alors que la jurisprudence européenne limite cette application aux cas où l'obtention de cet avantage est l'objectif essentiel de l'initiateur de l'opération qui, en soi, n'est pas « authentique », c'est-à-dire « est artificielle »⁽⁵⁷⁾.

La directive ATAD a été mise en œuvre. Ainsi, en matière d'impôt des sociétés, la loi française prévoit qu'un avantage peut être écarté s'il

(56) L. NAYBERG et N. VERGNET, « La clause anti-abus générale de la directive ATAD, Réflexions sur la codification du principe européen de lutte contre les pratiques abusives », *Fiscalité Internationale*, 2019, 9.41, p. 224. Cette disposition est transposée en France par l'art. 205A du CGI ; E. RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE et V. LEROY, « Adoption formelle de la directive anti-évasion fiscale : premier aperçu », *Droit fiscal*, 2016, n° 424, not. p. 11.

(57) Sur l'évolution de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, *cf.* K. LENAERTS, « Le juge de l'Union, promoteur de la lutte contre l'abus de droit en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2019, n° 6, p. 433 et *id.*, « Le concept d'abus de droit dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de fiscalité directe », *in* P. PASCHALIDIS et J. WILLEMEERSCH (éds), *L'Europe au présent. Liber Amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 825.

a comme objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux d'obtenir un avantage fiscal (58).

Allant plus loin que l'article L64 LPF, l'abus de droit général caractérisé par la simulation ou le but exclusivement fiscal, l'article L64A LPF permet d'écarter en général l'acte qui a pour motif principal la recherche d'une économie fiscale. Dans les deux cas, il s'agit toutefois d'une règle d'assiette qui n'entraîne pas automatiquement des pénalités (59).

La Belgique a estimé ne pas devoir ajouter de disposition à la clause anti-abus figurant déjà dans le Code des impôts sur les revenus (60), celle-ci n'étant pas assortie de limites qui ne lui permettraient pas d'atteindre les résultats voulus par la directive (61).

La directive devrait s'appliquer conformément à la jurisprudence de la Cour. Le préambule (considérant 9) limite l'application de la clause anti-abus aux dispositifs artificiels (62).

La directive risque aussi d'atteindre des opérations ayant un objectif commercial réel en s'appuyant sur des arguments de type subjectif (63).

En outre, la directive ATAD n'établit qu'une harmonisation minimale, permettant aux États membres d'aller au-delà de la clause destinée à limiter les abus – tout en respectant néanmoins les libertés garanties par les traités de l'UE. L'objectif énoncé dans le préambule de la directive ATAD, à savoir l'harmonisation des actions des États membres en vue de l'application des mesures BEPS, n'est pas atteint car ces États sont autorisés à adopter des mesures plus strictes. Il est donc légitime de se demander si la directive ATAD était, en fait, nécessaire pour assurer le bon fonctionnement du marché européen, condition préalable à toute intervention de l'Union dans le domaine de la fiscalité directe (64).

La Cour de justice a jugé plus récemment que l'abus de droit en tant que principe de droit européen pouvait et devait être invoqué même en

(58) Art. 205A CGI.

(59) M. COZIAN, F. DEBOISSY et M. CHADEFaux, *Précis de Fiscalité des Entreprises*, 43^e éd., Paris, Lexis Nexis, 2019, p. 979.

(60) Art. 344, § 1, CIR92.

(61) A. BOUWEN, « Een algemeen principe van verbod op fiscaal rechtsmisbruik in harmonie met Europa », *T.F.R.*, 2020, p. 134.

(62) A. GARCÍA PRATS, W. HASLEHNER *et al.*, EU Report, IFA 2018 Seoul Congress, A. Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, p. 78.

(63) F. ZIMMER, « OECD/European Union/International – In Defence of General Anti-Avoidance Rules », *Bull. Int'l Taxation*, 2019, n° 4, n° 10.

(64) M. C. BARREIRO CARRIL, « La controvertida base jurídica de la directiva antielusión fiscal : un análisis a la luz de reglas de vinculación », *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 2019, vol. 62, p. 155.

l'absence de principe de droit national dès lors que l'opération entrerait dans le champ d'application du droit de l'Union, au titre par exemple de paiement d'intérêt ou de dividende entre une filiale et sa société mère, pour écarter en l'espèce le recours à une société-relais (65).

D. Jurisprudence

La jurisprudence française s'aligne sur le concept selon lequel l'abus de droit pour fraude, prévu en France par l'article L64 du Code général des impôts, est applicable lorsqu'une convention fiscale bilatérale existe même si cette convention ne comporte pas de dispositions spécifiques anti-abus ou ne renvoie pas au droit interne (66).

Un résident français a accepté d'acquérir un groupe d'immeubles situés en France par l'intermédiaire d'une société française. Parallèlement, il a placé ces titres dans une société holding domiciliée au Luxembourg. Le contrat d'achat a été modifié pour l'autoriser à substituer une autre société à l'acquisition. La société luxembourgeoise a acheté le groupe d'immeubles pour un prix d'environ 3.000.000 €, a modifié ses statuts pour y inclure des activités immobilières et a revendu les immeubles pour environ 5.000.000 € à une société française créée par l'ex-épouse du contribuable. Ce faisant, le contribuable espérait bénéficier de la convention fiscale franco-luxembourgeoise afin d'éviter l'impôt sur les plus-values qui serait imposé à la société luxembourgeoise.

Le Conseil d'État a appliqué l'article 31, paragraphe 1^{er}, de la Convention de Vienne, sur le droit des traités selon lequel les conventions fiscales doivent être interprétées en tenant dûment compte de leur contexte, de leur objet et de leur but. Le but des conventions fiscales étant de faciliter le commerce international, les États ne doivent pas appliquer la convention à des opérations sans substance et dont le but est uniquement d'éluider l'impôt. Ces opérations n'ont pas d'incidence favorable sur le commerce.

(65) C.J.U.E., 26 février 2019, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, *N Luxembourg 1 e.a.* ; C.J.U.E., 26 février 2019, aff. C-116/16 et C-117/16, *T Danmark et Y Danmark*.

(66) « Les États parties à la convention fiscale franco-luxembourgeoise ne sauraient être regardés comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer ses stipulations à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de toute substance économique. Il suit de là qu'en jugeant que l'opération litigieuse était contraire aux objectifs poursuivis par les deux États signataires, la cour n'a entaché son arrêt d'aucune erreur de droit » ; C.E. (Plén. fisc.), 25 octobre 2017, n° 396.954, *Verdannet, Droit fiscal*, 2018, Comm. 64, concl. E. CRÉPEY, obs. F. DEBOISSY ; *R.J.F.*, 2018, n° 70.

La position française est liée au principe de subsidiarité des conventions fiscales évoqué au début de notre étude, selon lequel le juge se fonde d'abord sur la loi fiscale nationale⁽⁶⁷⁾.

CONCLUSION

La clause anti-abus, dont l'applicabilité en droit fiscal a été longtemps contestée, a été introduite dans la plupart des ordres juridiques internes. Elle trouve maintenant sa place dans l'ordre des conventions fiscales internationales et dans les directives de l'UE.

Toutefois, la compatibilité de sa rédaction avec le droit primaire européen demeure discutable.

⁽⁶⁷⁾ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 10^e éd., Paris, LGDJ, 2019, p. 758.