

Un abus de traite peut il être un abus de droit ?

Compte rendu amplifié d'une conférence de travail
organisée par l'IACF

La procédure de l'abus de droit peut elle être mise en œuvre par l'administration pour remettre en cause le bénéfice d'une convention fiscale ?

La procédure de l'abus de droit peut elle être mise en œuvre par l'administration pour remettre en cause le bénéfice d'une convention fiscale ?.....	1
Avis CE Section des Finances 31 mars 2009 n°382545	1
Conseil d'État, 3ème et 8ème ssr 29/12/2006, 283314, Bank of Scotland.....	2
Conseil d'État, 8ème et 3ème ssr 24/04/2012, 343709, Abbey National	2
Comment interpréter l'intention du négociateur conventionnel ?.....	3
Conseil d'État, 9ème et 10ème ssr 12/03/2014, 362528, Sté Céline	3
Sans chercher ni à éviter les doubles exonérations	3
Conseil d'Etat, Section, du 13 mai 1983, 28831,.....	3
Ni retenir un but distinct de lutte contre l'évasion fiscale dans le silence de la convention.	4
Comment apprécier le but exclusivement fiscal ?.....	5
CE 23 juin 2014 n° 360708, Société groupement Charbonnier Montdiderien	5
Peut-on abuser d'une convention actuelle pour anticiper une modification conventionnelle.	
Modification de la franco-luxembourgeoise en attente de prochains avis ????	5
Comment combiner l'abus de droit avec le droit communautaire ?	5
Recommandation de la commission sur la planification fiscale agressive	5
La véritable question est celle de la substance ECONOMIQUE ?	
Résolution du Conseil de l'UE du 8 juin 2010	6
<u> Cadbury Schweppes C-196/04 points 61, 67 et 68).</u>	6
L'interprétation du droit interne à la lumière de la Directive.....	
C A A de Versailles, 3ème Ch, 18/03/2014, 13VE00873 Sté Technicolor 7	
L'abus du régime des sociétés mères	7
CE 23 juin 2014 n° 360708, Société groupement Charbonnier Montdiderien	8

La procédure de l'article L.64 du LPF peut être mise en œuvre par l'administration pour remettre en cause le bénéfice d'une convention fiscale

[Avis CE Section des Finances 31 mars 2009 n°382545](#)

dès lors qu'une convention fiscale à laquelle la France est partie contient des stipulations rédigées sur le modèle de celles de l'article 1er du modèle de convention OCDE , le bénéfice des avantages prévus par tout autre article de ladite convention peut être refusé, sauf

si des stipulations de la convention en cause ou des éléments relatifs au contexte ou au but dans lequel elle a été établie y font obstacle, dans les cas où il en est fait usage de manière abusive, et notamment lorsqu'une personne interposée n'a pour rôle que de faire profiter un tiers des avantages prévus par cette convention, auxquels il n'aurait pas directement droit

Solution implicite : application de la notion de fraude à la loi avant extension du champ d'application de l'article L 64 LPF

Conseil d'État, 3ème et 8ème ssr 29/12/2006, 283314, Bank of Scotland

Il résulte des stipulations de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968 qu'un résident du Royaume-Uni auquel une société française a distribué des dividendes ne peut se prévaloir des avantages prévus aux paragraphes 6 et 7 de son article 9 que s'il est le bénéficiaire effectif de ces dividendes au sens du paragraphe 9 du même article.

Ne peut être regardée comme le bénéficiaire effectif des dividendes une banque britannique cessionnaire temporaire de l'usufruit d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote spécialement émises par une société française au profit de sa société-mère américaine dans le cadre d'un montage, qui s'analyse en réalité comme un emprunt contracté par la société américaine auprès de la banque britannique, dont l'unique but est d'obtenir le remboursement, prévu par le paragraphe 7 de l'article 9 de la convention, de l'avoir fiscal attaché aux distributions de la société française.

a) *N'entre pas dans le champ d'application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales la remise en cause par l'administration de la portée d'un contrat qui, sans déguiser la réalisation ou le transfert d'aucun revenu, tend seulement à bénéficier abusivement d'un crédit d'impôt ou d'un taux d'imposition réduit.,*

b) L'administration est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposable la cession temporaire à une banque britannique de l'usufruit d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote, spécialement émises par une société française au profit de sa société-mère américaine, dès lors qu'elle établit que cette cession constitue un montage réalisé dans l'unique but d'obtenir le remboursement de l'avoir fiscal attaché aux distributions de la société française, prévu par le paragraphe 7 de l'article 9 de la convention franco-britannique en faveur des seuls bénéficiaires effectifs des dividendes. Par suite, dès lors que cette cession s'analyse en réalité comme un emprunt contracté par la société américaine auprès de la banque britannique, celle-ci ne peut être regardée, au sens de la convention, comme étant le bénéficiaire effectif des versements de dividendes.

J1] Rappr., en ce qui concerne la notion de bénéficiaire réel de redevances, pour l'application de la convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973, 13 octobre 1991, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ SA Diebold Courtage, n° 191191, p. 307., [RJ2] Cf. Section, 27 septembre 2006, Société Janfin, n° 260050, p. 401.

Conseil d'État, 8ème et 3ème ssr 24/04/2012, 343709, Abbey National

La C A A de Paris n'a pas dénaturées, d'une part, que la SOCIETE ABBEY NATIONAL TREASURY SERVICES ne supportait pas le véritable risque économique tenant à la qualité d'actionnaire à raison de la détention des actions à dividende prioritaire en litige et que le montage litigieux, qui devait être regardé comme ayant pour objet d'approcher au plus près les garanties d'un contrat de prêt, dissimulait la réalité d'un emprunt contracté par la société américaine Merck auprès de la SOCIETE ABBEY NATIONAL TREASURY SERVICES, moyennant délégation de ses filiales françaises pour rembourser à sa place le prêteur, par compensation avec les dividendes prioritaires dont elle garantissait le paiement et, d'autre part, que la cession temporaire à cette société britannique de l'usufruit des actions à dividende prioritaire sans droit de vote spécialement émises par les sociétés françaises, eu égard aux stipulations des conventions d'usufruit, constituait un montage réalisé dans l'unique but d'obtenir le bénéfice du remboursement de l'avoir fiscal attaché aux distributions de la société française, prévu par la convention fiscale entre la France et le Royaume-Uni, au profit des résidents de cet Etat, lorsqu'ils sont les bénéficiaires effectifs de ces distributions, alors que la convention fiscale

entre la France et les Etats-Unis n'aurait pas permis à la société américaine d'obtenir ce remboursement, et en jugeant que le montage en cause était constitutif d'une fraude à la loi, la cour n'a ni inexactement qualifié les faits ni commis d'erreur de droit ;

Comment interpréter l'intention du négociateur conventionnel ?

Le Conseil d'état retient une interprétation principalement littérale des termes de la convention

[Conseil d'État, 9ème et 10ème ssr 12/03/2014, 362528, Sté Céline](#)

Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition et si, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie avant de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale, il appartient néanmoins au juge, après avoir constaté que les impositions qu'une entreprise a supportées dans un autre Etat du fait des opérations qu'elle y a réalisées seraient normalement déductibles de son bénéfice imposable en France en vertu de la loi fiscale nationale, de faire application, pour la détermination de l'assiette de l'impôt dû par cette entreprise, des stipulations claires d'une convention excluant la possibilité de déduire l'impôt acquitté dans cet autre Etat d'un bénéfice imposable en France. Il en va ainsi, alors même que la convention prévoirait par ailleurs un mécanisme de crédit d'impôt imputable sur l'impôt français, dont cette entreprise ne serait pas en mesure de bénéficier du fait de sa situation déficitaire au cours de l'année en cause, dès lors que la convention interdit la déduction en toutes circonstances.

Sans chercher ni à éviter les doubles exonérations

[Conseil d'Etat, Section, du 13 mai 1983, 28831,](#)

Il ressort clairement des stipulations des articles 3 et 25 de la convention en matière d'impôts sur le revenu et la fortune conclue le 28 juillet 1967 entre la France et les Etats-Unis d'Amérique, dont l'objet est d'éviter les doubles impositions, que, pour la détermination de la résidence fiscale d'un contribuable, l'utilisation des différents critères définis à l'article 3 doit être envisagée dans l'ordre où ils sont énoncés, chacun de ces critères ne pouvant être utilisé qu'à défaut de pouvoir appliquer le précédent, par rapport auquel il présente un caractère subsidiaire.

La conclusion d'un accord amiable sur la détermination fiscale du contribuable, entre les administrations des états contractants, n'étant énoncée à l'article 3 de la convention franco-américaine en matière d'impôts sur le revenu et la fortune qu'en tout dernier lieu, cet accord ne peut, sur ce fondement légal, s'imposer au contribuable et au juge de l'impôt que dans l'hypothèse où la résidence fiscale de l'intéressé ne peut être déterminée par application d'aucun des critères définis à l'article 3.

Il ressort clairement des stipulations de l'article 4 de la convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, conclue le 9 septembre 1966 entre la France et la Suisse, que la notion de foyer d'habitation permanent retenue par ce texte doit être définie en fonction principalement d'éléments d'appréciation relatifs à la personne du contribuable et non à son patrimoine.

La circonstance qu'un contribuable ayant en France une résidence habituelle au sens de l'article 4 du C.G.I. dispose de revenus dont l'imposition est attribuée à un Etat étranger en vertu d'une convention conclue entre la France et cet Etat ne suffit pas à faire obstacle à ce que ce

contribuable soit taxé d'office à raison de ses dépenses personnelles, ostensibles et notoires. Il en va différemment si cette convention ne permet pas de regarder le contribuable comme résident de France

L'article 180 fait obligation à l'administration, préalablement à l'établissement du rôle, de notifier la base de taxation du contribuable qui dispose d'un délai de 30 jours pour présenter ses observations. La notification doit faire apparaître pour que le contribuable soit mis en mesure de présenter ses observations la liste et le montant des dépenses, des revenus en nature et des revenus affranchis de l'impôt qui ont servi d'éléments de calcul des bases d'imposition.

Ni retenir un but distinct de lutte contre l'évasion fiscale dans le silence de la convention

Conseil d'Etat, Assemblée, du 28 juin 2002, 232276, Schneider

I. Principe de subsidiarité des conventions fiscales.

a) Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition.

b) Il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification. Il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale.

II. Régime d'imposition des bénéficiaires d'une société établie en Suisse (1° de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse).

a) Il ressort des termes mêmes des dispositions I de **l'article 209 B** du code général des impôts qu'elles ont pour objet de permettre l'imposition en France des bénéficiaires résultant de l'exploitation d'une société établie à l'étranger et non des distributions de bénéfices réputées opérées par cette société étrangère à son actionnaire résidant en France.

b) Aux termes du 1° de **l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse** : "Les bénéficiaires d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé".

Le terme "bénéficiaires" n'est pas défini par la convention et doit, dès lors, être interprété selon le principe énoncé au paragraphe 2 de l'article 3 de ladite convention, aux termes duquel : "Pour l'application de la convention par un Etat contractant, toute expression qui n'est pas autrement définie a le sens qui lui est attribué par la législation dudit Etat régissant les impôts faisant l'objet de la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente". En l'absence d'élément exigeant une interprétation différente, les "bénéficiaires" auxquels fait référence l'article 7 de la convention sont ceux déterminés selon les règles fixées par le code général des impôts. Par suite, il y a identité de nature entre les bénéficiaires d'exploitation d'une société établie en Suisse, dont l'imposition est attribuée à la Suisse par le 1° de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse et les résultats bénéficiaires de cette même société, imposés en France au nom de sa société mère sur le fondement de l'article 209 B du code général des impôts. En conséquence, en jugeant que les stipulations de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse s'opposent à l'application des dispositions de l'article 209 B du code général des impôts, une cour administrative d'appel ne commet pas d'erreur de droit.

Il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une convention fiscale internationale, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification. Il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale. Ce rapprochement est opéré par le juge en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office.

Comment apprécier le but exclusivement fiscal ?

[CE 23 juin 2014 n° 360708, Société groupement Charbonnier Montdiderien](#)

Retour à une lecture orthodoxe du but exclusivement fiscal

L'avantage de trésorerie ne peut « *justifier le montage litigieux, dès lors qu'en l'absence de tout autre effet de l'opération, elle ne peut résulter que d'un partage de l'avantage fiscal* ».

Les avis du comité des abus de droit

Peut-on abuser d'une convention actuelle pour anticiper une modification conventionnelle

Modification de la franco-luxembourgeoise

En attente

Le but fiscal étranger est-il un but autre que fiscal pour la qualification de l'abus de droit domestique ?

Comment combiner l'abus de droit avec le droit communautaire ?

EXEMPLES :

CADF 2012-42 : Transfert de siège de l'Italie vers le Luxembourg

CADF 2013-53 : exercice d'une faculté de substitution par une société danoise

(Le CADF ne se prononce pas sur le droit UE car il a une compétence liée)

Recommandation de la commission sur la planification fiscale agressive

LIRE les recommandations relatives aux paradis fiscaux ([C/2012/8805](#)) et à la planification fiscale agressive ([C/2012/8806](#)), l'[étude d'impact](#) et son [résumé](#), ainsi que l'[étude](#) comprenant une collecte de données et une analyse comparée de l'information publiquement disponible concernant les mesures fiscales existantes et proposées dans 14 États membres relatives aux

juridictions non coopératives et à la planification fiscale agressive, et l'[annexe](#)) à cette étude.

La véritable question Celle de la substance ECONOMIQUE ? Résolution du Conseil de l'UE du 8 juin 2010

Résolution du Conseil du 8 juin 2010 sur la coordination des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) et à la sous-capitalisation au sein de l'Union européenne

Pour l'application des règles SEC, une liste non exhaustive des éléments qui laissent supposer que des bénéficiaires pourraient avoir été détournés artificiellement vers une SEC comprend notamment les suivants:

- a) *l'attribution des bénéfices ne repose pas sur un nombre suffisant de raisons économiques ou commerciales valables et ne reflète donc pas la réalité économique;*
- b) *la société constituée ne correspond pas pour l'essentiel à une implantation réelle ayant pour objet l'exercice d'activités économiques effectives;*
- c) *il n'existe pas de corrélation proportionnée entre les activités apparemment exercées par la SEC et la mesure dans laquelle celle-ci existe physiquement, sous la forme de locaux, de personnel et d'équipements;*
- d) *la société non résidente est surcapitalisée; elle dispose d'un capital nettement supérieur à celui qui est nécessaire pour l'exercice de son activité;*
- e) *l'assujetti a participé à des accords qui ne correspondent à aucune réalité économique, ne servent que peu, voire aucun objectif commercial, ou qui pourraient être préjudiciables aux intérêts commerciaux dans leur ensemble, s'ils n'étaient pas conclus aux fins d'éviter l'impôt;*

De quoi a besoin une holding ? Une vraie holding détenant des participations hors de son État d'implantation peut-elle invoquer une liberté de circulation si elle n'a pas d'employé, de bureau et ne participe pas à l'activité économique dans son État d'implantation (

[Cadbury Schweppes C-196/04 points 61, 67 et 68](#)).

67 Ainsi que l'ont suggéré le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission lors de l'audience, cette constatation doit reposer sur des éléments objectifs et vérifiables

par des tiers, relatifs, notamment, au degré d'existence physique de la sociétés étrangères contrôlées (ci-après les «SEC») en termes de locaux, de personnel et d'équipements.

68 Si la vérification de tels éléments aboutissait à la constatation que la SEC correspond à une implantation fictive n'exerçant aucune activité économique effective sur le territoire de l'État membre d'accueil, la création de cette SEC devrait être considérée comme présentant le caractère d'un montage purement artificiel. Tel pourrait être le cas, notamment, d'une filiale «boîte aux lettres» ou «écran» (voir arrêt du 2 mai 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, non encore publié au Recueil, points 34 et 35).

69 En revanche, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 103 de ses conclusions, la circonstance que les activités correspondant aux bénéficiaires de la SEC auraient tout aussi bien pu être effectuées par une société établie sur le territoire de l'État membre où se trouve implantée la société résidente ne saurait permettre de conclure à l'existence d'un montage purement artificiel.

L'interprétation du droit interne à la lumière de la Directive

1^{er} cas : texte clair contraire à la Directive

2^{ème} cas : texte obscur pouvant être interprété à la lumière de la Directive

- **La condition d'exercice des droits de vote**

[CAA Versailles 29 janvier 2013, N° 11VE03279 Sté Metro Holding France](#)

Aux termes de l'article **145 6 b ter** du code général des impôts, dans sa rédaction applicable en l'espèce : " Le régime fiscal des sociétés mères n'est pas applicable : / (...) b. ter Aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote ; (...) " ;

Or les actions d'autocontrôle n ont pas droit au vote

La condition touchant aux droits de vote est-elle conforme ou contraire à la Directive ?

- **La condition de détention des titres pendant deux ans**

[C A A de Versailles, 3ème Ch, 18/03/2014, 13VE00873 Sté Technicolor ,](#)

L'article 145-1 C est-il clair ? La condition de détention s'applique-t-elle à (i) la participation donnant droit à la qualité de société mère, ou (ii) chaque titre donnant droit à un dividende éligible ?

Quelle est l'intention du législateur ?

En cas de compatibilité, interprétation à la lumière de la Directive

L'abus du régime des sociétés mères

Lire les arrêts anti coquillards

- 7/8 -

Un abus de traite peut il être un abus de droit ? @efi 07.14

