

# **Etat des lieux des effets de l'initiative BEPS en droit français**

**IACF - Paris, le 18 décembre 2015**

**Olivier Dauchez, Bruno Gouthière  
Thierry Pons, Julien Saïac**

**Avocats, membres de l'IACF**

# Introduction

**Olivier DAUCHEZ**

# Un projet mené à marche forcée

- Initiative Saint Petersburg Octobre 2013 : « éviter les revenus apatrides sans modifier les normes internationales existantes relatives à l'attribution des droits d'imposition »
- Un projet mené à marche forcée au-delà des contours de l'OCDE - 120 Etats
- Remise des 13 rapports en octobre 2015, approuvés par le G 20 en novembre = consensus sur les mesures et l'évolution du cadre normatif

# Les 15 actions

BEPS Action	Content	
1	Digital Economy	<b>Modernisation</b>
2	Hybrid Mismatch	<b>Coherence</b>
3	CFCs	
4	Interest Deductions	
5	Harmful Tax Practices	
6	Treaty Abuse	<b>Substance</b>
7	PE Status	
8	Transfer Pricing Outcomes	
9		
10		
11	Methodologies and data	<b>Transparency</b>
12	Mandatory disclosure	
13	Transfer Pricing Documentation	<b>Certainty</b>
14	Dispute resolution	
15	Multilateral Instrument	<b>Implementation</b>

## Et maintenant ?

- Introduction des mesures du Paquet:
  - Instrument multilatéral en cours de négociation (90 pays) signature envisagée en 2016
  - Mise en place d'un « cadre inclusif pour la mise en œuvre et le suivi »... une forme de « peers review »
  - Convergence forte avec les initiatives de l'UE
    - Amendements directive mère fille
    - Adoption Conseil Ecofin 6 octobre 2015 échange automatique des rulings
    - Présentation par la Présidence luxembourgeoise le 2 Décembre d'une Directive BEPS

# Vers un standard européen BEPS minimum

- Clause anti abus générale sur le modèle directive mère fille
- Etablissement stable
- Limitation de déduction des intérêts nets 30% EBITDA
- Imposition des revenus passifs d'états 1/3 si faiblement (-40%) imposés
- CFC Etats 1/3 = 50%controle/50%revenus passifs/-40%IS
- Exit tax systématique, IS payé sur 5 ans si intra UE/EEE
- Entités hybrides UE - 1/3 : qualification / non inclusion / double déduction / ES

# Transposition de BEPS en France

- Action 2 - Neutraliser les effets des dispositifs hybrides
- Action 4 - Limitation de l'érosion des bases liés aux intérêts
- Action 6 - Abus de traité
- Action 5 – Lutter contre les pratiques fiscales dommageables
- Action 12 - Communication obligatoire d'informations
- Action 15 - Traité multilatéral
- Action 3 - et plus largement portée des mesures anti-évasion

En revanche nous ne traiterons pas ici des questions de prix de transfert sauf le reporting pays par pays



# Un CBCR à la française dès 2016

PLF 2016 : Article 223 *quinquies* C

- Champ d'application
- Contenu
- Application dès 1/01/2016
- Conséquences et sanction

PLFR 2015 : Article 35 *undecies* finalement supprimé !



# Partie I

**Bruno GOUTHIERE**

# Lutte contre les dispositifs hybrides (Action 2)

- Le plan anti-BEPS propose de limiter les cas de « double non-imposition » en neutralisant les avantages fiscaux qui découlent des asymétries internationales, en mettant un terme aux déductions multiples au titre d'une même dépense, aux déductions opérées dans un pays sans imposition correspondante dans un autre et à la multiplication des crédits d'impôt étrangers alors qu'un seul impôt étranger n'est acquitté
- L'OCDE recommande la modification des droits internes afin de lier le traitement national et le traitement étranger

# France : Intérêts versés au titre d'instruments hybrides

- La France a déjà mis en place une législation adaptée
- Applicable aux exercices clos depuis le 25/9/2013
- Concerne les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à la disposition d'une entreprise par une entreprise liée, directement ou indirectement
- La déductibilité des intérêts n'est admise que sous condition d'imposition à l'étranger dont le montant est au moins égal au quart de l'impôt sur les bénéfices, déterminé dans les conditions de droit commun (CGI article 212, I-b)

# France : Intérêts versés au titre d'instruments hybrides (suite)

- Si la condition d'imposition minimale chez l'entreprise créancière n'est pas satisfaite, la totalité des intérêts dus par l'entreprise débitrice est exclue des charges déductibles
- Appréciation par rapport au taux minimal d'imposition du produit brut correspondant aux charges financières versées par la société débitrice : pas d'exigence d'imposition effective à l'étranger
- Les intérêts non déductibles ne sont pas des revenus réputés distribués

# France : Intérêts versés au titre d'instruments hybrides (suite)

La charge de la preuve incombe à l'entreprise débitrice, qui, sur demande de l'administration, doit démontrer :

- qu'au vu de la législation du pays dans lequel se situe la société créancière, le taux d'assujettissement des produits correspondant aux intérêts perçus est supérieur ou égal au taux minimal de référence au titre de la période considérée ;
- et que le produit correspondant a été effectivement comptabilisé dans le résultat de la société créancière au titre de la période de référence

La société n'a pas à joindre les éléments de démonstration à sa déclaration de résultat

# France : Intérêts versés au titre d'instruments hybrides (fin)

- En tout état de cause, la déduction d'intérêts versés au titre d'instruments hybrides peut éventuellement être critiquée sur le fondement de l'abus de droit
- Cas d'une société française qui avait distribué des dividendes à une société luxembourgeoise et émis simultanément au bénéfice de cette dernière des ORA qui ont ensuite été rétrocédées à la société américaine tête de groupe (CAA Versailles 14 avril 2015 n° 12VE01779 et 14VE01972, SAS Ingram Micro) ; pourvoi en cours d'instruction

# France : Sommes reçues au titre d'instruments hybrides

- Là encore, le droit français est déjà conforme aux recommandations de l'OCDE
- Pour les exercices ouverts depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015, sont exclus du régime des sociétés mères « les produits des titres d'une société, dans la proportion où les bénéfices ainsi distribués sont déductibles du résultat imposable de cette société » (CGI art. 145, 6-b)
- Cette mesure a été prise pour transposer la directive 2014/86/UE du 8 juillet 2014 afin d'éliminer les risques de « double non-imposition »



# France : Sommes reçues au titre d'instruments hybrides (suite)

- L'exclusion s'applique notamment aux produits des instruments « hybrides » qui présentent les caractéristiques de capitaux propres en France et celles d'un prêt dans l'Etat de la source, où ils donnent lieu à la constatation d'une charge
- Elle vise aussi, plus généralement, les dividendes qui ont été déduits fiscalement bien qu'ils soient afférents à des titres qui présentent les caractéristiques de capitaux propres du point de vue de la mère comme de la filiale

## France : Partnerships et hybrides « de structure »

- Le plan anti-BEPS vise aussi à éviter que des avantages fiscaux puissent être retirés de qualifications fiscales divergentes d'une même entité par deux Etats
- Pas d'impact prévisible en France où l'analyse dépend seulement des caractéristiques juridiques, et non fiscales, du droit étranger qui régit la structure (CE 24 novembre 2014 n° 363556, Plén., Sté Artémis SA)
- Cas d'une société espagnole assimilable à une SARL française dont l'associé unique est une personne physique (CE 2 février 2015 n° 370385, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s.)

# Limitation de la déductibilité des intérêts (Action 4)

- Orientation générale des propositions de l'OCDE : limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers
- L'OCDE prône une approche commune permettant d'établir un lien direct entre les déductions nettes de charges d'intérêts et le revenu imposable issu des activités économiques de l'entité débitrice
- Plusieurs séries de propositions, passant notamment par la mise en place de ratios de déductibilité en fonction de l'EBITDA (tunnel compris entre 10 % et 30 %, etc.)

# France : Limitation de la déductibilité des intérêts

- Pas de modifications législatives prévisibles étant donné que les règles françaises sont déjà très contraignantes :
  - Restrictions déjà en place concernant le taux d'intérêt et la sous-capitalisation des sociétés (CGI art. 212, I)
  - Non-déductibilité en cas d'acquisition de titres de participation si les décisions relatives à ces titres ne sont pas effectivement prises en France (CGI art. 209, IX)
  - Plafonnement général de déduction des charges financières nettes (CGI art. 212 bis)

# France : Limitation de la déductibilité des intérêts

- Interprétation déjà large de la jurisprudence
- Par exemple, réintégration sur le fondement de l'article 212 du CGI dans son ancienne rédaction au cas d'un emprunt contracté auprès d'une société néerlandaise non associée, qui déguisait, en réalité, un prêt de la société mère américaine (CAA Nantes 25 juin 2015 n° 13NT02119, SAS Thermo Electron Holdings) ; abus de droit constaté au regard du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation des sociétés
- Cet arrêt fait l'objet d'un pourvoi

# France : Limitation de la déductibilité des intérêts

- Eventuel impact des analyses de l'OCDE sur la façon d'approcher l'incidence de l'appartenance à un groupe sur la normalité des taux d'intérêt ?
- L'appartenance à un groupe ne saurait être prise en compte que dans la mesure où elle est susceptible de modifier les propres conditions d'exploitation de la société : CAA Bordeaux 2 septembre 2014 n° 12BX01182, min. c/ Sté Stryker Spine SAS (définitif) ; CAA Versailles 28 mai 2015 n° 14VE01904, min. c/ Sté General Electric Capital (pourvoi en cours d'instruction)

# Partie II

**Julien SAIAC**



# 1. Utilisation abusive des conventions

## 1.1. Problématique de la clause anti-abus (GAAR vs LOB) 1/7)

- **Action 6 BEPS recommandations :**
  - Inclure une **clause générale anti-abus dans les conventions fiscales**
  - Choix entre deux modèles de clause :
    - => celle de limitation des bénéfices de la convention (clause LOB : « limitation on benefits ») : **analyse objective de la situation** ;
    - => celle du motif principal : limite les avantages de la convention si leur obtention est l'un des principaux motifs de la transaction.
- **Dispositif anti-abus selon le droit français (GAAR) :**
  - Probabilité faible d'insertion de la clause LOB
  - Utilisation de la **théorie de l'abus de droit et de l'acte anormal de gestion** dans les opérations internationales :
    - Approche subjective
    - Recherche de l'intention du contribuable au-delà de la forme des opérations

## 1.1. Problématique de la clause anti-abus (GAAR vs LOB) (2/7)

- Jurisprudence relative à l'abus de droit :

### CE 29 décembre 2006 n°283314, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., min c/ Sté Bank of Scotland

Fraude à la loi :

- ⇒ Refus de l'administration d'appliquer la convention franco-britannique à la cession effectuée par une société américaine à une banque britannique d'un usufruit temporaire sur des actions à dividendes émises par sa filiale française.
- ⇒ Cession qualifiée de **montage ayant pour seul but de permettre le remboursement de l'avoir fiscal** en application de la convention franco-britannique (car la convention franco-américaine ne le permet pas).
- ⇒ L'analyse d'un tel montage révèle que le **bénéficiaire effectif** des dividendes était la société américaine qui avait seulement délégué sa filiale française pour rembourser à sa place l'emprunt contracté auprès de la banque.

## 1.1. Problématique de la clause anti-abus (GAAR vs LOB) (3/7)

### CE 11 mai 2015 n° 365564, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., SA Natixis

Fraude à la loi :

- ⇒ Non application du régime des sociétés mères à des dividendes versés par une société néerlandaise « auto-pilotée » et dont les seuls revenus étaient constitués par des intérêts d'obligations américaines (absence de substance).
- ⇒ Absence de véritable risque d'actionnaire et **de substance de la société néerlandaise**, indifférence au fait que celle-ci ait été assujettie à l'impôt néerlandais au taux de 21,5 % au titre de l'exercice en cause (aucun impact sur l'intérêt du montage).
- ⇒ Preuve non rapportée d'un intérêt autre que fiscal à l'acquisition de la filiale néerlandaise.

## 1.1. Problématique de la clause anti-abus (GAAR vs LOB) (4/7)

- Jurisprudence relative à l'acte anormal de gestion :

### CE 17 juin 2015 n° 369722, 369724 et 369725, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., min. c/ Sté AIG Management France SA

- ⇒ Surcapitalisation d'une succursale étrangère : cas où une banque française accorde une dotation en quasi-capital à une succursale japonaise excédentaire par rapport aux règles prudentielles locales.
- ⇒ L'administration ne peut, sur le fondement des articles 209, I et 57 du CGI et de l'article 7, 2 de la convention fiscale, rectifier les résultats imposables de la banque française au motif qu'elle aurait renoncé à percevoir les produits financiers correspondants à l'excédent.
- ⇒ L'administration ne peut donc **juger de la normalité du choix de financement** opéré par le siège de la société pour la succursale (fonds propres ou emprunt).
- ⇒ L'administration ne peut tirer de conséquences fiscales sur les bénéfices réalisés par cette société sur ses activités exploitées en France **sauf à établir l'acte anormal de gestion constitué par cet apport.**

## 1.1. Problématique de la clause anti-abus (GAAR vs LOB) (5/7)

### CE 9 novembre 2015 n° 370974, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., Sté Sodirep

- ⇒ Versement d'intérêts entre un siège et une succursale : l'article 57 du CGI est applicable à une succursale française qui consent des avances de trésorerie non rémunérées à son siège belge.
- ⇒ Dès lors qu'une succursale française **transfère des bénéfices hors de France** en consentant à son siège des **avances de fonds non rémunérées**;
- ⇒ Sans rapporter la preuve que les avantages ainsi consentis sont **justifiés par l'obtention de contreparties** ;
- ⇒ L'administration peut en application de l'article 57, réintégrer dans les résultats d'un établissement stable imposable en France, les intérêts qui auraient dû rémunérer les avances de fonds.

## 1.1. Problématique de la clause anti-abus (GAAR vs LOB) (6/7)

- **Exceptions : insertion de la clause LOB dans 3 conventions :**
  - Convention franco-américaine
  - Convention franco-japonaise
  - Convention franco-suisse
- **Nécessaire conformité de la clause LOB au droit de l'UE :**
  - Demande faite par la Commission européenne aux Pays-Bas de mise en conformité de la clause LOB contenue dans la convention fiscale conclue avec le Japon (communiqué 19 novembre 2015).
  - Motif : Un Etat membre qui conclut une convention avec un Etat tiers **ne peut convenir d'un traitement plus favorable** pour des entreprises détenues par des actionnaires résidents que pour des entreprises détenues par des actionnaires établis dans l'UE ou l'EEE (idem pour les entreprises cotées sur sa propre place boursière par rapport à celles cotées sur d'autres places de l'UE ou l'EEE).



## 1.1. Problématique de la clause anti-abus (GAAR vs LOB) (7/7)

- Or les conditions actuelles de la clause LOB concernée impliquent « *que certaines entités ne peuvent pas bénéficier des avantages de la convention fiscale* ». Les revenus passifs de source japonaise sont soumis à une retenue à la source plus élevée que celle appliquée à des revenus provenant d'entreprises similaires détenues par des actionnaires néerlandais ou dont les parts sont cotées sur « *des places boursières reconnues* ».
- En l'absence de réponse des Pays-Bas dans un délai de deux mois la Commission pourra saisir la CJUE.
- Anticipation dans les dernières conventions conclues par la France des recommandations BEPS avec l'insertion d'une **clause de « motif principal »** : transposition dans les conventions d'une logique anti-abus subjective comme celle de l'abus de droit.



## 1.2. Nouvelles conventions franco-colombienne et franco-andorrane : un modèle pour l'avenir ? (1/2)

- **Choix de la France en faveur d'une clause de « motif principal » :**
  - Clause générale anti-abus insérée à l'article 26 de la convention franco-colombienne (signature le 25 juin 2015 non ratifiée à ce jour) et article 25 de la convention franco-andorrane (du 2 avril 2013 applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016).
  - Refus des avantages de la convention lorsque « ***le principal objectif ou l'un des principaux objectifs de la conduite de ses opérations par ce résident ou par une personne liée***\* à ce résident est de bénéficier des avantages prévus par la Convention ».
- \* Entité liée lorsque détention d'au moins 50% directement au sein de la société ou détention par une mère commune aux deux sociétés.
- Clause similaire à celle figurant dans la convention franco-chinoise mais plus large car prise en compte de l'objectif du résident et des parties liées.

## 1.2. Nouvelles conventions franco-colombienne et franco-andorrane : un modèle pour l'avenir ? (2/2)

- **Seconde limitation des avantages lorsque :**
  - le récipiendaire n'est pas le bénéficiaire effectif du revenu ;
  - l'opération permet au bénéficiaire effectif de supporter une charge fiscale plus faible que celle qu'il aurait dû supporter s'il avait perçu directement le revenu.
- **Consultation possible entre les autorités des Etats contractants** pour décider d'accorder le bénéfice de la convention compte tenu des particularités du cas examiné.
- **Reprise de manière spécifique de la clause de motif principal pour les intérêts, dividendes, redevances et autres revenus** : dispositions favorables de ces articles non applicables si les opérations ont pour un de leurs objectifs principaux l'octroi des avantages de la convention.

### 1.3. Lien avec l'arrêt Holcim (1/2)

- **CAA Versailles (08/07/2015) : clause anti-abus de l'article 119 ter du CGI :**
  - Refus par l'administration de l'exonération de la retenue à la source sur les dividendes distribués par une filiale française à une société luxembourgeoise détenue par une société chypriote, elle-même détenue par une société suisse.
  - Application par la CAA de l'exception à l'exonération de la retenue à la source (au 3 de l'article 119 ter du CGI) :
    - => lorsque les dividendes sont versés à une société **contrôlée par des non-résidents** de l'UE ;
    - => à moins de justifier que la chaîne de participations **n'a pas pour l'un de ses objets principaux de tirer avantage de l'exonération.**

## 1.3. Lien avec l'arrêt Holcim (2/2)

- Motifs de la décision :

=> les dispositions du 3 de l'article 119 ter **ne portent pas atteinte à la liberté d'établissement** car elles sont justifiées par l'objectif de lutter contre l'évasion fiscale ;

=> les changements intervenus dans l'actionnariat du groupe ne permettent pas de démontrer d'un but autre que fiscal de la chaîne de participations ;

=> la doctrine administrative prévoyant que la justification est apportée lorsque le montant cumulé des retenues à la source (dans la chaîne de participations) est au moins égal à celui qui aurait été perçu si les dividendes avaient été distribués directement, n'est pas applicable. La convention franco-suisse qui prévoit l'exonération des dividendes (à condition d'une détention de 10%) ne pouvait s'appliquer puisque la société française était détenue à 100% par la société luxembourgeoise ;

=> **l'absence de substance de la société mère européenne** (au Luxembourg) ne permet pas de justifier son interposition dans la structure de détention : la société luxembourgeoise était dépourvue de locaux et de personnel.

## 2. Pratiques fiscales dommageables

### 2.1. Lien avec la directive sur l'échange automatique de rulings (1/3)

- **Action 5 - « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance ».**

#### **Objectifs :**

- Amélioration de la **transparence** ;
- Lutter contre l'utilisation de **régimes préférentiels à des fins de transfert artificiel des bénéfices** .

#### **Action :**

- Exigence d'une activité substantielle pour l'instauration de régimes préférentiels : « nexus approach » ;
- Mise en place pour l'amélioration de la transparence d'un cadre couvrant l'ensemble des décisions (rulings) pouvant potentiellement mener à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices.

## 2.1. Lien avec la directive sur l'échange automatique de rulings (2/3)

- Proposition par la Commission européenne le 18 mars 2015 d'un **projet de directive sur l'échange automatique de rulings entre Etats membres.**
- **Accord unanime des 28 Etats membres** lors du Conseil Eucofin du 6 octobre 2015.
- **Adoption par le Conseil de l'UE** de la proposition de directive lors du Conseil Eucofin du 8 décembre 2015.
- Modalités d'application :
  - les rescrits délivrés entre le 1er janvier 2012 et le 31 décembre 2013 devront être communiqués à condition qu'ils restent valables au 1er janvier 2014 ;
  - Pour les rescrits délivrés entre le 1er janvier 2014 et le 31 décembre 2016 : l'échange aura lieu indépendamment de la validité du rescrit ;
  - les Etats auront la possibilité d'exclure du champ de l'échange les rescrits délivrés aux petites entreprises (< 40 M € au niveau du groupe), sauf si elles exercent principalement une activité « financière », et la dispense ne concernera plus les rescrits délivrés, modifiés ou renouvelés à compter du 1er avril 2016.



## 2.1. Lien avec la directive sur l'échange automatique de rulings (3/3)

- Lien avec l'obligation introduite fin 2014 en matière de documentation prix de transfert (article L 13AA II 3° du LPF)
- Cf. obligation de communiquer à l'administration fiscale « les décisions de même nature que les interprétations, instructions et circulaires mentionnées à l'article L. 80 A, prises par les administrations fiscales étrangères à l'égard des entreprises associées »



## 2.2. Communication Starbucks et Fiat Finance de la Commission européenne

- Communiqué de presse de la Commission du 21 octobre 2015 :
  - Le Luxembourg et les Pays-Bas ont accordé des « avantages fiscaux sélectifs » respectivement à Fiat Finance and Trade (FFT) et à Starbucks, par le biais de « rulings » fiscaux
  - **Ces avantages sont illégaux au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'Etat**
    - Luxembourg est condamné à récupérer 20 à 30m€ (idem Pays-Bas).
- Quatre autres enquêtes approfondies ouvertes :
  - Apple en Irlande
  - Amazon au Luxembourg
  - Mac Donalds au Luxembourg (officiel depuis le 3/12/15)
  - Un régime fiscal belge

### 3. Déclaration des montages (1/3)

- **Action 12 BEPS - « Règles de communication obligatoire d'informations ».**

Objectifs :

- **Accroître la transparence** en fournissant en temps utile les éléments nécessaires à l'administration concernant les montages fiscaux potentiellement abusifs ;
- Avoir un **effet dissuasif** sur l'élaboration des montages considérant l'obligation de déclaration.

Action :

- Recommandations relatives à la structure d'un régime de communication obligatoire d'informations ;
- Recommandations relatives aux montages fiscaux visés.

### 3. Déclaration des montages (2/3)

- En France :
- **Article 96 de la loi de finance pour 2014 : obligation de déclaration des « schémas d'optimisation fiscale » ;**
  - visant toute personne commercialisant, élaborant ou mettant en œuvre un schéma d'optimisation fiscale (intermédiaires et conseils) ;
  - manquement à l'obligation de divulgation sanctionné par une amende de 5% du montant de l'avantage fiscal procuré par le montage.
- Décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013 :
  - Article 96 de la loi de finance est **déclaré contraire à la Constitution** ;
  - Car « *eu égard aux restrictions apportées par les dispositions contestées à la liberté d'entreprendre et en particulier, aux conditions d'exercice de l'activité de conseil juridique et fiscal, et compte tenu de la gravité des sanctions encourues en cas de méconnaissance de ces dispositions, le législateur en pouvait (...) retenir une définition aussi générale et imprécise de la notion de schéma d'optimisation fiscale ».*

### **3. Déclaration des montages (3/3)**

- **Nouvelle tentative d'instaurer une obligation de déclaration par deux amendements de la loi de finance pour 2015 :**
  - Visant les conseils d'entreprises ;
  - Déclaration dans un délai de 30 jours suivant la prestation de conseil ;
  - Amende de 25 000 euros en cas de manquement à l'obligation de divulgation ;
  - Définition dans l'amendement des caractéristiques et des conséquences permettant de qualifier une opération qui doit être divulguée.
  
- **Report par la Commission des finances de l'examen des amendements concernés = amendements retirés.**

## 4. Traité multilatéral (1/2)

- **Action 15 BEPS - « L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales ».**

Objectifs :

- Mise en œuvre rapide des mesures résultant des travaux BEPS ;
- Mise en place d'un instrument permettant une renégociation simultanée des conventions fiscales bilatérales.

Action :

- Analyse des questions de droit fiscal et de droit international public que posent l'élaboration d'un instrument multilatéral ;
- Développement à partir de cette analyse d'un instrument multilatéral.

## 4. Traité multilatéral (2/2)

Avancement des travaux :

- Début des travaux en mai 2015 par le groupe chargé de l'élaboration de l'instrument multilatéral.
- Objectif d'ouverture de l'instrument multilatéral à la signature des Etats membres au plus tard le 31 décembre 2016.

# Partie III

**Réflexions et expériences sur la portée des mesures anti évasion spécifiques (action 3, 209 B et autres), la Constitution et les clauses de sauvegarde**

**Thierry PONS**



## I. Introduction: Mesures anti évacion spécifiques (action 3, 209 B et autres), la Constitution et les clauses de sauvegarde

- **Les mesures habituellement classifiées en tant que telles** : art 57, 238 A, 155 A, 209 B, 238 bis OI (transfert d'actifs), les articles relatifs aux ETNC, 123 bis (investissements dans des structures étrangères par les personnes physiques).
- **Historiquement** :
  - Sur l'Article 155 A : QPC Moreau (Décision Conseil constitutionnel du 26 novembre 2010 n°2010-70 QPC)
  - Sur l'article 57 : CE 2 mars 2011 n° 342099 Sté Soutiran,
  - Sur l'article 209 B : CE 2 févr. 2012, n° 351600 Sonepar,
  - Sur les mesures applicables aux ETNC Décision *AFEP et autres*, du Conseil constitutionnel n°2014-437 QPC du 20 janvier 2015 : confirmation d'une réserve d'interprétation selon lequel le contribuable peut être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire

## **I. Introduction: Mesures anti-évasion spécifiques (action 3, 209 B et autres), la Constitution et les clauses de sauvegarde (suite)**

### **Les spécificités par rapport à d'autres dispositions ( GAAR, mesures de contrôles, sanctions, clauses anti-abus) ?**

- L'objectif (déclaré ou non) et le fondement : l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre l'évasion fiscale (Art. 13 DDHC), la « dissuasion ».
- Le cadre international
- Un effet mécanique : l'application d'une imposition qui déroge aux règles normales d'imposition et peut aboutir à une imposition supérieure à l'application de ces règles normales (AFEP: y compris la perte d'un régime favorable) + un renversement de la charge de la preuve, sans contrôle procédural équivalent à celui de l'abus de droit + pas de sanction.
- ... limité par une clause de sauvegarde, implicite ou explicite.

## II. Quelle est la portée de la décision du Conseil Constitutionnel AFEP, sur les règles ETNC, pour les autres mesures anti évacion, existantes ou à venir ?

- **Les règles ETNC concernées par l'arrêt AFEP:** régime des plus-values à long terme (art. 39 duodecimes 2 c ; art. 219 I a sexies-0 ter) et du régime sociétés mères (art. 145 6 j), quid des autres mesures n'incluant pas une telle clause?
- **Les conséquences sur les autres mesures**
  - Sur l'Article 155 A : une définition de la clause de sauvegarde trop restrictive ?
  - Sur l'Article 123 bis : une définition de la clause de sauvegarde trop restrictive ?
  - Sur l'article 57 et 238 A ?
  - Sur l'article 209 B : le texte inclut une clause, mais discussion sur le contenu de la preuve contraire?
  - Sur les clauses anti abus : admission large du principe selon lequel toute règle reposant sur un mécanisme de présomption doit permettre la preuve contraire (reste à définir l'objet de cette preuve).

### III. Vers un « cahier des charges » minimum sur ces dispositions ? Comment les reconnaître ? Qu'est-ce que l'évasion ?

- La différence avec d'autres corps de règles : l'abus de droit, les sanctions, les clauses anti-abus
  - Quels principes?
- 1. La définition de l'évasion fiscale visée et l'adéquation par rapport à l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale**
- Une explication suffisamment claire des objectifs du texte?
  - L'utilité de la mesure par rapport à l'arsenal existant?
  - Sa proportionnalité (exemple: déclaration des montages)
  - L'évasion depuis la France
  - La délocalisation artificielle
  - Les objectifs non admis en l'absence d'évasion : le boycott économique, la délocalisation non artificielle, la relocalisation.
  - L'effet et l'objet principal.

### **III. Vers un « cahier des charges » minimum sur ces dispositions ? Comment les reconnaître ? Qu'est-ce que l'évasion ? (suite)**

#### **2. L'élimination de la double imposition française (réserve d'interprétation C. Const. « Moreau » sur l'article 155 A) : s'il s'agit du même impôt.**

L'impôt doit-il être français (CAA Versailles 30/12//2014 n° 12VE03396)?

Le texte doit-il prévoir une élimination de la double imposition juridique

ou économique ? Voir les dispositions de l'article 209 B, 123 bis 4, 238 bis OI.

Est-il possible de s'en extraire par une déclaration ?

#### **3. L'existence d'une clause de sauvegarde permettant de combattre la présomption (réserve d'interprétation C.Const. « AFEP »)**

#### **4. Le débat, la preuve contraire ne doit pas être impossible: CE « Sonepar »**

## IV. Quel est l'objet et la portée de la clause de sauvegarde générale? Quel est l'objet de la preuve ?

### 1. La rédaction des clauses est variable, mais toutes les rédactions sont-elles équivalentes ?

Préambule, l'abus de droit: actes qui (...) « *n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles* ».

- i) **Les mesures ETNC** (clause implicite selon l'arrêt AFEP) : « *opérations réelles, qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire* »
- ii) **Art 123 bis 4 bis** (dans un cadre UE uniquement): si « *l'exploitation de l'entreprise par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française* ».



#### **IV. Quel est l'objet et la portée de la clause de sauvegarde générale implicite, ou explicite? Quel est l'objet de la preuve ? (suite)**

iii) **Art 155 A** : «*n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services* » (NA dans les Etats à fiscalité privilégiée)

iv) **Articles 39-12** (déduction des redevances entre sociétés liées) et 39 terdecies (régime LT des brevets..): « montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française ».

#### **v) La directive mère fille (et PLFR 2015)**

*Les États membres n'accordent pas les avantages de la présente directive à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.(...)  
Un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.*



## IV. Quel est l'objet et la portée de la clause de sauvegarde générale implicite, ou explicite? Quel est l'objet de la preuve ? (suite)

### vi) L'article 209 B (BEPS Action 3) :

- Dans un cadre UE : article 209 B II (de 2005 à aujourd'hui) : *ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.*
- Dans un cadre non UE : 209 B III et III bis de 2005 à 2012 :
  - Hors groupe : clause générale « principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéficiaires dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié. »  
+ clause mécanique : *Cette condition est réputée remplie notamment lorsque l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France a principalement une activité industrielle ou commerciale effective.*
  - Intra-groupe : de nombreux cas distinguant les opérations internes (supprimé en 2012)
- Dans un cadre non UE : 209 B III depuis 2012 : suppression de critères liés aux situations intra groupe et la définition spécifique aux ETNC (III bis).

#### **IV. Quel est l'objet et la portée de la clause de sauvegarde générale implicite, ou explicite? Quel est l'objet de la preuve ? (suite)**

##### **2. L'objet de la discussion doit il rester centré sur l'absence d'évasion ou doit-il être déplacé sur des questions différentes ?**

L'exemple de la clause de sauvegarde de l'article 209 B

- Difficulté : une définition négative (l'objectif n'est pas de localiser...)
- L'activité est elle nécessaire ?
- L'activité est elle suffisante ?
- La mesure de l'activité
- La résidence (locale) de la clientèle?
- La détention par une société étrangère autonome, le cheval de Troie
- Les conditions de la discussion, de la proposition de rectification au contentieux.

## **V. La discussion sur les différences d'appréciation entre localisation UE et non UE, la différence entre principe de liberté et principe d'égalité.**

- CJUE Cadbury Schweppes
- Discussion dans l'arrêt CE Bolloré CE 4-7-2014 n° 357264 : le 209 B est compatible avec la liberté d'établissement à condition de ne viser que les « montages purement artificiels » dépourvus de réalité économique et destinés à éluder l'impôt.
- La limite du principe de liberté d'établissement
- Il y a t il un réel décalage entre principes de la CJUE et principes constitutionnels confirmés par la décision AFEP ?
- Quelle est la nuance et comment la justifier ?

# conclusion

- BEPS: la multiplication des mesures spécifiques et des clauses anti-abus, la sensibilité des questions touchant à l'évasion, CBCR
- L'importance de la documentation.