

9.3

Interprétation et application de la clause générale anti-abus de l'OCDE



Philippe MARTIN

Président de la section des travaux publics
du Conseil d'État
Co-directeur scientifique
de la revue *Fiscalité Internationale*

La clause générale anti-abus de l'OCDE figure à l'article 7, § 1 de la convention multilatérale BEPS et à l'article 29, § 9 du modèle OCDE (V. § 1). Sa rédaction en deux temps pose des problèmes d'interprétation, notamment celui de savoir si chacun des critères ainsi prévus doit être apprécié séparément ou s'il convient de raisonner globalement sur ces deux critères (V. § 7). Ses modalités pratiques d'application dépendent parfois du droit interne, en matière de procédure (V. § 14) et de

sanctions (V. § 21). En revanche, la clause OCDE contient des indications sur la charge de la preuve, mais qui sont sujettes à interprétation (V. § 15). L'articulation avec d'autres clauses anti-évasion (conventionnelles ou internes) pose surtout des problèmes en ce qui concerne les clauses de droit interne (V. § 24).

Sur ces questions, les explications publiées par l'OCDE peuvent avoir un effet juridique (V. § 4).

Introduction

1. À la suite du rapport de l'action 6¹ du projet BEPS, publié en octobre 2015, l'OCDE a inséré dans deux documents une clause générale anti-abus dite « *critère des objets principaux* », souvent évoquée sous son sigle anglais PPT (pour « *Principal purposes test* »). Cette clause figure à l'article 7, § 1 de la convention multilatérale BEPS² proposée par l'OCDE à la signature des États, publiée en France par le décret n° 2019-6 du 4 janvier 2019³ et entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2019 pour les premières conventions fiscales françaises. Il s'agit donc de droit conventionnel positif. Cette clause a aussi été insérée à l'article 29, § 9 de la version 2017 du modèle de convention OCDE, avec les commentaires correspondants.

Cette nouvelle clause générale anti-abus fait partie d'un mouvement plus large consistant à doter les États de clauses générales anti-abus dont la rédaction relativement souple

est destinée à contrecarrer les effets de la plus grande variété possible de montages fiscaux. L'ONU a repris cette clause à l'article 29, § 9 de la version 2017 de son modèle de convention fiscale⁴. L'Union européenne a écrit une clause anti-abus non identique mais comparable à l'article 6 de sa directive anti-évasion dite ATAD du 12 juillet 2016⁵. En droit interne, la loi de finances pour 2019 a complété la règle ancienne d'abus de droit, toujours en vigueur à l'article L. 64 du LPF, par une transposition de la clause ATAD à l'article 205 A du CGI et par une nouvelle clause anti-abus, fondée sur la notion de motif principalement fiscal, à l'article L. 64 A du LPF⁶.

2. Mais la particularité de cette clause OCDE est d'avoir une portée limitée au refus des avantages conférés par une convention fiscale bilatérale. C'est une clause conventionnelle qui n'a pas de relation juridique directe avec des normes ou

1 « Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales ».

2 Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, également dénommée « Instrument multilatéral ».

3 JO 6 janv. 2019, texte n° 2 : FI 2-2019, n° 2, § 2.

4 Pour une présentation de cette mise à jour, v. dans le présent numéro FI 4-2019, n° 2, § 1.

5 Dir. (UE) 2016/1164 du Conseil, 12 juill. 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

6 L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 108 (FI 1-2019, n° 9, § 32) et 109 (FI 1-2019, n° 9, § 40).

procédures anti-abus de droit interne. Par ailleurs, en tant que clause conventionnelle inspirée par l'OCDE, son interprétation relève des règles d'interprétation des traités et notamment de la portée des divers documents explicatifs publiés par l'OCDE.

Les questions d'interprétation de cette clause (I) relèvent donc d'une problématique conventionnelle. En revanche les questions d'application (II) peuvent mettre en jeu le droit interne. Enfin, l'insertion de cette nouvelle clause générale anti-abus conventionnelle pose la question de son articulation (III) avec une panoplie déjà abondante de clauses anti-évasion.

I. L'interprétation de la clause générale OCDE

3. Le texte de l'article 29, § 9 du modèle OCDE est identique à celui de l'article 7, § 1 de la convention multilatérale BEPS et peut donc servir de référence. Il est ainsi rédigé :

« Nonobstant les autres dispositions de la présente convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il 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 ».

A. Des instruments internationaux d'interprétation

4. Pour l'interprétation de cette clause, il convient de tenir compte de son origine qui pourrait conférer une portée juridique significative aux explications publiées par l'OCDE. Il faudra en effet articuler le rapport OCDE sur l'action 6, la note explicative de l'OCDE sur la convention multilatérale (publiée en même temps que le texte de la convention proposé à la signature des États) et les commentaires OCDE sur l'article 29, § 9 du modèle de convention version 2017.

5. Dans le cas d'un article conventionnel issu de l'article 7, § 1 de la convention multilatérale OCDE, le texte et les travaux préparatoires de cette convention auront une importance particulière au regard des articles 31 et 32 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969. La clause anti-abus de l'article 7, § 1 évoquant l'objet et le but de la convention fiscale pourra être lue en relation avec l'article 6 de la même convention multilatérale qui introduit dans les conventions fiscales un préambule selon lequel la convention entend éliminer les doubles impositions sans créer de possibilités d'évasion fiscale. Aucune stipulation de la convention multilatérale ne confère de valeur juridique aux explications ou commentaires de l'OCDE. Mais la note explicative contemporaine du projet de convention multilatérale indique dans son point 12 que les rapports des actions BEPS, qui contiennent des explications

de fond ainsi que des projets de rédaction du modèle OCDE et des commentaires OCDE, sont des éléments pertinents au regard de l'article 31, § 1 de la convention de Vienne, selon lequel les conventions doivent être interprétées en tenant compte du contexte des termes du traité et de l'objet et du but de celui-ci. Effectivement, le rapport de l'action 6 contient des explications sur la genèse de la clause générale anti-abus, un projet de rédaction qui correspond aux futurs articles 7, § 1 de la convention multilatérale et 29, § 9 du modèle version 2017 ainsi qu'un projet de commentaire du modèle qui préfigure, même s'il contient moins d'exemples, les commentaires de l'article 29, § 9 dans leur version 2017. Il s'agit donc de travaux préparatoires détaillés de la stipulation précise insérée dans les conventions fiscales bilatérales par l'article 7, § 1 de la convention multilatérale. Leur valeur explicative de la stipulation conventionnelle sera donc directe.

6. Dans le cas d'un article conventionnel non issu de la convention multilatérale mais d'une convention ou d'un avenant postérieurs à 2017 et recopiant l'article 29, § 9 du modèle OCDE, le raisonnement reprendra la problématique classique des commentaires antérieurs à la signature d'une convention fiscale, dont la valeur interprétative est reconnue par la jurisprudence⁷.

B. Une rédaction en deux temps apparemment distincts

7. La clause générale anti-abus de l'OCDE est rédigée en deux temps. Le premier temps consiste à rechercher si l'obtention de l'avantage fiscal tiré de la convention était l'un des objets principaux du montage. Le second temps est rédigé comme une exception : l'avantage fiscal devrait être refusé, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage serait conforme à l'objet et au but de la convention.

À première lecture, l'interprétation de cette clause devrait séparer les deux temps du raisonnement.

8. Le premier temps utilise un critère très large : l'avantage fiscal doit être refusé si le motif fiscal est l'un des objets principaux du montage, ce qui est littéralement plus large que le motif exclusivement ou principalement fiscal.

Le paragraphe 180 du commentaire OCDE sur l'article 29, § 9 du modèle 2017 (ancien point 12 du projet de commentaire dans le rapport de 2015 sur l'action 6) met l'accent sur cette différence de rédaction : « La référence à «un des objets principaux» qui figure au paragraphe 9 signifie que l'obtention d'un avantage au titre d'une convention fiscale ne doit pas nécessairement être le seul objet, ou l'objet essentiel, d'un montage ou d'une transaction. Il suffit qu'au moins un des principaux objets ait été l'obtention de l'avantage. Une personne peut par exemple vendre un bien pour diverses raisons, mais si, avant la vente, cette personne devient un résident d'un des États contractants et qu'un des principaux objets de ce changement de résidence est d'obtenir un avantage au titre d'une convention fiscale, le paragraphe 9 pourrait s'appliquer nonobstant le fait que le changement de résidence peut avoir

7 CE, 21 juill. 2017, n° 392908, Sté Thermo Electron Holdings : Lebon T.

d'autres principaux objets, comme faciliter la vente du bien ou réinvestir le produit de la cession ».

Si ce critère était le seul applicable, l'insécurité juridique serait considérable car l'existence d'un motif fiscal significatif dans l'utilisation d'une entité ou la réalisation d'une opération suffirait à priver du bénéfice de la convention fiscale.

9. Mais le second temps permet une exception si l'octroi de l'avantage fiscal conventionnel est conforme à l'objet et au but de la convention fiscale. Comme l'article 31 de la convention de Vienne sur le droit des traités, la clause anti-abus de l'OCDE ne semble pas distinguer clairement l'objet et le but, à tel point que le « *Principal purposes test* » est traduit en français par les mots « *critère des objets principaux* » dans les documents de l'OCDE.

Cet objet ou ce but est celui des « *dispositions pertinentes* » de la convention. Il peut se rattacher à des clauses spécifiques de la convention ou à l'ensemble de la convention fiscale. Dans certains cas, l'avantage fiscal sera prévu par une clause dont le but spécifique est aisément décelable. Par exemple, le taux réduit de retenue à la source sur les dividendes fixé à 5% par le § 2, a de l'article 10 du modèle OCDE est expliqué au paragraphe 10 du commentaire OCDE en indiquant qu'« *il se justifie d'imposer moins lourdement le versement du dividende* » entre sociétés mères et filiales « *pour éviter une cascade d'impositions et pour faciliter les investissements internationaux* ».

Dans d'autres cas les clauses de répartition du pouvoir d'imposer n'auront pas d'explication spécifique et il faudra se référer à l'objet de la convention dans son ensemble. À cet égard, le nouveau préambule requis par l'article 6, § 1 de la convention multilatérale BEPS et le préambule du modèle OCDE de 2017 intègrent la question de l'évasion fiscale dans l'objet de la convention : « *Entendant conclure une convention pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale [...]* ». On ne peut donc pas opposer la lutte contre l'évasion fiscale à un droit conventionnel qui serait exclusivement destiné à éliminer les doubles impositions. Un mode d'emploi de ce nouveau système est donné par le § 174 du commentaire OCDE sur l'article 29, § 9 du modèle : « *Les dispositions du paragraphe 9 prévoient qu'un État contractant peut refuser les avantages d'une convention fiscale lorsqu'il est raisonnable de conclure, au vu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, qu'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction était l'obtention d'un avantage au titre d'une convention fiscale. Ces dispositions visent à garantir que les conventions fiscales sont appliquées conformément à l'objectif poursuivi lors de leur conclusion, à savoir octroyer des avantages au titre d'échanges de biens et de services et de mouvements de capitaux et de personnes effectués de bonne foi, et non grâce à des montages ayant pour objet principal d'obtenir un traitement fiscal plus favorable* ».

Le second temps de la clause anti-abus aboutit donc à écarter la notion d'abus dans le cas d'une opération dotée d'une réelle substance économique. Ce raisonnement sur le but de la convention peut être rapproché de l'analyse des intentions des auteurs d'une convention fiscale exprimée par le Conseil d'État dans son arrêt *Verdannot*⁸ : « *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 ».

10. On peut donc concevoir une application distincte et successive des deux temps de la clause générale anti-abus de l'OCDE. Dans un premier temps, le contribuable entre dans le champ du dispositif si un des principaux objets de son montage est fiscal. Il peut échapper dès le début à cette clause si l'opération n'a pas un objet fiscal significatif.

Si le contribuable entre dans le champ de la clause en raison du premier temps, il peut encore y échapper en démontrant que l'opération correspond aux situations dans lesquelles les avantages de la convention devraient s'appliquer dans l'esprit de ce texte.

Un exemple très pur de ce raisonnement en deux temps est donné par l'exemple E du paragraphe 182 du commentaire OCDE. Il concerne une société qui porte son pourcentage de détention d'une filiale de 24 % à 25 % pour profiter du taux réduit de retenue à la source sur les dividendes prévu par une récente convention fiscale. Le commentaire relève que l'acquisition des actions supplémentaires a un motif principalement fiscal. Mais il estime que la clause anti-abus ne s'applique pas car il est conforme au but de la convention d'atteindre le « *seuil arbitraire* » qu'elle a fixé dès lors que la société « *accroît véritablement sa participation [...] pour se conformer à cette règle* ».

C. Une fusion des deux temps de la clause ?

11. Mais, à ce stade du raisonnement, on peut se demander si les deux temps de la clause anti-abus n'ont pas vocation à être fusionnés. À quoi sert-il de se pencher avec perplexité sur la notion de « *l'un des objets principaux* » si ce critère conduit à inclure nombre de montages dans le champ de la clause pour ensuite faire le véritable tri dans le second temps ? C'est en pratique la combinaison des deux critères qui, dans les affaires un peu délicates à apprécier, déterminera la solution.

Lorsque l'existence d'un motif fiscal, quelle que soit son ampleur, est avérée, la question essentielle pour savoir s'il convient d'écarter une opération comme abusive est de peser sa portée par rapport à l'objectif conventionnel de neutralisation des obstacles fiscaux aux échanges économiques, tout en évitant de conférer des avantages conventionnels à des montages n'ayant pas de réelle substance économique.

Le § 174 du commentaire OCDE, cité ci-dessus (V. § 9), semble reconnaître l'imbrication des deux temps de la clause anti-abus. Sa première phrase décrit formellement la clause en recopiant son premier temps (un des objets principaux). Mais la seconde phrase, pour expliquer la portée pratique de la clause, se réfère à la fois à l'objectif économique des conventions fiscales et à la volonté d'écarter les montages ayant « *pour objet principal* » l'obtention de l'avantage fiscal. Cette référence à l'objet principalement fiscal n'est peut-être pas une inadvertance par rapport au § 180 qui analyse minutieusement l'expression « *un des objets principaux* » mais la reconnaissance pratique que la clause, dans son ensemble, revient à peser le caractère principal

8 CE, plén., fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, Verdannot : Rec. Lebon.

ou essentiel de la substance économique de l'opération par rapport au motif fiscal, dès lors que la convention fiscale a pour objet de favoriser, par une élimination des obstacles fiscaux, les opérations économiques réelles.

12. Les deux temps de la clause OCDE se rapprochent ainsi de l'écriture en deux temps de l'article 6 de la directive ATAD qui mentionne tout d'abord le critère « *d'un des objectifs principaux* » avant d'écartier les montages « *non authentiques* » qui ne sont pas mis en place « *pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique* ». Interprétant une clause similaire de la directive fusions du 23 juillet 1990⁹, la Cour de justice de l'Union européenne, dans son arrêt *Foggia* du 10 novembre 2011¹⁰, a jugé au point 35 qu'est « *susceptible de constituer un motif économique valable une opération de fusion qui est fondée sur plusieurs objectifs, parmi lesquels peuvent également figurer des considérations de nature fiscale, à condition toutefois que ces dernières ne soient pas prépondérantes dans le cadre de l'opération envisagée* ».

Il est intéressant de remarquer que, dans son commentaire¹¹ de l'article 205 A du CGI transposant l'article 6 de la directive ATAD, l'administration fiscale, après avoir exposé les deux conditions posées par la clause anti-abus, interprète globalement cette clause en indiquant que « *la combinaison de ces deux conditions conduit à appliquer la clause anti-abus générale [...] aux opérations ou actes dont le but essentiel est l'obtention d'un avantage fiscal à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable* ».

Il n'est pas exclu que les clauses anti-abus en deux temps de l'OCDE et de la directive ATAD finissent par être appliquées en Europe par l'administration et les juges fiscaux en s'inspirant de la notion de but essentiel dégagé par la jurisprudence de la Cour de justice¹² en matière d'abus de droit, qui est distincte de la notion de but exclusif.

Indépendamment de cette interaction propre à l'Union européenne, il appartiendra aux juges fiscaux, dans différents systèmes juridiques, d'interpréter la clause anti-abus de l'OCDE en conciliant l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale avec la liberté de choix des contribuables et la sécurité juridique.

II. L'application de la clause générale OCDE

13. En matière d'application, les règles de droit interne auront une importance pratique car la clause anti-abus de l'OCDE n'est qu'une règle de fond écartant le bénéfice d'avantages conventionnels et non un régime juridique complet.

9 Dir. n° 90/434/CEE du Conseil, 23 juill. 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents.

10 CJUE, 10 nov. 2011, C-126/10, *Foggia*.

11 BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019 : FI 4-2019, n° 9, § 8.

12 CJUE, 22 nov. 2017, C-251/16, *Cussens*, pts 53 et 60. - CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-116/16, *T Danmark*, pt 79 : FI 2-2019, n° 5.2.

A. Les règles de procédure

14. En matière de procédure d'application de la clause, les règles nationales s'appliqueront car la clause anti-abus de l'OCDE est muette sur ce point. La procédure de rectification sera donc régie par le droit commun du LPF. Si la clause OCDE est appliquée de manière isolée, les règles spécifiques relatives aux procédures françaises d'abus de droit prévues aux articles L. 64 et L. 64 A du LPF n'ont pas vocation à s'appliquer.

B. La charge de la preuve

15. En ce qui concerne la charge de la preuve, le texte de la clause OCDE donne matière à interprétation car il semble donner des indications sur ce sujet. Le premier temps relatif à l'un des objets principaux ne donne pas d'indication très ferme : « *il est raisonnable de conclure* ». En revanche le second temps, qui est rédigé comme une exception, est plus clair : « *à moins qu'il soit établi* ». Le § 170 du commentaire OCDE sur l'article 29 partage cette neutralité sur le premier temps et cette charge de preuve au contribuable pour le second temps.

16. Sur le premier temps, l'emploi du terme « *raisonnable* », clairement d'inspiration britannique, indique qu'il convient d'effectuer une analyse objective des buts d'une opération plutôt qu'une recherche subjective de l'intention historique de telle ou telle partie à l'opération. Le § 178 du commentaire est en ce sens : « *Afin de déterminer si un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction est d'obtenir des avantages au titre de la convention, il importe d'analyser de manière objective les buts et objets poursuivis par l'ensemble des personnes qui sont associées à la conclusion de ce montage ou de cette transaction ou qui y participent [...]. Il n'est pas nécessaire de trouver une preuve concluante de l'intention d'une personne concernée par un montage ou une transaction, mais il doit être possible de conclure raisonnablement, après analyse objective des faits et circonstances propres à chaque situation, qu'un des objets principaux du montage ou de la transaction était d'obtenir les avantages de la convention fiscale* ». Cette solution est classique en matière de clauses anti-abus, l'analyse reposant usuellement sur les raisons d'un contribuable « *raisonnable* » ou « *rationnel* » dans les circonstances précises d'une opération.

Dans ces conditions, la neutralité des termes de la clause OCDE dans son premier temps débouche probablement sur une dialectique de la preuve dans laquelle il incombe à l'administration d'établir l'existence d'un motif fiscal significatif et au contribuable d'expliquer les motifs non fiscaux de l'opération.

Cette règle de preuve, qui semble neutre, pourrait être affectée par des règles de procédure nationales (notamment l'acceptation d'un redressement par le contribuable) ayant une incidence sur la charge de la preuve, sauf à estimer que la solution choisie par un traité doit s'imposer en toutes circonstances.

17. Pour le second temps, le texte de la clause OCDE bascule clairement la charge de preuve sur le contribuable, au titre de l'exception à la règle posée au premier temps consistant à écartier le bénéfice de l'avantage conventionnel si un des motifs principaux est fiscal.

18. Mais le débat sur le second temps repose sur les mêmes « faits et circonstances » que celui du premier temps. La distinction entre deux règles de preuve séparées risque d'être artificielle. En tant que l'exercice pratiqué au titre du second temps implique une appréciation de la relation entre l'opération et l'objet de la convention fiscale, l'analyse est largement juridique. En tant qu'il s'agit de peser la part relative du motif fiscal et de la substance économique, l'exercice se confond avec le premier temps. Il est probable qu'une dialectique de la preuve se déroulera sur les deux temps du raisonnement pour savoir quels sont les motifs, fiscaux ou économiques, d'utiliser une entité ou d'effectuer une opération.

C. Les conséquences fiscales de la clause

19. Les conséquences fiscales de l'application de la clause anti-abus de l'OCDE posent une question d'analogie avec la pratique usuelle des clauses générales anti-abus. Dans nombre de systèmes juridiques, l'application d'une telle règle conduit à disqualifier fiscalement le montage organisé par le contribuable et à appliquer le traitement fiscal relatif à l'opération réelle ou à l'opération épurée de son élément abusif. La jurisprudence française relative à l'article L. 64 du LPF est en ce sens alors que cet article se borne à prévoir que l'administration est en droit d'écarter certains actes comme ne lui étant pas opposables. La reconstitution de l'imposition telle qu'elle aurait été en l'absence de l'abus est considérée comme une conséquence logique de la clause.

La rédaction de la clause anti-abus de l'OCDE peut sembler plus étroite. Elle se borne à indiquer que la conséquence de la clause est qu'« un avantage au titre de [la convention] ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune ». Une lecture étroite de cette clause consisterait à considérer que l'acte effectué par le contribuable n'est pas écarté. C'est l'avantage conventionnel correspondant qui serait refusé. En cas de requalification implicite d'un revenu par le jeu de la clause, par exemple un gain en capital masquant un dividende, on pourrait alors se borner à refuser le traitement conventionnel du gain en capital sans pour autant appliquer le traitement conventionnel des dividendes.

20. En pratique, l'appréciation des conséquences fiscales de l'abus pourrait dépendre de la situation en cause. Si l'État qui applique la clause anti-abus de l'OCDE à un contribuable est le même que celui qui devrait accorder un avantage fiscal alternatif au même contribuable au titre de la même convention, le contribuable aurait quelques raisons juridiques de demander que toutes les conséquences logiques soient tirées de la requalification opérée par l'administration.

La question se complique si la requalification implique une action corrélative de la part d'un autre État, au titre d'une autre convention et peut-être à l'égard d'un autre contribuable. C'est probablement pourquoi le § 4 de l'article 7 de la convention multilatérale BEPS prévoit un dialogue entre autorités compétentes. La question de l'application d'un autre traité que celui dont le bénéfice a été refusé n'est pas évidente. Dans le cas de chalandage fiscal (*treaty shopping*), si une convention entre les États A et B est écartée parce que le revenu est en

réalité attribué à une autre personne résidente de l'État C, le juge fiscal pourra-t-il appliquer la convention entre l'État A et l'État C alors que le titulaire du revenu change et que le flux de revenu a été payé dans l'État B ?

Cette question n'a pas été traitée dans l'affaire *Bank of Scotland*¹³ alors que le refus français du taux conventionnel réduit de retenue à la source sur dividendes au titre de la convention fiscale franco-britannique aurait pu être compensé par l'application du taux réduit prévu par la convention franco-américaine, dès lors que la logique du redressement était de considérer que le bénéficiaire effectif des dividendes était un résident des États-Unis. Dans une affaire *Samsung Electronics*¹⁴, la Cour suprême de Corée a appliqué le taux conventionnel de retenue à la source sur redevances prévue par la convention fiscale entre la Corée et les États-Unis après avoir refusé, pour absence de bénéficiaire effectif, le bénéfice de la convention entre la Corée et l'Irlande. Mais cette substitution était acceptée par l'administration fiscale coréenne. Dans l'affaire *Thermo Electron Holdings*¹⁵, le Conseil d'État a pris en considération les effets d'une autre convention fiscale (franco-américaine) que celle dont le refus était en litige (franco-néerlandaise), mais seulement, à ce stade, pour vérifier si le contribuable avait réellement obtenu un avantage fiscal.

D. Les sanctions fiscales

21. En ce qui concerne les sanctions fiscales applicables en cas d'abus au sens de la clause OCDE, la clause conventionnelle est muette car elle est une stipulation de fond. Les sanctions applicables dépendront donc du droit interne, selon la qualification interne des manquements sanctionnés. En France, la pénalité d'abus de droit de 80% prévue à l'article 1729 du CGI n'est pas applicable, car elle se réfère expressément à la procédure spécifique de l'article L. 64 du LPF. Pourraient être appliquées les sanctions de 40% pour manquement délibéré ou de 80% pour manœuvres frauduleuses prévues par le même article 1729, ce qui impliquera une appréciation au cas par cas du comportement du contribuable. La probabilité de l'application de pénalités pourrait dépendre de l'analyse des critères de la clause anti-abus : expression d'un principe général anti-abus ou clause très large destinée principalement à protéger la base fiscale ?

III. Articulation avec d'autres clauses anti-évasion

22. C'est après l'analyse du fonctionnement de la clause générale anti-abus de l'OCDE que l'on peut examiner son articulation avec d'autres clauses anti-évasion.

13 CE, 29 déc. 2006, n° 283314, Min. c/ Bank of Scotland : Rec. Lebon.

14 Cour suprême de Corée, 27 déc. 2018, n° 2016 Du 42883, Samsung Electronics Ltd.

15 Cf. *supra* note 7.

A. Les autres clauses conventionnelles

23. En ce qui concerne les clauses conventionnelles, la question semble réglée par le texte même de la clause anti-abus de l'OCDE : elle s'applique « *Nonobstant les autres dispositions de la présente convention* ».

Dans le cas des clauses de bénéficiaire effectif, on peut remarquer que le § 12.5 des commentaires sur l'article 10 du modèle OCDE aborde expressément la question : « *le fait que le récipiendaire d'un dividende soit considéré comme le bénéficiaire effectif de ce dividende ne signifie pas que l'allègement fiscal prévu au paragraphe 2 doit être automatiquement accordé. Cet allègement ne doit pas être accordé dans les cas d'utilisation abusive de cette disposition [...]. Les dispositions de l'article 29 [...] s'appliquent de façon à empêcher les abus, incluant les cas de chalandage fiscal dans lesquels le récipiendaire d'un dividende en est le bénéficiaire effectif. Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder le dividende à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas d'abus, tels certaines formes de chalandage fiscal, auxquels s'appliquent ces dispositions et principes et, par conséquent, ne doit pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces cas* ». Effectivement, il peut y avoir complémentarité entre la simple recherche du bénéficiaire réel d'un paiement et une logique d'abus de droit¹⁶.

Par ailleurs, le fait que le contribuable remplisse les conditions posées par une clause spécifique destinée à éviter des détournements (durée de présence ou de détention, par exemple) ne le met pas à l'abri de la clause générale anti-abus, qui permet de contester la méthode par laquelle il a atteint cet objectif.

B. Les clauses de droit interne

24. En ce qui concerne les clauses de droit interne, la question essentielle est de savoir si une application concurrente ou combinée avec la clause OCDE est possible.

Les commentaires de l'OCDE sur l'article 1^{er} du modèle (§ 66 à 80) contiennent de substantiels développements sur le rôle des dispositions ou jurisprudences nationales dans la lutte contre l'évasion fiscale en présence de conventions fiscales. Ces commentaires admettent souvent une complémentarité entre clauses anti-évasion conventionnelles et règles nationales. Mais il convient d'analyser l'impact spécifique de la clause figurant à l'article 7, § 1 de la convention multilatérale BEPS et à l'article 29, § 9 du modèle OCDE.

25. En l'absence d'une telle clause conventionnelle, la jurisprudence du Conseil d'État a admis l'applicabilité, à l'abus d'une convention, de la théorie de l'abus de droit codifiée à l'article L. 64 du LPF¹⁷. L'insertion dans les conventions de la clause générale anti-abus a-t-elle pour effet d'évincer en matière conventionnelle cette théorie nationale ou les deux outils peuvent-ils être appliqués **concurrentement** par l'administration ? Les motifs de l'arrêt *Verdannot* indiquent que

l'applicabilité de la règle nationale d'abus de droit à l'abus d'une convention fiscale est admise dès lors que « *cette convention ne prévoit pas explicitement l'hypothèse de fraude à la loi* »¹⁸. Effectivement, en présence d'une clause anti-abus conventionnelle ayant le même objet mais pouvant être rédigée de manière différente, la concurrence de deux règles voisines mais différentes serait source de complexités. S'agissant de l'abus des stipulations conventionnelles, la logique et la hiérarchie des normes militent en faveur d'une absence d'application concurrente. Il reste que l'administration pourrait être tentée par une logique de « panoplie complète » consistant à utiliser en matière conventionnelle, le cas échéant, le critère exclusivement fiscal de l'article L. 64 du LPF avec la pénalité correspondante d'abus de droit, ce qui est une spécificité de ce régime. Ce qui conduirait probablement la jurisprudence à se prononcer sur cette question d'application concurrente.

26. Une autre situation serait celle d'une éventuelle application **combinée** de la clause conventionnelle et des règles internes anti-abus. En effet, un montage fiscal procède du droit interne et la charge fiscale éventuellement éludée relève des règles fiscales internes. La qualification de l'opération est initialement effectuée en droit interne avant d'appliquer la convention fiscale internationale¹⁹. Dans ces conditions, serait-il possible de combiner l'application de la règle nationale anti-abus (abus de droit en France) avec la clause anti-abus de l'OCDE ? L'hypothèse semble improbable. Si un montage utilise habilement les stipulations d'une convention fiscale internationale, cela implique que l'imposition interne défavorable au contribuable se heurterait à la convention, qui est supérieure au droit interne. Pour déjouer le montage, il est alors nécessaire de neutraliser l'application littérale de la convention en refusant le bénéfice de celle-ci au nom de sa clause anti-abus. On est alors renvoyé à la question de l'application exclusive de la clause anti-abus conventionnelle lorsqu'il s'agit d'écarter le bénéfice de la convention.

Conclusion

27. La clause générale anti-abus de l'OCDE apparaît donc comme l'instrument pertinent pour refuser le bénéfice d'une convention fiscale en présence d'un montage abusif. Elle est spécifique par son origine internationale, son objet limité aux conventions fiscales et ses techniques particulières d'interprétation. L'OCDE s'est efforcée de fournir des indications détaillées sur son sens et ses cas d'application.

Mais elle semble avoir été conçue pour couvrir le maximum de montages possibles, avec des critères relativement souples. Il en résulte des difficultés d'interprétation et d'application qui pourraient inciter les juges fiscaux à donner des interprétations respectueuses du texte mais permettant de l'appliquer avec un minimum de sécurité juridique.

P. MARTIN ■

16 Cf. CE, Bank of Scotland, préc. note 13, et CJUE, T Danmark, préc. note 12.

17 CE, Verdannot, préc. note 8.

18 *Ibidem*, pt. 2.

19 CE, ass, 28 juin 2002, n° 232276, Min. c/ Schneider Electric : Rec. Lebon.