

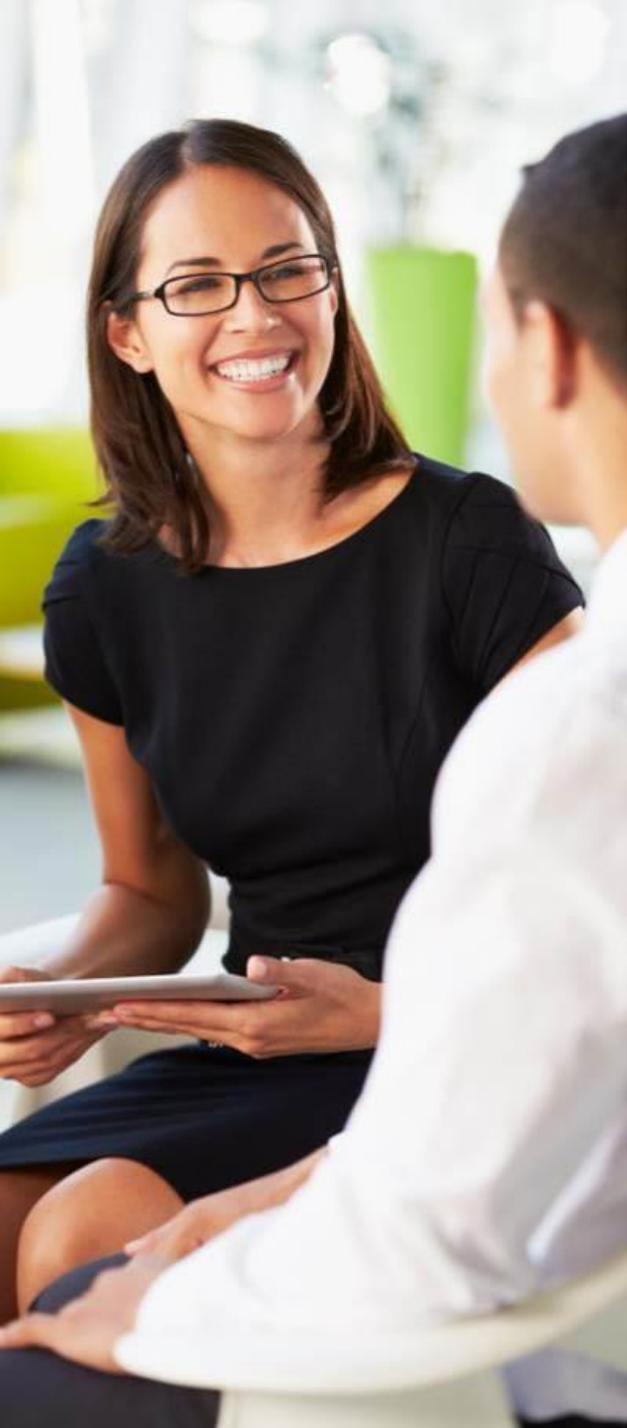


2018 IFA Report – Séoul – Septembre 2018  
Anti-avoidance measures of general nature and scope  
GAAR and other rules

Réunion de présentation du 21 juin 2017

Ariane Calloud  
Avocate - Partner  
Baker McKenzie SCP, Paris





# Agenda

1	Cadre général et plan de l'étude	3
2	Règles anti-abus de droit interne ayant une portée générale	6
3	Apport de la jurisprudence française	20
4	Garanties du contribuable	22



1

# Cadre général et plan de l'étude

# Cadre général

---

- Analyse limitée aux impositions directes
- Contexte international à privilégier
- Impact en droit interne des règles anti-abus conventionnelles (y compris post BEPS) et communautaires ayant une portée générale
- Développements relatifs aux règles anti-abus ayant une portée spécifique (SAAR) à ne mentionner qu'à titre de comparaison
- Absence de développement de la notion d'acte anormal de gestion dans le rapport

# Plan de l'étude défini par les rapporteurs

---

## **1. General Anti-Avoidance Rules or Doctrines**

*1.1. General overview*

*1.2. The tax avoidance scheme, arrangement or transaction*

*1.3. The tax benefit, gain or advantage*

*1.4. The taxpayer's purpose or intent*

*1.5. The consequences of the GAAR application to a given case*

*1.6. Conflicts between domestic and treaty GAAR or between domestic GAAR and SAAR*

## **2. Case law on statutory of court-developed GAARs**

*2.1. General overview*

*2.2. Noteworthy cases on the operation of the statutory GAARs*

*2.3. Judge-made general anti-avoidance doctrines or concepts*

## **3. GAAR and taxpayer's safeguards**



# 2

Règles anti-abus de droit interne  
ayant une portée générale

# 1.1 Description générale – identification des mesures anti-abus de droit interne ayant une portée générale

---

- Article L64 du LPF (bref rappel historique et de son évolution demandé)

*Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit*

- soit que **ces actes ont un caractère fictif** (fictivité),
- soit que, **recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils 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** (fraude à la loi).

## 1.2 – 1.4 Critères identifiés par les rapporteurs

---

- *1.2 The tax avoidance scheme, arrangement or transaction : definition of the tax avoidance*
  - pas de référence à l'évasion fiscale à proprement parler
  - critère de la fictivité (par ex: dissimulation de la nature réelle d'un contrat ou d'une opération, fictivité d'une société) -> différence entre l'apparence juridique et la réalité
  - référence à la notion de « *montage artificiel* » dans le cadre de la fraude à la loi
  - appréciation globale de l'opération et non de chacun des actes pris isolément

## 1.2 – 1.4 Critères identifiés par les rapporteurs

---

- *1.3 The tax benefit, gain or advantage – recherche d'un avantage fiscal par l'application littérale des textes ou décisions à l'encontre des objectifs fixés par leurs auteurs*
  - nécessité d'un avantage et comparaison avec l'impôt qui aurait dû être acquitté
  - recherche des objectifs des auteurs

## 1.2 – 1.4 Critères identifiés par les rapporteurs

---

- *1.3 The tax benefit, gain or advantage – recherche d'un avantage fiscal par l'application littérale des textes ou décisions à l'encontre des objectifs fixés par leurs auteurs*
  - *treaty shopping* : abus de droit dans un contexte d'abus de conventions (vs bénéficiaire effectif)
  - objectifs des auteurs dans un contexte conventionnel

### **Article 6 de la CM – Objet d'une Convention fiscale couverte**

*1. Une Convention fiscale couverte est modifiée pour inclure le texte du préambule suivant :*

*« Entendant éliminer la double imposition à l'égard d'impôts visés par la présente Convention, et ce, sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscale/évitements fiscaux\* (résultant notamment de la mise en place de stratégies de chalandage fiscal destinées à obtenir des allègements prévus dans la présente convention au bénéfice indirect de résidents de juridictions tierces), ».*

## 1.2 – 1.4 Critères identifiés par les rapporteurs

---

- *1.4 The purpose or intent of the tax payer – le but exclusivement fiscal*
  - « exclusif » : appréciation factuelle au cas par cas
    - activité effective ?
    - réel intérêt économique, patrimonial, familial ou financier ?
    - caractère dérisoire ou mineur des intérêts autres que fiscaux ?
  - *substance over form* (par exemple : question de la substance d'une société holding)
  - limite du principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion de l'entreprise / option du contribuable pour un régime de taxation plus favorable

## 1.2 – 1.4 Critères identifiés par les rapporteurs

---

### *1.4 The purpose or intent of the tax payer – le but exclusivement fiscal*

- Conseil constitutionnel, déc., 29 décembre 2013, 2013-685 DC
  - Projet de modification de la définition de l'abus de droit
  - Contrariété à la Constitution du projet de modification de la définition de l'abus de droit applicable aux actes ayant « *pour motif principal* » d'éluider ou d'atténuer l'impôt
  
- A comparer : Conseil constitutionnel, déc., 29 décembre 2015, 2015-726 DC
  - Transposition de la modification de la Directive mère-fille

# 1.5 Conséquences de l'application de la procédure d'abus de droit

---

- Impact fiscal mais non juridique et commercial
- Charge de la preuve
- Brève description de la procédure (signature, CAD ...) et des pénalités applicables (effet répressif - 80/40%)
- Possible cumul entre abus de droit et pénal

# 1.6 Articulation avec les clauses anti-abus générales conventionnelles et les clauses anti-abus spécifiques ?

---

*Clauses anti-abus à portée générale dans les conventions fiscales conclues par la France*

- Brève description du principe de subsidiarité
- Situation actuelle (des SAAR au GAAR) et future

# 1.6 Articulation avec les clauses anti-abus générales conventionnelles et les clauses anti-abus spécifiques ?

- Au 7 juin 2017, la France considère que les 16 conventions suivantes comportent une disposition pertinente à l'article 7 de la CM

Numéro de la Convention couverte	Autre Jurisdiction contractante	Disposition
3	ANDORRE	Articles 10(8), 11(8), 12(6), 20(4) et 25(1)(a)
17	CHILI	Article 27(6)
18	CHINE	Articles 10(7), 11(8), 12(7), 22(4) et 24
20	COLOMBIE	Articles 10(8), 11(8), 12(7), 20(4), 26 (1) et Protocole (7)
23	CROATIE	Article 10(7)
30	GEORGIE	Protocole (8)
32	HONG KONG	Articles 10(6), 11(8), 12(7) et 13(6)
41	JAPON	Articles 10(9), 11(10), 12(6) et 22(5)
44	KENYA	Articles 10(7), 11(8), 12(7) et 21(5)
50	MALTE	Articles 10(8), 11(8), 12(8) et 22(3)
54	MEXIQUE	Articles 11(8) et 12(8)
56	NIGÉRIA	Articles 10(5), 11(7), 12(6)
63	PORTUGAL	Article 31bis(2) (A.6/(a))
67	ROYAUME-UNI	Articles 11(6), 12(5), 13(5) et 23(4)
71	SINGAPOUR	Article 28
73	SLOVÉNIE	Articles 10(7), 11(8) et 12(9)

# 1.6 Articulation avec les clauses anti-abus générales conventionnelles et les clauses anti-abus spécifiques ?

---

- Action 6 BEPS – PPT (*principal purpose test*) - application de la « *règle du critère des objectifs principaux* » par la France (vs LOB).

## **Article 7 de la CM – Prévenir l'utilisation abusive des conventions**

*1. Nonobstant toute disposition d'une Convention fiscale couverte, un avantage au titre de la Convention fiscale couverte 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 cette Convention fiscale couverte.*

# 1.6 Articulation avec les clauses anti-abus générales conventionnelles et les clauses anti-abus spécifiques ?

	Directive ATAD du 12 juillet 2016 applicable en matière d'IS	Article 7 de la CM
Critères de qualification (cumulatifs)	<p><b>Critères de l'objet principal :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Montage mis en place pour obtenir à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux un avantage fiscal</li> <li>Avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable</li> </ul> <p><b>Critères économiques:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Montage non authentique compte tenu des faits et des circonstances pertinents</li> <li>Montage n'ayant pas de motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique</li> </ul>	<p><b>Critère de l'objet principal :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>L'octroi de l'avantage conventionnel est un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction</li> </ul>
Clause de sauvegarde (charge de la preuve )	N/A	<ul style="list-style-type: none"> <li>L'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la convention</li> </ul>

# 1.6 Articulation avec les clauses anti-abus générales conventionnelles et les clauses anti-abus spécifiques ?

---

Quel avenir pour l'abus de droit ?

- articulation entre l'article 7 de la CM et le L 64
- cohabitation avec la notion d'abus de droit telle que définie par la CJUE : le but essentiellement fiscal et son évolution possible au regard des directives (par ex.: mère-fille et ATAD)
  - conditions différentes ?
  - mais effet commun: inopposabilité de l'opération à l'administration
  - pas d'application exclusive – choix de l'administration

(BOI-IS-BASE-10-10-10-10 § 240 et 260 directive mère-fille)

- *En pratique, l'administration peut dans un premier temps remettre en cause le bénéficiaire du régime des sociétés mères sur le fondement de la clause anti-abus, puis dans un second temps, appliquer les pénalités prévues en cas d'abus de droit si les conditions de celui-ci sont réunies selon la définition qui est fixée à l'article L.64 du LPF et sous réserve dans ce cas du respect de l'ensemble des garanties et règles de procédure requises pour l'application de la procédure de l'abus de droit fiscal.*

# 1.6 Articulation avec les clauses anti-abus générales conventionnelles et les clauses anti-abus spécifiques ?

---

- cohabitation GAAR et dispositifs anti-abus spécifiques SAAR
  - de droit interne (123 bis, 155 A, 209 B, 238 A ...) et transpositions de directives (119 ter et quater)
  - conventionnels



3

Apport de la jurisprudence  
française

## 2. Apport de la jurisprudence française

---

- 2.1 Aperçu général : influence des juridictions (pays civiliste mais constructions jurisprudentielles, notamment en matière d'abus de droit)
- 2.2 Jurisprudence pertinente des juridictions françaises (bref développement de l'argumentaire et des solutions retenues), évolution dans le temps et impact en terme législatif :
  - Pléiade (2004), Sagal (2005) Andros (2008)
  - Caisse interfédérale de Crédit Mutuel et Conforama Holding (2009)
  - AXA (2009)
  - Bank of Scotland (2006) et Abbey National Treasury Services (2012)
  - Alcatel CIT (2011)
  - Bolloré (2014)
  - Garnier Choiseul Holding (2014)
  - Natixis (2015)
  - Ingram micro (2017)



# 4

## Garanties du contribuable

### 3. Garanties du contribuable

---

- Garanties procédurales spécifiques du contribuable
  - CAD (cf. 1.5)
  - Rescrit abus de droit

Merci !

# Baker McKenzie.

[www.bakermckenzie.com](http://www.bakermckenzie.com)

Baker & McKenzie SCP est membre de Baker & McKenzie International. Les membres de Baker & McKenzie International sont des cabinets d'avocats présents dans différents pays à travers le monde. Conformément à la terminologie usuelle utilisée par les sociétés de services professionnels, la référence à un "associé" désigne un associé de l'un de ces cabinets d'avocats et la référence à un "bureau" désigne un bureau de l'un de ces cabinets d'avocats.

© 2017 Baker & McKenzie SCP