

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni CMS Albiñana & Suárez de Lezo  
CMS Bureau Francis Lefebvre CMS Cameron McKenna LLP CMS DeBacker CMS Derks Star Busmann  
CMS Von Erlach Henrici CMS Hasche Sigle CMS Reich-Rohrwig Hainz

A photograph of a modern glass skyscraper, viewed from a low angle looking up. The building's facade is composed of a grid of dark metal frames and large glass panels. The sky is a pale, clear blue. The image is overlaid with a semi-transparent blue filter.

# CMS Tax Connect

## Sommaire

▮ <b>L'Europe en marche</b>	<b>3</b>
L'évolution de l'abus de droit dans la jurisprudence communautaire	
▮ <b>Allemagne</b>	<b>7</b>
▮ <b>Autriche</b>	<b>9</b>
▮ <b>Belgique</b>	<b>13</b>
▮ <b>Bulgarie</b>	<b>15</b>
▮ <b>Chine</b>	<b>18</b>
▮ <b>Espagne</b>	<b>21</b>
▮ <b>France</b>	<b>25</b>
▮ <b>Hongrie</b>	<b>28</b>
▮ <b>Italie</b>	<b>31</b>

<b>┆ Maghreb</b>	<b>34</b>
Algérie	
Maroc	
<b>┆ Pays Bas</b>	<b>38</b>
<b>┆ Pologne</b>	<b>40</b>
<b>┆ Royaume Uni</b>	<b>42</b>
<b>┆ Russie</b>	<b>44</b>
<b>┆ Suisse</b>	<b>46</b>

**Steven Sieff**

CMS Cameron McKenna  
steven.sieff@cms-cmck.com

Il y a quelque chose d'attrayant dans le terme "abus de droit". Les traductions anglaises les plus proches (abuse of law, abuse of rights, tax avoidance) n'ont en effet pas le même cachet. L'"abus de droit" a un certain "je ne sais quoi", comme le qualifieraient les Anglais. Sans doute est-ce pour cela que le terme a pu survivre à l'affaire Halifax (C-255/02) et garder sa place au sein du lexique communautaire. Après tout, n'oublions pas que l'Avocat général Maduro était préoccupé par le fait que l'expression puisse porter à confusion et lui préférait "prohibition of abuse of Community Law" (Halifax § 71). Je partage cette idée (en effet, il est exact que le résultat d'une incrimination d'abus de droit se traduit par l'impossibilité de bénéficier de ce droit), mais tout comme Maduro je persiste à l'utiliser dans un souci de simplicité.

La notion d'abus de droit dans la jurisprudence communautaire

Les conseils fiscaux sont parfois accusés de vivre – ou tout du moins de travailler – dans leur tour d'ivoire, ou dans un "far west juridique", ou encore dans un "parc d'attractions" fiscal – suivant que vous vous référez à Maduro ou à Sedgley. Afin de contrer la théorie selon laquelle les conseils fiscaux vivent dans un monde uniquement constitué de fiscalité, rappelons que l'abus de droit n'est pas une notion purement fiscale (v. par ex. TV 10 SA C-23/93 et Chen C-200/02). Cependant, pour les avocats fiscalistes, les avancées les plus intéressantes sont naturellement celles rendues en matière fiscale, que ce soit au sujet de TVA (Halifax, Part Service C-425/06) ou des impôts directs (Cadbury Schweppes C-196/04).

Généralement, une distinction est faite entre les abus de droit en matière de TVA, et ceux relevant de la fiscalité directe. Une telle ligne de démarcation ne s'est pas développée uniquement parce que de nombreux fiscalistes choisissent de se spécialiser soit dans un domaine, soit dans l'autre. Ni même parce

que la TVA est un impôt européen, tandis que l'imposition directe relève des compétences de chaque Etat membre. La raison de cette distinction se trouve dans la nature des questions posées à la CJCE dans chacun des cas. Concernant les affaires de TVA, la question consiste principalement à décider si une exonération ou une réduction s'appliquent. Mes propos incluent le cas Emsland Starke (C-110/99) comme un exemple de telles affaires, bien que ne traitant pas de TVA, mais d'une exemption fournie par le droit communautaire. A l'opposé, en ce qui concerne les affaires d'impôts directs, la Cour doit, en général, se prononcer sur la justification ou la proportionnalité de restrictions infligées aux libertés fondamentales.

Ainsi, tandis que pour l'œil peu aguerri, les deux disciplines (la TVA et les impôts directs), traitent de la même notion d'abus, l'angle d'attaque est complètement différent pour la CJCE. Dans les affaires de TVA, la Cour doit dire si certains actes des contribuables sont abusifs et elle doit confronter cet abus présumé à ce qui, en théorie, constitue selon elle un abus. Mais dans des affaires mettant en cause des impôts directs, la Cour est interrogée sur le fait de savoir si les actions des Etats membres sont proportionnées dans le contexte des libertés fondamentales. Il n'est pas nécessaire de directement juger l'action du contribuable. Proportionnalité et abus sont par conséquent intimement liés entre eux. La proportionnalité limite l'action de l'Etat qui ne peut aller plus loin que nécessaire dans la restriction des libertés fondamentales. L'abus de droit régule les sujets de droit, qui ne peuvent se fonder sur le texte de loi pour aller au-delà de ce qu'a souhaité le législateur. Ainsi les affaires de TVA exigent une approche beaucoup plus précise et donnent lieu à des réponses plus circonstanciées, permettant de déterminer des "tests d'abus de droit".

Jusqu'à l'affaire Emsland Starke, le principe d'abus de droit n'avait pas été explicitement accepté par la CJCE. Il avait été invoqué par certains Avocats généraux (Darmon par exemple) mais d'autres résistaient (Tesauro dans Kefalas, C-367/96, par exemple, qui mettait en cause une provision anti-abus). Cependant, le principe fut clairement accepté dans Emsland Starke et il semble désormais légitime d'affirmer qu'il a trouvé sa place au sein du droit communautaire. Avant d'aborder l'évolution du principe dégagé par Emsland Starke dans des affaires de TVA, il est intéressant d'étudier l'attitude de la Cour

concernant l'évasion fiscale dans des affaires mettant en jeu des impôts directs.

Le rôle de la Cour est, dans un sens, plus simple lorsqu'il lui est demandé de statuer sur une restriction à une liberté fondamentale reprochée à un Etat membre qui cherche à contrer l'évasion fiscale, que lorsqu'elle doit juger si le principe communautaire d'abus de droit est avéré. Des arrêts comme Marks and Spencer (C-446/03) ou Cadbury Schweppes ont démontré que la Cour décide que, alors que les libertés fondamentales donnent en principe le droit de se livrer à toutes opérations mêmes abusives, des restrictions à ces libertés sont justifiées à condition qu'elles soient proportionnées. L'affirmation que l'évasion fiscale n'est pas acceptable ne surprend pas, mais la clé est le seuil de tolérance acceptable (ou pour citer la terminologie de la Cour, quelle justification est proportionnée). Il est souvent de la responsabilité des Cours nationales d'en décider. Les organes législatifs des Etats membres sont ensuite priés de revoir leurs législations pour que ces dernières soient compatibles avec les exigences communautaires.

Il est plus difficile pour la Cour d'éviter de définir avec précision la notion d'abus de droit en matière de TVA. Schumacher (C-250/80) et Emsland sont des affaires aux faits similaires. Toutes deux poussèrent la Cour à s'interroger sur la validité d'un remboursement à l'exportation alors que les biens étaient immédiatement ré-exportés. Dans chaque cas le résultat fut le même, mais pour des raisons légèrement différentes. Dans Schumacher la décision fut que le droit à exemption ne s'étendait pas à des transactions abusives. Au cas particulier aucun droit à l'avantage espéré n'a été accordé. Bien entendu, cette approche ne répond pas à la question de savoir ce que constitue un comportement abusif. Une chose est de savoir que l'abus paralyse les droits du contribuable, une autre de savoir en quoi consiste un abus de droit.

Chercheurs et praticiens sont toujours tentés de dégager des principes généraux d'affaires qui répondent à des situations de fait spécifiques. Cette tentation est compréhensible, car les citoyens souhaitent naturellement comprendre ce qu'ils peuvent légalement faire et ce que la loi ne les autorise pas à faire. La CJCE reconnaît les principes de sécurité juridique et de confiance légitime (voir par exemple van Es Douane Agenten C-143/93 et Belgique v Commission C-110/03, parmi tant d'autres), et reconnaît également que ses décisions sont opposables avec un large champ d'application.

En conséquence, la Cour veut-elle parfois donner l'exemple et montrer qu'elle peut fournir des tests spécifiques permettant aux contribuables de déterminer si certains montages sont abusifs ou non.

Dans l'affaire Emsland, le test d'abus est constitué de deux éléments. L'un objectif – le but de la loi n'est pas atteint - et l'autre subjectif – l'intention d'obtenir un avantage artificiel. Ce test est largement repris dans Halifax, mais l'élément subjectif, bien que toujours important, est réitéré en termes objectifs. Ainsi dans Halifax le test devient :

1. Le montage dans son ensemble aboutit-il à un résultat contraire à la lettre de la loi ? et si oui :
2. Le but essentiel du montage était-il d'atteindre un tel résultat ?

Si ce test paraît, à première vue, assez clair, les arrêts (tant internes que communautaires) qui ont suivi ont montré que la marge d'interprétation était large. Une façon pratique de comprendre le test d'Halifax est de regarder ce que les contribuables peuvent faire pour échapper à l'incrimination d'abus de droit.

Il ressort de cette formulation en deux temps que les contribuables ont deux solutions évidentes pour éviter l'incrimination d'abus de droit. La première consiste à prouver que les éléments du montage ne contredisent pas la lettre de la loi. Si tel est le cas, la seconde question du test devient sans objet. Il est généralement admis que plus le montage sera simple, plus la probabilité de passer victorieusement cette première étape sera élevée. Le contribuable qui suit les préconisations de la loi sera plus facile à défendre que celui qui met en place une série d'opérations dans l'unique but est de profiter des vides juridiques de diverses dispositions fiscales. Cependant, le fait de simplement bénéficier de dispositions accordant une exonération fiscale peut ne pas suffire pour échapper au grief d'abus de droit. Encore faut-il que les opérations réalisées par le contribuable respectent l'esprit de la loi.

Dans une récente affaire britannique relative à la cession de maisons de vacances, la cour de première instance eut à étudier le montage suivant. La vente du terrain avait été consentie avec application du taux normal de TVA et une filiale se chargeait de fournir des services de

construction bénéficiant du taux de 0%, de manière indépendante, afin de réduire la TVA qui aurait normalement été due par les acheteurs s'ils avaient acheté les maisons achevées. Dans un arrêt largement influencé par le raisonnement de la CJCE dans une affaire Part Service (C-425/06), la Cour estima que le premier maillon du test était applicable car le but de la directive TVA est d'instaurer une neutralité fiscale. Les promoteurs de ces maisons de vacances avaient écarté les règles classiques de vente de ces biens, en ne proposant pas tous les services en même temps (et donc en ne vendant pas des maisons achevées), ce qui constituait une distorsion de concurrence contraire à cette neutralité. De même que personne ne met en doute le fait que l'un des buts de la directive TVA est d'instaurer un impôt fiscalement neutre, il apparaît tout aussi raisonnable de penser qu'il existe des montages face auxquels les Etats membres peuvent remettre en cause les effets de cette neutralité. La réalité des services n'était pas contestée et leur valeur à peine plus discutée. Il était donc légitime de conclure que, parce que les autres vendeurs incluent les services de construction dans leur vente, cette façon de faire constitue la norme pour ce type de transactions. Agir différemment serait-il contraire aux objectifs de la directive ? La Cour dans Halifax (§ 73) conçoit que les contribuables puissent valablement réduire leur obligation fiscale. Mais, si distinguer la vente d'une maison de vacances et les services de construction s'y attachant est considéré comme abusif au motif que les autres prestataires ne réalisent qu'une seule opération (la vente), alors la latitude laissée pour réduire sa charge fiscale est très limitée.

Revenons au double test développé dans Halifax, et admettons que le contribuable ne parvienne pas à convaincre la Cour que le résultat était celui envisagé par la loi. Le débat se placera alors sur le terrain du "but essentiel". La signification de cette expression a elle-même fait l'objet d'une appréciation de la part de la CJCE dans Part Services. Dans cette affaire il était demandé à la Cour si "le but essentiel d'obtenir des avantages fiscaux" est plus large ou plus étroit que "des opérations conduites non pas dans un but commercial mais dans le but d'obtenir des avantages fiscaux". La Cour a confirmé que la première expression est plus large que la seconde. Ainsi reformulée, une opération conduite sans motif commercial mais dans le but d'obtenir des avantages fiscaux aura comme but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal, alors qu'une opération dont le but essentiel est d'obtenir un avantage fiscal ne sera pas nécessairement une opération dépourvue d'objectif commercial. Cette précision était nécessaire car le raisonnement de la Cour dans Halifax (et aussi par extension dans Cadbury Schweppes) suggérait que le nécessaire but commercial, s'il permet d'éviter

l'accusation d'évasion fiscale, n'empêche pas une incrimination au titre du but essentiellement fiscal. C'est toujours le cas, mais il est plus clair encore maintenant que l'évasion fiscale peut être l'objet principal d'une opération: avoir une filiale pour des besoins commerciaux ne sauvera pas nécessairement le schéma. En pratique on peut noter que lorsque des opérations sont réalisées dans le but de s'assurer un certain nombre d'avantages fiscaux, et que seul est remis en cause un de ces avantages (par exemple une exonération TVA), l'obtention d'autres avantages fiscaux peut permettre de prouver que l'opération n'a pas été réalisée dans le seul but de bénéficier de l'avantage remis en cause (ici la TVA) : la recherche d'autres avantages fiscaux pourra être regardée comme un but commercial suffisant.

La tendance actuelle est, pour les juridictions nationales, d'utiliser Halifax pour étendre les cas d'évasion fiscale (particulièrement en matière de TVA) et pour la CJCE, d'accepter de plus en plus la lutte contre l'évasion fiscale comme une justification proportionnée dans des affaires de discrimination. Bien que ceci puisse être perçu négativement, nous pensons que des possibilités d'optimisation existent encore dans certains contextes. En contrepartie, les contribuables peuvent se réjouir de ce que, si le principe d'abus de droit devenait de plus en plus codifié, il perdrait son caractère incertain et pourrait, par conséquent, devenir plus cohérent. Ainsi, par exemple, si les indications données par la Cour dans "Part Services" remettent en cause un certain nombre de montages, en contrepartie les contribuables peuvent être confiants dans la possibilité de voir leurs arguments entendus favorablement s'ils se placent en dehors de ces situations.

En conclusion, aucune étude sur l'abus de droit ne saurait être complète sans la mention de la possibilité de s'assurer auprès de l'administration contre le risque de voir un montage jugé abusif. Ce type d'assurance est communément offert par de nombreux Etats, et les cabinets membres de CMS ont une très grande expérience en ce qui concerne l'obtention de tels accords.

Nous serions heureux de revenir sur l'un des points évoqués précédemment, et nous pouvons, si nécessaire, vous mettre en relation avec des spécialistes du risque fiscal.



## Allemagne

### Abus de droit

#### 1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?

Oui.

#### 2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/l'administration ?

Le concept de "l'abus de droit" fait l'objet de l'article 42 du Code fiscal allemand. La réglementation en la matière est devenue plus contraignante, depuis le 1er janvier 2008, et précise qu'est abusif le traitement d'une opération de façon juridiquement inappropriée et de manière à bénéficier d'un avantage fiscal qui n'est pas prévu par les autorités fiscales allemandes ou par le législateur.

En outre, le concept a aussi été introduit dans plusieurs règlements spécifiques. Ainsi, l'article 7 de la loi de l'impôt sur les transactions étrangères permet, dans certaines circonstances, de soumettre à l'impôt national le revenu d'un contribuable provenant d'une participation dans une entreprise étrangère.

La jurisprudence communautaire est, en général, prise en considération.

La question de savoir si la notion de bénéficiaire effectif doit être prise en compte est sans objet dans ce contexte.

#### 3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?

Un exemple d'application des critères de l'abus de droit est l'exigence de substance afférente à une société située à l'étranger, lorsque ladite société permet de réduire l'impôt dû. Les autorités fiscales allemandes exigent que l'interposition soit justifiée

L'abus de droit en Allemagne

par des raisons économiques ou par toute autre raison substantielle. En outre, les décisions de la Cour de justice européenne concernant les organisations transfrontalières sont prises en compte. Un abus de droit sera caractérisé lorsque l'entreprise, par exemple, n'exerce aucune activité économique.

#### **4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

En cas d'utilisation abusive de la loi allemande, l'impôt est dû comme si l'opération n'avait pas été réalisée de façon abusive. Le contribuable peut prouver qu'il avait des raisons, autres que fiscales, pour procéder comme il l'a fait.

En ce qui concerne la question de la "substance" d'une société étrangère, le contribuable peut apporter la preuve de cette substance en mettant en avant la présence d'un bureau, d'employés, etc.

#### **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

Les autorités fiscales vérifient assez strictement si la loi a été respectée, en particulier en cas d'utilisation de structures dans des paradis fiscaux.

L'abus de droit en tant que tel n'est généralement pas une infraction pénale. Toutefois, la fraude fiscale ou l'évasion fiscale sont présumées chaque fois que le contribuable fournit des renseignements inexacts ou incomplets de nature à dissimuler un abus de droit.

#### **Nina Bourquin**

CMS Hasche Sigle  
nina.bourquin@cms-hs.com

#### **Gerd Seeliger**

CMS Hasche Sigle  
gerd.seeliger@cms-hs.com



## Autriche

# Abus de droit

## 1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?

La disposition essentielle est l'article 22, al 1 de la loi fédérale sur les procédures fiscales (Bundesabgabenordnung) qui prévoit que l'impôt ne doit pas être évité ou réduit par une utilisation abusive du Code civil. Selon la jurisprudence, il y a abus de droit chaque fois qu'une structure juridique inhabituelle et inappropriée est choisie dans l'unique but d'éviter ou de réduire l'impôt dû. En d'autres termes, l'abus de droit est caractérisé chaque fois qu'il n'existe pas de motif économique, autre que fiscal, qui justifie le choix d'une structure juridique donnée. Selon l'article 22, al 2 de la loi fédérale sur les procédures fiscales, les autorités fiscales peuvent, en cas d'abus de droit, réclamer les impôts qui auraient été dus si la structure juridique choisie avait été non-abusive, situation examinée au regard des faits de l'espèce et de l'intention des parties.

Une autre disposition importante, qui fait l'objet de l'article 23 al 1 de la loi fédérale sur les procédures fiscales, prévoit que les opérations fictives sont fiscalement transparentes. Ainsi, lorsqu'une opération cache la véritable transaction que les parties avaient l'intention d'adopter, l'imposition se fera sur le fondement de la véritable transaction.

En outre, l'article 10, paragraphe 4 de la loi sur l'impôt sur les sociétés autrichien contient une disposition anti-abus relative aux dividendes et aux plus-values afférents aux participations dans des sociétés étrangères. En règle générale, ces dividendes et plus-values sont, sous certaines conditions, exonérés d'impôt sur les sociétés, (régime dit de la "participation exemption" internationale). Cette exonération ne s'applique toutefois pas en cas de présomption d'évasion fiscale, et en particulier dans le cas où (i) la filiale n'est pas opérationnelle et se contente de recevoir des revenus passifs (par exemple, revenus d'intérêts, revenus fonciers, revenus de redevances) et (ii) le taux d'imposition effectif de la filiale est inférieur à 15%. Si les deux critères sont réunis, l'évasion fiscale est présumée et les dividendes et les plus-values ne sont pas exonérés.

‘ L'abus de droit en Autriche ’

La notion d'abus de droit se retrouve aussi dans l'approche de "prévalence de la substance sur la forme" ("substance over form") qui s'applique en droit fiscal autrichien.

## **2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/ l'administration ?**

Dans la pratique, les autorités fiscales identifient de plus en plus d'opérations constitutives d'un abus de droit.

Au cours des cinq dernières années, une véritable pratique s'est ainsi développée, par l'application combinée des dispositions légales décrites ci-dessus (voir question 1) et de l'exigence de "substance" (voir question 3).

La Cour suprême administrative a développé, sur ces fondements légaux, une jurisprudence spécifique relative à l'abus de droit. Elle tient toutefois de plus en plus compte de la jurisprudence communautaire, comme l'illustre une décision du 24 juillet 2007, 2007/14/0029 par laquelle la Cour suprême administrative se réfère directement à la décision de la CJCE du 12 septembre 2006, aff. C-196/04, Cadbury Schweppes.

Selon l'opinion dominante, le prochain défi de la Cour suprême administrative sera d'adopter, pour l'application de la disposition anti-abus de l'article 10, paragraphe 4 de la loi sur l'impôt sur les sociétés autrichien (voir ci-dessus 1), une jurisprudence qui tienne compte de la jurisprudence récente de la CJCE. Cette disposition prévoit en particulier que l'abus est présumé lorsque les deux conditions précitées sont remplies. Or, certains commentateurs estiment que l'arrêt de la CJCE Cadbury Schweppes du 12 septembre 2006, devrait offrir au contribuable la possibilité de renverser cette présomption, ce qui n'est pas le cas actuellement (cf. Lang, Rechtsmissbrauch und im Lichte von Gemeinschaftsrecht Halifax et Cadbury Schweppes, SWI 2006, 273).

Ainsi la doctrine compare en plus en plus jurisprudence de la Cour suprême administrative relative à l'abus de droit avec la jurisprudence de la CJCE (cf. Zorn dans Festschrift Doralt 2007, 535 ff, comparée à la décision de la CJCE du 21 février 2006, Rs C-255/02, Halifax).

Le concept de bénéficiaire effectif s'applique en droit fiscal autrichien. Conformément à l'article 24 al 1 de la loi fédérale sur les procédures fiscales, les actifs - et les revenus provenant de ceux-ci - sont attribués au bénéficiaire effectif lequel n'est pas nécessairement le propriétaire au sens du droit civil. Par exemple, s'agissant d'un trust, le trustee (le "fiduciaire") est en règle générale le propriétaire en droit civil, alors que le trustor (le constituant) est le bénéficiaire effectif, ce qui a pour conséquence de taxer ce dernier sur les biens mis en trust et sur les revenus afférents à ces biens. Les autorités fiscales et les tribunaux adoptent une position assez large de la notion de "bénéficiaire effectif".

Ce concept est aussi repris à l'article 2, paragraphe 1 de la loi autrichienne sur les retenus à la source au sein de l'Union européenne (EU-Quellensteuergesetz, Federal Law Gazette 2004/33) qui est la transposition en droit national de la directive sur l'épargne (2003/48/EG). La définition du bénéficiaire effectif qui y figure correspond à la définition de cette directive.

Enfin, le concept de bénéficiaire effectif est aussi utilisé dans les conventions de non double imposition conclues par l'Autriche, qui reprennent la définition de la convention modèle OCDE.

## **3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?**

La notion d'abus de droit est la même, et s'applique de la même façon, que l'opération visée soit nationale ou internationale.

Depuis la décision dite du "Traité shopping, décision I" (Cour suprême administrative, 10 décembre 1997, 93/13/0185), les juges écartent l'application des conventions fiscales en cas d'interposition de sociétés sans substance (par exemple les sociétés dites "boîtes aux lettres").

Dans cette lignée, les dernières décisions de la Cour suprême administrative les plus importantes sont:

- la décision de la Cour suprême administrative du 9 décembre 2004, 2002/14/0074 ("Dublin Docks I");

- la décision de la Cour suprême administrative du 19 janvier 2005, 2000/13/0176 ("Hong Kong");

- la décision de la Cour suprême administrative du 10 août 2005, 2001/13/0018 ("Docks de Dublin II").

Les deux décisions dites "Docks de Dublin" avaient trait à l'interposition, par des entreprises autrichiennes, de sociétés financières implantées dans le Centre international de services financiers (IFSC). D'une part, les intérêts reçus par la filiale irlandaise étaient exonérés ou faiblement imposés, et, d'autre part, les dividendes distribués par la filiale irlandaise à sa société mère autrichienne étaient exonérés d'impôt en application de la loi fiscale autrichienne. Alors que la Cour fédérale de justice allemande accepte cette situation (cf. décisions de la Cour fédérale allemande de la Justice en date du 19 janvier 2000, IR IR 94/97 et 117/97), la Cour suprême administrative autrichienne la qualifie d'abus de droit, en application de l'article 22, al 1 de la loi fédérale sur les procédures fiscales, au motif que les filiales irlandaises n'ont pas de substance (ni bureaux ni employés). En conséquence, la filiale irlandaise était regardée comme fiscalement transparente, et les intérêts, attribués à la société mère autrichienne, ont été imposés en Autriche.

La décision dite de "Hong Kong" était relative à la constitution d'une société holding sans beaucoup de substance, dans un Etat à faible taux d'imposition. La société holding recevait des revenus passifs (intérêts) qui étaient exonérés d'impôt et les redistribuait sous forme de dividendes à sa société mère autrichienne qui était exonérée sur les sommes ainsi reçues en application de la règle de la participation-exemption internationale. La Cour suprême administrative autrichienne a jugé que ce schéma, qui faisait intervenir une société holding sans substance réelle, était constitutif d'un abus de droit. En conséquence, les intérêts reçus par la société étrangère ont été attribués à la société mère autrichienne et imposés en Autriche.

De même, la création d'une société de financement à Jersey sans substance suffisante est constitutive d'un abus de droit, avec les conséquences qui en découlent (imposition en Autriche des revenus de la société étrangère: décision du 22 septembre 2005, 2001/14/0188).

Pour résumer, le critère de la substance prend une importance croissante dans un contexte international.

#### **4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

Tout d'abord, si une opération est considérée comme abusive, l'administration fiscale imposera l'opération comme si le contribuable avait choisi de réaliser l'opération de façon non abusive.

Deuxièmement, une pénalité pour retard de paiement d'un montant de 2% de l'impôt dû sera appliquée (article 217 paragraphe 2 de la loi fédérale sur les procédures fiscales) assortie d'intérêts de retard au taux de base autrichien majoré de 2% (Basiszinssatz; article 205 paragraphe 2 de la loi sur les procédures fiscales fédérales).

En ce qui concerne la procédure, le contribuable dispose d'un mois pour se pourvoir contre la décision de première instance qui a qualifié l'opération d'abus. Le juge de première instance pourra modifier sa décision ou la confirmer. Dans ce cas, le recours sera porté devant les juges de seconde instance, puis devant les cours suprêmes c'est-à-dire la Cour suprême constitutionnelle ou la Cour suprême administrative, dans les six mois de la décision d'appel.

#### **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

La notion d'abus de droit est de plus en plus utilisée par les autorités fiscales autrichiennes, en particulier, dans le cadre de transactions internationales.

Les poursuites pénales suivent généralement l'incrimination d'abus de droit. En cas de fraude fiscale internationale portant sur un montant de taxes

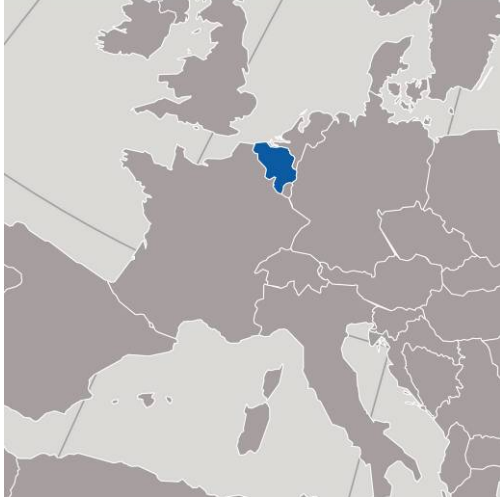
éludées supérieur à 75 000 euros, l'affaire revient aux tribunaux, alors que dans le cas contraire la responsabilité de l'action pénale incombe directement aux autorités fiscales. L'article 33 du Code pénal autrichien relatif à la fiscalité prévoit plusieurs situations d'évasion fiscale intentionnelle. La sanction peut atteindre trois fois le montant des taxes éludées.

**Sibylle Novak**

CMS Reich-Rohrwig Hainz  
sibylle.novak@cms-rrh.com

**Johannes Reich-Rohrwig**

CMS Reich-Rohrwig Hainz  
johannes.reich-rohrwig@cms-rrh.com



## Belgique

# Abus de droit

## 1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?

En revanche, l'administration fiscale est autorisée à écarter la qualification juridique donnée par le contribuable à un acte dès lors qu'il peut être établi que cette qualification vise à éluder l'impôt. Ainsi, il est prévu que n'est pas opposable à l'administration des contributions directes, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération, lorsque l'administration peut établir que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

La mise en œuvre de cette disposition par l'administration est donc relativement contraignante.

En effet, pour être effective, cette disposition implique que :

- la requalification opérée par l'administration respecte les effets juridiques de l'acte requalifié ;
- l'acte soit donc susceptible de recevoir plusieurs qualifications.

## 2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/l'administration ?

La notion de bénéficiaire effectif concerne principalement les dividendes, intérêts et redevances et joue principalement un rôle dans l'application des articles 10 à 12 des Conventions internationales (concernant l'Etat de source des dividendes, intérêts et redevances) qui n'accordent une réduction ou exonération de la retenue à la source que si le bénéficiaire établi dans l'autre Etat contractant est aussi le bénéficiaire effectif des revenus. Il est toutefois difficile de formuler une définition précise

L'abus de droit en Belgique

de cette notion. Les conceptions sont réparties en deux groupes: (i) les partisans d'une interprétation large et économique d'une part et (ii) les partisans d'une interprétation stricte et juridique d'autre part. Les deux conceptions apparaissent clairement dans la jurisprudence internationale.

L'application de cette notion n'est pas très claire en Belgique qui a toutefois inséré un article 27 dans son modèle de convention rédigé comme suit : "Nonobstant les dispositions de tout autre article de la présente Convention, un résident d'un Etat contractant ne peut bénéficier des réductions ou exemptions d'impôt prévues par l'autre Etat contractant dans la Convention si le principal objectif ou l'un des principaux objectifs de ce résident ou d'une personne liée à ce résident était d'obtenir les avantages de la Convention". En tout état de cause, il apparaît que la vérification du bénéficiaire effectif ne constitue pas la principale préoccupation de l'administration fiscale.

### **3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?**

L'administration fiscale belge ne s'attaquera pas à l'interposition de sociétés étrangères, bénéficiant d'un régime fiscal favorable, sous l'angle de l'abus de droit. En revanche, l'absence de substance – ou une substance insuffisante (qui n'est pas en adéquation avec l'activité réputée être exercée) – d'une telle société étrangère pourrait suffire à établir que la présence du siège de direction effective se situe sur le territoire belge.

Ceci permettrait donc à l'administration de neutraliser l'interposition de cette société étrangère et donc, d'assujettir à l'impôt belge l'ensemble de ses revenus.

Ajoutons encore que certaines opérations, telles que l'apport ou la vente d'actifs (actions, obligations, créances, brevets ...) à des résidents étrangers bénéficiant d'un régime fiscal privilégié peuvent être rendues inopposables à l'administration fiscale belge. Les revenus de tels actifs demeureront donc taxables au niveau du contribuable comme si leur transfert n'était pas intervenu.

### **4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

Aucune sanction particulière n'est applicable. Les pénalités de droit commun pourront être appliquées : 50% d'accroissement d'impôt s'il s'agit d'une première infraction avec intention d'éluder l'impôt (contre 10% pour une première infraction sans intention d'éluder l'impôt).

Le contribuable pourra tenter de faire échec à la requalification entreprise par l'administration fiscale en établissant que la qualification proposée correspond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ; il faudra donc que cette qualification ne procède pas uniquement ou principalement de la volonté du contribuable d'échapper à l'impôt.

### **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

La disposition "anti-abus" est utilisée par l'administration afin de combattre des opérations relativement complexes. Toutefois, les conditions d'application de cette disposition étant relativement strictes, les tentatives de l'administration ne sont que rarement couronnées de succès.

Des sanctions pénales ne sont en principe pas applicables lors de la requalification juridique de certains actes. Du reste, si des actes pénalement répréhensibles ont été commis afin d'éluder l'impôt et/ou de faciliter l'évitement du paiement de l'impôt, il n'est pas nécessaire de faire usage de cette disposition afin de combattre de tels mécanismes frauduleux.

**Olivier Querinjean**

CMS DeBacker

olivier.querinjean@cms-db.com



**Bulgarie**

## Abus de droit

### 1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?

Le concept d'abus de droit existe en droit fiscal bulgare. Il s'agit d'un moyen de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, en permettant aux autorités fiscales de requalifier les opérations visant à échapper à l'impôt ou à en réduire le montant.

### 2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/l'administration ?

Le concept est appliqué via un ensemble de dispositions expressément adoptées pour prévenir l'évasion et la fraude fiscales. En règle générale, ces dispositions portent sur les opérations fictives ou occultes, la mise en place de structures artificielles ou anormales, et les opérations qui ne reflètent pas la réalité économique.

#### **La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ?**

La jurisprudence communautaire est prise en considération dans le processus de mise en conformité de la loi fiscale bulgare avec le droit fiscal communautaire. Les tribunaux prennent l'habitude de se référer à la jurisprudence communautaire lorsqu'ils jugent des situations nationales, sans que cette nouvelle pratique soit réservée au domaine de l'abus des lois fiscales.

‘ L'abus de droit en Bulgarie ’

### **La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/ l'administration ?**

Actuellement, la législation fiscale bulgare ne connaît pas la notion de "bénéficiaire effectif". Les dispositions générales de prévention de l'évasion fiscale permettent déjà, implicitement, aux autorités fiscales d'appliquer ce concept, en particulier dans les cas de structures artificielles et d'opérations fictives ou occultes.

Les nouvelles conventions fiscales conclues par la Bulgarie comprennent une clause relative au bénéficiaire effectif, l'inclusion de cette clause constituant une condition préalable à la conclusion de ces conventions. Précisons toutefois que la pratique de l'administration fiscale et des tribunaux est déjà de n'accorder le bénéfice des conventions qu'aux personnes qui apportent la preuve de leur résidence dans l'autre Etat contractant, et qui déclarent qu'elles sont les bénéficiaires des revenus en cause.

### **3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?**

Le concept de l'abus de droit, et les dispositions relatives à ce concept sont appliqués de la même façon que la situation présentée soit nationale ou internationale. Toutefois, les opérations réalisées par l'établissement stable bulgare d'une société étrangère avec cette entreprise sont soumises à une réglementation plus stricte et à un contrôle administratif plus rigoureux. Des règles particulières s'appliquent en matière de déductibilité des frais et dépenses encourus par de telles opérations.

La législation fiscale bulgare adopte l'approche dite de "substance over form" (prévalence de la substance sur la forme) en matière de lutte contre la fraude fiscale. Les autorités fiscales et les tribunaux utilisent cette approche pour contrôler les transactions entre parties liées ou entre tiers, que ces transactions soient domestiques ou internationales.

Les autorités fiscales peuvent ainsi requalifier ou écarter certaines opérations (ou ensemble d'opérations), requalifier ou écarter les formes

juridiques adoptées ou certaines clauses contractuelles, et enfin déterminer le revenu imposable et l'impôt dû en se fondant sur les pratiques commerciales habituelles et la réalité économique.

### **4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

Le droit bulgare prévoit, d'une part, des amendes, qui peuvent être fixes (somme forfaitaire) ou représenter un pourcentage de l'impôt éludé et, d'autre part, la saisie des biens et enfin des peines d'emprisonnement pour abus de la législation fiscale, fraude ou évasion fiscales.

Les contribuables peuvent contester les actes, décisions, actions ou inactions des autorités fiscales devant une administration fiscale supérieure (c'est-à-dire le directeur de bureau du district fiscal concerné). Cette autorité supérieure peut confirmer, infirmer ou modifier les décisions contestées. Ses décisions peuvent être contestées devant les tribunaux, mais seulement après l'achèvement de la procédure devant l'administration.

### **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

L'absence de règles précises et de jurisprudence, combinée avec la formulation très générale des dispositions anti-évasion fiscale donnent aux autorités fiscales un large pouvoir d'appréciation quant à l'application de la notion d'abus de droit et des mesures anti-évasion ou de lutte contre la fraude.

## **Sanctions pénales**

L'application abusive de la loi fiscale bulgare peut conduire à une accusation pénale. Les sanctions sont l'emprisonnement assorti d'amendes ou la saisie de biens, et varient en fonction de l'importance des sommes/impôts éludés.

### **Gentscho Pavlov**

CMS Reich-Rohrwig Hainz  
gentscho.pavlov@cms-rrh.com

### **Valentin Savov**

CMS Reich-Rohrwig Hainz  
valentin.savov@cms-rrh.com



## Chine

# Abus de droit

## 1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?

Les lois et règlements fiscaux de la République populaire chinoise, ne donnent pas de définition des "abus de droit". Le terme est néanmoins utilisé par la réglementation et les instructions fiscales.

L'article 47 de la loi sur l'impôt sur les sociétés de la République populaire chinoise, en vigueur depuis le 1er janvier 2008, prévoit que: "en cas d'opération sans but commercial raisonnable, qui a pour effet de diminuer les revenus ou les profits imposables, l'administration fiscale peut, en utilisant une méthode "raisonnable", procéder à des rectifications". Cette notion "d'opération sans but commercial raisonnable", peut être interprétée comme une opération constitutive d'un abus de droit en Chine.

Les "Mesures d'application des redressements fiscaux spéciaux" (les "Mesures"), promulguées le 9 janvier 2009 et applicables avec effet rétroactif à compter du 1er janvier 2008 (nouvelle réglementation sur les prix de transfert en Chine), précisent dans le chapitre 10 quelles sont les règles fiscales anti-abus et définissent comme suit l'opération sans but commercial raisonnable:

- abus de régime fiscal privilégié;
- abus des conventions fiscales;
- abus en matière de restructuration d'entreprises;
- utilisation des paradis fiscaux aux fins d'évasion fiscale, et
- toute autre opération sans but commercial raisonnable.

Par ailleurs, le terme "abus" figure également dans de nombreuses instructions fiscales relatives à l'interprétation et à l'application de conventions fiscales, où la notion d'"abus d'une convention fiscale" est stipulée. Par exemple:

- instruction fiscale relative à l'interprétation de la convention fiscale entre la France et la Chine (article 8) en vigueur depuis le 6 décembre 2007 (Guo Han Shui 2007 No.1212);

## L'abus de droit en Chine

- instruction fiscale relative à l'interprétation de l'accord fiscal entre la Chine continentale et Hong Kong (article 13) en vigueur depuis le 4 avril 2007 (Guo Han Shui 2007 No.403);

- instruction fiscale relative à l'interprétation de la convention fiscale entre les Etats-Unis et la Chine (article 2) en vigueur depuis le 1er janvier 1987 (86 Cai Shui Zi Xie No.33).

## **2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/ l'administration ?**

A l'origine, ce concept n'apparaissait que dans les instructions fiscales relatives aux conventions fiscales, et n'est apparu que récemment dans les "Mesures". La jurisprudence communautaire n'est pas prise en considération.

Il n'existe pas de définition du "bénéficiaire effectif" en Chine.

La loi sur l'impôt sur les sociétés de la République populaire chinoise et la réglementation y afférente, en vigueur depuis le 1er janvier 2008, introduisent un nouveau terme juridique : "l'institution assurant la gestion effective", qui désigne "une institution qui assure une gestion générale et substantielle, ainsi que le contrôle de la production, des opérations, du personnel, des finances, des actifs, etc. de l'entreprise".

Cette institution de gestion sera considérée comme un résident fiscal chinois et imposée en Chine, même si la société qui l'a créé n'est pas implantée en Chine. L'institution assurant la gestion effective peut être rapprochée de la notion de bénéficiaire effectif.

## **3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?**

Il n'existe pas de définition claire du concept de "substance" dans les lois et règlements fiscaux de la République populaire chinoise.

L'article 93 des "Mesures" prévoit que, "lorsqu'il s'agit d'évaluer si une entreprise est impliquée dans une opération d'évasion fiscale, l'administration doit examiner attentivement la substance de l'entreprise et non sa forme apparente." Mais la loi ne donne pas de définition de la "substance". L'article 94 mentionne également qu'à défaut de "substance commerciale", particulièrement lorsque la société est établie dans un paradis fiscal, l'administration fiscale est en droit de nier l'existence de cette société.

Les règlements fiscaux font généralement allusion au "but commercial raisonnable" et à la "substance commerciale". Cependant, il n'y a pas d'interprétation ou d'explication claire de ces termes.

On notera qu'une définition de la notion de substance est comprise dans le 2ème protocole à la convention fiscale conclue entre la Corée du Sud et la Chine (article 1) selon laquelle il y a "substance" lorsque "au moins 90% du revenu soumis à la loi fiscale provient d'opérations commerciales ou d'entreprises, autres que d'investissement". Mais cette disposition n'est reprise par aucune autre convention fiscale.

## **4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

Selon les "Mesures", en cas de non-respect du principe de pleine concurrence, y compris le chapitre 10 (voir ci-avant question 1), les sanctions suivantes s'appliquent:

- rectification de l'impôt dû, conformément à la décision de l'administration fiscale;

- paiement d'un intérêt de retard à raison du montant de l'impôt rectifié.

L'article 94 des "Mesures" stipule en outre que l'administration fiscale a le droit de mettre en cause, sur le fondement de la substance commerciale, le montage fiscal du contribuable, afin d'éliminer les avantages fiscaux obtenus. A défaut de "substance commerciale" d'une société, particulièrement lorsque

la société est établie dans un paradis fiscal, l'administration fiscale peut nier l'existence de cette société.

Selon la convention fiscale entre la Corée du Sud et la Chine, la conséquence juridique de l'abus de convention est la non-application de la convention fiscale.

Le cas échéant, les contribuables devront donc fournir les preuves nécessaires pour justifier que leur structure a des fins commerciales ou de la "substance".

## **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

Le concept d'abus de droit commence à être connu et utilisé par l'administration fiscale chinoise (voir en particulier l'instruction fiscale Guo Han Shui 2008 No.1076).

Néanmoins, les autorités chinoises connaissent mieux, et appliquent d'avantage la notion d'évasion fiscale : action par laquelle un contribuable parvient à éviter ou à réduire l'impôt en recourant à des moyens légaux. Certains conseils juridiques préfèrent parler d'optimisation fiscale. En sens inverse, certains agents de l'administration fiscale estiment que le terme évasion fiscale est un terme neutre, qui devrait donc également inclure les cas de "fraude fiscale", c'est-à-dire l'utilisation de moyens illégaux pour éviter l'impôt ou le réduire. En effet, il n'existe pas jusqu'à présent de définition claire de la notion d'"évasion fiscale" en Chine.

Nous estimons pour notre part que l'évasion fiscale englobe l'abus de droit. Une réduction de l'impôt dû (qualifiée d'évasion fiscale), obtenue par des moyens légaux, ne constitue pas une violation de la loi pénale, sauf si l'administration considère être en réalité confrontée à un cas de fraude fiscale, auquel cas la loi pénale s'applique. Ainsi, nous considérons qu'un "abus de droit" par des moyens légaux ne doit pas être considéré comme violant la loi pénale.

### **Emmanuel Meril**

CMS Bureau Francis Lefebvre  
emmanuel.meril@cms-bfl.com

### **Nicolas Zhu**

CMS Bureau Francis Lefebvre  
nicolas.zhu@shanghai.cmslegal.com



## Espagne

# Abus de droit

## 1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?

Les autorités fiscales espagnoles peuvent contester toute opération ou tout montage selon la procédure de l'abus de droit de la réglementation espagnole. En d'autres termes, il leur suffira de soutenir que l'opération ou le montage ont été réalisés dans le seul but d'échapper à l'impôt espagnol.

En général, il y a présomption d'abus de droit chaque fois que le contribuable procède à une opération juridique et applique à l'opération un régime fiscal lui permettant d'éviter le paiement de l'impôt normalement dû.

En dehors de cette présomption générale, il existe certaines dispositions anti-évasion dans les lois qui réglementent des impôts spécifiques.

## 2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/l'administration ?

La notion d'abus de droit est connue du droit fiscal général espagnol.

Dans la loi actuelle, la notion d'abus de droit fait l'objet de deux articles et concepts:

- Le "**conflit relatif à l'application d'une disposition fiscale**" (ci-après le "conflit d'application d'une disposition fiscale") qui est présumé lorsque (i) la taxe est totalement ou partiellement évitée, ou (ii) la base imposable ou l'impôt dû est réduit par des actions ou transactions qui répondent aux conditions suivantes:

‘ L'abus de droit en Espagne ’

1. Les opérations sont notoirement artificielles ou inappropriées, que ces opérations soient isolées ou incluses dans un montage.

2. Leur mise en œuvre n'entraîne aucun autre effet juridique ou économique que (i) des économies d'impôt, et (ii) les résultats qui auraient été obtenus par une application habituelle et adéquate des actes ou opérations économiques.

Pour pouvoir opposer au contribuable un "conflit d'application d'une disposition fiscale", les autorités doivent obtenir un rapport en ce sens d'une commission spéciale créée à cette fin.

Aucune sanction n'est applicable dans le cadre de cette procédure, mais l'intérêt de retard serait exigé.

**- La notion de "dissimulation ou de transaction occulte"**. L'article 16 de la loi générale de fiscalité espagnole se réfère au concept de "dissimulation ou transaction occulte". Dans ces situations, la loi établit que la taxe sera celle qui aurait été due en l'absence de dissimulation ou d'opérations ou transactions occultes.

Des pénalités et intérêts de retard seront exigés dans ces situations.

Outre le concept général inclus dans la Loi sur la fiscalité générale espagnole, il existe certaines dispositions anti-évasion incluses dans des lois spécifiques. Nous donnons ci-après la liste des plus importantes d'entre elles:

**- Le principe de neutralité fiscale**, inclus dans la loi sur l'impôt sur les sociétés espagnole, qui reprend pour l'essentiel la directive européenne sur les fusions transfrontalières (UE 90/434), permet d'assurer la neutralité des opérations de fusions, spin-offs, des échanges d'actions et des apports en nature d'activité et de tous autres apports en nature.

Malgré l'affirmation de ce principe, l'article 96 de la loi espagnole sur l'impôt sur les sociétés permet aux autorités fiscales de refuser l'application du régime favorable chaque fois que l'opération a principalement été réalisée à des fins de fraude ou d'évasion fiscale. Ainsi, les opérations doivent être justifiées (à des fins de restructuration), ce qui signifie qu'elles doivent avoir une finalité économique réelle et ne pas être fondées sur la simple recherche d'économies fiscales.

**- Les distributions de dividendes d'une société espagnole à une entité résidente de l'Union européenne** bénéficient des dispositions de la directive mères-filiales (comme transposée en Espagne), selon lesquelles la retenue à la source espagnole ne s'applique pas en cas de détention de la participation pendant au moins 12 mois. Pour bénéficier de cette exonération, les conditions suivantes doivent être remplies: (i) les deux sociétés, mère et filiale doivent être des sujets fiscaux, soumis à l'impôt et figurant à l'annexe de la directive 90/435/CEE (telle que révisée par la directive européenne 2003 / 123/CE), (ii) la société mère doit détenir une participation d'au moins 10% dans le capital de la filiale et (iii) la majorité des droits de vote de la société mère doit être effectivement détenue par des résidents de l'UE (sinon, il devra être démontré (i) que la société mère exerce une activité comparable à celle de la filiale, ou (ii) que le rôle de la société mère est de gérer et de contrôler la participation dans la filiale et qu'elle dispose pour ce faire des moyens matériels et humains nécessaires ou (iii) que la mère a été créée pour des raisons économiques et non pas simplement pour obtenir les avantages de cette disposition). Ces dernières dispositions font partie des moyens de lutte contre l'évasion fiscale compris dans la loi sur le revenu des non-résidents.

### **La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ?**

En théorie, la jurisprudence de la CJCE devrait être directement applicable en Espagne, et même dans certains cas l'emporter sur le droit interne espagnol.

Toutefois, en pratique, les tribunaux espagnols acceptent rarement d'appliquer la jurisprudence communautaire, en raison, dans la plupart des cas, de l'absence d'identité des situations visées mais aussi en raison des différences existant entre les impôts des Etats de l'Union européenne.

### **La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/ l'administration ?**

Les autorités fiscales espagnoles et les tribunaux ont une vision très large de la notion de "bénéficiaire effectif". C'est ainsi qu'ils tentent de remettre en cause certaines structures lorsque l'entité qui reçoit les paiements, par exemple, n'est pas le bénéficiaire effectif. Ils refusent aussi l'application de certaines dispositions des conventions de non double imposition.

Il est important de noter que la législation espagnole ne fait pas de distinction entre le propriétaire juridique et le bénéficiaire. Par conséquent, dans les cas où cette distinction existe, conformément à la législation d'autres Etats, la situation doit être examinée avec beaucoup de soin en Espagne car il existe une grande incertitude quant à la façon dont ces cas seront traités, en particulier par les juges.

### **3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?**

Pour répondre à cette question, et comprendre la position de l'administration fiscale et des tribunaux, il nous semble intéressant de mentionner, à titre d'illustration, une récente décision de la Cour nationale espagnole du 22 janvier 2009 (numéro 59/2005). Par cette décision, la Cour a refusé l'exonération de retenue à la source à des dividendes distribués par une filiale espagnole à sa société mère américaine via une société holding néerlandaise interposée.

La Cour nationale espagnole a repris les arguments avancés par la Cour administrative espagnole pour refuser l'application de la directive mères-filiales 90/435/CEE aux dividendes distribués par la filiale espagnole à sa société mère néerlandaise. Dans cette affaire, selon la Cour nationale, les dispositions nationales anti-évasion relatives à l'exonération de retenue (exonération prévue par la directive) sont pleinement applicables, car:

- La société mère néerlandaise n'a été créée que pour permettre la distribution des dividendes entre les Etats-Unis et l'Espagne, étant donné la faiblesse de la participation de la société néerlandaise aux activités de recherche et développement menées aux États-Unis d'une part, et à la production des usines implantées en Europe d'autre part;

- Alors même que la filiale espagnole a démontré que la société néerlandaise employait entre 10 et 19 personnes au cours des années en cause, la Cour nationale a écarté cet argument, selon elle non pertinent, car la comptabilité et la documentation relative restaient détenues dans les locaux de la filiale espagnole et

- Le transfert de la résidence de la société mère (créée en Irlande) des Bermudes vers les Pays-Bas n'était fondé sur aucun motif économique. Enfin les documents relatifs à la gestion aux Pays-Bas adressés à la filiale espagnole étaient insuffisants.

Conformément aux conclusions de la Cour administrative, la Cour nationale a jugé inapplicable l'exonération de la retenue à la source sur les distributions de la filiale espagnole à sa mère néerlandaise, et a exigé la retenue de 5% due en application de la convention conclue entre l'Espagne et les Pays-Bas.

### **4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

Les sanctions ne sont applicables qu'en cas de "dissimulation ou transaction occulte", et non lorsqu'est mis en jeu le concept de "conflit d'application d'une disposition fiscale". Les sanctions applicables en cas de dissimulation ou transaction occulte sont comprises entre 50% et 150% de la taxe due. La dissimulation ou la transaction occulte peuvent être considérées comme des agissements pénalement répréhensibles.

En dehors des moyens de défense habituels, il est utile de noter que les contribuables peuvent demander à l'Administration un *ruling*, qui lui sera opposable.

### **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

Les autorités fiscales espagnoles utilisent la menace de la "dissimulation" contre les contribuables. En effet, en raison de la difficulté à appliquer le concept de "conflit d'application d'une disposition fiscale", les autorités fiscales espagnoles mettent en œuvre, avec une certaine régularité, le concept de "dissimulation ou transaction occulte".

Il est donc important de rappeler que cette incrimination peut aboutir à des poursuites pénales sur le fondement de la fraude fiscale, chaque fois que l'impôt éludé est supérieur à 120 000 euros.

D'un point de vue pratique, en raison de la difficulté à distinguer le concept de "conflit d'application d'une disposition fiscale" de celui de "dissimulation ou transaction occulte", les avocats doivent envisager les deux incriminations pour une même opération, et les deux types de sanctions applicables. Cette situation crée une certaine incertitude juridique pour les contribuables en Espagne.

**Beatriz García-Renedo**

CMS Albiñana & Suárez de Lezo,  
bgarcia@cms-asl.com



**France**

## **Abus de droit**

### **1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?**

La notion fiscale de l'abus de droit est d'origine jurisprudentielle et repose sur la transposition en matière fiscale du concept de fraude à la loi. La codification de cette notion dans le CGI a été faite de longue date mais vient d'être reprise, d'une part, pour prendre en compte le droit communautaire et, d'autre part, pour intégrer totalement la notion jurisprudentielle de fraude à la loi dans le texte qui régit la procédure spécifique de lutte contre l'abus de droit en matière fiscale.

Désormais, cette procédure spécifique s'applique aux actes qui ont un caractère fictif ou qui, "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'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, auraient normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles."

### **2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/l'administration ?**

L'abus de droit en matière fiscale était à l'origine défini par la loi de façon très restrictive. Mais la jurisprudence du Conseil d'Etat en a sensiblement élargi la portée. Ainsi, alors que le texte d'origine ne visait que les actes dissimulant la portée véritable d'un contrat ou d'une convention en vue d'éviter certains impôts limitativement énumérés, la jurisprudence en a élargi le concept :

- aux actes qui n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer

‘ L'abus de droit en France ’

les impôts que le contribuable aurait normalement dû supporter,

- puis aux actes permettant d'éluider ou d'atténuer toutes les impositions (donc même celles non citées par le texte sur l'abus de droit) lorsque le contribuable a recherché le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs.

La définition légale actuelle (voir question 1) reprend l'ensemble de la jurisprudence en la matière.

Le juge français fait application de la jurisprudence communautaire relative à l'abus de droit (reprise en particulier de la définition communautaire de cette notion; voir l'arrêt du Conseil d'Etat du 18 mai 2005 n° 267087, min. c/Sté Sagal).

La notion de bénéficiaire effectif est incluse dans la majorité des conventions fiscales signées par la France. Mais les conventions récemment conclues par la France contiennent aussi une clause anti-abus très rigoureuse, qui va au-delà de la clause traditionnelle de "bénéficiaire effectif", sur le modèle de celle introduite dans la convention franco-britannique signée le 19 juin 2008 en ce qui concerne les dividendes : "Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas si le principal objectif ou l'un des principaux objectifs d'une personne concernée par la constitution ou l'affectation des actions ou autres droits générateurs des dividendes a été de tirer avantage du présent article grâce à cette constitution ou à cette affectation".

Le Conseil d'Etat quant à lui, semble faire de la clause du bénéficiaire effectif une sorte de principe d'interprétation des conventions fiscales qui s'applique même lorsque la convention ne comporte pas à cet égard de clauses spécifiques. Mais il interprète cette notion restrictivement, et c'est en définitive seulement lorsqu'elle est combinée avec la notion jurisprudentielle de "fraude à la loi" (voir la décision "Bank of Scotland" du 29 décembre 2006), que le juge écarte sur ce fondement le bénéfice des conventions.

L'Administration elle-même n'est guère prolixe sur la question et s'en tient aux principes dégagés par l'OCDE.

### **3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?**

Le Conseil d'Etat a, par deux décisions très commentées rendues à propos de structurations d'opérations internationales via des sociétés luxembourgeoises, l'arrêt Pléiade du 18 février 2004 et l'arrêt Sagal du 18 mai 2005, jugé qu'une société ne peut avoir été créée dans un but autre que fiscal lorsqu'elle est dépourvue de toute substance correspondant à une réalité économique : absence de compétence technique, absence d'autonomie de gestion etc. Plus précisément, dans la première décision, le Conseil d'Etat avait noté que :

- la société luxembourgeoise en cause n'a pas été source d'avantages économiques (les placements financiers n'ont pas été réalisés à moindre coût, ni à un taux de rentabilité supérieur aux taux moyens observés sur les marchés français au cours des années en cause),

- elle est dépourvue de toute substance (pas de compétence technique en matière de placements financiers, entière dépendance de la société vis-à-vis de l'établissement bancaire qui est à l'origine de sa création);

- le taux de la participation a été fixé à un niveau qui ne se justifie que par une volonté d'optimisation fiscale (situé entre les seuils respectifs d'application du régime des sociétés mères et du régime anti-évasion fiscale de 25% défini à l'époque par l'article 209 B du CGI).

### **4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

Une sanction non modulable de 80% des droits mis à la charge du contribuable s'applique lorsqu'il est établi que celui-ci est le principal initiateur, ou le principal bénéficiaire des actes abusifs. Lorsque tel n'est pas le cas, la sanction est de 40%.

Le contribuable qui réfute avoir réalisé un abus de droit peut soumettre le litige au Comité de l'abus de droit fiscal, placé sous la présidence d'un Conseiller d'Etat et composé de personnalités indépendantes (magistrats, avocats, comptables, notaires, professeurs d'université,...), lequel entendra les deux

parties. En pratique, l'Administration suit presque toujours les avis de ce comité.

## **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

En pratique, l'Administration est parfois tentée d'utiliser la menace de l'abus de droit pour faire accepter des rappels d'imposition dont le fondement est incertain. Des sanctions pénales peuvent aussi, mais dans des cas assez rares, trouver à s'appliquer.

### **Emmanuelle Féna-Lagueny**

CMS Bureau Francis Lefebvre  
emmanuelle.fena-lagueny@cms-bfl.com

### **Stéphane Austry**

CMS Bureau Francis Lefebvre  
stephane.austry@cms-bfl.com



**Hongrie**

## **Abus de droit**

### **1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?**

La notion d'abus de droit est connue de la législation fiscale hongroise. Cette notion est expressément prévue par l'article 2 de la loi XCII de 2003 sur les procédures fiscales de la République de Hongrie ("loi sur les procédures fiscales"). Selon cet article:

"(1) En matière fiscale, tous les droits doivent être exercés conformément à leur signification et leur objectif. Pour l'application des lois fiscales, les contrats et les autres transactions conclus dans le but de contourner les dispositions de la législation fiscale ne seront pas considérés comme exercés conformément à l'objectif de ces lois.

(2) Dans les cas visés au paragraphe (1), l'administration fiscale établit l'impôt à payer compte tenu de toutes les circonstances, en particulier l'impôt qui aurait été applicable si les droits avaient été exercés conformément à leur signification et leur objectif, ou, lorsque l'assiette de l'impôt ne peut pas être établie de cette façon, par estimation".

Cette notion d'abus de droit, est renforcée par le principe de "prévalence de la substance sur la forme", qui est également inclus dans la loi sur les procédures fiscales, et qui prévoit que "les contrats, les transactions et les autres actes similaires doivent être caractérisés en fonction de leur véritable substance".

### **2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/l'administration ?**

En pratique (ainsi que semble le reconnaître aussi la position officielle du gouvernement hongrois), la notion d'abus de droit correspond aux opérations à but exclusivement fiscal. C'est clairement une interprétation plus stricte que l'interprétation littérale des règles énoncées ci-dessus. Mais, toujours en pratique, le principe de "prévalence de la substance sur la forme" est appliqué plus largement,



L'abus de droit en Hongrie

aboutissant à la requalification d'une opération même s'il existe - au-delà d'un objectif fiscal - au moins un but commercial non discutable (par exemple, requalification d'un contrat de location avec services en un prêt de main-d'œuvre).

Souvent, l'abus de droit n'est invoqué par les juridictions que comme un dispositif accessoire, pour justifier leur droit d'examiner le but ou l'intention d'une règle de droit, au lieu de l'interpréter littéralement. De cette façon, il est plus facile pour les tribunaux d'expliquer pourquoi ils estiment que le comportement du contribuable viole des dispositions fiscales. C'est très souvent le cas lorsque le contribuable utilise abusivement les dispositions fiscales pour obtenir une exonération. Dans une telle hypothèse les tribunaux jugent souvent que les exonérations ne peuvent être utilisées pour obtenir un avantage fiscal qui n'a jamais été prévu par le législateur.

Dans d'autres hypothèses, le principe d'abus de droit est utilisé plus directement pour traiter les transactions fictives. On peut citer, par exemple, le cas d'une entité transparente dont il était évident, au vu des circonstances objectives (telles que le lieu d'établissement, les actionnaires, les prix de vente, etc.), qu'elle avait été interposée, dans le cadre d'une opération de fourniture de biens, pour obtenir des avantages en matière de TVA. Dans un autre arrêt de la Cour suprême hongroise, l'administration fiscale et la Cour ont toutes deux estimé que les prix pratiqués étaient excessifs (de 8 à 12 fois le prix de pleine concurrence), entre des parties pourtant non liées, ce qui constitue une pratique commerciale anormale jugée abusive.

La jurisprudence communautaire n'est généralement pas invoquée dans les affaires d'abus de droit. Une des raisons pourrait être que l'abus de droit hongrois rappelle des concepts similaires, qui sont appliqués de longue date, en particulier en droit civil. Pour cette raison, les juridictions hongroises sont assez confiantes dans leur application de cette notion, même si, comme expliqué ci-dessus, elles préfèrent adopter une interprétation étroite qui permet de rester dans le cadre général prévu par la législation communautaire. Un domaine dans lequel nous avons vu des références à des décisions de la CJCE est celui des chaînes de transactions de type "fraude carrousel". Dans ce cas, la Cour suprême hongroise a confirmé que, même lorsque les factures remplissent toutes les conditions de forme, l'administration fiscale peut examiner les

livraisons effectuées avant ou après la fourniture en cause, et peut demander des preuves de l'origine de la marchandise, en particulier si les transactions peuvent raisonnablement être suspectées de fictivité.

La notion de "bénéficiaire effectif" (dans un contexte fiscal) n'est pas vraiment définie par le droit hongrois. Jusqu'en 2001, une définition pour les besoins de l'impôt sur les sociétés (mais seulement pour l'application des conventions fiscales) existait, mais elle a été abrogée en raison du fait qu'il existait "une définition généralement acceptée dans la pratique internationale". En fait, la précédente définition hongroise ressemblait beaucoup à une clause d'assujettissement à l'impôt, c'est-à-dire qu'un bénéficiaire effectif était une personne qui comptabilisait et déclarait fiscalement le revenu en cause (par exemple les intérêts) dans son pays de résidence. Aujourd'hui, la seule définition du bénéficiaire effectif qui existe est celle édictée pour l'application de la directive épargne, qui reprend la définition de la directive elle-même. Nous n'avons pas connaissance d'une interprétation dégagée par la jurisprudence, ni même d'une tentative d'interprétation. Par conséquent, on considère généralement que la notion de "bénéficiaire effectif" a la même signification que dans les différents documents de l'OCDE, notamment dans les commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

### **3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?**

Nous n'avons connaissance que de très peu de cas d'application de l'abus de droit dans un cadre international, et nombre d'entre eux sont liés d'une manière ou d'une autre à une fraude de type "fraude carrousel" ou à des opérations fictives en matière de TVA. Cependant, nous avons connaissance d'un cas dans lequel l'Administration a entendu remettre en cause l'activité économique d'une société holding, en indiquant qu'agir comme une société de portefeuille ne suffit pas, en soi, et en l'absence d'autres activités telles que la gestion d'un portefeuille de filiales, etc. à constituer une activité économique.

Cette interprétation n'a pas été réutilisée, et nous ne savons pas si cette affaire particulière a été portée à l'appréciation des juridictions hongroises (et si oui, ce qu'elles ont décidé). Toutefois, cela montre la façon dont les règles fiscales hongroises peuvent être

interprétées dans des cas extrêmes, ce qui oblige les conseils et les investisseurs à prêter attention à la création d'une "substance" suffisante, même dans les sociétés holding.

#### **4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

En principe, si une transaction ou une série d'opérations sont considérées comme abusives, l'administration fiscale réclamera les impôts et taxes qui auraient été dus en l'absence d'abus ou d'opérations fictives. Normalement, la sanction la plus grave (en plus de devoir payer l'impôt élué) est une pénalité fiscale qui s'élève généralement à 50% de l'impôt élué. Toutefois, une pénalité de 75% s'applique lorsque l'impôt élué se double d'une dissimulation de revenus, d'une falsification ou destruction de livres comptables, de registres, ou de factures, etc. En plus de la pénalité fiscale, des intérêts de retard sont dus sur une période pouvant aller jusqu'à trois ans. Les intérêts de retard sont calculés sur le montant total des impôts élués et sont dus à un taux égal à deux fois le taux d'intérêt de base de la Banque centrale de Hongrie. Ces taux de base étant d'environ 10% au cours des dernières années, l'intérêt de retard peut constituer une charge importante. En cas de violation des obligations procédurales légales (par exemple, le défaut de déclaration de l'impôt), une pénalité pour défaut est également perçue, mais d'une ampleur beaucoup plus faible.

Comme décrit ci-dessus, la notion d'abus de droit suppose généralement que le seul but de l'opération (ou d'une série d'opérations) a été d'élué l'impôt. Ainsi, la principale défense consiste généralement à présenter la logique économique qui soutend le comportement du contribuable. En matière de procédure, il est généralement possible d'introduire un recours contre une décision de l'administration fiscale rendue en première instance, toutefois, en pratique, la décision de deuxième instance ne s'écarte que rarement de la décision de première instance. La décision rendue en deuxième instance peut être contestée devant le tribunal du comté (ou devant le tribunal métropolitain), dont la décision est, en principe, définitive. Toutefois, en pratique, une demande de contrôle "extraordinaire" peut être formée devant la Cour suprême de Hongrie. Bien qu'"extraordinaire", les

règles de procédure sont, en pratique, assez clémentes pour permettre ce contrôle dans presque tous les cas. En pratique, les contribuables qui estiment que leurs droits ont été gravement violés, doivent être prêts à porter l'affaire jusque devant la Cour suprême. Il faut toutefois garder à l'esprit que l'administration fiscale gagne environ 90 à 92% des affaires soumises aux différentes juridictions hongroises.

#### **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

L'administration fiscale hongroise utilise de plus en plus fréquemment le concept d'abus de droit. Cette évolution est renforcée par la dégradation du budget de l'État hongrois, et la nécessité de mettre un frein à la disparition des recettes fiscales. Il faut aussi noter qu'un projet de loi, qui est actuellement devant le Parlement hongrois, vise à colmater plusieurs lacunes des lois fiscales, qui ont permis, pendant des années, de créer et conserver diverses structures de type offshore.

Dans certains cas, le droit pénal peut aussi être invoqué. En principe, un acte peut être condamné sur le terrain de la "fraude fiscale" chaque fois qu'un "comportement trompeur" conduit à minorer les recettes fiscales de l'Etat. Cela permet, en théorie, une interprétation très large de la notion de "fraude fiscale", qui pourrait conduire à ce que de nombreuses affaires se retrouvent devant les tribunaux pénaux. Toutefois, en pratique, assez peu de montages ou de transactions abusives sont poursuivis (la plupart concernant des dissimulations de revenus ou une falsification de documents).

##### **Eszter Kalman**

Ormai és Társai CMS Cameron McKenna LLP  
eszter.kalman@cms-cmck.com

##### **Tamas Feher**

Ormai és Társai CMS Cameron McKenna LLP  
tamas.feher@cms-cmck.com



**Italie**

## **Abus de droit**

### **1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?**

Le droit fiscal italien ne possède pas de disposition générale anti-abus. Néanmoins, l'administration fiscale peut écarter, sur le fondement de l'article 37-bis du décret présidentiel No. 600/1973, les effets fiscaux d'une chaîne d'actes juridiques, lorsque ceux-ci sont dépourvus de légitimité commerciale et qu'ils n'ont été mis en place que pour contourner les obligations – ou interdictions – de la loi fiscale afin d'obtenir illégitimement des avantages fiscaux.

Les actes, faits, ou opérations visés par cette règle anti-abus doivent relever d'un des cas compris dans une liste légale (cette liste mentionne par exemple les opérations de fusions-acquisitions, les cessions de participations ou de créances, les paiements d'intérêts etc.).

Le concept d'abus de droit, envisagé comme une disposition générale anti-abus a été développé par les tribunaux italiens.

### **2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/l'administration ?**

La Cour Suprême italienne a récemment jugé qu'une opération ou un acte réalisé par un contribuable dans l'unique but d'obtenir un avantage fiscal constitue un abus de droit. Cet abus, d'après la Cour, est contraire aux devoirs fondamentaux contenus dans la Constitution italienne, et permet que soient écartés les avantages obtenus par le contribuable (v. *inter alia*, Décisions No. 8772 du 4 avril 2008; No. 10257 du 21 avril 2008; No. 25374 du 17 octobre 2008; No. 30057 du 23 décembre 2008).

Cette analyse reprend des concepts déjà exprimés par la Cour Suprême au sujet d'opérations de "dividend

‘ L'abus de droit en Italie ’

washing" (v. inter alia, Decision No. 20398 du 29 avril 2005). Cette affaire impliquait un fonds d'investissement, agissant en qualité d'acheteur final et de vendeur initial, et une société commerciale agissant en qualité d'acheteur initial et de vendeur final. Les ventes initiale et finale avaient été conclues le même jour et exécutées le lendemain, et la décision de distribuer des dividendes déjà adoptée lorsque les cessions avaient été réalisées. Le résultat de ces opérations était que la société obtenait un dividende (majoré de son crédit d'impôt) en même temps qu'une perte de capital, les deux montants étant quasiment identiques. La Cour jugea que les deux ventes devaient être considérées comme une seule opération, et que cette opération, dans son ensemble, devait être considérée comme nulle et non avenue puisqu'elle n'avait aucun but économique ou social (donc il n'était pas nécessaire de déterminer si une personne était interposée, et si cette interposition était réelle ou artificielle). Voir également, sur le même sujet, les décisions ultérieures de la Cour No. 20816 du 12 mai 2005, and No. 22932 du 25 octobre 2005.

Ces jugements prouvent que le comportement du contribuable peut toujours être contesté, qu'il soit ou non visé par une mesure anti-abus spécifique, et ce, quel que soit le type d'opération/de structure adopté, ou le type d'impôt visé.

Selon la Cour Suprême, un abus de droit peut être invoqué par les cours à n'importe quelle étape de la procédure, et ce, même si l'administration fiscale ne l'a pas invoqué expressément.

### **La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ?**

Les juges de la Cour Suprême italienne estimaient dans le passé que la position de la CJCE relative à l'abus de droit en TVA, telle que définie dans l'arrêt Halifax (C-255/02), devait être considérée comme une position d'application générale, et qu'ainsi elle devait être étendue aux impôts directs (v. les décisions de la Cour suprême No. 20816 du 12 mai 2005; No. 22932 du 25 octobre 2005; and No. 21221 du 26 septembre 2006).

Mais, comme exprimé par la Cour Suprême dans son arrêt de décembre 2008 – évoqué plus haut – il semble que la nouvelle approche de la Cour soit que l'abus de droit repose sur les devoirs fondamentaux contenus dans la Constitution

italienne, parmi lesquels le principe du paiement de l'impôt (No. 30055, 30056 and 30057 du 23 décembre 2008). Cette approche semble avoir été confirmée par des arrêts plus récents (No. 1465 du 21 janvier 2009, No. 8487 du 8 avril 2009, No. 10981 du 13 mai 2009, No. 12042 du 25 mai 2009).

### **3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?**

La doctrine d'abus de droit, telle qu'issue de la jurisprudence, s'applique aussi bien aux situations internes qu'aux situations internationales. Une approche plus agressive a cependant été observée dans des affaires impliquant des sociétés établies dans des paradis fiscaux, ou lorsque des opérations transnationales bénéficiant de rulings fiscaux étaient en cause.

### **4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

Déterminer si des pénalités sont applicables en cas d'abus de droit est une question très controversée (également à la lumière de la jurisprudence communautaire). Il est d'ailleurs important de noter que la Cour Suprême, dans son arrêt No. 12042 du 25 mai 2009, a jugé que des pénalités ne doivent pas être appliquées en de telles circonstances car il existe, selon elle, des incertitudes quant aux conditions objectives qui doivent être remplies pour que s'appliquent de telles pénalités.

### **Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

L'argument essentiel qui doit être invoqué par le contribuable est évidemment que l'opération litigieuse possède une réalité économique. En outre – et en nous appuyant sur nos développements précédents concernant les pénalités – les contribuables pourraient demander à la Cour de ne pas appliquer de pénalités, car il existe des incertitudes quant au champ d'application de ces pénalités.

D'autres garanties issues de lois de procédures peuvent également être invoquées en défense,

comme par exemple le droit d'être entendu (afin de justifier un montage).

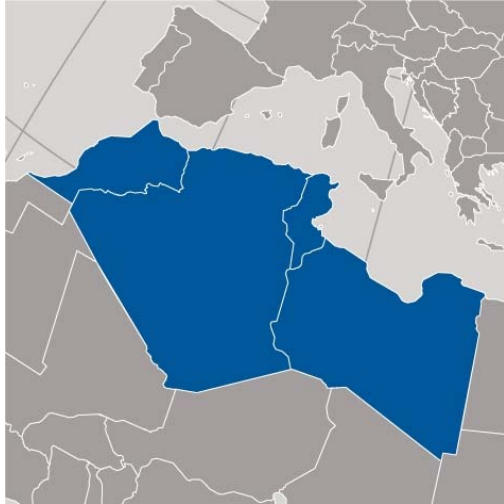
## **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

La doctrine d'abus de droit est, depuis peu, souvent invoquée par l'administration fiscale.

Bien qu'une poursuite pénale puisse aussi être utilisée dans des affaires d'abus de droit, de nombreux professeurs pensent qu'il serait tout de même difficile pour le ministère public de prouver l'existence d'une intention frauduleuse. Or une telle intention est nécessaire pour poursuivre pénalement.

### **Carlo Romano**

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni  
carlo.romano@cms-aacs.com



## Maghreb

# Abus de droit

## Algérie

Dans un premier temps, il convient de préciser que la notion d'abus de droit n'est pas spécifiquement définie en droit fiscal algérien.

En revanche, l'abus de droit est défini en droit civil à travers l'article 124 bis du Code Civil. Celui-ci dispose que l'exercice abusif d'un droit est constitutif d'une faute, notamment dans les cas suivants :

- s'il a lieu dans le but de nuire à autrui ;
- s'il tend à la satisfaction d'un intérêt dont l'importance est minime par rapport au préjudice qui en résulte pour autrui ;
- s'il tend à la satisfaction d'un intérêt illicite.

Cette définition ne semble cependant pas pouvoir être étendue à la matière fiscale.

L'administration fiscale algérienne n'a jamais réellement utilisé la notion d'abus de droit pour évoquer les agissements de certains de ses contribuables et notamment en matière d'optimisation fiscale dans le cadre des conventions fiscales.

Mais, s'il n'existe pas d'abus de droit proprement dit en matière fiscale, la notion de manœuvres frauduleuses est connue du droit fiscal algérien et la loi en a même donné (contrairement au droit français) une définition précise.

Cette notion de manœuvre frauduleuse couvre notamment :

- la dissimulation ou la tentative de dissimulation par toute personne des sommes ou produits auxquels s'appliquent la taxe sur la valeur ajoutée dont elle est redevable et, plus particulièrement, les ventes sans facture ;

‘ L'abus de droit en Algérie et  
au Maroc



- tout acte, manœuvre ou comportement impliquant l'intention manifeste d'éluder ou de retarder le paiement de tout ou partie du montant des impôts et taxes tel qu'il ressort des déclarations déposées.

**Frédéric Elbar**

CMS Bureau Francis Lefebvre  
frederic.elbar@cms-bfl.com

**Samir Sayah**

CMS Bureau Francis Lefebvre  
samir.sayah@cms-bfl.com

# Maroc

## 1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?

Il n'existe pas à proprement parler de concept d'abus de droit dans la législation fiscale marocaine.

Toutefois, il apparaît que l'administration fiscale marocaine tend parfois à appliquer des mécanismes relativement similaires, en redonnant leur véritable qualification à l'ensemble des opérations.

Par ailleurs, la possibilité même de pouvoir réaliser des schémas novateurs et intéressants au plan fiscal peut être limitée par d'autres contraintes inhérentes au Maroc (par exemple, l'existence d'une réglementation des changes implique souvent de rester dans des schémas classiques afin d'éviter tout risque de blocage des fonds au Maroc, etc.).

## 2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/ l'administration ?

Comme indiqué ci-avant, la notion d'abus de droit n'est pas appliquée au Maroc. En conséquence, aucune référence n'est faite à la jurisprudence communautaire (le Maroc n'étant pas membre de l'UE). Le concept de "bénéficiaire effectif" n'existe pas non plus.

## 3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?

Il existe peu d'abus de droit dans la constitution de holding ("treaty shopping"), les conventions fiscales tendant à éviter les doubles impositions conclues par le Royaume du Maroc étant en général, à quelques rares exceptions près, relativement similaires.

Nous soulignons qu'il existait une seule convention particulièrement favorable (la convention conclue avec la Suède). Cette dernière a été dénoncée par le Royaume du Maroc et n'est plus en vigueur depuis le 1er janvier 2008.

## 4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?

En cas de redressement par l'administration fiscale, les pénalités et majorations de retard suivantes sont appliquées :

- Majoration de 15% au titre du défaut de déclaration (100% en cas de mauvaise foi ou de dissimulation par le contribuable);
- Majoration de 10% au titre du défaut de paiement ;
- Intérêts de retard au taux de 5% le premier mois de retard puis 0,5% les mois suivants.

Par ailleurs, en application de l'article 187 du CGI, une amende égale à 100% du montant de l'impôt élué est applicable à toute personne ayant participé aux manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt, ayant assisté ou conseillé le contribuable dans l'exécution desdites manœuvres, indépendamment de l'action disciplinaire si cette personne exerce une fonction publique.

## **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

Aucune sanction pénale n'est applicable au concept d'abus de droit (inexistant en droit marocain).

Par ailleurs, l'administration fiscale utilise peu ce type de menace (ayant plutôt recours à d'autres notions permettant d'aboutir au même résultat).

### **Frédéric Elbar**

CMS Bureau Francis Lefebvre  
frederic.elbar@cms-bfl.com

### **Wilfried Le Bihan**

CMS Bureau Francis Lefebvre  
wilfried.lebihan@cms-bfl.com



## Pays Bas

### Abus de droit

#### 1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?

Les Pays-Bas connaissent le concept d'abus de droit.

#### 2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/l'administration ?

L'abus de droit s'appuie sur une jurisprudence, relativement développée en la matière. Il convient de rappeler que la loi prévoit spécifiquement une application générale de l'abus de droit, mais que pour autant, cette disposition n'est, en pratique, pas utilisée. Il existe aussi une règle spéciale permettant de refuser le bénéfice d'une réduction de retenue à la source sur les dividendes dans certains cas particuliers. Cette règle n'est que très rarement appliquée.

Le droit communautaire n'est pas très utilisé dans le domaine de l'abus de droit.

Il n'existe pas beaucoup de jurisprudence relative à la définition du bénéficiaire effectif. De façon générale, nous pouvons simplement souligner que les Pays-Bas ont adopté une vision assez large de cette notion.

L'abus de droit aux Pays-Bas

#### 3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?

L'application du concept d'abus de droit s'applique de la même façon que la situation soit nationale ou internationale.

Concernant la notion de substance, il semble que les tribunaux examinent avec indulgence la situation des sociétés qui affirment être résidentes d'un Etat donné (même s'il est toujours difficile d'avancer une conclusion générale au vue de la jurisprudence). Les tribunaux s'assurent principalement que le processus formel de décision émanant du conseil d'administration a été respecté (ce qui ne requiert pas de la part de la société beaucoup de substance). On peut donc affirmer que la notion de substance ne pose pas de difficulté pratique aux Pays-Bas.

Rappelons néanmoins que l'administration fiscale a publié des instructions quant au niveau de substance nécessaire pour les sociétés holdings néerlandaises, dans le cas où un ruling, ouvrant droit à un traitement fiscal particulier, est demandé. Certains praticiens considèrent que ces instructions posent des conditions générales, et constituent un minimum, que les holdings doivent respecter, même en dehors de toute demande de ruling. Nous estimons pour notre part que cette approche est trop prudente, d'autant qu'elle n'a été confirmée ni par la loi ni par la jurisprudence. Chaque cas doit être analysé en prenant en compte chaque élément de la situation, et il nous paraît excessif d'avancer que les éléments de substance –tels qu'énoncés dans les instructions de l'administration – doivent toujours être présents.

#### **4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

L'abus de droit conduit généralement à refuser les avantages fiscaux dont le contribuable pensait pouvoir profiter. La question de savoir quelle sanction et/ou quelles sanctions complémentaires peuvent être appliquées dépend largement des faits et des circonstances de l'espèce. Il n'est pas rare de ne voir aucune sanction appliquée à un cas d'abus de droit (sauf, bien entendu, le refus d'accorder l'avantage fiscal recherché), car les situations ne sont, par hypothèse, que rarement expressément interdites par la loi.

Parmi les moyens de défense envisageables, citons la contestation de l'interprétation de la loi avancée par l'autre partie. Il n'est pas vraiment question, ici, de trouver (ou d'avoir) des moyens de défense, mais plus de déterminer comment la

loi devrait être interprétée, et ce qu'elle entendait prévoir (et donc si l'opération est valable selon une telle interprétation).

#### **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

Le concept d'abus de droit est utilisé avec parcimonie et sans régularité. Il est par ailleurs souvent employé rétroactivement, lors de la procédure judiciaire, après que l'administration ait procédé à un redressement fiscal sur une opération déterminée.

L'abus de droit est souvent invoqué dans des situations où une différence existe entre l'application et l'interprétation des règles légales. La notion ne concerne généralement pas des situations pénalement répréhensibles, et l'abus de droit ne fait donc généralement pas l'objet de poursuites pénales.

**Jochem de Koning**  
CMS Derks Star Busmann  
jochem.dekoning@cms-dsb.com



## Pologne

# Abus de droit

## 1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?

Le concept de l'abus de droit existe en droit fiscal polonais.

## 2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/l'administration ?

Selon l'Ordonnance fiscale, l'administration fiscale peut, au titre de l'analyse des incidences fiscales d'une opération donnée, prendre en compte les intentions des parties et le but de l'opération, plutôt que la lettre de l'accord conclu entre les parties. Un exemple simple: les parties ont signé un contrat de bail mais souhaitent en réalité céder le bien. Dans ce cas, l'administration fiscale tirera les conséquences fiscales d'une cession. Ainsi, lorsque les parties procèdent à une opération donnée pour masquer une seconde opération, les autorités fiscales peuvent tirer les conséquences fiscales de l'opération occulte.

Il n'existe aucune disposition générale anti-abus en vertu de laquelle les autorités fiscales seraient autorisées à ne pas tenir compte d'une opération, au seul motif que l'unique conséquence significative de ladite opération est la réduction d'une dette fiscale, l'augmentation d'un déficit, la réduction de l'impôt dû ou un remboursement d'impôt. Toutefois, la loi sur l'impôt sur le revenu des sociétés, conformément à la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 sur le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, permet aux autorités fiscales de refuser d'appliquer le principe de neutralité fiscale aux fusions ou scissions d'entreprises qui ne sont pas justifiées économiquement et dont l'objectif principal ou l'un des principaux objectifs est d'éviter ou d'éluider l'impôt.

L'abus de droit en Pologne

### **3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?**

En principe, l'abus de droit est appliqué de la même façon que la situation soit nationale ou internationale. La notion de "substance", dans les cas où sont impliquées des sociétés holdings, n'est pas très bien connue des autorités fiscales et des tribunaux.

Signalons simplement que, en application de la loi sur l'impôt sur le revenu des sociétés, une société sera regardée comme fiscalement résidente en Pologne tant qu'elle a, dans cet Etat, son siège social et/ou son siège de direction effective.

Enfin, en ce qui concerne la "substance" exigée pour bénéficier d'une réduction ou d'une exonération de la retenue à la source sur les paiements effectués dans d'autres États, les autorités fiscales polonaises se fondent sur les certificats délivrés par les autorités fiscales des bénéficiaires des paiements.

### **4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

Il n'existe pas de peines ou de sanctions spécifiques en cas d'abus de droit. Les sanctions sont celles appliquées aux contribuables qui réduisent le montant de leur impôt exigible.

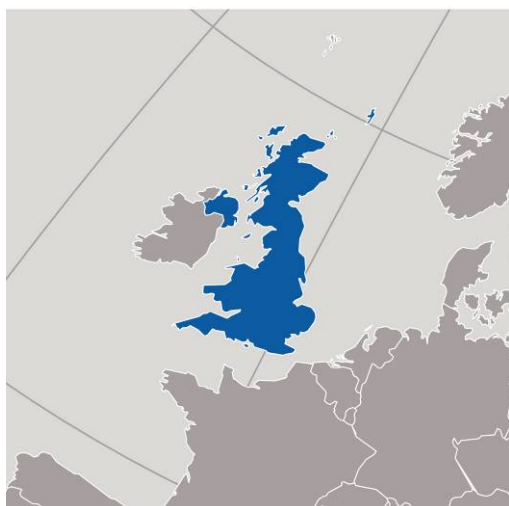
### **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

Les autorités fiscales n'ont pas souvent recours à la clause anti-abus. Des poursuites pénales sont possibles, qui dépendent du type d'infraction commise.

#### **Arkadiusz Michaliszyn**

CMS Cameron McKenna LLP

arkadiusz.michaliszyn@cms-cmck.com



## Royaume Uni

# Abus de droit

## 1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?

Il n'existe pas de règle anti-abus dans la législation fiscale britannique. Cependant, la jurisprudence a, par de nombreux arrêts, développé une véritable doctrine anti-évasion. Cette doctrine (souvent désignée comme le principe Ramsay en référence à une affaire Ramsay) est l'équivalent britannique de l'abus de droit. Il existe également un certain nombre de lois au Royaume-Uni qui comportent des dispositions générales anti-évasion, mais il s'agit le plus souvent de dispositions législatives spécifiques très ciblées dont certaines comprennent l'exigence d'un motif économique ou commercial.

## 2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/l'administration ?

Lorsque la loi exige que l'opération soit économiquement justifiée (c'est-à-dire, selon la loi britannique, lorsqu'il est exigé un "test de motivation"), il revient aux tribunaux de décider (et il s'agit d'une question de fait), si ce test est effectivement passé. Les questions relatives à la substance seront souvent pertinentes pour passer ce cap. En l'absence d'un tel critère, les tribunaux sont appelés à appliquer la doctrine anti-évasion mentionné ci-dessus. Il n'y a pas de certitude quant aux résultats du test susvisé, ou de l'application de la doctrine anti-évasion, mais la tendance récente semble être de sanctionner le contribuable.

Les tribunaux britanniques n'appliquent la jurisprudence communautaire que lorsque la TVA est en jeu. D'une part, parce que la jurisprudence en matière d'évasion fiscale est bien développée au Royaume-Uni et, d'autre part, parce que les cas d'évasion hors TVA sont des affaires qui regardent généralement des dispositions nationales, pour lesquels les juges ne se sentent pas obligés de se référer à la jurisprudence communautaire sur l'abus de droit.

‘ L'abus de droit au Royaume-Uni

L'influence des décisions de la Cour de justice peut toutefois être perçue dans certains jugements ou raisonnements. Ainsi, à la suite de la décision *Indofood*, les autorités britanniques ont publié un communiqué qui distinguait entre le concept britannique du bénéficiaire effectif (conception étroite du terme) et le concept international du terme (conception large du terme). Il ressort clairement de cette déclaration que l'administration va utiliser ce qu'il est commun d'appeler "l'approche internationale" de la notion de bénéficiaire effectif, chaque fois qu'il existera un soupçon d'évasion fiscale. L'administration adoptera donc une approche très souple de ce concept chaque fois que cette vision large des choses lui semblera favorable.

### **3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?**

Dans la mesure où ils sont invités à se prononcer sur le droit anglais, les tribunaux britanniques adoptent la même analyse, que l'affaire en cause concerne des entités purement locales ou internationales. Si l'affaire en cause est européenne, et traite de discrimination, mais que l'argument de l'administration est fondé sur la lutte contre l'évasion fiscale, l'affaire doit normalement être soumise à la CJCE.

En ce qui concerne les sociétés holding, les autorités britanniques seront tentées d'appliquer leur définition large du bénéficiaire effectif si elles craignent une évasion fiscale. La question de savoir en quoi consiste une substance suffisante dépend largement du contexte. Les affaires récentes, relatives à des entreprises ou à des particuliers, ont donné lieu à des décisions contrastées, et il peut être soutenu que la décision *Halifax* de la CJCE s'avère moins stricte, en ce qui concerne cette exigence de substance, que l'approche britannique. Mais la jurisprudence en la matière est encore en évolution.

### **4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

Les sanctions dépendent de la taxe en cause, des montants en jeu, et des justifications apportées.

Dans de nombreux cas, la sanction sera simplement l'impôt élué auquel s'ajoutent les intérêts de retard. Lorsque le grief d'évasion et non de fraude est avancé (la distinction n'étant pas toujours facile à établir), la sanction ne comprend pas de volet pénal. En cas d'évasion, le contribuable s'est en principe fondé sur une lecture stricte du texte même de la loi, il présente des arguments fondés sur le but de l'opération, et mettra en avant une véritable incertitude quant aux événements ou mesures qui pourraient apparaître -du point de vue de l'administration- comme préétablis.

En pratique, les contribuables vont souvent choisir de divulguer à l'Administration les détails de leur schéma fiscal, pour limiter les pouvoirs d'enquête de l'Administration et réduire le risque de sanctions.

La souscription d'un contrat d'assurance, même s'il ne s'agit pas, à proprement parler, d'un moyen de défense, est aussi une pratique courante au Royaume-Uni pour couvrir le risque de l'abus de droit.

### **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

Les autorités britanniques vont souvent invoquer l'évasion fiscale comme angle d'attaque, si elles soupçonnent une opération d'être abusive. Les sanctions pénales sont normalement limitées à des cas de fraude, plutôt que de "simple évasion", donc, chaque fois que le contribuable dispose d'un argument justifiant que l'opération devait être imposée comme il l'a fait, aucune sanction pénale ne devrait normalement lui être appliquée.

Les autorités fiscales semblent souvent confondre évasion et fraude fiscales, aussi une attention particulière doit être apportée très en amont, pour engager la discussion dès que le terme d'évasion fiscale est mentionné par l'administration.

#### **Steven Sieff**

CMS Cameron McKenna LLP  
steven.sieff@cms-cmck.com



## Russie

### L'abus de droit en Russie

## Abus de droit

### 1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?

La législation fiscale russe ne connaît pas le concept d'abus de droit en tant que tel. Cependant, le concept commence à faire son apparition, tant au travers de décisions de l'administration qu'à l'occasion de récentes affaires.

### 2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/l'administration ?

Deux éléments du concept d'abus de droit sont à considérer en Russie:

1. L'examen de l'opération au vu du principe de la "prévalence de la substance sur la forme" et du nécessaire but commercial.
2. Pour l'application de clauses conventionnelles favorables, le bénéficiaire doit être le bénéficiaire effectif du revenu. L'administration fiscale définit le bénéficiaire effectif comme celui qui (a) possède le droit juridique de recevoir le revenu (contrat, participation etc.) et qui (b) est libre de décider de l'utilisation économique de ce revenu (est libre d'en disposer, de le distribuer etc.).

### 3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?

L'administration fiscale emploie le concept de la "prévalence de la substance sur la forme" afin de déterminer la nature d'une opération particulière et examine la substance d'une société holding étrangère. Lorsqu'elle s'assure de la "substance de l'opération", l'administration fiscale vérifie que la

forme de la transaction correspond à l'opération économique sous-jacente. Par exemple, il se peut que des intérêts ou des redevances payés à l'étranger, généralement soumis à une retenue à la source de 0% dans les conventions fiscales, soient regardés comme économiquement non justifiés. En conséquence ils peuvent être requalifiés pour correspondre à leur vraie nature (ou "substance"), par exemple en une distribution de dividendes soumise à une retenue à la source.

C'est seulement à ces occasions qu'un abus de droit ou qu'un cas de treaty-shopping est éventuellement détecté.

**Karen Aivazyan**  
CMS Legal  
karen.aivazyan@cmslegal.ru

#### **4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?**

**Charles-Henri Roy**  
CMS Legal  
charles-henri.roy@cmslegal.ru

Les sanctions sont les mêmes que celles applicables pour le non-paiement de l'impôt (ou sa minoration). Si un cas de treaty-shopping, d'abus de droit ou d'incohérence entre la forme et la nature de l'opération, ou une utilisation anormale d'un holding, est établi, alors l'opération est requalifiée selon les critères de l'administration fiscale et une réévaluation de la base d'imposition sera effectuée.

En cas de minoration d'impôt, une amende est due (20% ou 40% du montant insuffisamment payé) et des sanctions s'appliquent. Ces dernières représentent un intérêt, calculé en fonction des jours de manquement à compter de la date de dépôt de la déclaration. Ces intérêts sont calculés, par jour, sur la base d'1/300 du taux d'intérêt de la Banque Centrale Russe (actuellement de 11,5%).

#### **5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?**

La menace existe mais est, en pratique, rarement utilisée. Habituellement, les poursuites sont engagées par les agents du fisc, qui dévient le droit d'appliquer la retenue à la source préférentielle de 5% telle qu'elle est généralement prévue par la convention fiscale (ou de 0% pour les intérêts et les redevances). Le plus souvent, ces remises en cause se fondent sur des violations de pure forme (comme l'absence de certificat de résidence des bénéficiaires étrangers du revenu).



## Suisse

# Abus de droit

## 1. La loi fiscale/jurisprudence de votre Etat connaît-elle la notion d'abus de droit ?

Oui. Le principe de l'abus de droit (Rechtsmissbrauch) a été à l'origine introduit dans le système juridique suisse par l'article 2, paragraphe 2, du Code civil suisse (Schweizerisches Zivilgesetzbuch) en 1907. La notion d'abus de droit a par la suite été étendue à d'autres domaines du système juridique suisse, et est devenu un élément incontournable de la loi fiscale suisse en cas d'opérations nationales ou internationales via la notion d'évasion fiscale (Steuerumgehung).

## 2. Comment cette notion est-elle appliquée ? La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ? La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/l'administration ?

Conformément à la jurisprudence de la Cour suprême fédérale (Schweizerisches Bundesgericht), une opération ou une structure juridique peuvent être fiscalement écartées lorsque les conditions suivantes sont remplies:

1. la structure juridique utilisée par le contribuable est anormale ou artificielle et n'est pas justifiée commercialement,
2. les considérations fiscales sont présumées être les seules motivations de l'opération/la structure,
3. l'opération/la structure ont permis au contribuable de réaliser de substantielles économies d'impôt.

Des dispositions anti-abus sont incluses dans les conventions conclues par la Suisse. Mais, lorsqu'une société résidente suisse bénéficie de dispositions favorables en application d'une convention fiscale, des dispositions anti-abus unilatérales peuvent aussi être appliquées. L'arrêté fédéral instituant des mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales conclues par la Confédération suisse (Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von

‘ L'abus de droit en Suisse ’

Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes) a été adopté par le Conseil fédéral (Bundesrat) en 1962.

Avant la publication du décret susvisé de 1962, les entreprises suisses pouvaient, d'une part, bénéficier d'un vaste réseau de conventions, combiné avec les clauses favorables des lois sur l'impôt cantonal, et avaient, d'autre part, la possibilité de distribuer des bénéfices "sous convention" à des bénéficiaires établis dans des Etats non conventionnés, sans pour autant déclencher un assujettissement aux impôts suisses. À la suite de fortes pressions des États contractants, la Suisse a décidé de mettre fin à ces situations et a donc publié le décret anti-abus de 1962.

Lorsqu'une entreprise résidant à l'étranger demande l'application d'une convention de non double imposition, les autorités fiscales suisses examinent attentivement si la société en question n'essaie pas de faire une application abusive de la convention. Cet examen est réalisé, que la convention en cause contienne une clause explicite visant à réprimer les abus (par exemple les conventions conclues avec les Pays-Bas, le Royaume-Uni et les États-Unis), ou n'en contienne pas (voir par exemple la convention conclue avec le Luxembourg). Le fondement juridique de cet examen, en dehors de toute clause conventionnelle, n'est pas clairement établi. La Cour suprême fédérale a jugé, dans un arrêt de principe, qu'une clause anti-abus implicite découlait du principe de bonne foi, inscrit aux articles 26 et 31 de la Convention de Vienne sur le droit des conventions. Dans d'autres cas, l'administration fédérale se fonde sur une interprétation restrictive de la notion de bénéficiaire effectif.

### **La jurisprudence communautaire est-elle prise en compte ?**

La jurisprudence européenne n'est, en principe, pas applicable en Suisse. Bien que l'article 15 de l'accord entre la Suisse et l'Union européenne sur la fiscalité d'épargne soit fondé sur la directive communautaire mères-filiales, l'administration fédérale fiscale ne fait pas référence à la jurisprudence communautaire pour interpréter cette disposition.

### **La notion de "bénéficiaire effectif" est-elle appliquée de façon restrictive par le juge/l'administration ?**

Comme mentionné ci-dessus, les autorités fiscales suisses et les tribunaux adoptent une interprétation restrictive de la notion de bénéficiaire effectif. Lorsque la convention ne comporte pas explicitement de disposition anti-abus, l'administration fédérale se fondera sur cette notion de bénéficiaire effectif pour justifier ses redressements anti-abus.

### **3. Comment est apprécié l'abus de droit dans un cadre international, et en particulier la notion de "substance" (cas des holdings) ?**

Dans un contexte international, le décret de 1962 donne quatre cas simples dans lesquels une société suisse pourrait être regardée comme utilisant abusivement une convention fiscale:

1. la distribution abusive à des personnes qui ne sont pas en droit de bénéficier de la convention en cause;
2. la distribution inappropriée de bénéfices;
3. l'utilisation de fiduciaires; ou
4. le recours à des fondations de famille ou de sociétés de personnes sous contrôle étranger.

Si une société établie à l'étranger utilise la disposition d'une convention de non double imposition pour réduire ses obligations fiscales, l'administration fiscale suisse regardera la situation dans son ensemble, et ne se contentera pas d'examiner un critère unique comme la substance. Ainsi pour déterminer si les relations entre l'entreprise suisse distributrice et son actionnaire étranger sont économiquement justifiées, l'administration fiscale fédérale présentera une longue liste de questions et de demandes d'information. Cette liste comprend des questions relatives à la substance, telles que le nombre et la fonction des personnes employées, et l'existence de locaux à usage de bureaux.

#### 4. Quelles sont les sanctions applicables ? Quelles sont les protections offertes aux contribuables ?

La principale sanction appliquée, en cas d'opération ou de structure abusive, est de nier, pour les besoins de l'impôt, l'existence d'une telle opération ou structure. Mais il est très difficile de prédire précisément les conséquences fiscales d'un abus. Lorsque l'abus concerne l'application d'une convention, le bénéfice de la clause favorable sera refusé, partiellement ou totalement.

Si les actions d'une société suisse sont transférées par une personne qui est résidente d'un Etat qui n'a pas conclu de convention avec la Suisse, à une personne résidente Suisse ou résidente d'un Etat conventionné, l'application de la convention est très souvent refusée à hauteur des réserves disponibles de l'entreprise dont les actions sont transférées, qui existent à la date du transfert (Altersreservenpraxis).

Il est possible -et le plus souvent conseillé- d'obtenir un ruling de l'administration fiscale fédérale suisse, avant d'établir une structure ou d'exécuter une transaction qui pourraient être qualifiées d'abusives, ou avant de distribuer un montant important.

Mais, alors qu'un ruling relatif à une situation purement domestique sera obtenu au terme d'un délai variant de deux à quatre semaines, ce délai est sensiblement allongé lorsqu'il s'agit d'obtenir l'assurance que l'incrimination d'abus ne pourra pas être opposée dans un contexte international, lorsqu'une convention de non double imposition est utilisée.

#### 5. La menace d'un abus de droit est-elle souvent utilisée en pratique par l'Administration ? S'accompagne-t-elle de sanctions pénales ?

L'évasion fait régulièrement l'objet de discussions avec les autorités fiscales dans le cadre des procédures de ruling. Comme l'évasion fiscale n'est pas "illégal" (par opposition à la fraude fiscale), elle ne déclenche pas de poursuites pénales. Mais des impôts supplémentaires seront exigés (impôts qui avaient été évités grâce au schéma abusif).

##### **Mark Cagienard**

CMS von Erlach Henrici AG  
mark.cagienard@cms-veh.com

##### **David Hürlimann**

CMS von Erlach Henrici AG  
david.huerlimann@cms-veh.com

# Contacts

## Algeria - Algiers

CMS Bureau Francis Lefebvre  
T +213 213 666 86  
F +213 213 666 86  
Samir Sayah  
samir.sayah@cms-bfl.com  
Frédéric Elbar  
frederic.elbar@cms-bfl.com

## Argentina - Buenos Aires

CMS Bureau Francis Lefebvre  
T +54 11 4311 1008  
F +54 11 4311 8088  
Patrick Patelin  
ppatelin@cms-bfl.com.ar

## Austria - Vienna

CMS Reich-Rohrwig Hainz  
T +43 1 40 443 0  
F +43 1 40 443 9000  
Johannes Reich-Rohrwig  
johannes.reich-rohrwig@cms-rrh.com  
Sibylle Novak  
sibylle.novak@cms-rrh.com

## Belgium - Brussels

CMS DeBacker  
T +32 2 743 69 00  
F +32 2 743 69 01  
Olivier Querinjean  
olivier.querinjean@cms-db.com

## Brazil - São Paulo

CMS Bureau Francis Lefebvre  
T +55 11 3069 9430  
F +55 11 3069 9432  
Patrick Patelin  
ppatelin@cms-bfl.com.ar

## Bulgaria - Sofia

CMS Cameron McKenna EOOD/  
CMS Reich-Rohrwig Hainz EOOD  
T +359 2 921 99 10 /21  
F +359 2 921 99 19/29  
David Butts  
david.butts@cms-cmck.com  
Gentscho Pavlov  
gentscho.pavlov@cms-rrh.com

## China- Shanghai

CMS Bureau Francis Lefebvre and  
CMS Hasche Sigle in alliance  
with CMS Cameron McKenna LLP  
T +86 21 6289 6363  
F +86 21 6289 9696  
Emmanuel Meril  
emmanuel.meril@cms-bfl.com

## Croatia - Zagreb

CMS Crnalic in alliance  
CMS Reich-Rohrwig Hainz  
T +385 1 4825 600  
F +385 1 4825 601  
Gregor Famira  
gregor.famira@cmslegal.hr

## Czech Republic - Prague

CMS Cameron McKenna v.o.s.  
T +420 296 798 111  
F +420 221 098 000  
Libor Kadlec, External Tax Advisor  
kadlec@ccsconsulting.cz

## France - Paris

CMS Bureau Francis Lefebvre  
T +33 1 47 38 55 00  
F +33 1 47 38 55 55  
Stéphane Austry  
stephane.austry@cms-bfl.com

## Germany - Berlin

CMS Hasche Sigle  
T +49 30 2 03 60-1801  
F +49 30 2 03 60 2000  
Wolf-Georg von Rechenberg  
wolf-georg.vonrechenberg@cms-hs.com

## Germany - Düsseldorf

CMS Hasche Sigle  
T +49 211 49 34 0  
F +49 211 49 20 097  
Thomas May  
thomas.may@cms-hs.com

## Germany - Frankfurt

CMS Hasche Sigle  
T +49 69 71 701-0  
F +49 69 71 701 40410  
Thomas Link  
thomas.link@cms-hs.com

## Germany - Hamburg

CMS Hasche Sigle  
T +49 40 3 76 300  
F +49 40 3 76 30 300  
Heino Büsching  
heino.buesching@cms-hs.com

## Germany - Munich

CMS Hasche Sigle  
T +49 89 2 38 07 0  
F +49 89 2 38 07 110  
Gerd Seeliger  
gerd.seeliger@cms-hs.com

## Germany - Stuttgart

CMS Hasche Sigle  
T +49 711 97 64 0  
F +49 711 97 64 900  
Björn Demuth  
bjoern.demuth@cms-hs.com

## Hungary - Budapest

Ormai és Társai CMS Cameron  
McKenna LLP  
T +36 1 483 4800  
F +36 1 483 4801  
Eszter Kálmán  
eszter.kalman@cms-cmck.com

## Italy - Milan

CMS Adonnino Ascoli &  
Cavasola Scamoni  
T +39 02 4801 1171  
F +39 02 4801 2914  
Federico Baridon  
federico.baridon@cms-aacs.com

## Italy - Rome

CMS Adonnino Ascoli &  
Cavasola Scamoni  
T +39 06 47 81 53 06/05  
F +39 06 47 82 31 39  
Giuseppe Ascoli  
giuseppe.ascoli@cms-aacs.com  
Carlo Romano  
carlo.romano@cms-aacs.com

## Morocco - Casablanca

CMS Bureau Francis Lefebvre  
T +212 522 22 86 86  
F +212 522 48 14 78  
Wilfried Le Bihan  
wilfried.lebihan@cms-bfl.com  
Frédéric Elbar  
frederic.elbar@cms-bfl.com.com

## The Netherlands - Utrecht

CMS Derks Star Busmann  
T +31 30 2121 111  
F +31 30 2121 133  
Jochem de Koning  
jochem.dekoning@cms-dsb.com

## Poland - Warsaw

CMS Cameron McKenna Dariusz  
Greszta Spółka Komandytowa  
T +48 22 520 5555  
F +48 22 520 5556  
Arkadiusz Michaliszyn  
arkadiusz.michaliszyn@cms-cmck.com

**Romania - Bucharest**

CMS Cameron McKenna SCA  
T +40 21 528 0 800  
F +40 21 528 0 900  
Delia Dragomir  
delia.dragomir@cms-cmck.com

**Russia - Moscow**

CMS Legal  
T +7 495 739 33 44  
F +7 495 739 33 55  
Stanislav Tourbanov  
stanislav.tourbanov@cmslegal.ru

**Serbia - Blegrade**

CMS Reich-Rohrwig Hasche Sigle d.o.o.  
T +381 11 32 08 900  
F +381 11 30 38 930  
Tanja Unguran  
tanja.unguran@cms-rrhs.com

**Slovakia - Bratislava**

CMS Reich-Rohrwig Hainz Joint office  
with CMS Cameron McKenna in  
cooperation with JUDr. Jaroslav  
Ruzicka  
T +421 2 544 33 490  
F +421 2 544 35 906  
Robert Janecek  
robert.janecek@ccsconsulting.sk

**Spain - Madrid**

CMS Albiñana & Suárez de Lezo  
T +34 91 451 93 00  
F +34 91 442 60 45  
Santiago Díez  
sdiez@cms-asl.com  
Ana Jimenez  
anjimenez@cms-asl.com

**Switzerland - Zürich**

CMS von Erlach Henrici  
T +41 44 285 11 11  
F +41 44 285 11 22  
David Hürlimann  
david.huerlimann@cms-veh.com

**Ukraine - Kyiv**

CMS Cameron McKenna LLC,  
Joint office with  
CMS Bureau Francis Lefebvre  
T. +380 44 391 3388  
F +380 44 391 3377  
Dmytro Ivanusa  
dmytro.ivanusa@cms-cmck.com

**United Kingdom - London**

CMS Cameron McKenna LLP  
T +44 20 7367 3000  
F +44 20 7367 2000  
Mark Nichols  
mark.nichols@cms-cmck.com

**United States of America  
New York**

CMS Bureau Francis Lefebvre  
T +33 1 47 38 44 10  
F +33 1 47 45 80 46  
Michel Collet  
michel.collet@cms-bfl.com

**Uruguay - Montevideo**

CMS Bureau Francis Lefebvre  
T +598 2 623 4707  
F +598 2 628 7913  
Javier Bordaberry  
jbordaberry@cms-bfl.com.uy

CMS is the organisation of independent European law and tax firms of choice for organisations based in, or looking to move into, Europe. CMS provides a deep local understanding of legal, tax and business issues and delivers client-focused services through a joint strategy executed locally across 28 jurisdictions with 54 offices in Western and Central Europe and beyond. CMS was established in 1999 and today comprises nine CMS firms, employing over 2,400 lawyers and is headquartered in Frankfurt, Germany.

**CMS nine member firms are:** CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (Italy); CMS Albiñana & Suárez de Lezo, S.L.P. (Spain); CMS Bureau Francis Lefebvre (France); CMS Cameron McKenna LLP (UK); CMS DeBacker (Belgium); CMS Derks Star Busmann (Netherlands); CMS von Erlach Henrici Ltd. (Switzerland); CMS Hasche Sigle (Germany); and CMS Reich-Rohrwig Hainz (Austria).

CMS offices and associated offices:

**Amsterdam, Berlin, Brussels, London, Madrid, Paris, Rome, Vienna, Zurich,** Aberdeen, Algiers, Antwerp, Arnhem, Beijing, Belgrade, Bratislava,

Bristol, Bucharest, Budapest, Buenos Aires, Casablanca, Cologne, Dresden, Dusseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Hamburg, Kyiv, Leipzig, Ljubljana, Lyon, Marbella, Milan, Montevideo,

Moscow, Munich, New York, Prague, Sao Paulo, Sarajevo, Seville, Shanghai, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Utrecht, Warsaw and Zagreb.

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

The members of CMS are in association with The Levant Lawyers with offices in Beirut, Abu Dhabi, Dubai and Kuwait-City.