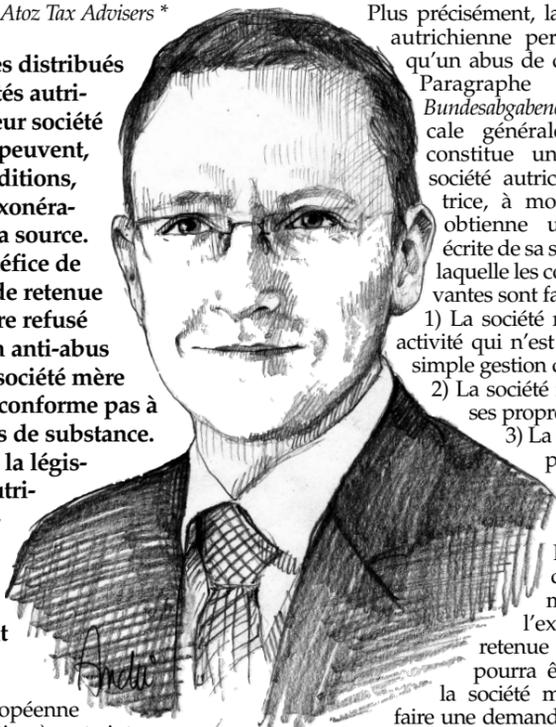


La législation anti-abus autrichienne et le droit européen : analyse des problématiques de conformité

Par Oliver R. HOOR, Atoz Tax Advisers *

Les dividendes distribués par les sociétés autrichiennes à leur société mère européenne peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'une exonération de retenue à la source. Cependant, le bénéfice de cette exonération de retenue à la source peut être refusé selon la législation anti-abus autrichienne si la société mère européenne ne se conforme pas à certaines exigences de substance. Cet article analyse la législation anti-abus autrichienne et les problématiques de conformité entre les règles autrichiennes et le droit européen.



Plus précisément, la réglementation autrichienne pertinente dispose qu'un abus de droit au sens du Paragraphe 22 de la *Bundesabgabenordnung* (loi fiscale générale autrichienne) constitue une faute de la société autrichienne distributrice, à moins que celle-ci obtienne une déclaration écrite de sa société mère dans laquelle les confirmations suivantes sont faites :

- 1) La société mère réalise une activité qui n'est pas limitée à la simple gestion d'actifs ;
- 2) La société mère dispose de ses propres employés ;
- 3) La société mère dispose de ses propres locaux/bureaux.⁽⁴⁾

En l'absence d'une telle confirmation écrite, l'exonération de retenue à la source ne pourra être appliquée et la société mère devra alors faire une demande de remboursement conformément à la Directive. Dans le cas contraire, la société autrichienne pourra être redevable conjointement de la retenue à la source due par sa société mère si les autorités fiscales autrichiennes peuvent prouver le chalandage abusif de Directive.

De prime abord, ces dispositions impliquent simplement un changement de méthodologie dans la manière dont les avantages de la Directive sont accordés, passant de la méthode de l'exonération à un procédé de remboursement. Cependant la non-application de l'exonération de retenue à la source conformément à la Directive et le transfert de la charge de la preuve sur le contribuable peuvent déjà sembler problématiques à la lumière du droit européen. De plus, lors de l'analyse de l'existence d'un abus dans le cadre de la demande de remboursement, les autorités fiscales autrichiennes adhèrent au standard de substance susvisé. C'est ainsi qu'en pratique, les autorités fiscales autrichiennes refuseront le remboursement de retenue à la source si la société mère ne remplit pas toutes ces conditions.

La législation anti-abus dans un contexte européen

Au fil des années, la CJUE a été amenée à statuer dans plusieurs affaires relatives à l'application de législations anti-abus dans un contexte européen. Une des décisions majeures fut rendue dans l'affaire *Cadbury-Schweppes* en 2006 (C-196/04), qui établit fermement la doctrine du «montage purement artificiel», limitant ainsi le champ d'application de la législation anti-abus dans un contexte européen. Cependant, au cours de ces dernières années, beaucoup se sont demandé si, dans l'environnement politique actuel, la CJUE serait toujours aussi restrictive que par le passé.

Ensuite, dans deux arrêts historiques impliquant la législation anti-abus allemande (Affaires C-504/16 et C-613/16, arrêts du 20 décembre 2017) et le critère des objets principaux repris dans la loi fiscale française (Affaire C-6/16, arrêt du 7 septembre 2017), la CJUE réaffirma sa doctrine du «montage purement artificiel». Dans ses arrêts, la CJUE analysa la conformité des législations anti-abus avec la Directive et la liberté d'établissement.

Considérations relatives à la Directive

Selon l'article 5 (1) de la Directive, une distribution de profits par une société qui est résidente d'un Etat membre à une société mère qui est résidente dans un autre Etat membre doit être exonérée de retenue à la source. Cette exonération est censée éviter les doubles impositions, afin d'assurer une neutralité fiscale et faciliter ainsi le regroupement de sociétés au niveau européen.

Par conséquent, la Directive limite la souveraineté des Etats membres en ce qui concerne l'imposition des profits distribués par des sociétés résidentes à une société mère résidente dans un autre Etat membre. Les Etats membres ne sont dès lors plus libres d'introduire unilatéralement des mesures restrictives qui soumettraient le droit à exonération de retenue à la source à des conditions variées.

L'article 1 (2)-(4) de la Directive permet seulement aux Etats membres d'introduire des dispositions dans leur droit interne ou dans leurs conventions qui sont requises pour la prévention

des fraudes et abus à condition que ces mesures soient appropriées et n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif. Faisant exception à la règle générale établie par la Directive, de telles mesures sont soumises à une interprétation stricte.

Considérations relatives à la liberté d'établissement

Toutes les mesures qui prohibent, entravent ou rendent moins attractif l'exercice de la liberté d'établissement doivent être considérées comme constituant des restrictions à cette liberté. De telles restrictions sont permises seulement si elles concernent des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elles sont justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général reconnues par le droit européen. Dans ces circonstances, il est en outre nécessaire que la restriction soit appropriée pour assurer la réalisation de l'objectif qui est poursuivi et n'outrepasse pas ce qui est nécessaire pour atteindre celui-ci.

Doctrine des montages purement artificiels

Selon la CJUE, l'objectif de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, qu'il soit fondé sur l'article 1(2) de la Directive ou qu'il constitue la justification d'une entrave au droit primaire (c'est-à-dire la liberté d'établissement), a la même portée. Par conséquent, les mesures anti-abus doivent avoir pour cible des comportements consistant à créer «des montages purement artificiels» qui ne reflètent pas la réalité économique et dont le but est d'obtenir indûment des avantages fiscaux. Ainsi, les autorités fiscales ne devraient pas pouvoir constater facilement l'existence de fraude ou d'abus. De plus, les contribuables sont libres de compter sur leurs libertés fondamentales européennes quand ils structurent leurs investissements et «le chalandage fiscal» est une activité légitime au sein du marché intérieur même si le choix d'une juridiction est fondé principalement sur des considérations fiscales.

Il est cependant incontesté que les Etats membres sont libres de protéger leurs assiettes fiscales en adoptant des règles anti-abus qui visent exclusivement les montages purement artificiels. Néanmoins, au moment de l'évaluation de l'existence d'une fraude ou d'un abus, les autorités fiscales ne peuvent pas se fonder sur des critères généraux prédéterminés. Au lieu de cela, les autorités fiscales doivent procéder à un examen individuel de l'ensemble de l'opération dont il est question.

Une situation abusive ne dépend pas uniquement de l'intention du contribuable d'obtenir un avantage fiscal (c'est-à-dire le test des motifs) mais requiert l'existence (ou l'absence) de certains facteurs objectifs comportant «un véritable établissement» dans l'Etat hôte (par exemple, des locaux, du personnel, des installations et équipements) et la réalisation d'une «activité économique effective». En ce qui concerne l'existence d'un véritable établissement, la CJUE ne semble pas requérir un niveau élevé de substance. La règle de base est que la substance doit être appropriée au regard des activités réalisées par la société.

La notion d'«activité économique effective» doit être interprétée de manière très large et peut inclure la simple exploitation d'actifs tels que les participations, les créances ou encore les actifs incorporels qui généreront des revenus dits «passifs». La nature de l'activité ne devrait pas non plus être corrompue si un tel revenu passif trouvait principalement sa source en dehors du pays hôte de l'entité.

Lors de l'analyse de la substance d'une société, il est nécessaire de ne pas analyser uniquement la situation de l'entité mais d'opérer une analyse du groupe dans son intégralité. Il peut à cet égard être suffisant pour une société de se reposer sur du personnel et des locaux d'autres sociétés du groupe qui se situent dans la même juridiction.⁽⁵⁾

De plus, aucun lien ni connexion spécifique entre l'activité économique affectée à l'entité étrangère et le territoire du pays hôte de cette entité ne peut être requis par une disposition anti-abus nationale. Par conséquent, en ce qui concerne le marché intérieur européen, le seul fait qu'une société intermédiaire soit «active» en gérant les fonctions et actifs alloués (plutôt que d'être une société boîte aux lettres) devrait suffire pour se situer hors du champ d'application des législations nationales anti-abus ou du critère des objets principaux repris dans les conventions fiscales conclues entre Etats membres. Les législations anti-abus ne doivent pas non plus établir une présomption irréfragable de fraude ou d'abus. Au lieu de cela, le contribuable doit avoir la possibilité de fournir la preuve du caractère approprié de la structure.

Le fait d'imposer une mesure fiscale générale qui exclut de façon automatique certaines catégories de personnes imposables du bénéfice d'un avantage fiscal, sans que les autorités fiscales n'aient l'obligation de fournir *prima facie* une preuve de fraude ou d'abus, va au-delà de ce qui est nécessaire pour prévenir les fraudes et les abus. Par conséquent, aussi longtemps que la société étrangère dispose d'une substance adéquate, la nature (entreprises / personne physique), l'origine ou encore le statut fiscal de ses actionnaires ne devraient pas être pertinents pour l'application des législations anti-abus.

D'un point de vue pratique, la mise en place de sociétés de détention de participations et de financement avec un niveau d'équipement, d'installation et d'employés artificiellement élevé serait cependant, dans une certaine mesure, contraire à leur nature économique. La simple présence d'un gestionnaire contrôlant les activités de détention et de financement d'une société luxembourgeoise peut, dans certains cas, être considérée comme suffisante pour apporter de la substance à la structure et, en cela, éviter que la structure ne soit (partiellement) remise en question du fait de l'application de dispositions anti-abus étrangères. Un faible niveau de substance est la conséquence directe de l'objet spécifique d'un «pur» véhicule de détention et de financement et devrait par conséquent être considéré comme acceptable d'un point de vue fiscal.

Analyse des problématiques de conformité

Sur base de la jurisprudence de la CJUE susmentionnée, il est possible d'analyser les problématiques de conformité au droit européen de la législation anti-abus autrichienne. Les aspects suivants sont problématiques d'un point de vue du droit européen :

Exigences relatives aux employés et aux locaux

Afin de bénéficier de l'exonération de retenue à la source sur des dividendes, la société mère européenne d'une société autrichienne doit disposer d'employés et de locaux propres. Cela suggère qu'une société devrait avoir au moins deux employés pour bénéficier des avantages de la Directive. Sur base de l'expérience acquise, il s'avère que les autorités fiscales autrichiennes refusent parfois l'application de l'exonération de retenue à la source même lorsqu'une société mère a plusieurs employés, quoique l'interprétation de la réglementation semble varier légèrement d'un bureau d'imposition à l'autre. A cet égard, les caractéristiques organisationnelles, économiques ou toute autre caractéristique substantielle d'entreprises liées à la société mère non résidente ne sont pas prises en considération.

Ces exigences posent des problèmes de conformité au droit européen pour les raisons suivantes :

- En premier lieu, la substance d'une société doit être appropriée pour les activités réalisées. Lorsqu'une société effectue des activités de détention et de financement, la gestion des actifs de la société ne nécessite pas nécessairement un niveau de substance élevé. De plus, certaines fonctions (par exemple la comptabilité ou la *compliance* fiscale) peuvent être externalisées à des prestataires de services qualifiés et contrôlées par les employés ou les directeurs de la société mère.
- En second lieu, lors de l'analyse de la substance de la société mère, il est nécessaire de considérer la situation du groupe dans sa totalité plutôt que la situation de la société mère prise isolément.

Exigence d'activité qui excède la gestion d'actifs

Selon la législation autrichienne, une société mère européenne doit réaliser des activités qui excèdent la simple gestion d'actifs. Cependant, la CJUE indiqua clairement dans ses arrêts que la gestion d'actifs constitue une activité économique suffisante pour jouir des avantages de la Directive.

Règles ne visant pas les montages purement artificiels

Lors de l'appréciation de l'existence d'une fraude ou d'un abus, les autorités fiscales ne peuvent pas s'en remettre à des critères généraux prédéterminés. Au contraire, les autorités fiscales doivent effectuer un examen individuel de l'ensemble de l'opération dont il est question.

Suite en page de droite

Suite page de gauche

Imposer une mesure fiscale générale qui exclut automatiquement certaines catégories de personnes imposables du bénéfice d'un avantage fiscal, sans que les autorités fiscales n'aient à fournir de preuve de fraude ou d'abus, même *prima facie*, va au-delà de ce qui est nécessaire pour empêcher les fraudes et les abus.

Au contraire, les législations nationales anti-abus ne doivent viser que les comportements qui impliquent la création de «montages purement artificiels» qui ne reflètent pas la réalité économique et dont l'objectif est d'obtenir indûment un avantage fiscal. Ainsi, une présomption générale de fraude ou d'abus ne peut justifier une mesure fiscale qui compromet les objectifs de la Directive ou encore porte préjudice à la jouissance d'une liberté fondamentale garantie par les traités européens.

Conclusion

De nombreux Etats membres ont mis en place des législations anti-abus dans leur loi fiscale nationale qui imposent des exigences excessives de substance et qui ne sont pas conformes à la jurisprudence de la CJUE. Les règles anti-abus autrichiennes en font partie et violent tant la Directive que la liberté d'établissement. Il est évident que les règles anti-abus autrichiennes ne sont pas spécialement conçues pour cibler des montages purement artificiels.

Toute exigence formulée en matière de substance est finalement problématique d'un point de vue du droit européen ; tant l'exigence pour une société mère d'avoir des employés et des locaux que l'exigence que les activités réalisées par la société mère excèdent la pure gestion d'actifs. Le fait que l'activité économique d'une société mère non-résidente consiste en la gestion des actifs de

ses filiales ou que le revenu de cette société résulte uniquement d'une telle gestion ne peut pas en soi révéler l'existence d'un montage purement artificiel qui ne reflète pas la réalité économique. En effet, cela exclut non seulement les sociétés boîte aux lettres des bénéficiaires de la Directive mais également les sociétés de détention de participations qui existent pourtant pour un éventail de motifs économiques légitimes.

A la lumière de ce qui précède, les sociétés actionnaires résidentes dans un Etat membre devraient systématiquement réclamer le remboursement des retenues à la source prélevées sur des dividendes payés par leurs filiales autrichiennes et contester les potentielles décisions négatives devant les tribunaux autrichiens. Il est intéressant de noter que jusqu'à présent, les tribunaux nationaux en Europe n'ont pas dévié de la doctrine du montage purement artificiel établie par la CJUE.

* Oliver R. Hoor, Partner, Head of Transfer Pricing and the German Desk, Atoz Tax Advisers (Taxand Luxembourg) oliver.hoor@atoz.lu

L'auteur tient à remercier Julien Metz (Director), Samantha Schmitz (Chief Knowledge Officer) et Marie Bentley (Knowledge Manager) pour leur aide précieuse.

1) Paragraphe 93 (1), (1a) de la loi autrichienne sur l'impôt sur le revenu («LAIR»)
 2) Paragraphe 94 No.2 de la LAIR
 3) Paragraphe 22 de la loi fiscale générale autrichienne
 4) Paragraphe 2 de la «Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie» (StF: BGBl. Nr. 56/1995).
 5) En réaction à la décision de la CJUE relative aux dispositions allemandes anti-abus, le Ministre des finances allemand a émis une circulaire le 4 avril 2018 dans laquelle il a été clarifié que la disposition selon laquelle seule la substance au niveau de la société mère devait être considérée n'est pas applicable. De ce fait il a été reconnu que la substance du groupe entier dans la juridiction de la société mère devait être prise en considération lors de l'évaluation de cas potentiels d'abus.

François MASQUELIER, président de l'ATEL :

« Notre transformation digitale nous a permis de nous reconcentrer sur les décisions à forte valeur ajoutée »

Lorsque l'Association des Trésoriers d'Entreprises à Luxembourg (ATEL) a voulu revoir son organisation pour gagner en efficacité, elle ne savait pas par où commencer. Une interview de son président, François MASQUELIER.



Dans quel contexte avez-vous fait appel à du consulting ?

Pendant de nombreuses années notre modèle reposait sur un fonctionnement «à l'ancienne» centré sur un logiciel assez ancien qui servait pour tout : site internet, factures, CRM et newsletters. La gestion de notre association implique la publication d'un magazine et l'organisation de nombreux événements. Nous souffrions d'un système très chronophage en pensant que c'était normal. Lorsque le comité a souhaité effectuer le virage digital, nous ne savions pas par où commencer ? Des amis m'ont recommandé 360Crossmedia, une agence qui travaillait déjà avec des associations comme la LPEA, l'ALCO, l'ALRIM, l'IRE, la LAFO et d'autres.

Comment avez-vous procédé ?

Le changement s'opéra en 2 grandes étapes. Nous avons d'abord réalisé un rapide audit de nos systèmes. Il s'avéra que le logiciel qui faisait tout pour notre association le faisait assez mal si vous comparez avec les dernières technologies disponibles. Nous avons donc migré vers une stratégie utilisant des logiciels spécialisés pour chaque besoin: wix pour le site internet, Eventbrite pour les événements et ainsi de suite. Le gain de temps fut immédiat. Mettre à jour le site nous prend aujourd'hui quelques minutes contre des heures dans le passé. Une fois que ces logiciels furent opérationnels, nous avons pu réinvestir le temps gagné dans des décisions à plus forte valeur ajoutée en travaillant de manière beaucoup plus participative, via des réunions de 2 ou 3 heures. En quelques mois, nous avons changé de

logiciels, programmé un annuaire électronique et ainsi de suite. Notre magazine a quant à lui passé le cap du numéro 100 en repassant sous notre contrôle alors qu'il était longtemps sous-traité à un prestataire parisien. Je trouve stupéfiant de voir à quel point des logiciels spécialisés qui coûtent quelques euros par mois ont rendu obsolètes les solutions complexes et onéreuses des années 2000.

Comment abordez-vous le futur ?

Très sereinement ! Nous optons pour l'outsourcing des tâches à faible valeur ajoutée, afin de concentrer notre temps et notre savoir-faire au développement de l'association, à la communication avec nos membres et les associations partenaires en Europe. La facilité d'utilisation des newsletters nous permet d'informer nos membres, de leur proposer des formations comme «Linkedin» en juin et de les mobiliser pour les conférences que nous organisons. Nous poursuivons actuellement notre développement avec ATEL TV et nous venons de publier le numéro 100 de notre magazine avec un grand succès. N'hésitez pas à le télécharger sur atel.lu ou à lire notre e-magazine sur www.ateltreasury.com.

ATOZ

TAX ADVISERS
LUXEMBOURG

**THE WORLD IS EVOLVING AND SO IS TAX.
WE'RE READY TO TAKE UP THE CHALLENGE WITH YOU.**

TAXAND

www.atoz.lu