

10 Clause générale anti-abus conventionnelle et résidence fiscale des personnes physiques : chronique d'un mariage arrangé



Dimitar HADJIVELTCHEV,
avocat associé,
CMS Francis Lefebvre Avocats



Rosemary BILLARD-MOALIC,
avocate,
CMS Francis Lefebvre Avocats



Guillaume DEBIÈVE,
avocat,
CMS Francis Lefebvre Avocats

1. - CLAUSE GÉNÉRALE ANTI-ABUS : DÉFINITION

A. - Interprétation de l'OCDE

- 1° La notion d'avantage conventionnel
- 2° L'octroi d'un avantage à titre principal
- 3° Non-conformité à l'objet et au but de la convention

B. - Interprétation en droit interne français

- 1° Les clauses spécifiques du motif principal
- 2° La clause générale du motif principal

2. - IMPACT DE LA CLAUSE GÉNÉRALE ANTI-ABUS SUR LA RÉSIDENCE FISCALE DES PERSONNES PHYSIQUES

A. - Condition d'assujettissement à l'impôt

B. - Articulation avec la clause générale anti-abus

- 1° Pertinence de la clause générale anti-abus
- 2° Une nouvelle appréhension du transfert de résidence fiscale
- 3° Savoir raison garder

1 - La cause de la crise financière de 2008 ayant été en partie imputée à l'évasion fiscale, divers acteurs (États, organisations internationales) ont considéré que les outils traditionnels que sont les conventions fiscales sont inadaptés à une économie mondialisée. Alors qu'à l'origine, leur objectif était de répartir l'imposition et d'éliminer les situations de double imposition, la pratique a montré leur utilisation aux fins de favoriser des situations de double non-imposition, ou à tout le moins d'imposition atténuée. Face à l'attrition des recettes fiscales que de telles situations auraient entraînée, l'utilisation des règles conventionnelles aux fins de réduire la charge fiscale a été solennellement qualifiée d'abusives (alors qu'à une autre époque, réduire la charge fiscale était un moyen comme un autre de réduire les coûts).

2 - Conscients que la lutte contre l'utilisation abusive des conventions fiscales ne pouvait faire l'objet de réponses unilatérales et potentiellement incompatibles, un certain nombre d'États ont décidé d'agir ensemble afin de définir des solutions communes. La concertation a été réalisée sous l'égide du G20 et du comité des affaires fiscales de l'OCDE dans le cadre du plan d'action anti-BEPS (*Base erosion and profit shifting*). Le produit des réflexions a pris la forme de rapports sur 15 actions en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Prévenir l'utilisation abusive des conventions fiscales est l'objet de l'Action 6¹.

En particulier, il y est prévu d'introduire dans les conventions fiscales bilatérales une règle anti-abus de portée générale visant à refuser un avantage prévu par la convention si l'objet principal d'une opération entre les États parties est justement l'obtention de cet avantage.

3 - À jour de novembre 2017, le modèle de convention fiscale de l'OCDE introduit ainsi un nouvel article 29 intitulé « Droit aux avantages » dont le paragraphe 9 stipule la clause générale anti-abus suivante : « Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune, s'il est raisonnable de conclure compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il ne soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances, serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention. ».

4 - Dès lors, sous réserve d'option par les parties pour les clauses de limitation des bénéficiaires, autre outil anti-abus d'inspiration américaine hors du champ de notre étude, la clause générale anti-abus sera incluse dans les nouvelles conventions fiscales bilatérales. Tel est le cas, par exemple, de la nouvelle convention fiscale entre la France et le Luxembourg signée le 23 mars 2018 et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Restait le problème de l'intégration de cette clause dans les conventions

1. OCDE, *Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas, action 6, rapport final, 2015.*

existantes. Le réseau conventionnel mondial compte quelque 3 000 conventions fiscales en matière d'impôt sur le revenu, 138 pour ce qui est de la France, ce qui rendait nécessaire la création d'un mécanisme efficace pour mettre en œuvre la clause, de manière synchronisée et efficiente, sans renégocier chacune des conventions au niveau bilatéral. L'action 15 du plan anti-BEPS a apporté une solution inédite : la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices². Cet outil, sous réserve de signature et de ratification par les États, permet de modifier directement le contenu des conventions bilatérales existantes et donc, d'y inclure la clause générale anti-abus.

5 - En considérant une version consolidée d'une convention bilatérale post-convention multilatérale³, la clause générale anti-abus vient s'insérer en préambule de la convention bilatérale ou dans un article dédié, selon l'option des parties. Ainsi, elle irrigue toute la convention, rendant nécessaire une analyse approfondie de sa portée et de son interprétation (1). Ce champ d'application très large entraîne par ailleurs des interrogations quant à l'impact de la clause sur la définition de la résidence fiscale des personnes physiques (2).

1. Clause générale anti-abus : définition

6 - L'application de la clause générale anti-abus suppose la réunion des éléments suivants :

- le bénéfice d'un avantage conventionnel ;
- un élément subjectif : « l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, d'obtenir [cet avantage] » ;
- un élément objectif : l'octroi de l'avantage [...] ne doit pas être « conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette Convention fiscale ».

Ni la notice accompagnant la convention multilatérale⁴, ni le rapport sur l'action 6 du plan BEPS ne sont très éclairants quant à l'interprétation de ces termes. Les commentaires de l'OCDE sur l'article 29 du nouveau modèle de convention fiscale apportent néanmoins quelques pistes (A). En l'absence de règles communes, l'interprétation des dispositifs anti-abus de droit interne peut instruire le propos (B).

A. - Interprétation de l'OCDE

1° La notion d'avantage conventionnel

7 - La notion d'avantage conventionnel est ainsi définie à l'article 29 du nouveau modèle de convention fiscale : « toutes les formes de limitation (réduction, exonération, report ou remboursement d'impôt) de l'imposition applicable à l'État de la source au titre des articles 6 à 22 de la Convention, l'élimination de la double imposition prévue à l'article 23 et la protection assurée aux résidents et aux nationaux d'un État contractant au titre de l'article 24 ainsi que toute autre limitation similaire. ».

8 - Autrement dit, pour l'OCDE, un contribuable bénéficie d'un avantage au sens de la clause générale anti-abus dès lors que sa situation se trouve améliorée en application de la convention. Cette comparaison objective est simple à réaliser puisqu'elle se borne à comparer la situation fiscale du contribuable après application des stipulations conventionnelles par rapport à celle qui aurait été la sienne en application des seuls droits internes.

En pratique :

La caractérisation d'un avantage fiscal sera donc souvent reconnue, les conventions fiscales visant à éviter les doubles impositions résultant de l'application de deux législations en conflit. Néanmoins, ceci n'a pas un caractère automatique.

En effet, si, par exemple, une limitation de retenue à la source conventionnelle a pour effet de créer un avantage dans l'État de source du revenu, il convient de prendre également en compte l'imposition de ce revenu dans l'État de résidence, pour déterminer si *in fine*, la situation du contribuable est améliorée.

2° L'octroi d'un avantage à titre principal

9 - Ce n'est toutefois pas le bénéfice d'un avantage qui est visé par la clause générale anti-abus mais la recherche à titre principal de cet avantage. Envisagé comme adjectif, le dictionnaire Larousse définit ce qui est principal comme « ce qui prime sur d'autres choses de nature analogue, par son importance, sa valeur, sa taille ou le rôle essentiel qu'il joue à l'intérieur d'un ensemble ». Ainsi, si l'on retient une telle définition, il faudrait procéder à une comparaison entre les différents objectifs poursuivis par l'auteur d'une opération potentiellement abusive au regard de la clause générale anti-abus. Dès lors, l'analyse doit porter sur les intentions et les objectifs poursuivis par l'auteur de l'opération. Comment hiérarchiser alors ces objectifs dès lors que la comparaison porte sur d'une part, des buts objectifs comme par exemple, une économie d'impôt réalisée, et d'autre part, des buts subjectifs comme par exemple, organiser un rapprochement au sein d'une famille vivant entre deux pays ?

10 - À cet égard, les commentaires de l'OCDE sur l'article 29 apportent les précisions suivantes : « Un État contractant peut refuser les avantages d'une convention fiscale lorsqu'il est raisonnable de conclure, au vu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, qu'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction était l'obtention d'un avantage au titre d'une convention fiscale. [...] La référence à « un des objets principaux » signifie que l'obtention d'un avantage au titre d'une convention fiscale ne doit pas nécessairement être le seul objet ou l'objet essentiel d'un montage ou d'une transaction. Il suffit qu'au moins un des principaux objets ait été l'obtention de l'avantage. [...] Un objet ne sera pas un objet principal lorsqu'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation que l'obtention de l'avantage n'était pas un élément essentiel et n'aurait pas justifié la conclusion d'un montage ou d'une transaction, qui, seul ou conjugué à d'autres a permis d'obtenir l'avantage. ».

11 - La mise en œuvre de ces commentaires peut toutefois s'avérer complexe car une même opération peut donc avoir plusieurs « objets principaux », dont l'un peut être la recherche d'un avantage fiscal. Dès lors, au regard du pluriel retenu, conclure que l'objectif principal correspond au but prééminent ne semble pas pertinent, ce qui complexifie l'analyse. Par ailleurs, procéder à une analyse au cas par cas pour vérifier si c'est bien la recherche de l'avantage fiscal qui a motivé la réalisation d'une opération est porteur d'insécurité juridique dans la mesure où les juges seront amenés à adopter des solutions diffé-

2. OCDE, *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, action 15, rapport final, 2015*. Texte disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm.

3. À cet égard, l'administration fiscale française a précisé que les versions consolidées des conventions bilatérales ne sont pas opposables. Les textes opposables restent la convention bilatérale d'origine et la Convention multilatérale.

4. Texte disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm.

rentes pour une même opération en fonction des faits et circonstances.

3° Non-conformité à l'objet et au but de la convention

12 - Encore faut-il démontrer que l'octroi de l'avantage n'est pas conforme à l'objet et au but de la convention fiscale. Les commentaires de l'OCDE précisent que la clause générale anti-abus « doit se lire dans le contexte des paragraphes précédents et du reste de la Convention, y compris son préambule, aux fins de déterminer quels sont l'objet et le but des dispositions pertinentes du traité ».

Quant au but d'une convention fiscale, il correspondrait à « octroyer des avantages au titre d'échanges de biens et de services et de mouvements de capitaux et de personnes effectués de bonne foi ». L'objectif classique de suppression des barrières fiscales à ces échanges est aujourd'hui complété par l'objectif de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales. À cet égard, la référence au préambule de la convention n'est pas anodine puisque celui-ci indique désormais que l'objet de la convention est d'« éliminer les doubles impositions sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscale ». Ainsi, la recherche d'un avantage conventionnel ne saurait être abusive en tant que telle. C'est sa non-conformité à l'objet et au but de la convention qui fait basculer le montage dans l'abus. Si l'octroi de l'avantage y est conforme, point d'abus.

13 - Les commentaires de l'OCDE ne sont pas le phare dans la nuit espérée lorsque l'on navigue dans les eaux troubles de la clause générale anti-abus et l'administration fiscale disposera d'une grande latitude pour apprécier si une situation peut ou non être remise en cause sur le fondement de cette clause. Au regard des exemples fournis par les commentaires de l'OCDE, il est toutefois permis d'espérer une application raisonnée et modérée : la clause générale anti-abus s'appliquerait à des opérations dépourvues de substance économique et dont l'objectif est uniquement fiscal. Il reste que la rédaction et l'interprétation de la clause sont floues et que du flou naît l'insécurité et donc la vigilance.

B. - Interprétation en droit interne français

14 - La clause générale anti-abus du motif principal a été introduite en droit interne. Il semble donc possible de s'appuyer sur les commentaires des dispositifs internes afin d'envisager quelle interprétation l'administration fiscale fera de la clause générale anti-abus conventionnelle.

1° Les clauses spécifiques du motif principal

15 - La notion d'objectif principal a d'abord été circonscrite à des situations spécifiques et résultait de la transposition de directives européennes. En vue de prévenir l'utilisation abusive du régime mère-fille concernant les dividendes versés par des filiales à leur société mère située dans un autre État membre de l'UE, l'article 119 ter, 3 du CGI introduit une clause anti-abus privant du bénéfice de l'exonération de retenue à la source un arrangement ou une série d'arrangements mis en place dans le but principal d'obtenir un avantage fiscal et qui n'est pas authentique compte tenu de tous les faits et circonstances pertinents.

16 - Dans ses commentaires afférents à cette disposition, l'administration fiscale énonçait l'évidence en indiquant que « la notion d'objectif principal est plus large que la notion de but exclusivement fiscal au sens de l'article L. 64 du LPF »⁵. Cette disposition a été abrogée concomitamment à l'introduction de

la clause générale anti-abus applicable en matière d'impôt sur les sociétés. Une règle similaire a été introduite à l'article 210-0 A du CGI afin de refuser le bénéfice du régime de faveur des fusions aux opérations ayant pour objectif principal ou pour un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscale. La disposition précise néanmoins que l'opération est regardée, comme ayant pour objectif principal la fraude ou l'évasion fiscale lorsqu'elle n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération. Dans ces commentaires, l'administration fiscale se borne à donner des exemples de ce qui est une opération poursuivant un motif économique valable, sans expliciter plus avant la notion⁶.

2° La clause générale du motif principal

17 - Jusqu'à fin 2014, le droit interne reconnaissait le but exclusivement fiscal dans le cadre de la procédure des répressions des abus de droit (LPF, art. L. 64). La tentative d'extension de la procédure aux opérations poursuivant un but principalement fiscal avait été censurée par le Conseil constitutionnel⁷.

18 - La clause générale anti-abus a finalement fait son entrée dans le droit interne français par le biais d'une part, de la transposition de la directive européenne anti-évasion fiscale⁸ et d'autre part, de l'introduction de la procédure de « mini abus de droit » (LPF, art. L. 64 A).

19 - L'article 205 A du CGI, qui est applicable à l'ensemble des opérations soumises à l'impôt sur les sociétés, prévoit que le résultat imposable des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés est déterminé sans tenir compte d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. L'article L. 64 A du LPF concerne les autres impôts que l'impôt sur les sociétés et autorise pour sa part l'Administration à écarter, comme ne lui étant pas opposables : « Les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ».

20 - La parenté des clauses générales anti-abus des articles 205 A du CGI et L. 64 A du LPF avec la clause générale anti-abus conventionnelle est évidente et les commentaires administratifs se devaient d'être particulièrement éclairants. Faute d'aller au plus efficace, l'administration fiscale est allée au plus concis : seul l'article 205 A précité est commenté⁹, le BOFiP sur l'article L. 64 A du LPF se limitant à renvoyer à ces commentaires¹⁰ qui précisent que « lorsqu'un montage est mis en place avec plusieurs objectifs différents, l'analyse du caractère principal d'un des objectifs résulte d'une appréciation de fait tenant notamment compte de l'évaluation de l'avantage fiscal qui serait obtenu à l'encontre de la finalité du régime fiscal en question, en proportion de l'ensemble des gains ou avantages de toute nature obtenus au moyen de montage considéré. En outre, dans le cas où un montage procure des avantages d'ordre à la fois économique et fiscal, mais où l'avantage d'ordre économique est très marginal par rapport à l'avantage fiscal obtenu, le motif

6. BOIS-FUS-10-20-20, 10 avr. 2019, § 193 et 195.

7. Cons. const., n° 2013-685 DC et 2014-707 DC : RFP 2014, alerte 3.

8. Cons. UE, dir. (UE) 2016/1164, 12 juill. 2016, art. 6, dite directive « ATAD ».

9. Commenté au BOIS-BASE-70, 3 juill. 2019.

10. Commenté au BOI-CF-IOR-30-20-20200131.

5. BOIS-BASE-10-10-10-10, 5 oct. 2016, § 210 (commentaires rapportés).

économique est susceptible d'être considéré comme non valable. ».

21 - L'administration fiscale française retient ainsi une approche quantitative du « but principal », c'est-à-dire qu'une opération procurant un avantage fiscal peut être justifiée par un autre objectif, valable dès lors qu'il est non fiscal et significatif. Cette interprétation pourra certainement éclairer la clause générale anti-abus conventionnelle. Au demeurant, les contours de la notion d'objectif principal restent à définir et le rôle de la jurisprudence sera essentiel. Le Conseil d'État a d'ailleurs récemment rappelé qu'il revenait aux juges du fond d'apprécier la réalité des objectifs autres que fiscaux invoqués par les contribuables en justification de leurs opérations¹¹.

2. Impact de la clause générale anti-abus sur la résidence fiscale des personnes physiques

22 - Les conventions fiscales rédigées sur le modèle OCDE définissent les résidents d'un État comme : « [...] toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue [...]. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située »¹².

Pour être considéré comme résident fiscal au sens de la convention et ainsi bénéficier des stipulations conventionnelles, il ne suffit donc pas d'être résident d'un État en application du droit interne, il faut y être assujetti à l'impôt.

A. - Condition d'assujettissement à l'impôt

23 - Le principe de l'assujettissement local à l'impôt avait été posé par le Conseil d'État dans un arrêt du 21 octobre 2011, rendu au visa de la convention fiscale franco-saoudienne du 18 février 1982 qui ne stipulait pas la condition d'assujettissement à l'impôt.

Les juges avaient estimé qu'un contribuable soumis en Arabie Saoudite uniquement à un impôt à caractère religieux (Zakat) ne permettait pas de le regarder, en l'absence d'éléments attestant qu'il avait acquitté d'autres impôts saoudiens, comme un résident d'Arabie Saoudite au sens conventionnel¹³. Ainsi, le requérant avait été exclu de la qualification de résident conventionnel faute d'assujettissement local à un impôt sur le revenu, la circonstance que l'Arabie Saoudite ne connaisse pas l'impôt sur le revenu mais seulement un impôt religieux étant inopérante.

24 - Au visa de la convention franco-allemande, le Conseil d'État a jugé que les personnes bénéficiant d'une exonération à raison de leur statut ou de leur activité ne pouvaient être qualifiées de résidentes au sens conventionnel¹⁴. En bref, si exonération d'impôt sur le revenu structurelle, pas de protection conventionnelle.

25 - Par ailleurs, toujours au visa de la convention franco-allemande, le Conseil d'État a estimé que la qualité de résident n'était pas applicable aux personnes qui n'étaient pas imposables sur leurs revenus selon un principe de mondialité¹⁵. En

bref, si imposition limitée aux revenus de source locale, pas de protection conventionnelle.

26 - Cette solution en appelle au bon sens car, par exemple, ce n'est pas parce qu'un résident allemand a des revenus fonciers de source française qu'il pourra être qualifié de résident fiscal de France au sens de la convention. La jurisprudence n'applique pas le principe d'exclusion des avantages conventionnels de manière aveugle.

Elle considère en effet que peuvent bénéficier de la protection conventionnelle les personnes qui bénéficient du régime de la « *remittance basis* » selon lequel les personnes de nationalité étrangère résidant au Royaume-Uni y sont imposables à raison de leurs revenus de source britannique, et de leurs revenus étrangers qui y sont rapatriés. Le Conseil d'État juge que ce régime n'a pas pour effet de procurer une exonération d'impôt à ses bénéficiaires à raison de leurs revenus de source étrangère, mais d'en décaler l'imposition dans le temps¹⁶.

27 - La condition d'assujettissement à l'impôt méritera d'être prise en compte par toute personne résidente d'un pays susceptible de proposer un régime d'imposition favorable, afin de s'assurer qu'elle est bien assujettie à l'impôt dans son pays de résidence et ce, sur des revenus qui ne sont pas uniquement de source locale.

B. - Articulation avec la clause générale anti-abus

1° Pertinence de la clause générale anti-abus

28 - La condition d'assujettissement à l'impôt agit ainsi comme une disposition générale anti-abus en soi en refusant le bénéfice de la convention à toute personne qui ne serait pas imposée sur l'ensemble de ses revenus dans une proportion raisonnable. Certaines conventions toutefois ne stipulent pas la condition d'assujettissement à l'impôt. Sous réserve de l'application des décisions de jurisprudence exposées précédemment, la clause générale anti-abus retrouverait-elle de sa pertinence ?

29 - Il faudra attendre que les juges se prononcent mais la raison commande de ne pas considérer qu'un transfert de résidence fiscale serait en soi constitutif d'un montage abusif. Est-ce que partir travailler aux Émirats Arabes Unis, par exemple, revêt un but principalement fiscal ? L'analyse quantitative prônée par l'administration fiscale française dans ses commentaires permettrait de conclure que l'éventuel avantage fiscal retiré du transfert de résidence ne « fait pas le poids » par rapport à l'avantage opérationnel constitué par l'exercice d'une activité professionnelle rémunérée de manière attractive.

2° Une nouvelle appréhension du transfert de résidence fiscale

30 - L'adoption de la clause générale anti-abus dans les conventions fiscales signées par la France invite à procéder dans chaque cas à une analyse fine des circonstances de faits pour distinguer les situations à risque, et celles pour lesquelles la clause ne devrait pas trouver à s'appliquer.

Exemple : Un exemple très éclairant est développé par l'OCDE dans ses commentaires sous le paragraphe 9 de l'article 29 du nouveau modèle de convention fiscale : « Une personne peut par exemple vendre un bien pour diverses raisons, mais si, avant la vente, cette personne devient un résident d'un des États contractants et qu'un des principaux objets de ce changement de résidence est d'obtenir un avantage au titre d'une convention fiscale, le paragraphe 9 pourrait s'appliquer, nonobstant le fait que le changement de résidence peut avoir d'autres principaux objets, comme faciliter la vente du bien ou réinvestir le produit de la cession. ».

11. CE, 8 févr. 2019, n° 407641 : *JurisData* n° 2019-001839 ; *RFP* 2019, alerte 38 ; *RFP* 2019, comm. 6.

12. Article 4, 1 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

13. CE, 21 oct. 2011, n° 333898.

14. CE, 9 nov. 2015, n° 370054 : *JurisData* n° 2015-026398.

15. CE, 24 janv. 2011, n° 316457.

16. CE, 27 juill. 2012, n° 329072.

Un autre exemple, non proposé par l'OCDE mais fréquemment rencontré en pratique, est celui des salariés en mobilité internationale, en particulier dans l'hypothèse où ils sont détachés dans des États où la fiscalité est moins élevée qu'en France. On devra s'assurer que le transfert de résidence fiscale ne présente pas un caractère artificiel, et que la personne a bel et bien transféré ses liens personnels et économiques dans l'autre pays. Puis, postérieurement, il y aura lieu de s'assurer, au regard des faits et circonstances propres à la situation, que ce transfert de résidence n'a pas permis de bénéficier d'un avantage conventionnel, dont l'obtention a principalement motivé le départ du contribuable. Cette analyse soulève une difficulté d'appréciation de la période pendant laquelle il est possible de faire le lien entre le changement de résidence et la recherche d'un avantage fiscal contraire à l'objet et au but de la convention. En effet, il n'existe aucun critère permettant de mesurer cette période si bien que tout transfert de résidence est porteur de risques. La raison plaide pour retenir une période d'appréciation courte, toute personne ne pouvant pas se voir indéfiniment reproché d'avoir changé de pays pour un autre dans un but principalement fiscal. Pour autant, une certaine prudence est de mise. En effet, le fait que l'exemple développé précédemment par l'OCDE dans ses commentaires est le seul qui fasse référence à la situation d'une personne physique (alors que l'on trouve pléthore d'exemples concernant les sociétés) montre qu'une certaine attention a bien été portée au sujet et que les conséquences pour les personnes physiques ont été envisagées.

3° *Savoir raison garder*

31 - Sur le plan des relations bilatérales, l'existence d'un risque presque systémique de remise en cause du transfert de la résidence fiscale avantagerait nettement les États dans lesquels la fiscalité est la plus lourde au détriment des États qui auraient mis en place une politique fiscale d'attraction des contribuables. À cet égard, elle serait même contraire au but de la convention puisqu'elle conduirait inmanquablement à réduire les relations économiques internationales.

Par ailleurs, on peut s'interroger sur la preuve que l'Administration devra fournir pour démontrer qu'un transfert de résidence a été motivé par la recherche d'un avantage conventionnel, le seul fait d'en avoir bénéficié étant insuffisant à caractériser cette intention.

On l'aura compris, le rôle de la jurisprudence sera primordial pour préciser, compléter et parfaire la portée de la clause générale anti-abus quant au transfert de résidence fiscale.■

Mots-Clés : Abus de droit - Clause générale anti-abus conventionnelle - Résidence fiscale des personnes physiques