

BF 01/12

Etude

Les mesures contre l'évasion fiscale internationale et la Constitution

Par Thierry Pons

Avocat, Cabinet Pons

- 1** Les mesures spécifiques destinées à aider l'administration à lutter contre l'évasion fiscale internationale concernant l'imposition des revenus des personnes physiques et des sociétés reposent sur des présomptions d'évasion fiscale, parfois irréfragables. Il s'agit notamment des articles 155 A du CGI (rémunérations de prestations de services rendues en France et versées à l'étranger), l'article 123 bis (participations dans des entités financières étrangères soumises à un régime fiscal privilégié) et l'article 209 B (bénéfices provenant de sociétés établies dans un pays à fiscalité privilégiée). Ces dispositions ont fait l'objet de remises en cause répétées dans le cadre européen. Les jurisprudences récentes du Conseil constitutionnel, concernant l'article 155 A ⁽¹⁾ et le principe d'équilibre des droits entre l'administration et les contribuables ⁽²⁾, et celle du Conseil d'Etat, sur l'article 57 ⁽³⁾, sont l'occasion de faire un point sur la constitutionnalité de ces mécanismes spécifiques anti-évasion, tant dans leur principe, que dans leur fonctionnement, ainsi que sur leur possible évolution.

Ces mécanismes ont pour point commun de créer des situations exorbitantes du droit commun, permettant d'imposer des revenus étrangers qui ne seraient en principe pas imposables ou imposables ultérieurement selon les règles de droit commun : imposition de revenus non encaissés pour les personnes physiques (article 155 A et 123 bis), imposition de revenus extra-territoriaux pour les entreprises (articles 209 B et 155 A). Ces mécanismes, qui visent en principe des situations où une évasion fiscale est possible, mais non avérée, sont également caractérisés par des mécanismes de charge de la preuve exorbitants du droit commun, puisque les mécanismes de preuve contraire, quand ils existent, mettent la charge de cette preuve sur le contribuable, dans des conditions souvent difficiles.
- 2** La notion d'évasion fiscale est devenue un thème majeur, dont le contenu, objet de nombreux préjugés, n'est pas défini juridiquement, bien que la lutte contre l'évasion soit un objectif de valeur constitutionnelle. Le sujet de cet article est trop vaste pour qu'une analyse détaillée puisse être développée sur chacune des dispositions concernées ⁽⁴⁾. Son objectif est avant tout de susciter un débat, polémique sur certains points, sur la portée des mesures anti-évasion qui ont tendance à se multiplier, au regard des principes constitutionnels.

Après avoir brièvement rappelé le contexte dans lequel ces mesures spécifiques s'inscrivent (A), nous en discuterons la portée et le fonctionnement, au regard de la jurisprudence récente sur leur constitutionnalité (B).

A. Contexte

I. Mesures générales et mesures spécifiques contre l'évasion fiscale internationale

- 3** Avant de commenter les mécanismes spécifiques anti-évasion visés par cette étude, il est utile de rappeler les mécanismes généraux qui permettent à l'administration d'appréhender les revenus réalisés à l'étranger par les contribuables et de lutter contre l'évasion fiscale, afin de rappeler l'intérêt des mesures spécifiques par rapport à ces mesures générales.

 - a) Les **obligations déclaratives des contribuables sont renforcées** dans un contexte international. Outre les obligations déclaratives classiques et les pénalités, ou amendes, dont peuvent être assorties les manquements à ces obligations, on peut ainsi citer, pour les personnes physiques : la déclaration des transferts de fonds et comptes utilisés à l'étranger, la déclaration des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France. Pour les entreprises, outre les obligations normales de déclaration des revenus territoriaux (et extra-territoriaux ⁽⁵⁾), le renforcement du contrôle des opérations à l'étranger est essentiellement lié à la documentation des prix de transfert, dont la teneur n'a fait que se renforcer au fil du temps.
 - b) **Les traités fiscaux** constituent par leur absence ou, quand ils s'appliquent, par leur contenu, des éléments qui permettent à l'administration d'exercer un certain degré de contrôle sur la façon dont les contribuables français réalisent leurs opérations à l'étranger.

En l'absence de traités, les contribuables effectuant des opérations à l'étranger sont confrontés à des règles plus rigoureuses. C'est par exemple le cas de la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI, dont le taux peut varier de 15 % à 33,1/3 %, voire 50 % dans le cas des Etats non coopératifs. Cette imposition s'applique à des recettes brutes et prohibe en pratique le recours à des prestations depuis un Etat non couvert par un traité. Lorsqu'un traité existe, l'absence de clauses d'échanges de renseignements avec l'Etat concerné crée également des discriminations sur l'application des règles de droit internes, justifiées par le fait que l'administration française dispose de moyens matériels réduits de vérifier la situation exacte du contribuable dans l'Etat en cause : voir notamment l'article 990 D du CGI (qui ne concerne cependant pas l'imposition du revenu), ou l'article 155 A. Les traités prévoient par ailleurs des règles de bénéficiaires effectifs permettant d'en supprimer les effets lorsqu'un contribuable tente d'utiliser frauduleusement un traité.

c) Enfin, l'administration dispose avec **l'abus de droit** et les dispositions de l'article L 64 du LPF d'une arme générale concernant les situations d'évasion internationale, qu'elle se garde d'ailleurs toujours la possibilité d'utiliser plutôt que de recourir aux mesures spécifiques anti-évasion étudiées ci-après : l'administration a le choix des armes. Contrairement à ces mesures spécifiques, c'est à l'administration d'établir la fictivité de l'opération ou l'existence d'une fraude à la Loi, en apportant la preuve, négative, que les actes « n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder 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 ».

L'administration dispose ainsi d'armes non négligeables pour combattre l'évasion fiscale, renforcées par le développement des échanges de renseignements avec des Etats étrangers devenus plus « coopératifs » sous la pression internationale de ces dernières années.

- 4** Les mécanismes anti-évasion spécifiques complètent cette panoplie d'armes anti-évasion, dans des situations pré-définies où le législateur et l'administration ont identifié qu'existait une possibilité accrue d'évasion. Ces mesures anti-évasion ne peuvent s'appliquer que pour autant que l'administration a connaissance des opérations à l'étranger concernées et ne se substituent donc pas à la nécessité d'obtenir des informations sur les transferts d'actifs à l'étranger. Elles ne sont pas véritablement des mesures de « répression » de la fraude, puisqu'elles s'appliquent sans que la fraude soit avérée et donc susceptible de sanction par les moyens généraux de contrôle ou de sanction, mais des mesures visant à la « dissuasion » d'une fraude supposée. Leur mise en oeuvre n'est d'ailleurs pas accompagnée de pénalités spécifiques, alors que la fraude qu'elles visent, si elle était attaquée avec succès par l'administration grâce à ses pouvoirs généraux de contrôle, entraînerait des pénalités importantes. On peut d'ailleurs s'interroger sur l'existence d'une différence réelle entre la notion d'évasion justifiant ces textes et celle de fraude visée à l'article L 64 et à l'article 1741 du CGI (ce dernier vise quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt). L'absence de pénalités spécifiques dans ces mécanismes est la contrepartie du renversement de la charge de la preuve qu'elles opèrent. Il en va de même des mécanismes résultant de l'article 57 (qui vise les transferts indirects de bénéfices à l'étranger) et de l'article 238 A du CGI (paiements à des résidents étrangers soumis à un régime fiscal privilégié). Ces articles opèrent tous deux un renversement de la charge de la preuve dans des situations où l'existence d'une fraude est plus importante, du fait de la nature des contreparties avec lesquelles traite l'entreprise (entreprise liées) ou de leur localisation.

II. Les mesures anti-évasion et le traité européen

- 5** Avant d'analyser ces mesures au regard de la Constitution, il est également utile d'effectuer un bref rappel de l'analyse de ces mesures dans un cadre européen. La jurisprudence européenne sur les mesures anti-évasion est relativement bien établie et les principes qui s'en dégagent sont maintenant appliqués directement par les juridictions françaises. Ces principes encadrent strictement les mesures anti-évasion dans un objectif de lutte contre l'évasion fiscale depuis l'Etat qui entend appliquer ces mesures. Nous ne commenterons pas en détail ces jurisprudences, qui dépassent le cadre de la présente analyse, mais nous en résumerons les principes afin de les comparer à l'approche retenue par le Conseil constitutionnel.
- 6** Concernant le mécanisme de l'article 209 B, l'arrêt Cadbury Schweppes ⁽⁶⁾ a ainsi rappelé plusieurs principes d'analyse des mesures anti-évasion au regard de la liberté d'établissement. Le premier principe est qu'adapter son comportement pour payer moins d'impôt n'est pas en soi répréhensible. La circonstance qu'une société décide d'établir une filiale « dans le but avoué de bénéficier du régime fiscal favorable

que procure un tel établissement ne constitue pas, par elle-même, un abus ».

Le deuxième principe est que les mécanismes anti-évasion tels que l'article 209 B constituent par essence des restrictions aux libertés garanties par le traité européen, notamment la liberté d'établissement, la liberté de circulation des capitaux, la libre prestation de services. Un mécanisme tel que celui de l'article 209 B, constitue une entrave qui ne peut être admise que par la justification d'une raison impérieuse, par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, pour faire obstacle à des montages purement artificiels, « dans le but d'éviter l'impôt normalement dû sur le territoire national ».

- 7** De telles mesures ne peuvent donc, dans un cadre européen, avoir vocation qu'à combattre l'évasion depuis la France. C'est également ce que semblent confirmer, sans renvoi préjudiciel, la cour administrative d'appel de Nancy ⁽⁷⁾, concernant l'article 123 bis, et la cour administrative d'appel de Douai ⁽⁸⁾ en ce qui concerne l'article 155 A. L'article 123 bis a depuis été modifié afin d'inclure une clause de sauvegarde et il est possible que l'article 155 A doive également subir à terme une même modification si la jurisprudence de la Cour de Douai venait à être confirmée.

Le contrôle de ces mesures au regard des principes européens ne se limite pas aux opérations réalisées au sein de l'Union européenne, mais il peut s'étendre aux opérations réalisées avec des pays tiers, lorsque la question de la liberté de circulation des capitaux est en jeu. Ceci vient d'ailleurs de susciter un arrêt de la CJUE concernant l'article 990 D (la taxe de 3 % sur les immeubles détenus en France par les sociétés étrangères) ⁽⁹⁾. La récente décision Haribo relative aux méthodes d'élimination de la double imposition, sur laquelle nous reviendrons plus loin pourrait également avoir des conséquences sur ces mécanismes anti-évasion dans un cadre non européen.

Nous ne commenterons pas cependant ici en détail ces jurisprudences, ni celles relatives à l'articulation des mesures spécifiques avec les Traités, qui dépassent le cadre de cet article consacré aux questions de constitutionnalité.

B. Quels principes d'interprétation et d'application des mesures spécifiques anti-évasion ?

- 8** Les principes européens évoqués ci-avant n'ont-ils vocation à s'appliquer que dans un cadre européen ou trouvent-ils également un écho dans notre Constitution ? Les libertés spécifiques garanties par le traité européen ont-elles une portée différente de celles garanties par la Constitution ? Le principe d'égalité permet-il de présumer de façon irréfutable l'existence d'une fraude et comment les contribuables peuvent-ils apporter la preuve de l'absence de fraude ? Le débat entre les contribuables et l'administration sur l'existence ou la possibilité d'une évasion est-il équilibré ?

I. Quel est l'objectif des mesures spécifiques anti-évasion ?

- 9** Affirmer que ces mesures visent à combattre l'évasion fiscale pourrait sembler constituer une évidence. En regardant de plus près, il n'en est rien et cette question est au coeur des débats constitutionnels et légaux sur la portée et le fonctionnement de ces mécanismes, pour plusieurs raisons.
- 10** En premier lieu, ces textes ne se réfèrent pas nécessairement à la notion d'évasion ou de fraude de façon explicite et ce n'est que dans l'exposé des motifs que l'on trouve une référence claire à la notion d'évasion. On notera cependant que la rédaction de certaines clauses de sauvegarde apporte une définition en creux de l'évasion recherchée, mais ces clauses sont elles-mêmes sujettes à interprétation (voir notamment la clause de sauvegarde prévue par l'article 209 B qui se réfère à la preuve que les opérations n'ont pas eu pour effet de permettre la « localisation de bénéficiaires »). De surcroît, la définition du type d'évasion visé dans cet exposé ou les débats parlementaires est souvent évoquée de façon peu précise, laissant subsister de grandes incertitudes sur la nature de l'évasion visée par le texte ⁽¹⁰⁾.
- 11** En deuxième lieu, l'évasion fiscale suppose que le contribuable concerné tente d'échapper frauduleusement à l'imposition qui serait légitimement due par ce contribuable. Or, s'agissant d'imposition sur le revenu ou sur les bénéfices, l'évasion prend des formes différentes pour les personnes physiques et les personnes morales :
- a) Les personnes physiques résidentes sont imposables sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux, en principe au moment de leur encaissement ou de leur mise à disposition. Les revenus visés par les mesures spécifiques (article 155, 123 bis) sont donc, en principe, de toute façon imposables en vertu d'une disposition de droit interne.

L'évasion fiscale visée par ces textes consiste pour les personnes physiques à ne pas déclarer un revenu réalisé à l'étranger au moment de son encaissement, de son utilisation, ou de sa mise à disposition, ce qui est frauduleux. Les mécanismes anti-évasion concernant les personnes physiques reposent donc sur une présomption de non-déclaration future de revenus étrangers et permettent de réduire ce risque, en imposant les revenus réels ou présumés, sans attendre leur encaissement et leur déclaration. Ce faisant, ils mettent les contribuables concernés dans une situation où ces derniers doivent anticiper le paiement de l'impôt, alors qu'ils n'ont pas nécessairement la disposition des revenus concernés.

b) Pour les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés et à une comptabilité d'engagement, l'évasion fiscale internationale consiste essentiellement à transférer de façon artificielle des revenus à l'étranger, vers un tiers, une filiale, ou une succursale situés à l'étranger, afin d'échapper à l'application territoriale de l'impôt sur les sociétés. Les dispositifs tels que l'article 209 B, ou l'article 155 A, permettent donc d'appréhender ces revenus étrangers, par dérogation aux règles de territorialité française ⁽¹¹⁾. Les articles 57 et 238 A du CGI ne font en revanche que renforcer les obligations documentaires des entreprises.

- 12** En troisième lieu, la notion d'« évasion » suppose une référence au lieu ou à la situation dont le contribuable s'évade : comment s'« évader » d'un endroit où l'on n'est pas ? Ainsi, s'il est clair que les textes spécifiques anti-évasion ont vocation à s'appliquer lorsqu'un contribuable tente d'échapper à l'impôt français, il ne devrait pas en être de même si l'évasion fiscale en cause concerne l'impôt dû par ce contribuable dans un autre Etat. A défaut, il faudrait considérer que l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale n'est plus une question d'équité fiscale entre citoyens français, mais une notion morale permettant à la France de sanctionner des évasions effectuées à l'étranger, par solidarité opportune avec l'Etat étranger concerné.
- De même, si l'objectif des mesures anti-évasion est uniquement de lutter contre l'évasion, afin de rétablir, ou de garantir, la situation fiscale « normale » du contribuable à qui la mesure est appliquée, alors ces mesures ne devraient probablement pas être appliquées quand l'évasion ou le risque d'évasion concerne uniquement des tiers. Si les mesures prévoient utilement de s'appliquer également aux cas de détention indirecte, afin de garantir leur efficacité contre des interpositions fictives de sociétés, elles ne devraient pas alors s'appliquer au contribuable concerné, s'il démontre que l'opération à l'étranger n'a pas eu d'incidence sur sa situation fiscale française.

- 13** En conclusion sur cette première question, nous nous contenterons de noter que les mécanismes des articles 155 A, 123 bis, 209 B, s'ils se définissent tous comme des mécanismes anti-évasion, donnent peu d'explications sur les conséquences qu'il faut en tirer. Si c'est bien « l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale » qui est poursuivi, alors l'interprétation de ces textes et des clauses de sauvegarde que certaines de ces mesures comportent, doit être effectuée par rapport à cet objectif.
- Admettre que ces textes puissent toucher sans réserve des situations dans lesquelles aucune évasion depuis la France n'existe, signifierait que leur objectif serait autre. On peut notamment s'interroger sur le fait que ces textes puissent avoir pour objectif d'empêcher ou dissuader les délocalisations de revenus ou d'activité hors de nos frontières, même en l'absence d'évasion. Il faudrait alors décider si l'objectif réellement poursuivi est conforme à la Constitution, et si la mesure est fondée sur des critères objectifs et rationnels, non dans son principe mais dans ses modalités d'application, concernant notamment la portée de la clause de sauvegarde, quand elle existe.

II. La mesure anti-évasion peut-elle permettre une double imposition ?

- 14** L'objectif de lutte contre l'évasion fiscale est une déclinaison du principe d'égalité des citoyens devant les charges publiques prévu à l'article 13 de la déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés ». L'objectif des mesures anti-évasion devrait donc être de rétablir cette égalité quand elle est menacée par des phénomènes d'évasion transfrontalière liés à la tentation de ne pas déclarer des revenus imposables, ou à des transferts injustifiés de revenus, ou encore à des montages artificiels.

Ce même principe d'égalité interdit qu'une personne soit imposée deux fois sur le même revenu et c'est ce que vient de confirmer le Conseil constitutionnel par sa décision du 26 novembre 2010 n° 2010-70 QPC, concernant l'article 155 A.

Le Conseil constitutionnel confirme que cet article, qui vise des situations où une personne a eu recours à une société étrangère « aux fins d'éluder l'imposition » est conforme à la Constitution et à son préambule. Bien que le texte ne mentionne expressément aucune disposition visant les cas de double imposition, le Conseil constitutionnel indique néanmoins que cet article doit être interprété comme ne pouvant pas s'appliquer lorsque les sommes

concernées ont déjà été imposées. L'article 155 A est sauvé de l'inconstitutionnalité par une lecture constructive, dont les contribuables bénéficient rétroactivement.

- 15** Nous ne reviendrons pas ici en détail sur cette décision importante qui a déjà été commentée de façon approfondie ⁽¹²⁾, mais nous en soulignerons les points les plus marquants au regard de la présente analyse. En premier lieu, l'analyse effectuée par le Conseil constitutionnel indique clairement que l'objectif de l'article 155 A n'est autre que de poursuivre l'évasion fiscale, en application de l'article 13, afin de rétablir l'égalité des contribuables. Cette lecture semble infirmer des analyses qui justifieraient cet article, comme probablement les autres mesures anti-évasion, par un autre objectif. Il reste seulement à déterminer avec quelle rigueur doit s'effectuer le contrôle de l'adéquation de la mesure avec cet objectif de lutte contre l'évasion qu'elle est supposée poursuivre et de définir ce qu'est une évasion. En second lieu, la lecture interprétative du texte de l'article 155 A semble impliquer qu'une mesure anti-évasion, telle que l'article 155 A, inclut nécessairement, même implicitement, une clause d'élimination de la double imposition. La double imposition visée était une double imposition juridique française. Cette double imposition n'était auparavant couverte dans l'article 155 A que par une doctrine administrative favorable, permettant à la personne soumise à l'article 155 A d'y échapper, en démontrant qu'elle avait déjà été imposée sur des salaires versées par l'entité étrangère.
- 16** Bien que la décision du Conseil constitutionnel ne force pas le législateur à modifier l'article 155 A en y insérant une clause d'élimination de la double imposition, on peut néanmoins espérer qu'une disposition expresse soit prochainement insérée dans l'article 155 A, car les modalités de cette élimination pose de nombreuses questions quant à son calcul. On peut, par exemple, s'interroger sur le fait de savoir si, et comment, la double imposition économique résultant de l'imposition de l'entité bénéficiaire des rémunérations doit être prise en compte (à défaut le contribuable peut être imposé sur un revenu qui ne sera jamais disponible puisque l'entité étrangère ne peut faire remonter vers le contribuable plus de résultat qu'elle n'a réalisé).
- 17** Concernant les autres mesures spécifiques visés dans cette étude, l'article 123 bis et l'article 209 B prévoient d'ores et déjà des mécanismes spécifiques d'élimination des doubles impositions juridiques (l'article 123 bis 4 prévoit la non-prise en compte des revenus effectivement perçus de l'entité étrangère et le dispositif de l'article 209 B prévoit la non-imposition de la quote-part de frais et charges sur les dividendes reçus). Ces articles prévoient également une élimination des doubles impositions économiques (l'imposition locale des entités étrangères est déductible de la base imposable dans l'article 123 bis 3 ; elle est utilisée comme un crédit d'impôt dans l'article 209 B, I-4). L'élimination de ces doubles impositions peut également résulter de l'application des traités, quand ceux-ci autorisent l'application de ces mesures anti-évasion, ce qui n'est pas toujours le cas. Un autre mécanisme spécifique anti-évasion, l'article 238 bis O, I relatif aux transferts d'actifs hors de France par les entreprises, prévoit quant à lui une élimination de la double imposition économique (l'impôt étranger subi par l'entité étrangère est imputable sur l'impôt dû en France), mais ne prévoit pas de mécanismes d'élimination de la double imposition juridique intervenant en cas d'annulation de la dette « repackagée ».
- Enfin, on mentionnera que la récente jurisprudence européenne Haribo ⁽¹³⁾, sur la question de l'élimination des doubles impositions sur flux entrants, pourra susciter des interrogations sur les conditions d'élimination de la double imposition et de leur équivalence par rapport aux situations internes ⁽¹⁴⁾. Ces questions pourraient notamment concerner l'application de l'article 123 bis ou de l'article 209 B dans sa nouvelle rédaction.

III. La mesure doit-elle inclure une clause de sauvegarde en dehors des cas de double imposition ?

- 18** En raison du caractère mécanique de ces mesures et de leur champ d'application défini largement, il existe un risque fort que la mesure spécifique puisse s'appliquer en l'absence d'évasion ou de fraude par le contribuable, à moins que ce texte ne comporte une clause de sauvegarde permettant d'échapper au texte, si le contribuable démontre l'absence d'évasion. L'article 209 B, comme les articles 57 et 238 A du CGI incluent des mécanismes de sauvegarde et ne semblent pas critiquables à cet égard, comme vient de le confirmer le Conseil d'Etat à propos de l'article 57 ⁽¹⁵⁾. Depuis le 1^{er} janvier 2010 et sous la pression de la jurisprudence ⁽¹⁶⁾, l'article 123 bis, 4 du CGI inclut également un tel mécanisme, mais seulement dans un cadre européen, ce qui laisse ouverte la question des opérations effectuées en dehors de l'Union européenne par les particuliers. Or, ce texte est susceptible de s'appliquer de façon large, dès lors que le test permettant de déterminer si une entité est soumise à un régime fiscal privilégié et

rentre en conséquence dans ces dispositions, est effectué non par rapport à une entité en France équivalente ou comparable à l'entité étrangère, mais par rapport à une société visée à l'article 206-1 du CGI (est-il plus logique de comparer un trust étranger avec une société française ou avec le nouveau régime français des trusts ou de la fiducie ?).

L'article 155 A ne prévoit quant à lui aucune disposition de sauvegarde explicite. L'administration a admis dans sa doctrine des cas de sauvegarde, tels que celui où l'entreprise étrangère a une activité réelle, mais ces tolérances sont réduites. Or, la mise en oeuvre de cet article aboutit à une imposition anticipée d'un revenu qui n'est que virtuel. Tant que le revenu étranger imposé au nom du contribuable français n'est pas reversé, il peut être affecté par des charges subies par l'entité bénéficiaire des revenus, notamment l'impôt local. Un contribuable de bonne foi qui souhaiterait déclarer les revenus versés à une entité étrangère et rentrant dans le champ de l'article 155 A resterait soumis à cette imposition anticipée sur un revenu non disponible.

- 19** Comme nous venons de le voir, le principe d'égalité interdit qu'une personne soit imposée deux fois sur un même revenu, mais interdit-il également qu'une mesure anti-évasion puisse s'appliquer en l'absence d'évasion, ce qui signifierait que la mesure pourrait aller au-delà de l'objectif poursuivi par le législateur ou que l'objectif de la mesure ne serait plus la lutte contre l'évasion, mais la lutte contre la délocalisation des revenus et des actifs, même en l'absence de fraude ? L'interprétation constructive suivie par le Conseil constitutionnel concernant les cas de double imposition doit-elle s'étendre aux cas d'imposition simple, dès lors que ces textes aboutissent à imposer des revenus qui ne sont pas nécessairement disponibles ?

La décision du Conseil constitutionnel du 26 novembre 2010 n° 2010-70 QPC précitée, sur l'article 155 A, ne répond pas explicitement à ces questions et s'est concentrée sur la question de la double imposition juridique. Néanmoins, aucune autre réserve d'interprétation n'ayant été soulevée et le Conseil jugeant que la mesure est conforme aux objectifs poursuivis par le législateur, il semble bien que l'absence de clause de sauvegarde ne permette pas en elle-même de contester le texte de l'article 155 A et que le Conseil constitutionnel accepte pour cet article de s'en remettre aux cas d'exonération prévus par la doctrine administrative.

Cette analyse tranche avec celle retenue récemment à propos de l'article 168 du CGI ⁽¹⁷⁾ relatif à l'imposition sur les signes extérieurs de richesse, dans laquelle le Conseil constitutionnel a pris des positions plus protectrices des contribuables en insistant sur la possibilité pour ces derniers de combattre les présomptions de fraude mises à leur charge. Y a-t-il une vraie différence entre la fraude française et la fraude réalisée à l'étranger, ou cela signifie-t-il que l'évasion visée par les textes tels que l'article 155 A ne concerne pas que la fraude mais également de simples délocalisations ?

- 20** Dans un cadre européen, ce risque d'application des mesures spécifiques en l'absence d'évasion effective ou de fraude depuis la France semble devoir être condamné, comme l'a confirmé la CJUE, notamment dans l'arrêt Cadbury Schweppes précité. Cette condamnation a toujours été fondée sur les principes de liberté de circulation des capitaux, liberté d'établissement, liberté de prestations de services. Ces principes ont également trouvé leur application dans des opérations en dehors de l'Union européenne, lorsque la liberté de circulation des capitaux est en jeu ⁽¹⁸⁾. La jurisprudence française elle-même a d'ailleurs intégré ces principes sans même renvoyer à la CJUE, comme l'a récemment rappelé la cour d'appel de Douai à propos de l'article 155 A.

Paradoxalement, si la décision du Conseil constitutionnel ne force pas l'administration à prévoir une clause de sauvegarde dans cet article, la jurisprudence de Douai remet en cause l'absence d'une telle clause dans un cadre européen, comme cela avait été le cas dans le passé pour l'article 123 bis, suite à la jurisprudence de la cour de Nancy Rifaut précitée. L'administration ne s'est pas pourvue en cassation contre cet arrêt et a indiqué récemment ⁽¹⁹⁾ que ceci ne tenait qu'aux circonstances de l'affaire ; il ne semble pas qu'une modification du texte soit envisagée. Les contribuables de bonne foi continueront donc à faire l'objet de redressements par des vérificateurs appliquant logiquement le texte de façon littérale, sans qu'un débat puisse s'effectuer sur la base d'une clause de sauvegarde clairement définie par le législateur, en gardant la possibilité de faire un long contentieux, peut être jusqu'à la Cour de justice européenne ou devant le Conseil constitutionnel (qui ne s'est prononcé implicitement que sur l'article 155 A).

- 21** L'application de ces textes à des situations dans lesquelles une évasion fiscale ne serait pas avérée semblait pourtant pouvoir susciter des réserves importantes par rapport au principe de liberté, rappelé dans plusieurs articles de la déclaration des droits de l'Homme de 1789 : « Art. 1^{er}. Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droits ; Art. 2. Le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l'Homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté, et la résistance à l'oppression ; Art. 4. La liberté consiste à pouvoir faire tout ce qui ne nuit pas à autrui : ainsi, l'exercice des droits naturels de chaque

homme n'a de bornes que celles qui assurent aux autres Membres de la Société la jouissance de ces mêmes droits. Ces bornes ne peuvent être déterminées que par la Loi ; Art. 5. La Loi n'a le droit de défendre que les actions nuisibles à la Société. Tout ce qui n'est pas défendu par la Loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas. ».

On peut en particulier souligner l'énoncé de l'article 5 pour demander si les opérations à l'étranger visées par les mesures spécifiques sont nuisibles à la société, ou sous quelles conditions. Si l'on devait déterminer une hiérarchie entre les principes constitutionnels, il semblerait que l'absence de clause de sauvegarde confirmée par le Conseil constitutionnel mette un accent particulier sur l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale découlant du principe d'égalité, au détriment du principe de liberté, alors que la jurisprudence européenne semble, quant à elle, insister plus sur les libertés économiques définies par le Traité pour encadrer la lutte contre l'évasion fiscale.

- 22** Peut-être une future question de constitutionnalité portant sur une disposition autre que l'article 155 A (par exemple l'article 123 bis, concernant les opérations en dehors de l'Union européenne) sera-t-elle l'occasion de concentrer le débat sur l'interprétation des principes de liberté français et européens et de fixer les limites entre fraude, évasion et délocalisation frauduleuse, d'une part et liberté d'investir ou de réaliser des opérations à l'étranger d'autre part et de déterminer si un contribuable peut être imposé en raison d'une détention indirecte, du fait d'autrui.

IV. Lorsque le texte prévoit une clause de sauvegarde, comment cette clause doit-elle être interprétée ?

- 23** Même lorsqu'une clause de sauvegarde est prévue dans une mesure spécifique anti-évasion, son inadéquation aux situations visées par la mesure anti-évasion peut aboutir aux mêmes conséquences que l'absence de clause, si cette inadéquation permet d'appliquer la mesure alors qu'il n'y a pas évasion.

Le risque d'inadéquation est en principe réduit lorsque la clause de sauvegarde est définie subjectivement, en exigeant du contribuable qu'il établisse que les opérations réalisées à l'étranger n'ont pas eu pour objectif, ou pour effet, d'éviter l'imposition normalement due en France (voir par exemple l'article 123 bis 4 et l'article 209 B II). La difficulté inhérente à ces clauses « subjectives » tient essentiellement au fait qu'elles reposent systématiquement sur une preuve négative de l'absence d'évasion et que cette notion d'évasion est relativement mal définie, ce qui force à en interpréter la portée, comme nous le verrons dans la section suivante.

Le risque d'inadéquation existe par contre lorsque la clause de sauvegarde se réfère non à l'absence d'évasion ou de délocalisation artificielle, mais uniquement à un autre élément « objectif » qui est supposé être équivalent.

- 24** Une bonne illustration est la référence à la notion d'« activité effective » dans l'article 209 B. Dans l'ancien article 209 B, II et II bis, la clause de sauvegarde prévoyait une clause générale subjective (paragraphe I bis) permettant au contribuable de démontrer que l'implantation n'avait pas pour objet de délocaliser ses propres revenus, et une clause objective relative à l'existence d'une activité sur le marché local. Cette deuxième partie de la clause fonctionnait comme une illustration de la clause générale subjective, ce qui permettait en principe au contribuable de s'appuyer alternativement sur les deux parties de la clause (sous réserve des problèmes d'interprétation de la clause subjective, comme nous le verrons ci-après). Dans la pratique néanmoins, cette clause objective a souvent été interprétée restrictivement par l'administration, qui exigeait que l'activité effective sur le « marché local » soit réalisée avec une clientèle locale, alors que le débat par rapport à l'objet de l'article 209 B sur l'application de ces clauses semblait plutôt de déterminer si l'implantation avait eu pour effet de délocaliser des revenus qui auraient pu être réalisés en France avec cette même clientèle, dans les mêmes conditions.

Dans le nouveau texte en revanche, la clause de sauvegarde applicable aux opérations effectuées hors de l'Union ne se réfère explicitement qu'aux cas d'activité effective (article 209 B, III 1^{er} paragraphe). La nouvelle rédaction ne réserve paradoxalement qu'aux situations d'opérations intragroupe (article 209 B III b) et aux opérations dans les ETNC (209 B, II bis) la possibilité de montrer que l'objectif n'est pas la fraude et la délocalisation artificielle de revenus.

L'intérêt des clauses « objectives » et de cette référence à l'existence d'une activité effective est indéniable, car elles donnent une sécurité juridique nécessaire aux contribuables qui souhaitent développer une activité réelle et qui peuvent en bénéficier, sans avoir à discuter des conditions souvent délicates d'application des clauses subjectives. Il n'en reste pas moins que ces clauses objectives, si elles sont utiles, voire nécessaires, ne semblent pas suffisantes à garantir que les mesures spécifiques anti-évasion ne puissent s'appliquer qu'en cas d'évasion fiscale.

La jurisprudence du Conseil constitutionnel ne semble pas, à ce stade, permettre de dire que l'absence de clause de sauvegarde générale et subjective dans chaque mesure anti-évasion serait inconstitutionnelle, mais on peut espérer que l'interprétation du Conseil d'Etat permettra de donner une portée large à ces clauses « objectives ».

V. Comment doit être mené le débat sur l'application des clauses de sauvegarde subjectives ?

- 25** Les clauses subjectives reposant sur la démonstration par le contribuable qu'il n'a pas tenté de s'évader existent dans plusieurs textes : l'article 209 B paragraphes II, III et III bis, l'article 123 bis 4, l'article 57, l'article 238 A. Le fonctionnement de ces clauses subjectives a été très peu commenté.
- La rédaction des clauses subjectives (quand elles existent) fait maintenant systématiquement référence à la preuve de l'absence de « montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française », lorsqu'elles sont applicables aux situations impliquant une opération dans un état de l'Union européenne (article 123 bis, 4 et 209 B, II), définition proche de celle de l'abus de droit. Dans les cas concernant les opérations effectuées dans des pays n'appartenant pas à l'Union européenne, la clause de l'article 209 B, III exige du contribuable qu'il établisse que les opérations avaient « principalement un effet autre que de permettre la localisation de bénéficiaires dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié ». Le paragraphe IV de ce même article 209 B, III applicable aux ETNC reprend la même rédaction, en spécifiant néanmoins qu'il s'agit de l'entreprise soumise à l'article 209 B (« ses bénéficiaires »).
- 26** L'interprétation de ces clauses suscite plusieurs questions.
- En premier lieu, ces différentes rédactions, qui font pour certaines une référence plus ou moins explicite à la notion de fraude retenue dans l'abus de droit, ou à des notions de délocalisation de revenus ont-elles une portée différente les unes des autres ? De même, la référence explicite au contournement de la législation française dans certains cas (123 bis et 209 B, II, voire 209 B, III bis qui fait référence aux résultats de l'entreprise concernée) permet-elle de conclure dans les autres cas où cette référence n'est pas effectuée (article 209 B, III), qu'une localisation de bénéficiaires qui ne serait pas française empêcherait de bénéficier de la clause de sauvegarde ? La réponse à ces questions est probablement liée à l'interprétation de l'objectif de ces dispositifs : lutte contre l'évasion et la fraude fiscale, ou lutte contre la délocalisation des revenus et actifs, même non frauduleuse, ou encore boycott économique de certains Etats qui prendrait les contribuables en otage ? La réponse semble claire dans un cadre européen : la mesure ne peut viser que l'évasion fiscale depuis la France, mais elle reste à confirmer dans un cadre non européen.
- 27** En second lieu, se pose la question du contenu et de l'objet de la preuve de l'absence de fraude ou de l'absence d'évasion que doit apporter le contribuable.
- a) En ce qui concerne les **particuliers résidents**, le risque principal justifiant l'application de l'article 155 A ou de l'article 123 bis provient d'une possible absence de déclaration des revenus concernés, qui sont de toute façon imposables même sans ces mesures, au moment où ils seront encaissés ou mis à disposition. En un certain sens, ces mesures anti-évasion accroissent le risque d'évasion, car le contribuable de bonne foi concerné par ces opérations (par exemple un compte géré dans un OPCVM étranger qui entrerait dans le champ de l'article 123 bis) et qui les déclare est soumis à une imposition anticipée.
- On peut donc s'interroger sur le fait de savoir si, au-delà des raisons économiques qui pourraient justifier l'opération et l'application de la clause de sauvegarde, la fourniture d'une information préalable par le contribuable sur l'existence des opérations en cause ne devrait pas permettre d'échapper à ces dispositions, puisque le risque d'évasion devient réduit. Il est intéressant de comparer cette situation avec la solution qui vient d'être retenue dans le texte sur la nouvelle « exit tax », par un mécanisme de sursis d'imposition qui permet d'assurer que l'imposition sera versée à terme, afin de garantir les intérêts du trésor, tout en tentant de restreindre les entraves à la mobilité des personnes qui pourrait résulter de l'imposition d'un revenu non disponible (disposition non soumise au contrôle du Conseil constitutionnel au moment où ces lignes sont écrites).
- b) En ce qui concerne les **personnes morales**, la preuve qui incombe au contribuable dans les articles 57 et 238 A ne diffère pas fondamentalement des conditions dans lesquelles se déroule le débat entre l'administration et le contribuable sur le caractère normal des revenus et des charges.
- 28** L'article 209 B suscite beaucoup plus de difficultés, liées au caractère négatif de la preuve incombant au contribuable et à l'objet de la preuve sur l'absence d'évasion, qui est plus complexe, puisqu'il tient à la fois à des critères de territorialité et de normalité.
- Comment apporter la preuve, négative, que l'entreprise n'a pas créé un montage artificiel pour échapper à toute imposition ou à délocaliser artificiellement des revenus ? Les jurisprudences récentes sur l'article 209 B se concentrent toutes, comme la doctrine de l'administration, sur l'existence d'une activité effective, mais le débat sur l'existence d'une évasion effective et sur sa preuve n'est pas commenté, ce qui vide potentiellement ces clauses

subjectives de leur portée.

- 29** Un élément de réponse sur la portée de cette clause subjective semble pouvoir être apportée par la comparaison avec la procédure sur l'**abus de droit**. Si l'objectif du texte est la lutte contre l'évasion fiscale, la preuve de l'absence d'évasion devrait pouvoir être apportée par tous moyens propres à convaincre l'administration et le juge sur l'absence de délocalisation frauduleuse.
- Par ailleurs, comme pour l'abus de droit, l'attribution de la charge de la preuve à l'une des parties (l'administration pour l'abus de droit, l'entreprise pour l'article 209 B) ne devrait pas signifier que cette partie doit faire une démonstration unilatérale. L'attribution de la charge de la preuve au contribuable par l'article 209 B ne devrait donc être, comme dans l'abus de droit, qu'une « obligation d'engager le débat ⁽²⁰⁾ » et de documenter les conditions dans lesquelles a été réalisée l'opération à l'étranger, mais l'administration devrait ensuite participer au débat afin de guider l'entreprise dans la fourniture des éléments de preuve, sous le contrôle du juge.
- Pour étayer la matérialité de cette question, il suffit de prendre l'exemple d'une société française qui acquiert la majorité dans une société étrangère, qui a elle-même constitué une entité dans un pays à fiscalité privilégiée et qui n'a pas d'activité effective. L'article 209 B permet l'imposition de la société française en raison d'une détention indirecte, mais il n'y a pas d'évasion fiscale depuis la France. Les mesures anti-évasion incluent généralement des clauses permettant l'application de ces textes aux cas de détention indirectes, ce qui se justifie afin d'éviter que l'utilisation de structures écrans permette d'échapper à la disposition, mais aboutit dans certains cas à rendre le contribuable français imposable dans des situations où la structure étrangère intermédiaire est autonome et a effectué l'opération pour des motifs qui lui sont propres, sans effet fiscal en France.
- 30** Paraphrasant ce que Vincent Daumas, a écrit ⁽²¹⁾ à propos de la dialectique de la preuve pour l'abus de droit, il devrait être possible d'affirmer que, dès lors que le contribuable a apporté une argumentation suffisamment crédible, qui dépasse les simples assertions, la dialectique de la preuve permet de pousser l'administration à rentrer dans le débat sur l'existence d'une évasion en découvrant ses cartes. Cette dialectique de la preuve est l'élément de souplesse indispensable permettant l'existence d'un débat devant le juge.
- 31** Le défaut de discussion avec l'administration sur l'existence possible de l'évasion place le contribuable dans la même position que monsieur K dans son Procès, il peut apporter de nombreux éléments sans totalement détruire la présomption dont il fait l'objet s'il ne connaît pas l'objet de la preuve qu'il doit apporter. Cette situation, qui rend la preuve impossible, suscite une autre question de constitutionnalité : celle du respect du principe d'équilibre des droits du contribuable et de l'administration dans une procédure, en application de l'article 16 de la Constitution, récemment rappelé par le Conseil constitutionnel ⁽²²⁾. Ici aussi, la comparaison avec le droit européen et les principes découlant de la Déclaration européenne des droits de l'Homme, notamment les principes de droit à un procès équitable, ou l'équilibre des parties dans un procès, mériterait d'être effectuée, du moins au regard des principes, puisque ces mesures anti-évasion ne sont pas considérées comme des pénalités auxquelles s'appliquent cette Déclaration.
- 32** Il semblerait donc justifié que l'administration participe activement au débat sur l'existence d'une évasion fiscale, afin de convaincre le juge par un raisonnement montrant que les arguments préalablement apportés par le contribuable ne permettent pas de démontrer l'absence d'une évasion frauduleuse depuis la France, et en donnant des explications sur le type d'évasion possible sur lequel le contribuable doit s'expliquer.

Conclusion

- 33** La lutte contre l'évasion fiscale et la fraude est un objectif dont l'importance ne peut être contestée pour garantir l'égalité des citoyens devant l'impôt et il est certain que l'administration est, dans un contexte international, placée dans des conditions plus délicates que dans un cadre strictement français, pour obtenir des informations lui permettant d'exercer ses droits de contrôle.
- Les mesures spécifiques anti-évasion ont donc une relative utilité pour l'administration, en ce qu'elles renversent la charge de la preuve dans des situations où un risque de fraude a été identifié et stigmatisé par l'administration et le législateur et où l'obtention des informations est ainsi facilitée.
- L'efficacité de ces mesures spécifiques reste cependant discutable, dès lors que leur mise en oeuvre suppose la connaissance de ces opérations par l'administration. Elles créent même un risque de crispation, puisqu'elles permettent, lorsqu'aucune clause de sauvegarde n'est prévue (cas de l'article 123 bis dans un contexte non

européen et de l'article 155 A), de traiter plus mal les contribuables de bonne foi qui fournissent des informations sur ces opérations. Dans bien des cas, les mécanismes généraux de lutte contre l'évasion (obligations déclaratives, acte anormal de gestion, abus de droit), suffiraient à remettre en cause des opérations de délocalisation anormales ou artificielles. Ainsi, concernant les charges des entreprises, est-il vraiment utile de créer une présomption d'anormalité renforcée dans le nouvel article 238 A, 4^e alinéa pour les sommes versées aux ETNC, alors que les entreprises doivent de toute façon justifier leurs charges dans un cadre interne ? L'objectif est-il la lutte contre l'évasion ou le boycott économique de ces Etats ?

- 34** Si l'administration, qui a le choix des armes, utilise plus volontiers les mesures spécifiques, plutôt que les mesures générales et les sanctions contre la fraude, c'est essentiellement parce que leur mise en oeuvre déplace la charge de la preuve et est moins encadrée que des mécanismes tels que l'abus de droit, mais ces mécanismes donnent aux vérificateurs la possibilité d'élargir le champ de l'impôt à des situations où il n'y a pas d'évasion, voire des situations où l'impôt a déjà été acquitté. Le fait qu'une décision du Conseil constitutionnel ait été nécessaire pour décider qu'un même contribuable ne doit pas être imposé deux fois sur un même revenu incite fortement à la prudence sur ces mécanismes, quand ils ne prévoient pas de clauses de sauvegardes claires, en s'en remettant à la doctrine de l'administration.
- 35** Les textes sur l'évasion fiscale sont généralement présentés comme des textes de « dissuasion ». Cette dissuasion ne semble pas constituer une entrave à la liberté si elle consiste à renforcer les obligations déclaratives des contribuables conformément à l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale et au principe d'égalité. Cette dissuasion semble plus difficilement conciliable avec les principes de liberté et d'égalité, si elle consiste à restreindre la liberté en imposant les contribuables de façon dérogatoire et inégale, sous l'empire d'une présomption irréfragable, dont l'objectif s'éloignerait de la lutte contre l'évasion fiscale, pour se rapprocher de considérations plus économiques ou politiques, telles que la lutte contre les délocalisations non frauduleuses, ou le boycott économique de certains Etats. Le fait que les contribuables doivent entamer des procédures longues jusqu'aux plus hauts degrés des juridictions françaises ou européennes pour se défendre contre une application potentiellement inadaptée de ces mesures ne fait que renforcer l'inégalité créée dans ces situations.
- 36** Ces questions ont déjà reçu des réponses protectrices des droits des contribuables dans un cadre européen et français et certains mécanismes ont déjà dû être adaptés en conséquence, mais beaucoup de questions demeurent ouvertes, surtout dans un cadre non européen. Ces questions ne concernent pas nécessairement les textes eux-mêmes, mais également la façon dont ils sont appliqués ou interprétés, ce qui ne requiert donc pas l'intervention du juge constitutionnel sur toutes les questions soulevées ci-avant. La portée des clauses de sauvegarde subjectives, qui figurent déjà dans les textes, devra en particulier être éclaircie par le juge administratif. On peut espérer que les réponses permettront de préserver un juste équilibre entre les droits et libertés des contribuables et les objectifs de lutte contre l'évasion fiscale.

-
- (1) Décision Cons. const. du 26 novembre 2010 n° 2010-70 QPC, Moreau : [RJF 2/11 n° 210](#), concernant l'article 155 A du CGI.
- (2) Cons const. 10 décembre 2010 n° 2010-78 QPC, Société Imnoma : [RJF 2/11 n° 212](#). Voir également, à propos du « principe d'équilibre des droits des parties dans un procès » l'article de Stéphane Austry : [FR 2/11 inf. 8 p. 15](#).
- (3) CE 2 mars 2011 n° 342009, Sté Soutiran et Cie : [RJF 6/11 n° 733](#), concl. E. Geffray [BDCF 6/11 n° 73](#).
- (4) Pour une analyse détaillée de la clause de sauvegarde de l'article 209 B, voir notre article : « L'article 209 B : règle de territorialité élargie ou mesure anti-évasion ? » paru au [BF 4/11 p. 319](#), qui discute la portée des clauses de sauvegarde de l'article 209 B dans son ancienne et sa nouvelle rédaction.
- (5) Les entreprises ayant des revenus extra-territoriaux doivent joindre à leur déclaration les états 2050 à 2057 qui donnent le détail de leur bilan et compte de résultat mondial.
- (6) Voir Arrêt CJCE 12 septembre 2006 aff. 196/04 § 38, voir également § 36 et 37 : [RJF 12/06 n° 1644](#), concl. Ph. Léger [BDCF 12/06 n° 146](#).
- (7) CAA Nancy 22 août 2008 n° 07-783, Rifaut : [RJF 2/09 n° 122](#).
- (8) CAA Douai 14 décembre 2010, Deschilder : [RJF 4/11 n° 400](#).
- (9) Voir sur ce sujet la décision récente CJUE 5 mai 2011 aff. 384/09, Prunus SARL : [RJF 7/11 n° 910](#).
- (10) Voir notamment les débats sur le fait que l'article 209 B vise avant tout les cas de thésaurisation de résultats à l'étranger dans l'affaire «

Schneider ». 

- (11) Ceci différencie d'ailleurs l'article 209 B français du mécanisme proche de Controlled Foreign Corporation américain, puisque l'imposition des sociétés américaines repose sur une imposition mondiale, avec un système d'élimination des doubles impositions par crédit d'impôt, et les règles CFC ont donc pour but d'imposer les revenus des filiales étrangères sans attendre la remontée des dividendes, qui est imposable en droit commun. La règle CFC vise donc à anticiper l'imposition d'un revenu qui serait imposable à terme, alors que l'article 209 B rend imposable un revenu qui ne le serait pas selon les règles normales. 
- (12) Voir notamment Stéphane Austry : [FR 2/11 inf. 8 p. 15](#) et « Article 155 A : compatibilité avec les normes juridiques supérieures ? » par Bruno Gouthière : [BF 6/11 p. 469](#). 
- (13) CJUE 10 février 2011 aff. 436/08, 437/08, Haribo : [RJF 5/11 n° 666](#) et article Daniel Gutmann : [FR 16/11 inf. 5 p. 7](#). 
- (14) Ce contrôle s'effectue uniquement par rapport au principe de liberté de circulation des capitaux visé à l'article 63 TFUE quand il s'agit d'opérations impliquant des investissements hors de l'Union européenne, sous réserve de l'application de la clause de « standstill » prévue à l'article 64 TFUE, par rapport à la situation existant au 31 décembre 1993, en ce qui concerne les investissements directs. 
- (15) CE 2 mars 2011 n° 342099, Sté Soutiran et Cie, précité. 
- (16) CAA Nancy 22 août 2008 n° 07-783, Rifaut, précité. 
- (17) Cons. const. 21 janvier 2011 n° 2010-88 QPC, Boisselier : [RJF 4/11 n° 482](#). 
- (18) Voir sur ce sujet décisions récentes, CJUE 10 février 2011 aff. 436/08, 437/08, Haribo : [RJF 5/11 n° 666](#) et CJUE 5 mai 2011 aff. 384/09, 3^e ch., Prunus SARL : [RJF 7/11 n° 910](#). 
- (19) Inst. 13 L-5-11 : [BF 8-9/11 inf. 852](#). 
- (20) Voir CE 17 novembre 2010 n° 314291, min. c/ SCI Ram : [RJF 2/11 n° 206](#), chronique de Vincent Daumas : « Abus de droit : derniers développements jurisprudentiels » [RJF 1/11 p. 5](#). 
- (21) Chronique de Vincent Daumas : « Abus de droit : derniers développements jurisprudentiels » [RJF 1/11 p. 5](#), précitée. 
- (22) Cons const. 10 décembre 2010 n° 2010-78 QPC, Société Imnoma : [RJF 2/11 n° 212](#). 

BF 01/12

(c) 2013 Editions Francis Lefebvre