

BF 4/11

Etude

L'article 209 B : règle de territorialité élargie ou mesure anti-évasion ?

Par Thierry Pons

Avocat, Cabinet Pons

L'article 209 B du CGI a été introduit dans la législation française par la loi de finances pour 1980. Il permet à l'administration, sous certaines conditions, d'imposer les résultats des filiales et des succursales soumises à l'étranger à un régime fiscal privilégié, détenues directement ou indirectement par une entreprise française.

I. Introduction : Les termes du débat

- 1 Le texte de l'article 209 B inclut depuis sa mise en place une clause de sauvegarde permettant d'exclure certaines situations de son champ d'application. Le dispositif initial de la clause définie par le paragraphe II de l'article 209 B, légèrement modifié dans le paragraphe II bis par la loi de finances pour 1993 prévoyait que :
« Les dispositions du I bis ne s'appliquent pas si la personne morale établit que les opérations de l'entreprise, de la société ou du groupement, établi hors de France **n'ont pas principalement pour effet de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où il est soumis à un régime fiscal privilégié.**
Cette condition est réputée remplie **notamment** :
 - Lorsque l'entreprise, la société ou le groupement, établi hors de France a principalement une activité industrielle ou commerciale effective ;
 - Et qu'il réalise ses opérations de façon prépondérante sur le marché local.

L'administration a adopté une vision restrictive de la clause de sauvegarde prévue à l'ancien article 209 B, II bis...

- 2 Lorsqu'ils étaient amenés à discuter de l'application de cette clause de sauvegarde dans sa version antérieure à 2006, les vérificateurs limitaient généralement le débat relatif à l'application de cette clause de sauvegarde à celui de l'existence d'une activité effective sur le marché local, visée dans le deuxième paragraphe des anciens articles 209 B II et II bis, vidant ainsi de toute portée le premier paragraphe qui fixe le principe général de fonctionnement de la clause de sauvegarde. La documentation administrative applicable à l'époque se bornait à discuter les cas d'activité effective, sans commenter le premier paragraphe de l'article 209 B II bis. Par ailleurs, l'administration restreignait considérablement la portée de la deuxième partie de la clause, sur l'activité effective, en retenant une vision réductrice de la notion de « marché local ».
- 3 Cette approche restrictive de la clause de sauvegarde aboutissait à garder dans le champ de l'article 209 B un grand nombre de situations, dans lesquelles la filiale locale bénéficiait certes d'une fiscalité réduite, mais où l'évasion fiscale depuis la France n'était pas avérée, ce qui donnait potentiellement à l'article 209 B une portée dépassant celle de la lutte contre l'évasion fiscale depuis la France.
Cette question concerne en particulier la situation des sous-filiales qui ne sont détenues qu'indirectement par l'entreprise française et qui ont été créées pour des raisons ne touchant pas à des raisons fiscales françaises. Nous verrons que si l'article 209 B autorise l'imposition de ces filiales indirectes, celles-ci devraient bénéficier de la clause de sauvegarde dans un grand nombre de cas, à condition que la société intermédiaire ne soit pas une société écran.

... et la jurisprudence n'est pas tranchée sur cette question...

- 4 La jurisprudence sur la clause de sauvegarde était jusqu'à présent extrêmement limitée ⁽¹⁾ et les trois arrêts mentionnés ci-après, s'ils ne permettent pas à ce stade de trancher le débat, illustrent au moins son intérêt, à propos de redressements effectués sous l'empire de l'ancienne rédaction de l'article 209 B II bis. Ces trois arrêts concernent deux sociétés (deux arrêts, contradictoires, concernent une même filiale bancaire de Guernesey et le troisième arrêt vise une filiale bancaire aux Bahamas) créées et détenues intégralement par une banque suisse, elle-même détenue intégralement par la société holding d'une banque française (l'ancien groupe Paribas). Ces sous-filiales de la société holding française avaient, comme leur mère suisse, une activité de banque privée à Guernesey et aux Bahamas. La filiale des Bahamas avait cependant arrêté ses activités et était devenue dormante au cours des exercices redressés chez la société holding française sur le fondement de l'article 209 B. Concernant la sous-filiale de Guernesey, l'arrêt 09-2203 du 18 juin 2010 de la cour administrative d'appel de Paris

(2) refuse l'application du second paragraphe de la clause de sauvegarde (la clause relative à l'activité sur le marché local), probablement en raison du fait que la clientèle ne serait pas résidente de Guernesey. La cour de Paris refuse également l'argumentation basée sur le premier paragraphe de l'article 209 B II bis (la clause générale sur la non « localisation de bénéfices »), tenant au fait que cette filiale n'était qu'indirecte et que la création d'une filiale par une banque suisse, pour ses propres raisons, financières ou fiscales, pouvait rendre peu crédible l'existence d'une évasion fiscale depuis la France. La cour autorise néanmoins l'imputation de l'impôt de Guernesey sur l'impôt dû au titre de l'article 209 B. L'arrêt 09-701 du 4 mai 2010 de la cour administrative d'appel de Versailles (3), relatif à la même espèce et la même filiale (mais pour des redressements complémentaires) confirme quant à lui que le deuxième paragraphe de l'article 209 B, II bis doit s'appliquer compte tenu de l'existence d'une activité effective et annule les redressements.

Ces deux arrêts, aux conclusions opposées, illustrent les questions relatives à l'interprétation du deuxième paragraphe de la clause de sauvegarde et notamment la définition du « marché local », mais éclairent également « en creux » la portée du premier paragraphe.

Le troisième arrêt 09-369 du 4 mai 2010 de la cour de Versailles (4) refuse quant à lui l'application de ce même paragraphe au cas de la sous-filiale bancaire des Bahamas, en raison du fait que cette dernière avait cessé son activité en 1993 et que ses revenus 1997 ne pouvaient donc pas bénéficier de l'exception relative à l'existence d'une activité locale.

Au-delà de la question relative au champ d'application du deuxième paragraphe relatif à l'activité sur le marché local, c'est bien la portée du premier paragraphe de la clause de sauvegarde et, plus largement, de l'article 209 B qui est en jeu. En effet, ces deux sous-filiales avaient été créées et développées par la banque privée suisse qui les détenait intégralement, pour des raisons qui lui étaient propres. La question plus générale qui était posée était de déterminer quels types d'arguments ou de circonstances permettent d'apporter la preuve négative exigée par le premier paragraphe de l'article 209 B, II bis, que l'existence de la sous-filiale n'avait « pas principalement pour effet de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié », critère qui figure toujours dans l'article 209 B dans sa nouvelle rédaction (paragraphe III b et III bis).

- 5 La preuve apportée sur l'absence d'effet de « localisation » des bénéfices de l'entreprise se limite-t-elle à la preuve d'une activité effective ou peut-elle s'apparenter à celle apportée dans le cadre de l'abus de droit sur l'absence de fraude ou d'évasion fiscale depuis la France ? Ce sont les questions que nous souhaitons discuter ci-après, qui permettent de déterminer si l'article 209 B, dans son ancienne version comme dans celle applicable depuis 2006, constitue une exception large au principe de territorialité, ou un instrument de lutte contre l'évasion fiscale, qui doit être limité en application de la clause de sauvegarde aux cas où l'existence d'une évasion fiscale depuis la France est avérée ou au moins plausible.

... question qui demeure dans la nouvelle rédaction de l'article 209 B...

- 6 Les dispositions de l'article 209 B ont été modifiées en 2006, sous la double influence des jurisprudences Schneider et Cadbury Schweppes, que nous commenterons plus loin. A cette occasion, l'article 209 B a été modifié, pour ne plus imposer désormais directement les « résultats bénéficiaires » de filiales étrangères, ce qui avait été jugé incompatible avec le traité franco-suisse par le Conseil d'Etat, mais en prévoyant que ces résultats sont réputés constituer « un revenu de capitaux mobiliers imposable de la personne morale établie en France ». Les dispositions de la clause de sauvegarde ont été également remaniées dans le nouveau texte, afin de tenir compte de la jurisprudence Cadbury Schweppes. Le nouveau texte de l'article 209 B paragraphes II, III et III bis fait référence aux mêmes types d'exceptions que l'ancien texte, même si nous verrons que ces exceptions fonctionnent aujourd'hui de façon inversée par rapport à l'ancien texte de l'article 209 B, II bis.
- 7 Nous commenterons ci-après (II) la portée de la clause de sauvegarde prévue dans l'ancien article 209 B, II bis concerné par les arrêts cités en référence, mais les principes discutés dans ces lignes s'appliquent également pour l'interprétation du nouveau texte de la clause de sauvegarde, que nous commenterons dans un dernier temps (III).

II. Quelle est la portée du premier paragraphe de l'ancien article 209 B, II bis ?

a. Le texte de l'article 209 B est-il clair ?

- 8 La rédaction du premier paragraphe de l'ancien article 209 B, I pourrait laisser penser que l'imposition de l'entreprise française sur sa quote-part de résultat peut être mise en oeuvre dès lors que l'administration démontre que les conditions d'application « objectives » de l'article 209 B sont remplies. L'administration doit en premier lieu démontrer le caractère privilégié du régime fiscal auquel est soumise la filiale. Cette démonstration incombe à l'administration et les conditions dans lesquelles cette preuve doit être apportée par l'administration ne sont d'ailleurs pas exemptes de débat concernant ses modalités. La preuve doit en principe être

apportée in concreto, par rapport à la situation de la filiale, année par année, et non par rapport à une liste préétablie ⁽⁵⁾ de pays figurants sur une liste noire. Par ailleurs, en cas de redressement, cette preuve devrait logiquement être apportée par l'administration au moment de la notification, afin de justifier la mise en oeuvre de la procédure spécifique de l'article 209 B (notamment le renversement de la charge de la preuve qu'il opère) et non pas en cours de procédure, mais les arrêts de cour administrative d'appel cités en référence semblent considérer que cette preuve peut être apportée a posteriori, devant le juge, même si l'administration a commencé par notifier sur le fondement de l'article 209 B sans en justifier l'application.

L'administration doit ensuite démontrer que la personne morale française détient directement ou indirectement une participation supérieure au seuil prévu par l'article 209 B. Ce seuil était initialement de 25 %, il a été réduit à partir du 30 septembre 1992 à 10 % ⁽⁶⁾ et il a été remonté à 50 % dans le nouveau dispositif applicable depuis 2006 ⁽⁷⁾. En s'arrêtant à ce paragraphe I (et I bis) de l'ancien article 209 B, l'application de l'article 209 B pourrait sembler purement mécanique, mais les dispositions de la clause de sauvegarde prévue par l'article 209 B II bis permettent d'échapper au dispositif lorsque « les opérations de l'entreprise, de la société ou du groupement, établi hors de France n'ont pas principalement pour effet de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où il est soumis à un régime fiscal privilégié ».

La lecture de ce premier paragraphe de la clause de sauvegarde prévue au 209 B, II bis permet de dégager quelques évidences...

- 9 En premier lieu, ce texte exclut clairement l'application de l'article 209 B lorsque les conditions de ce premier paragraphe de la clause de sauvegarde sont remplies et il empêche de considérer que l'article 209 B serait une disposition territoriale d'application purement mécanique.
- En second lieu, ce paragraphe fixe un principe général et le second paragraphe de la clause de sauvegarde, qui renvoie à la notion d'activité effective sur le marché local n'en constitue qu'une illustration, un sous-ensemble, comme le montre le mot « notamment » figurant au début du deuxième paragraphe. Il est donc clair que la loi n'a pas entendu cantonner la clause de sauvegarde au second paragraphe et à la preuve d'une activité effective, ce qui semble remettre en cause l'interprétation retenue par l'administration fiscale.
- Le fait que ces deux paragraphes aient des champs d'application différents est d'ailleurs confirmé par l'évolution du texte dans sa nouvelle version qui, par ce que l'on pourrait qualifier de révolution copernicienne, fait dorénavant fonctionner ces deux cas d'application de la clause de sauvegarde de façon inversée. Dans le nouveau texte de l'article 209 B III applicable aux entités non européennes, l'existence d'une activité effective devient le premier test de la clause de sauvegarde et non plus l'accessoire de la définition générale comme dans l'ancien texte. Le test sur l'absence d'effet « autre que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire » n'est plus applicable que dans certaines situations, définies dans les deux alinéas de ce paragraphe III (notamment la gestion de titres ou de droits incorporels, les prestations de services internes).
- Nous commenterons plus loin (III) l'interprétation que l'on peut donner de cette nouvelle rédaction, mais on peut d'ores et déjà noter que, si la preuve d'une motivation « autre que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire » est équivalente à celle de l'effectivité de l'activité, alors le nouveau texte de l'article 209 B III, paragraphes a et b, tourne en rond et devient inutile. Il est peu probable que ce soit l'intention du législateur, dans le nouveau texte comme dans l'ancien.

- 10 En troisième lieu, le texte fait référence à la notion d'« effet » et de « localisation de bénéfices ». On peut déjà constater que la « localisation » fait référence à une action visant à fixer le lieu d'imposition de bénéfices. Il suggère une notion de déplacement géographique et est en fait selon nous l'expression positive d'une délocalisation, ce qui se comprend parfaitement dans l'analyse selon laquelle l'article 209 B vise l'évasion fiscale depuis la France. Nous reviendrons par la suite sur les travaux parlementaires sur ce texte qui confirment cette analyse.

Quant à la notion d'« effet », l'administration insiste souvent sur le fait que cette notion se distingue des « motifs » de l'implantation, qui seraient indifférents, mais ce débat est en fait d'une portée très limitée et ne concerne que le cas où les motifs initiaux, ou les effets attendus initialement, seraient différents des effets obtenus par l'implantation (par exemple l'implantation d'une filiale dont le motif initial aurait été d'avoir une activité, mais qui finalement se serait contentée de gérer des fonds propres). Ce débat n'a pas lieu d'être si les motifs, les effets attendus et les effets réalisés n'étaient pas de délocaliser des revenus et de frauder l'impôt français.

..., mais le texte de l'article 209 B, II bis ne répond pas à toutes les questions...

- 11 Enfin, ce texte offre à l'entreprise la possibilité d'apporter une preuve qui n'est définie que négativement, ce qui en fait une disposition assez peu commune et que d'aucuns, n'en déplaise au regretté professeur Maurice Cozian, pourraient considérer comme une illustration du « caractère autonome » du droit fiscal. L'établissement de cette preuve négative est d'autant plus délicat que le premier paragraphe de l'article 209 B crée une présomption de fraude, qui aboutit à l'imposition de résultats d'opérations à l'étranger, en contravention avec les principes de

territorialité normale de l'impôt français, créant ainsi ce que l'on pourrait considérer comme une rupture de l'égalité des contribuables devant l'impôt ⁽⁸⁾.

..., ce qui oblige à en interpréter la portée, ...

- 12** Si elle est difficile, cette preuve négative est elle pour autant impossible à apporter et doit-on en conséquence ignorer ce premier paragraphe et se limiter au second paragraphe relatif à l'activité sur le marché local, qui a le mérite, lui, de fixer un exemple positif et objectif d'application de la clause de sauvegarde ?
- C'est le centre du débat et la réponse à cette question est selon nous négative pour de nombreuses raisons. D'abord, parce qu'il est illogique de vider le texte du premier paragraphe de toute portée, alors que nous avons vu dans cette première partie qu'il fixe un principe clair, même s'il ne fixe pas clairement les modalités d'établissement de la preuve négative, en dehors de la preuve prévue au deuxième paragraphe sur le test « d'activité effective ». Cette analyse est d'ailleurs corroborée par le fait que le nouveau texte de la clause de sauvegarde fait de nouveau référence à ce même élément dans le cas des entreprises non établies dans la Communauté européenne. On comprendrait mal que cette partie de l'ancienne clause de sauvegarde soit reprise dans la nouvelle version du texte, si ce texte initial était vide de sens et de portée pratique indépendante du test d'« activité effective ».

... en donnant un effet utile à cette disposition et en donnant les moyens à l'entreprise d'apporter cette preuve négative

- 13** L'absence de définition des modalités de la preuve négative prévue dans le premier paragraphe de l'article 209 B, II bis ne le rend pas inapplicable, mais force juste à l'interpréter de façon à lui donner un effet utile, en raisonnant par rapport aux objectifs du texte.
- De nombreux éléments permettent d'éclaircir cette interprétation qui peut selon nous se résumer au dilemme kafkaïen suivant : comment apporter la preuve négative que l'on n'a pas commis un délit, sinon en apportant la preuve positive que l'on était ailleurs ? Oui, mais ailleurs que où ? On voit tout de suite que pour pouvoir expliquer comment et pourquoi dans son procès, monsieur K. était « ailleurs », il eut fallu que ses détracteurs répondissent à une question préalable : où et comment le « délit » avait-il été commis ?
- Avant de discuter comment la preuve négative que l'entreprise n'a pas localisé ses bénéfices peut être apportée et comment démontrer positivement les autres « effets » ou « motifs » de l'implantation, il faut donc discuter de l'objet de cette démonstration et dans quels cas l'article 209 B a pour objet d'éviter une « localisation de bénéfices ».
- Nous discuterons donc (b) les motivations du législateur et plus généralement les raisons qui ont conduit à la mise en place et au maintien de l'article 209 B, afin de définir l'objet du « délit » et de la preuve positive à établir.
- Nous établirons ensuite (c) un parallèle avec l'abus de droit, puisque la preuve négative de l'absence de but exclusivement ou essentiellement fiscal dans l'abus de droit passe implicitement, mais nécessairement, par la preuve positive de l'existence de motifs (ou d'effets) autres.
- Nous tenterons enfin (d) de définir sur ces bases la portée pratique de la clause de sauvegarde en illustrant les situations dans lesquelles elle pourrait s'appliquer, au-delà des cas restrictifs visés par l'administration dans sa doctrine.

b. L'objet du « délit » : les objectifs du texte de l'article 209 B

- 14** La question de l'interprétation de la clause de sauvegarde touche en fait plus largement à la portée de l'article 209 B, tant dans sa version applicable jusqu'en 2006, que dans sa version actuelle. L'article peut être interprété de deux façons, très différentes dans leur fondement et dans leurs conséquences.
- 15** Selon une première interprétation possible, l'article 209 B a un champ d'application large, purement mécanique, organisant une règle de territorialité élargie en vue d'un « boycott » fiscal systématique contre les implantations dans les pays à fiscalité faible et il n'est pas nécessaire qu'il y ait une évasion fiscale plausible depuis la France. Dans cette première approche, le texte de l'article 209 B II devrait être interprété comme n'autorisant le jeu de la clause de sauvegarde que si l'entreprise n'a pas eu pour objectif de localiser des revenus dans un pays à fiscalité privilégiée, quelle que soit la provenance des profits délocalisés. L'article 209 B ne serait, dans cette analyse, pas un texte sur l'évasion fiscale depuis la France, mais un texte reposant sur un fondement moral qu'adapter son comportement pour payer moins d'impôt est condamnable. Il se justifierait à la fois par l'organisation d'un boycott contre les Etats qui adopteraient une politique fiscale deux fois plus favorable que la France (un tiers dans l'ancien texte) et par un comportement présumé amoral d'entreprises françaises, qui essaieraient d'optimiser leur fiscalité ou qui, dans le cas des filiales indirectes, laisseraient leur filiales étrangères optimiser leur propre fiscalité. L'administration française pourrait, dans cette première analyse, devenir le gendarme du comportement des filiales étrangères d'un groupe français, si ces filiales essayaient d'optimiser leur propre situation. L'article 209 B pourrait donc présenter des effets d'aubaine pour l'administration, lorsqu'il s'applique mécaniquement, alors même qu'il n'y aurait aucune déperdition fiscale en France.

- 16** Selon une deuxième interprétation, l'article 209 B est un instrument de lutte contre l'évasion fiscale, qui doit garder une portée restreinte et ciblée, en raison du caractère exceptionnel de la présomption de fraude qu'il crée et de ses conséquences ; son application doit être limitée aux cas où l'existence d'une délocalisation de profits français est plausible. Dans cette approche, le texte de l'article 209 B II doit être interprété comme autorisant le jeu de la clause de sauvegarde si l'entreprise établit qu'elle n'a pas eu pour objectif de localiser des revenus français dans un pays à fiscalité privilégiée, cette preuve pouvant être apportée par tous moyens, dans des conditions qui sont en pratique similaires à celles retenues dans le cadre de l'abus de droit. Nous ne cachons pas être peu convaincus par la première interprétation et préférer la seconde, pour plusieurs raisons discutées ci-après.

Les travaux préparatoires situent clairement l'article 209 B dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale...

- 17** Outre le fait que le texte de l'article 209 B est clair, les arguments ci-dessus sur l'objectif du texte sont confirmés par les travaux parlementaires qui ont présidé à l'élaboration de l'article 209 B, qui confirment qu'une société qui est installée dans un pays à fiscalité privilégiée pour des raisons non liées à la volonté de réduire la charge fiscale en France, doit échapper à l'imposition au titre de l'article 209 B. Le rapport de l'Assemblée nationale relatif à l'article 209 B précise notamment (pages 75 à 77 du rapport n° 1292 - séance du 2/10/1979) :
- « Exposé des motifs présenté par le gouvernement :
- Afin de dissuader les entreprises françaises de localiser leurs bénéfices dans des pays à régime fiscal privilégié, il est proposé de soumettre à l'impôt en France la part des bénéfices sociaux correspondant aux droits qu'elles détiennent, directement ou indirectement, dans des sociétés situées dans ces pays.
- Toutefois, les bénéfices tirés des opérations industrielles ou commerciales excluant toute idée de fraude ou d'évasion fiscale échapperaient à la taxation en France...
- Observations et décision de la Commission :
- ...
- La fraude la plus généralement pratiquée consiste, pour les entreprises, à transférer ces bénéfices en France sous la forme de dividendes exonérés de l'impôt sur les sociétés, du fait du régime spécial des sociétés mères et filiales...
- Les procédés les plus généralement utilisés pour localiser les bénéfices consistent en des ventes à prix minoré consenties à la filiale établie à l'étranger, en des achats à des prix majorés, dans le versement de commissions non justifiées, dans le versement de redevances excessives ou sans contrepartie, dans des prêts consentis à la filiale à des conditions anormales, dans l'abandon de créances, etc.
- Les dispositions du présent article ont précisément pour objet de permettre à l'administration fiscale de s'opposer à ces pratiques...
- L'ensemble de ce dispositif est assorti d'une exception. Le paragraphe II prévoit en effet d'exclure les bénéfices tirés d'opérations industrielles ou commerciales qui, par leur nature, permettent d'écarter toute idée de fraude fiscale. »
- Cette motivation fait clairement référence à la lutte contre la fraude fiscale, qui doit nécessairement se référer à des situations dans lesquelles les entreprises ont tenté de réduire leur propre charge d'impôts français, sur « leurs bénéfices » comme l'indique le texte d'ailleurs repris au tout début de l'instruction du 30 avril 1998 ⁽⁹⁾.

... et le débat généré par l'affaire « Schneider » confirme cette analyse

- 18** Les objectifs du texte de l'article 209 B ont été largement discutés dans le cadre de l'affaire Schneider ⁽¹⁰⁾. Le commissaire du gouvernement Stéphane Austry ⁽¹¹⁾ suggérerait deux analyses possibles du mécanisme d'imposition de l'article 209 B, afin de déterminer si les revenus de la société étrangère devaient être imposés en tant que bénéfices d'entreprises (et donc non imposables au regard du traité franco-suisse), ou en tant que bénéfices distribués (ce qui aurait pu justifier l'imposition de ces revenus en France en tant que revenus innommés).
- Cette deuxième analyse trouvait un certain appui dans la référence faite dans les travaux parlementaires ⁽¹²⁾ à une situation de fraude consistant à doter en fonds propres une société et à faire remonter les résultats en franchise d'impôts grâce au régime société mère.
- Cette analyse trouvait également écho dans les mécanismes étrangers « CFC » ⁽¹³⁾ qui avaient inspiré le mécanisme français 209 B, et visaient à éviter la thésaurisation de réserves à l'étranger en imposant les résultats de la filiale en tant que revenus présumés distribués.
- Le Conseil d'Etat n'a pas suivi la deuxième analyse, qui avait la faveur du commissaire du gouvernement, et a confirmé que l'ancien texte de l'article 209 B constituait une dérogation claire au principe de territorialité, en imposant en France les bénéfices de la société étrangère, ce qui était en l'espèce contraire au traité avec la Suisse, sans qu'il soit d'ailleurs besoin de se référer aux travaux parlementaires sur cette question.

- 19** Les analyses faites par le Conseil d'Etat et par le commissaire du gouvernement, si elles ne concernaient pas directement la présente discussion sur la clause de sauvegarde, permettent néanmoins de dégager plusieurs éléments de commentaires sur l'objet de la preuve exigée de l'entreprise dans la clause de sauvegarde :
- i) Tant les travaux parlementaires cités par le commissaire du gouvernement que les références faites aux systèmes « CFC » étrangers situent le texte de l'article 209 B dans le cadre des dispositifs anti-évasion fiscale. Les travaux parlementaires cités par le commissaire du gouvernement se réfèrent à de nombreux endroits à un type de fraude consistant à créer une filiale et à transformer les revenus imposables sur le placement des fonds propres, en dividendes exonérés, fraude qui est la même que celle qui a pu être condamnée dans l'arrêt Sagal⁽¹⁴⁾ sur le fondement de l'abus de droit (il était d'ailleurs reproché aux sociétés visées par cet arrêt d'avoir investi dans la société luxembourgeoise en contournant l'application de l'article 209 B grâce au fractionnement de la prise de participation entre plusieurs investisseurs détenant chacun moins de 25 % de la société⁽¹⁵⁾).
- Il faut par ailleurs noter que les systèmes américains et anglais d'imposition de revenus présumés distribués des CFC, qui ont inspiré le système français, visent bien des situations de fraude à l'impôt de ces pays. Le mécanisme de présomption de distribution qu'ils suscitent afin d'éviter « la thésaurisation » s'explique avant tout par les mécanismes d'élimination de la double imposition dans ces pays, qui utilisent un système de crédit d'impôt sur les dividendes et non un système d'exonération comme en France. Ces régimes de CFC américains et anglais⁽¹⁶⁾ visaient donc bien à éviter une fraude par rapport à leur propre législation, consistant, dans ces pays, à thésauriser les résultats afin de ne pas distribuer de dividendes et d'éviter ainsi l'impôt applicable de plein droit sur les dividendes (avec un crédit d'impôt faible du fait de la faiblesse de l'impôt local, ce qui annule l'intérêt d'avoir recours à des pays à fiscalité privilégiée).
- Dans un système d'exonération des dividendes tel que le régime français, la thésaurisation des résultats des filiales est neutre fiscalement (sous réserve de l'imposition de la quote-part), le seul enjeu est l'imposition des résultats qui pourraient être délocalisés par le placement de ces fonds propres avant leur distribution. Ainsi, dans ces pays, comme en France, la règle CFC vise à éviter une fraude à l'impôt national, quelle qu'en soit la nature.
- ii) Paradoxalement, la lecture des travaux préparatoires et l'analyse envisagée par le commissaire du gouvernement selon laquelle l'article 209 B viserait uniquement à éviter la thésaurisation de résultats à l'étranger aboutit potentiellement à limiter l'objet et le champ d'application de l'article 209 B aux cas de fraudes consistant à thésauriser des réserves, dans des structures comparables à celle concernée par la jurisprudence Sagal. Le Conseil d'Etat n'a pas invalidé cette partie des commentaires et n'a eu qu'à trancher la question de la nature du revenu rendu imposable par l'article 209 B dans son ancienne rédaction, même s'il semble indiquer que l'article 209 B, au moins dans son ancienne rédaction, constituait une exception au principe de territorialité et non un mécanisme visant uniquement à sanctionner le non rapatriement de revenus thésaurisés à l'étranger. On peut donc se demander si le texte vise seulement les cas de transfert et de thésaurisation de fonds propres (ce qui semble néanmoins contredit par le fait que le texte couvre également les succursales), ou si la référence à ce type de fraude ne constitue qu'un exemple, le texte visant plus largement tous modes de transfert ou de « localisation » artificielle de bénéfices.
- La réponse à cette question est importante car elle permet de définir l'objet de la preuve négative que l'entreprise doit apporter : doit-elle uniquement montrer que l'implantation de l'entreprise n'a pas abouti à thésauriser à l'étranger les fonds propres et les résultats de l'entreprise française (encore faut-il que ces fonds propres viennent de France), ou doit-elle faire une démonstration plus vaste, montrant par exemple qu'elle ne réalise pas d'opérations avec cette société étrangère ?
- Selon la réponse à cette question, on pourrait qualifier l'article 209 B de ce que l'OCDE dénomme « Specific Anti Avoidance Rule » (SAAR) visant un type de fraude particulier, qui consisterait en l'occurrence en la thésaurisation de résultats à l'étranger, ou de « General Anti Avoidance Rule » (GAAR) visant à empêcher tous types de fraudes. Dans cette deuxième vision, l'article 209 B engloberait tout type de fraude par abus de droit ou par prix de transfert, il aurait potentiellement un champ d'application à la fois plus large que celui de l'abus de droit par son objet et plus restreint, car il ne s'appliquerait que pour les implantations internationales, dans certains pays.

A l'opposé, la vision mécanique « large » de l'article 209 B est difficile à justifier...

- 20** On peine à trouver dans la loi ou dans les travaux parlementaires des éléments indiquant que l'article 209 B s'écarterait de la lutte contre l'évasion fiscale et consisterait en une lutte contre les paradis fiscaux par un boycott des pays ayant une politique fiscale plus favorable que la France.
- Il est certes aujourd'hui « politiquement correct » de condamner l'implantation de sociétés dans des pays à fiscalité privilégiée, mais ce point de vue est en fait difficile à justifier juridiquement, voire moralement, comme nous allons le voir. Les situations où les entreprises bénéficient d'une imposition « privilégiée » ne peuvent pas être systématiquement assimilées à des situations de fraude.

... comme le confirme la jurisprudence Cadbury Schweppes⁽¹⁷⁾ ...

- 21** La Cour de justice de l'Union européenne l'a confirmé de façon extrêmement claire en indiquant que 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 » ⁽¹⁸⁾. La Cour a également confirmé que le mécanisme CFC anglais, comparable à celui de l'article 209 B, constituait une entrave à la liberté d'établissement 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 » ⁽¹⁹⁾. Cette jurisprudence, si elle n'a vocation à s'appliquer que dans un contexte européen, inscrit clairement les mécanismes CFC dans une approche de lutte contre l'évasion fiscale à partir du territoire qui prétend appliquer le mécanisme de l'article 209 B et interdit toute lutte économique ou boycott entre Etats membres par le biais de tels mécanismes.

... et il est moralement discutable de contester le recours à des systèmes d'exonération ou de régime fiscaux incitatifs, car ils ne sont pas l'apanage des pays exotiques, ...

- 22** Ce recours est pratiqué dans les pays de l'OCDE comme en France (dont la législation comporte de nombreuses mesures fiscales incitatives dont beaucoup reposent sur le lieu de l'implantation ⁽²⁰⁾), afin d'orienter certains développements de la vie économique. Ces exonérations sont traitées comme des aides d'Etat, soumises à la règle de minimis qui plafonne l'avantage à 200 000 €. Ce plafond a été temporairement remonté à 500 000 € pour la période 2009/2010 « afin de lutter contre les effets du resserrement du crédit sur l'économie réelle ». Peut-on dès lors reprocher à certains pays et quelques îles de ne pas vouloir concentrer leur développement sur le tourisme ou la pêche, alors que les pays européens utilisent des régimes d'exonération similaires ? De même, le recours par les entreprises françaises ou étrangères à ces mécanismes d'exonération français repose sur l'adaptation de leur comportement économique, notamment dans le choix du lieu de leur implantation, pour bénéficier de ces régimes et il n'est bien sûr pas question de considérer que cette adaptation de leur comportement constitue une fraude. Pourquoi ce même comportement deviendrait-il frauduleux quand il s'exerce à l'étranger ? De plus, la définition « morale » de l'objectif serait pour le moins instable. Il suffit pour s'en convaincre de prendre l'exemple des plus-values sur titres de participation : le bénéfice d'une exonération sur ces titres dans un pays étranger aurait été amoral jusqu'en 2007, et serait devenue licite depuis l'exonération des plus-values en France (le recours au 209 B pour empêcher le transfert de plus-values sur titres est d'ailleurs repris à plusieurs endroits comme un exemple significatif dans les travaux parlementaires pour la modification de l'article 209 B en 2005). Que l'on considère le point de vue du pays qui crée le système d'imposition ou celui de l'entreprise qui s'y implante, les mécanismes tels que l'article 209 B semblent donc difficilement pouvoir se justifier juridiquement ou moralement par une guerre économique contre certains Etats et par le seul fait de la recherche d'une fiscalité faible par un contribuable. L'application de l'article 209 B prend par contre tout son sens si l'implantation de la filiale dans ce pays a été effectuée en vue de frauder l'impôt normalement dû en France par l'entreprise soumise à ces dispositions.

... Alors qu'il est légitime de lutter contre la fraude depuis la France, surtout si elle est facilitée dans certains pays par l'absence de mécanisme d'échange de renseignements

- 23** Le rapport « sur la fraude et l'évasion fiscale par le biais de paradis fiscaux » ⁽²¹⁾ remis en 2008 par le ministre du budget lors de son audition par la commission des finances de l'Assemblée nationale permet également d'éclairer le débat. Le rapport fait certes référence dans le premier titre à la « lutte contre les paradis fiscaux », ce qui pourrait laisser penser qu'il s'agit d'une guerre économique contre certains Etats, mais tout le reste du rapport insiste sur le fait que c'est bien la fraude et « l'évasion fiscale par le biais des paradis fiscaux » qui sont visées. Le rapport insiste sur le fait que cette fraude est facilitée par l'absence de transparence et d'échange de renseignement avec les pays non coopératifs. Si l'objet de ces dispositifs était une guerre économique, alors il est d'ailleurs paradoxal de noter que la lutte internationale aurait dû être menée selon l'OCDE en 2009 sur des territoires peu éloignés de la France : Andorre, Monaco, le Liechtenstein, seuls Etats demeurant sur la liste OCDE au moment de l'émission du rapport. Le législateur français en 2009 ne s'y est d'ailleurs pas trompé, en renforçant la lutte contre les « Etats et Territoires non coopératifs » (les « ETNC »), qui favorisent le développement de la fraude par l'absence d'échanges de renseignement. La liste des pays concernés par ces dispositions est en fait pour l'instant extrêmement limitée ⁽²²⁾, un certain nombre d'Etats réputés pour leur niveau faible d'imposition ayant mis en place des mécanismes d'échange de renseignements, sans d'ailleurs remettre en cause le niveau de leur fiscalité. C'est notamment le cas de Guernesey et des Bahamas, qui ne figurent pas sur la liste. Ces nouvelles dispositions ne font que confirmer que l'enjeu est la fraude par des entreprises françaises, pas la guerre économique contre des pays ayant une politique fiscale plus agressive que celle de la France. Si l'article

209 B a été modifié en 2009 en ce qui concerne les ETNC, les conditions dans lesquelles la clause de sauvegarde peut être appliquée pour les implantations dans ces pays sont en fait, comme nous le verrons plus loin, très similaires à celles appliquées pour les autres Etats.

En conclusion, sur l'objectif de l'article 209 B...

- 24** L'objet de la preuve négative que l'entreprise doit apporter dans le cadre du premier paragraphe de la clause de sauvegarde est nécessairement de démontrer que l'implantation n'a pas permis d'éviter l'impôt français en localisant les opérations de la filiale. Loin d'être impossible, cette preuve doit pouvoir être apportée par tous moyens, dans les mêmes conditions que dans la procédure de l'abus de droit ou des autres mécanismes de lutte contre l'évasion. Cette preuve ne se limite pas à celle de l'effectivité de l'activité.

c. La comparaison de l'article 209 B et de l'abus de droit

- 25** Dans la procédure relative à l'abus de droit, la charge de la preuve repose en théorie sur l'administration fiscale. En pratique néanmoins, lorsque l'administration invoque le fait que l'entreprise aurait pu réaliser une opération dans le seul but d'éviter l'impôt, il ne vient à l'esprit de personne d'exiger de l'administration qu'elle apporte la preuve, négative, qu'il n'y avait pas de justification autre que fiscale à réaliser l'opération. Bien qu'elle ne supporte pas en principe la charge de la preuve, l'entreprise est donc en pratique généralement contrainte d'apporter des justifications démontrant l'existence des raisons autres que fiscales de réaliser l'opération, ou que les conditions de l'opération ne sont pas contraires aux objectifs recherchés par les auteurs du dispositif fiscal dont l'entreprise demande l'application. Ce partage de facto de la charge de la preuve s'explique en fait par le principe rappelé récemment dans l'arrêt *Clarins* ⁽²³⁾, que s'il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits qu'elle invoque au soutien de ses prétentions, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci. Ce principe a été retenu dans l'arrêt du Conseil d'Etat *Andros* ⁽²⁴⁾ et vient d'être rappelé dans l'arrêt du min. c/ *SCI Ram* ⁽²⁵⁾. Le juge doit alors trancher sur la pertinence, la matérialité des arguments avancés par le contribuable et la jurisprudence montre que l'existence d'un abus de droit n'est avérée que dans des cas où l'existence d'une fraude est solidement établie, question que l'on pourrait dans certains cas délicats comparer à la question de savoir si la bouteille est à moitié vide ou à moitié pleine. Le dispositif de l'article L 64 LPF est par ailleurs entouré de nombreuses garanties dans sa mise en oeuvre (visa, intervention du comité), alors que l'article 209 B en est singulièrement dépourvu. L'optimisation fiscale internationale doit-elle faire l'objet d'une présomption quasiment irréfutable de fraude et être combattue avec des mécanismes plus exorbitants que la fraude « à la française » soumise à la procédure de l'abus de droit, qui établit en faveur du contribuable de nombreuses garanties contre une utilisation inappropriée ?
- 26** Les solutions retenues en matière d'abus de droit peuvent permettre de dessiner les contours de ce qui pourrait être considéré comme la preuve de l'absence de localisation de bénéfices, ou plus largement, l'absence d'évasion fiscale. D'une façon générale, la jurisprudence du Conseil d'Etat semble relever de ce que Stéphane Verclytte ⁽²⁶⁾ qualifiait de « conception minimaliste et réaliste de l'abus de droit », ce qui l'a conduit « à limiter la reconnaissance d'une telle qualification au cas des manipulations les plus criantes, l'excluant lorsqu'il n'y a pas réellement de montage ». Dans l'arrêt *Selarl Pharmacie des Chalonges* ⁽²⁷⁾, le Conseil d'Etat indique par exemple que « même lorsque le contribuable conclut un contrat dans l'unique but d'atténuer ses charges fiscales, celui-ci ne peut pas constituer un abus de droit au sens des dispositions précitées lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve en réalité pas modifiée par cet acte ». Il en résulte que l'existence d'un but essentiellement fiscal ne suffit pas à justifier l'existence d'une fraude, encore faut-il que l'opération aboutisse à éviter l'impôt qui est normalement dû.
- 27** Comme pour l'abus de droit, le dispositif de l'article 209 B ne vise que des situations d'évasion fiscale avérée, ou au moins plausible, ce que l'évolution du texte en 2005 a d'ailleurs confirmé ⁽²⁸⁾ et les contribuables doivent pouvoir combattre les présomptions de fraude ou d'évasion dont ils sont l'objet. Dans ce débat avec le contribuable, l'administration devrait être capable d'étayer la thèse de l'existence d'une évasion même théorique, sans se retrancher uniquement derrière le caractère privilégié de l'imposition, afin de guider l'entreprise sur l'objet de la preuve qu'elle doit amener. Cette dialectique de la preuve existe dans l'abus de droit, comme le rappelait récemment Vincent Daumas sans sa chronique sur l'abus de droit ⁽²⁹⁾, alors que la charge de la preuve incombe dans cette procédure à l'administration. Cette dialectique de la preuve existe dans l'abus de droit, alors que la charge de la preuve incombe à l'administration, il n'y a pas de raison de l'empêcher dans l'article 209 B en créant une présomption quasiment irréfutable de fraude, sous prétexte qu'il s'agirait d'un contexte international. Nous verrons plus loin que la nouvelle rédaction de la clause de sauvegarde du nouvel article 209 B, applicable depuis 2006, que nous discuterons ci-après, rapproche encore ces deux dispositifs en permettant aux entreprises

d'apporter la preuve de l'absence de « montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française ».

d. Les conséquences pratiques sur le fonctionnement de la clause de sauvegarde

- 28** Nous commenterons distinctement la portée pratique du premier paragraphe de l'ancien article 209 B II bis sur la preuve que « les opérations de l'entreprise n'ont pas principalement pour effet de permettre la localisation de bénéfices ... » et celle du deuxième paragraphe sur l'existence d'une « activité industrielle ou commerciale effective (...) sur le marché local ».

La clause générale sur l'absence de localisation de bénéfices de l'ancien article 209 B II bis 1^{er} alinéa

- 29** Nous avons expliqué ci-avant que, sauf à vider ce premier paragraphe de l'article 209 B, II bis de tout effet, cette clause permettait à l'entreprise entrant dans le champ de l'article 209 B, I de s'en exclure non seulement par l'existence d'une activité effective, mais également par la démonstration de l'absence d'évasion fiscale, évasion qui devait nécessairement s'apprécier par rapport à une imposition en France.
- Nous avons vu que l'évasion fiscale dont l'entreprise doit démontrer l'absence peut consister en la création d'une filiale dans laquelle elle a transféré ses fonds propres pour les thésauriser, mais qu'il n'était pas exclu que l'article 209 B vise plus largement d'autres mécanismes d'évasion fiscale depuis la France.
- Nous avons enfin montré que, pour effectuer cette démonstration, l'entreprise devait pouvoir établir cette preuve par tous moyens.
- Comme pour l'abus de droit, il n'est bien sûr pas possible de définir par la casuistique quelles sont les situations justifiant ou non l'application de la clause de sauvegarde, en indiquant qu'une situation donnée ne pourrait jamais constituer une évasion. Cet examen dépend des circonstances de chaque espèce et devrait être apprécié par le juge dans des conditions similaires à celles retenues pour l'abus de droit.
- 30** La société doit pouvoir démontrer que l'implantation présentait des intérêts autres que fiscaux : intérêt commercial, opérationnel, juridique, voire un intérêt fiscal autre que français.
- L'entreprise devrait également pouvoir apporter cette preuve en montrant que l'implantation de la filiale a été neutre d'un point de vue fiscal français, car les fonds propres dans cette filiale n'ont pas été investis depuis la France, mais depuis l'étranger, par une société ayant une réelle substance et pour ses propres besoins. Ces éléments peuvent notamment être illustrés par un certain nombre de situations dans lesquelles des arguments en faveur de l'absence d'évasion fiscale semblent pouvoir être avancés, alors même que la filiale n'a pas d'activité effective visée par le paragraphe 2.
- C'est notamment le cas des sous-filiales créées par des filiales opérationnelles étrangères, pour leurs propres besoins opérationnels, commerciaux ou pour optimiser leur propre situation fiscale ou celle de leurs clients (comme dans les espèces visées dans les arrêts cités en référence). L'article 209 B, I permet certes d'imposer les sous-filiales, qui ne sont détenues qu'indirectement, mais hormis le cas de détention par l'intermédiaire d'une société écran interposée ou d'une société susceptible de rentrer elle-même dans le champ de l'article 209 B, la création de filiales dans un pays à fiscalité privilégiée par une filiale étrangère ayant une activité autonome a peu de chances de permettre une évasion fiscale en France.
- 31** Une bonne illustration de cette situation est celle, tirée de faits réels, d'une holding financière luxembourgeoise créée et détenue par une banque belge de plein exercice, uniquement pour des raisons fiscales belges, cette société belge étant elle-même détenue par la holding française d'un groupe français. Dans cette situation, la jurisprudence Cadbury Schweppes interdit clairement à la France d'appliquer l'article 209 B en France, car il n'y a pas de justification impérieuse touchant à une évasion fiscale depuis le territoire national français. Le jeu normal de la clause de sauvegarde devrait selon nous aboutir au même résultat si la holding était située hors de la Communauté européenne (sous réserve de l'examen de chaque situation particulière, comme en matière d'abus de droit, et notamment que la société belge ne soit pas qu'une société écran).
- Un autre exemple est celui de la situation que l'on a dénommée le « cheval de Troie » dans d'autres domaines : une entreprise française acquiert une participation dans une entreprise anglaise, qui a une filiale passive à Guernesey, qu'elle a créée avant d'être acquise par l'entreprise française. Dans ces circonstances, si la société française n'a par ailleurs aucun lien opérationnel et ne réalise aucune opération avec la société de Guernesey, qui permettrait de transférer ses bénéfices, il est peu probable qu'il puisse y avoir une délocalisation de bénéfices français.
- On peut également citer la situation des banques suisses qui offrent à leurs clients une rémunération de leurs dépôts en exonération du prélèvement suisse de 35 %, à la condition qu'ils soient réalisés dans une filiale bancaire étrangère, conformément à la législation suisse ⁽³⁰⁾. Une telle filiale étrangère d'une banque Suisse, elle-même contrôlée par une société résidente française devrait pouvoir bénéficier de la clause de sauvegarde et échapper à l'article 209 B.

Le troisième arrêt de la cour de Versailles aurait pu constituer une autre illustration de ce principe concernant la banque des Bahamas devenue inactive filiale à 100 % d'une banque suisse. Le fait qu'une société ayant une activité réelle devienne dormante pendant plusieurs années ne permet pas en soi de délocaliser des bénéfices français si la remontée des résultats de sa liquidation s'opère vers son actionnaire direct suisse. La cour de Versailles a cependant préféré limiter son examen à celui de l'activité de la filiale au cours de l'année objet du redressement, au regard du paragraphe 2 de la clause de sauvegarde, en ignorant le caractère totalement indirect de la participation détenue par la France.

On notera d'ailleurs que, dans les cas de participation indirectes qui pourraient dans certains cas échapper à l'impôt si la clause de sauvegarde était interprétée comme indiquée ci-dessus, l'entreprise se voit imposée pour l'instant par l'administration à la fois sur le fondement de l'article 209 B et sur les dividendes de la société intermédiaire (au moins sur la quote-part de frais et charges), alors que les dividendes de la sous-filiale déjà soumis à l'article 209 B ne sont pas imposables en vertu de l'article 102 X de l'annexe II au CGI.

La clause d'exclusion relative à l'activité effective sur le marché local (ancien article 209 B II bis, 2^e paragraphe)

- 32** La démonstration exigée de l'entreprise par le deuxième paragraphe de l'article 209 B, II s'inscrit dans le cadre défini par le premier paragraphe de ce même article 209 B comme le montre le mot « notamment » et doit nécessairement être interprétée dans le cadre de ce premier paragraphe. Elle consiste donc à établir que l'objectif n'était pas de délocaliser des profits français mais opérationnel, en développant une activité effective sur le marché local ⁽³¹⁾.

A cet égard, le fait que la clientèle soit locale ou étrangère est certes utile pour la démonstration de l'absence de délocalisation artificielle de bénéfices français, mais elle n'est pas nécessaire. Si une chaîne hôtelière française implante un hôtel aux Bahamas, il est probable qu'elle y accueillera des clients français, européens ou nord-américains mais peu de clientèle locale et, même si elle bénéficie d'une fiscalité faible sur son implantation, il est évident qu'il y a bien un marché local pour son activité et que les raisons de son implantation ne sont pas de délocaliser des bénéfices français. De même, une des questions posées dans les arrêts cités en référence est de déterminer s'il existe un marché pour les activités de banque privée sur une place telle que Guernesey, et si la clientèle internationale aurait pu constituer une clientèle en France générant des bénéfices qui se trouveraient ainsi délocalisés. La cour de Versailles répond expressément par la négative.

- 33** Les discussions relatives à la définition géographique de ce que l'on appelle le marché local méritent également d'être éclairées au regard de l'interprétation du premier paragraphe. Si l'on interprète le deuxième paragraphe de l'article 209 B, II bis par rapport au premier, il importe peu qu'une entreprise ait été implantée à Hong Kong plutôt que dans un autre pays asiatique ayant une fiscalité plus forte, pourvu que l'entreprise apporte la preuve exigée par le deuxième paragraphe que l'activité était effective et que l'implantation à Hong Kong présentait des avantages opérationnels pour traiter avec d'autres pays de la zone Asie, que ces pays soient ou non limitrophes de Hong Kong ⁽³²⁾.

Il faut d'ailleurs relever que la difficulté de définir la notion de « marché local » et son caractère non pertinent dans les activités de service ont été soulignés dans les discussions relatives au nouveau régime de l'article 209 B issu de la loi de 2005, dans lequel la référence à cette notion de « marché local » a été totalement supprimée, le texte se concentrant sur l'effectivité de l'activité.

III. Le nouveau texte de la clause de sauvegarde applicable depuis 2006

- 34** Le texte de la loi de 2005, applicable depuis 2006 a été adapté afin de tenir compte des jurisprudences Schneider et Cadbury Schweppes.

En ce qui concerne les adaptations liées à la jurisprudence Schneider, on notera seulement ici qu'il n'est pas certain que, outre la situation des succursales pour lesquelles cette jurisprudence garde toute sa portée, l'adaptation du texte ait permis de « purger » la nouvelle version de l'article 209 B pour les filiales établies dans des pays avec un Traité ⁽³³⁾. La nouvelle rédaction, si elle fait implicitement écho aux conclusions contraires du commissaire du gouvernement sous cet arrêt, n'a pas été soumise au Conseil d'Etat.

Sans rentrer ici dans ce débat qui dépasse celui sur la clause de sauvegarde, on peut noter que la nouvelle rédaction aboutit toujours économiquement à une imposition des bénéfices de la société étrangère dont le traité, auquel renvoie l'article 209 I, n'attribue pas l'imposition à la France, sur un dividende qui n'a pas été payé et auquel la société française n'a pas juridiquement droit si elle n'est détenue qu'indirectement (alors que le seuil de déclenchement a été remonté à 50 % précisément pour tenir compte de la présomption de distribution).

En ce qui concerne la jurisprudence Cadbury Schweppes, les adaptations de la clause de sauvegarde aboutissent quant à elles à un texte relativement complexe, qui reprend en les adaptant les concepts utilisés dans l'ancien article 209 B, II Bis.

a. Le cas des entreprises établies dans un Etat de la Communauté européenne

- 35** Le nouvel article 209 B, II se réfère clairement à la jurisprudence Cadbury Schweppes et requiert de l'entreprise française qu'elle démontre que l'implantation dans l'autre pays européen « ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française ».
- Cette partie de la nouvelle clause de sauvegarde reste en pratique similaire au premier paragraphe de l'ancienne version de l'article 209 B, II bis (qui exigeait la preuve que les opérations de la filiale « n'ont pas principalement pour effet de permettre la localisation de bénéfices »), telle que nous l'avons interprétée plus haut.
- Ce paragraphe exclut explicitement toute situation dans laquelle il n'y aurait pas de contournement de « la législation fiscale française », donc pas d'évasion.
- La référence explicite à la définition de l'abus de droit couvre implicitement le cas d'une entreprise ayant une activité effective locale, bien que ce paragraphe n'y fasse pas référence (à défaut, le texte de l'article 209 B II exigeant l'absence de montage artificiel serait plus strict que le texte de l'article 209 B III applicable aux entreprises non communautaires qui n'ont en principe qu'à démontrer l'existence d'une activité effective).
- S'agissant d'une entreprise européenne, le respect des seuils prévus aux articles a et b du paragraphe III (voir ci-dessous) n'est en principe pas exigé.
- L'instruction administrative du 16 janvier 2007 a confirmé que les dispositions de l'article 209 B du CGI ne trouvent pas à s'appliquer lorsque, nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale, la réalité de l'implantation (existence physique en termes de locaux, personnels et équipements) et l'exercice effectif d'une activité économique sont établis ⁽³⁴⁾, ce qui, dans un cadre européen, devrait limiter les débats sur l'application de l'article 209 B II quand l'effectivité de l'activité n'est pas contestée, mais continue à permettre tout autre type d'argument sur l'absence d'évasion fiscale quand cela n'est pas le cas.

b. Le cas des entreprises établies hors de la Communauté européenne

- 36** L'article 209 B, III relatif à ces autres entreprises est d'une rédaction « à tiroir » à plusieurs égards plus complexe et ambiguë que l'ancien texte.

Les critères sont inversés...

- 37** Le premier paragraphe de cet article inverse l'ordre des critères de la clause de sauvegarde par rapport à l'ancien texte, puisque le test sur l'existence d'une activité effective devient le premier test et non plus l'accessoire de la définition générale comme dans l'ancien texte. Il faut noter que le test d'activité ne se réfère plus à la notion de « marché local », mais seulement à l'effectivité de l'activité, ce qui a clarifié le débat par rapport à l'ancienne rédaction de l'article 209 B, II bis qui pouvait prêter à confusion si on lisait le deuxième paragraphe de cet article indépendamment du premier.
- Le test sur l'absence d'effet « autre que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire » n'est plus applicable que dans certaines situations définies aux paragraphes a et b de l'article 209 B, III, dans lesquelles les opérations de l'entreprise pourraient plus probablement aboutir à une délocalisation de bénéfices, parce qu'une part substantielle des opérations de la filiale (ou succursale) sont des opérations financières ou qu'elles sont effectuées avec des entreprises liées.
- Cette nouvelle référence à l'« effet autre que la localisation de bénéfices », si elle est rédigée de façon moins négative que l'ancienne rédaction (« **pas principalement pour effet la localisation de bénéfices** »), devrait en pratique avoir la même signification et confirme que ce paragraphe de l'ancien article 209 B, II bis avait une portée réelle et autonome par rapport à la condition relative à l'activité effective.
- 38** On peut néanmoins souligner une anomalie potentielle dans le fonctionnement de cette partie de la clause de sauvegarde qui tient au fait que la possibilité d'apporter la preuve de l'existence d'« un effet autre que la localisation de bénéfices » n'est expressément prévue que dans les situations visées aux paragraphes a et b (gestion de portefeuille, opérations intragroupe...), mais pas dans les autres situations. Ceci peut sembler paradoxal, puisque ces situations présumées « à risque » bénéficient d'une clause de sauvegarde plus large par son objet que celles dans lesquelles les filiales traitent avec des tiers, (sauf à considérer que ce texte est vide de sens et que seule l'existence d'une activité effective est pertinente, mais ces deux paragraphes deviennent alors inutiles).
- Ceci ne peut en fait s'expliquer que par le fait que le premier paragraphe de l'article 209 B, III exonère toute entreprise ayant une activité non visée aux paragraphes a et b (et donc toutes les activités avec des tiers, qui n'ont pas à apporter la preuve des « effets autres que la localisation de bénéfices », comme c'était le cas entre 1980 et 1992 ⁽³⁵⁾) et que cette deuxième partie vise, outre les activités qui y sont visées aux paragraphes a et b, les cas résiduels qui ne pourraient pas bénéficier du premier paragraphe, incluant ainsi les filiales inactives qui ne rentrent pas dans le premier test sur l'activité effective, mais peuvent rentrer dans le deuxième sur la recherche d'effet autre que la localisation de bénéfices, dans les situations déjà évoquées ci-dessus.

... Mais leur portée doit continuer à être appréciée par rapport aux objectifs du dispositif...

- 39** L'interprétation de cette deuxième partie du nouvel article 209 B, III suscitera les mêmes questions que celles discutées ci-avant dans l'ancienne rédaction pour définir dans quelles conditions l'existence de ces « effets autres » que la localisation peut être démontrée.

Si l'administration a admis dans son instruction du 16 janvier 2007 ⁽³⁶⁾ que « la personne morale française doit fournir **tous éléments** de nature à démontrer l'effet principalement autre que fiscal des opérations effectuées », les exemples qu'elle prend continuent à ne se référer qu'à des situations où existe une activité effective. Par ailleurs, l'administration ne précise pas si l'effet fiscal doit être français et si la recherche d'un effet fiscal étranger peut permettre de bénéficier de la clause de sauvegarde.

Il faut noter sur ce point que, contrairement au nouveau paragraphe II relatif aux entreprises de la Communauté européenne, le paragraphe III ne fait pas explicitement référence au fait de « contourner la législation fiscale française ».

On pourrait donc s'interroger sur la possibilité de considérer a contrario que, dans le nouveau texte, l'appréciation pour les entreprises hors de la Communauté Européenne se détache de l'existence d'une fraude au regard de la fiscalité française. Dans cette lecture a contrario, le texte ne viserait plus l'évasion depuis la France, mais ouvrirait à l'administration l'aubaine d'appliquer le 209 B même en l'absence d'évasion fiscale. Les groupes français devraient contrôler toutes les opérations d'optimisation fiscale par leurs filiales étrangères sur leurs propres impôts, sous peine de se voir appliquer l'article 209 B en France (voire dans l'autre Etat).

- 40** Une autre explication sur l'absence de référence au contournement « de la législation fiscale française » pour les entreprises non communautaires est que la référence à la législation fiscale française effectuée dans le paragraphe II n'a vocation qu'à souligner le renvoi explicite du texte applicable aux entreprises communautaire à celui de l'arrêt Cadbury Schweppes, mais n'a pas vocation à modifier la nature de l'article 209 B pour les entreprises non communautaires. La référence à la « législation française » dans le paragraphe II ne ferait donc qu'enfoncer un clou déjà planté.

Cette deuxième analyse nous semble beaucoup plus crédible que la première.

D'abord parce que l'interprétation a contrario est souvent dangereuse ⁽³⁷⁾ et peut rapidement s'apparenter au syllogisme, grâce auquel Ionesco laissait supposer que « Socrate est un chat ». En suivant un raisonnement a contrario, le Conseil d'Etat aurait par exemple dû refuser d'appliquer le concept général de fraude à la loi en matière fiscale, en considérant que le texte de l'article L 64 LPF restreignait le champ de l'abus de droit en matière fiscale aux éléments qui y étaient mentionnés.

Par ailleurs, l'analyse effectuée à propos de l'ancien texte reste selon nous valable dans le nouveau dispositif, qui continue à s'inscrire dans une optique de lutte contre l'évasion fiscale, ce que confirme d'ailleurs le rapport Carrez qui indiquait vouloir faire du nouvel article 209 B « un dispositif clair, cohérent avec les autres régimes et ciblé sur les cas caractérisés d'évasion et de fraude fiscale » ⁽³⁸⁾.

- 41** Une entreprise française ayant une filiale dans un pays situé hors de la Communauté européenne devrait donc pouvoir démontrer, dans le nouveau texte comme dans l'ancien, que l'entreprise soumise au régime privilégié est une sous-filiale constituée par une autre société étrangère, (cette dernière n'étant pas une société « écran », seulement interposée pour échapper à l'article 209 B), et que l'implantation n'a pas permis de thésauriser des fonds propres dans ce pays car ces fonds propres ne proviennent pas de France, mais d'une autre société étrangère.

De plus, si l'article 209 B devait être interprété comme visant tout type de délocalisation de bénéfices, y compris les prix de transfert, l'entreprise française pourrait notamment montrer que la filiale ne réalise que des opérations avec des sociétés non françaises du groupe, ou alors que ses opérations avec les sociétés françaises sont réalisées dans des conditions normales, ou que les actifs incorporels qui y ont été transférés proviennent non de France mais d'un autre pays (sous réserve bien entendu de l'examen des situations de fait soumises à l'appréciation du juge).

Le cas des entreprises établies dans les ETNC

- 42** La clause de sauvegarde a été complétée ⁽³⁹⁾ par un nouveau paragraphe III bis applicable à compter de 2010 aux entreprises établies dans un Etat ou Territoire non coopératif. Le fonctionnement de la clause de sauvegarde dans cette situation est en fait comparable à la situation des autres entreprises non communautaires, en se référant avant tout à l'effectivité de l'activité, sauf pour les activités de gestion d'actifs financiers et incorporels, ou les prestations de service internes.

Le deuxième paragraphe prévoit de surcroît la possibilité pour les entreprises de bénéficier de la clause de sauvegarde « si la personne morale établie en France transmet tous éléments nécessaires à l'appréciation de l'activité et des proportions mentionnées aux a et b du III et qu'elle justifie que les opérations de l'entreprise ou de

l'entité juridique ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ses bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié et qui est non coopératif ».

La liste des ETNC est aujourd'hui trop réduite ⁽⁴⁰⁾ pour que ce paragraphe mérite de longs développements sur la façon dont son fonctionnement doit être interprété. On soulignera juste que même dans le cas des ETNC, la preuve susceptible d'être apportée par les entreprises ne concerne pas que l'effectivité de leur activité, mais également les « effets autres » que la localisation de bénéfices, ce qui continue selon nous à situer l'article 209 B dans le champ des mesures anti-évasion et non comme un instrument de guerre économique contre les ETNC.

Conclusion

- 43** La nouvelle rédaction de la clause de sauvegarde a permis de lever certaines ambiguïtés par rapport à l'ancien texte, mais elle en a créé d'autres, qui ne peuvent être levées que si l'on raisonne par rapport aux objectifs du texte. En pratique, le nouveau texte devrait rester extrêmement proche dans ses conséquences de celles de l'ancien article 209 B II bis et la nature de la preuve à apporter pour les entreprises communautaires et non communautaires, voire les ETNC, sont similaires.

La jurisprudence française a montré dans le passé que les dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale mis à la disposition de l'administration devaient rester encadrés dans des limites strictes. C'est le cas pour l'abus de droit, comme pour l'acte anormal de gestion, mais également pour d'autres dispositifs, comme celui relatif aux visites domiciliaires.

Le mécanisme de l'article 209 B vient compléter la panoplie des armes dont dispose l'administration pour combattre l'évasion fiscale depuis la France, telles que la réglementation des prix de transfert, l'article 57 du CGI, l'article 238 A ou l'abus de droit (l'affaire Sagal ⁽⁴¹⁾ ou l'arrêt Sté Andros et Cie, précitées), voire l'article 209 I et la résidence des entreprises. Le dispositif de l'article 209 B présente un avantage certain pour l'administration par rapport à ces autres mécanismes, en raison de l'appréhension totale du résultat étranger qu'il permet (plus large que l'article 238 A) et du renversement de la charge de la preuve qu'il opère, qui oblige les entreprises à fournir des informations que l'administration peut avoir du mal à obtenir (l'article 102 Z de l'annexe II au CGI indique que les entreprises entrant dans le champ de l'article 209 B doivent fournir avec leur déclaration annuelle des informations sur les filiales étrangères concernées, y compris dans les cas où la clause de sauvegarde s'applique).

Néanmoins, les discours parfois entachés de démagogie sur le sujet des « paradis fiscaux » ne justifient pas en droit que les entreprises deviennent des « Rois nus » revêtus des vêtements neufs de la fraude.

Si la crise récente peut justifier de remettre en cause les problèmes liés à l'échange de renseignements avec certains de ces pays à fiscalité privilégiée, elle ne justifie pas néanmoins que l'administration puisse appliquer le dispositif de l'article 209 B quand un groupe français n'a pas délocalisé de base fiscale française, ce qui est l'objet de la preuve explicitement prévue par le texte de la clause de sauvegarde. Bien que l'entreprise supporte la charge de la preuve de l'absence d'évasion fiscale, il est nécessaire de respecter un équilibre entre l'administration et l'entreprise dans l'établissement de cette preuve par tous moyens, qui s'inscrit dans un débat dialectique entre les parties, comme dans l'examen de l'abus de droit ⁽⁴²⁾. L'administration fiscale ne doit pas pouvoir s'abriter derrière le fait que la charge de la preuve incombe à l'entreprise pour refuser les éléments de preuve apportés par l'entreprise pour démontrer que l'existence d'une évasion n'est pas plausible, sans expliquer à son tour comment cette fraude pourrait avoir abouti à une évasion fiscale depuis la France. Une interprétation contraire pourrait même faire l'objet de questions quant à sa constitutionnalité, comme l'a souligné la récente décision du Conseil constitutionnel à propos de l'article 155 A du CGI ⁽⁴³⁾.

- (1) CAA Versailles 2 mai 2006 n° 04-526, Sté Tyco Electronics France : RJF 11/06 n° 1328. ☞
- (2) CAA Paris 18 juin 2010 n° 09-2203, Sté BNP Paribas : RJF 5/11 n° 558 à paraître. ☞
- (3) CAA Versailles 4 mai 2010 n° 09-701, Sté BNP Paribas, non publié à la RJF ; décision identique du même jour n° 09-2128 publiée à la RJF 3/11 n° 288. ☞
- (4) CAA Versailles 4 mai 2010 n° 09-369, Sté BNP Paribas, non publié à la RJF. ☞
- (5) Voir CE 21 mars 1986 n° 53002, Sté Aurière : RJF 5/86 n° 470, avec conclusions O. Fouquet p. 267. ☞
- (6) Sauf pour les entreprises placées sous le régime transitoire applicable jusqu'en 2002. ☞
- (7) Ce seuil se justifie selon le rapport de Gilles Carrez du 13 octobre 2004 à l'Assemblée nationale, sur l'examen de la deuxième partie du projet de loi de finances, article 69, pp. 171 par la nouvelle méthode d'imposition des résultats en tant que revenus présumés distribués et par le fait qu'en pratique les cas d'application de l'article 209 B visent quasi exclusivement des participations à 100 %. ☞
- (8) Voir sur cette question, mais à propos de l'abus de droit, « Réflexions comparatistes sur la constitutionnalité de la répression des abus de droit », Daniel Gutman, FR 56/08 inf. 11 p. 23 et la récente décision du Conseil constitutionnel du 26 novembre 2010 n° 72010 70 QPC, paragraphe 4, RJF 2/11 n° 210, qui a jugé l'article 155 A du CGI conforme à la Constitution sous réserve d'interprétation, à condition qu'il ne crée pas une inégalité entre les contribuables, qui ne se justifierait pas par la volonté de lutter contre la fraude fiscale, conformément à

l'article 13 de la déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789. 

- (9) Instruction 4 H 3 98, par 1. 
- (10) CE 28 juin 2002 n° 232276 ass., min. c/ Sté Schneider Electric : RJF 10/02 n° 1080, avec chronique Laurent Olléon « Article 209 B et conventions fiscales internationales : « Après les ténèbres, la lumière », RJF 10/02 p. 755. 
- (11) Conclusions du commissaire du gouvernement Stéphane Austry BDCF 10/02 n° 120 sous CE 28 juin 2002 n° 232276 ass., min. c/ Sté Schneider Electric : RJF 10/02 n° 1080. 
- (12) Rapport de M. Icart, rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale (2 octobre 1979 : Doc. AN n° 1292 p. 74 s.) 
- (13) Controlled Foreign Corporations, mécanisme américain comparable à l'article 209 B, introduit en 1962 aux Etats-Unis sous la présidence Kennedy. Voir historique et fonctionnement dans l'article publié par BNA Tax Management International forum, dans la revue consacrée à ce mécanisme et couvrant 14 autres pays, March 2011. 
- (14) CE 18 mai 2005 n° 267087, min. c/ Sté Sagal : RJF 8-9/05 n° 910, chronique Y. B. RJF 12/05 p. 943, concl. P. Collin BDCF 8-9/05 n° 110, observations O. Fouquet Rev. adm. n° 347 p. 482. 
- (15) Le nouveau dispositif de l'article 209 B I 1 inclut d'ailleurs dans son deuxième paragraphe une mesure « anti-fractionnement » qui permet de rabaisser le seuil de détention de 50 % à 5 %. 
- (16) Le système britannique a depuis été modifié pour passer à un système d'exonération. 
- (17) CJCE 12 septembre 2006 aff. 196/04 : RJF 12/06 n° 1644, concl. P. Léger BDCF 12/06 n° 146. 
- (18) Voir Arrêt CJCE 12 septembre 2006 aff. 196/04 paragraphe 38, voir également paragraphes 36 et 37. 
- (19) Arrêt CJCE 12 septembre 2006 aff. 196/04 paragraphe 55 : « Il s'ensuit que, pour qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'échapper à l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national. » 
- (20) Les exonérations françaises en 2009 : Entreprises nouvelles créées dans certaines zones prioritaires ; Sociétés exerçant en zone franche urbaine ; Activités créées dans les bassins d'emploi à redynamiser ; Activités créées dans les zones de restructuration de la défense ; Sociétés exerçant dans les DOM ; Sociétés exerçant en Corse ; Sociétés créées pour la reprise d'entreprises industrielles en difficulté, Jeunes entreprises innovantes ; Entreprises participant, au 16-11-2009, à un projet de recherche dans les pôles de compétitivité ; Sociétés mobilières d'investissement et assimilées (Sicav, SDR...) ; Sociétés de capital-risque (SCR) ; Sociétés unipersonnelles d'investissement à risque (Suir) ; Sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (Sppicav) ; Sociétés civiles de construction-vente et assimilées ; Sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) ; Sociétés immobilières d'investissement et assimilées, Sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (Sicomi), Sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIIC), Sociétés agréées pour le financement des télécommunications (SFT), Organismes d'HLM et assimilés, Unions d'économie sociale, ... 
- (21) Dr. fisc. 16/08 n° 273. 
- (22) L'arrêté du 12 février 2010 (JO 17 p. 2923) fixe comme suit la liste des Etats ou territoires non coopératifs au titre de l'année 2010 : Anguilla, Belize, Brunei, Costa Rica, Dominique, Grenade, Guatemala, Îles Cook, Îles Marshall, Liberia, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Saint-Kitts-et-Nevis, Philippines, Sainte-Lucie, Saint-Vincent et les Grenadines. 
- (23) CE 2 juin 2010 n° 309575, 9^e et 10^e s.-s., min. c/ Sté Clarins BV RJF 8-9/10 n° 827. 
- (24) CE 10 décembre 2008 n° 295977, 10^e et 9^e s.-s., Sté Andros et Cie. 
- (25) CE 17 novembre 2010 n° 314291, min. c/ SCI Ram : à la RJF 2/11 n° 206. 
- (26) Chronique Stéphane Verclytte : Abus de droit et garanties des contribuables ayant appliqué la doctrine administrative : le triomphe de la sécurité juridique, RJF 5/98 p. 359. 
- (27) CE 5 mars 2007 n° 284457, Selarl Pharmacie des Chalonges : RJF 5/07 n° 600 avec concl. P. Collin p. 426. 
- (28) Le rapport de Gilles Carrez du 13 octobre 2004 à l'Assemblée nationale, sur l'examen de la deuxième partie du projet de loi de finances, article 69, indique page 173 que « L'objectif étant de centrer le dispositif sur l'évasion et la fraude fiscales, le paragraphe III de l'article 209 B prévoit une clause de sauvegarde excluant les revenus passifs, qui ne proviennent pas d'une activité effective... » et page 174 : « La clause de sauvegarde est considérablement assouplie par rapport au dispositif antérieur et évite ainsi aux personnes morales établies en France d'apporter la preuve que des situations qui ne s'apparentent pas à des comportements frauduleux ou à une optimisation exagérée ne s'y apparentent effectivement pas. » 
- (29) Vincent Dumas, Chronique, Abus de droit : derniers développements jurisprudentiels, RJF 1/11 p. 10. 
- (30) Circulaire du 15 décembre 1986 les dépôts fiduciaires effectués par une banque suisse pour le compte de ses clients, auprès d'une banque étrangère, échappent au prélèvement suisse de 35 %. 
- (31) Jusqu'en 1990, l'entreprise pouvait également apporter la preuve qu'elle réalisait ses opérations « avec des entreprises avec lesquelles il n'existe pas de lien de dépendance », mais cette deuxième partie du paragraphe 2 a été supprimée en 1990 pour ne laisser que la référence à l'activité sur le marché local, ce qui laissait toutefois à l'entreprise la possibilité de se référer au paragraphe 1 sur l'absence de localisation de bénéfices, même si l'exonération automatique ne s'appliquait plus. 
- (32) Arrêt précité CAA Versailles 2 mai 2006 n° 04-526, Sté Tyco Electronics France : RJF 11/06 n° 1328. 
- (33) Sauf, bien entendu, les traités faisant une référence explicite à l'article 209 B, voire ceux mettant en oeuvre une méthode d'élimination de la double imposition par un crédit d'impôt, voir sur cette question le rapport de Gilles Carrez du 13 octobre 2004 à l'Assemblée nationale, sur l'examen de la deuxième partie du projet de loi de finances, article 69, pp. 163 et 164. 
- (34) Inst. 16 janvier 2007, 4 H-1-07 n° 182 à 184. 
- (35) Jusqu'en 1990 (loi de finances rectificative pour 1990 du 29 décembre 1990), l'entreprise était également automatiquement exonérée si

elle apportait la preuve qu'elle réalisait ses opérations « avec des entreprises avec lesquelles il n'existe pas de lien de dépendance ». Cette deuxième partie du paragraphe 2 a été supprimée en 1990 pour ne laisser que la référence à l'activité effective sur le marché local pour bénéficier de l'exonération automatique, ce qui laissait toutefois à l'entreprise la possibilité de se référer au paragraphe 1 sur l'absence de localisation de bénéfices, même si l'exonération automatique ne s'appliquait plus. ☹

- (36) Inst. 16 janvier 2007, 4 H-1-07 n° 225, 228 et 230. ☹
- (37) Sur les difficultés et les dangers de l'interprétation a contrario, voir nos commentaires dans l'article sur l'interprétation des traités et l'arrêt Hallminster, Dr. fisc. 19/06 n° 18. ☹
- (38) Rapport de Gilles Carrez du 13 octobre 2004 à l'Assemblée nationale, sur l'examen de la deuxième partie du projet de loi de finances, article 69, p. 162. Le rapport indique également p. 174 que « la clause de sauvegarde est considérablement assouplie par rapport au dispositif antérieur et évite ainsi aux personnes morales établies en France d'apporter la preuve que des situations qui ne s'apparentent pas à des comportements frauduleux ou à une optimisation exagérée ne s'y apparentent effectivement pas ». ☹
- (39) Loi 2009-1674 du 30 décembre 2009 art. 22, I-A. ☹
- (40) Voir liste citée dans note supra. ☹
- (41) Précité CE 18 mai 2005 n° 267087, min. c/ Sté Sagal : RJF 8-9/05 n° 910. ☹
- (42) Chronique Vincent Dumas, RJF 1/11 précitée p. 12, à propos de l'abus de droit, « La charge de la preuve a d'abord pour fonction de désigner quelle partie doit amorcer le débat contentieux en apportant des éléments établissant la probabilité de ses allégations. Il appartient alors à l'autre partie de combattre ces éléments. Et ce n'est qu'au terme de cet échange itératif que le juge apprécie qui en sort vainqueur. Il a déjà été constaté que cette « dialectique de la preuve » tend à relativiser la distinction existant entre les régimes dans lesquels la charge de la preuve incombe à l'une des parties et ceux dits « de preuve objective », dans lesquels aucune charge de preuve n'est définie, le juge se prononçant, au terme de l'instruction contradictoire, au vu des résultats de cette dernière ». ☹
- (43) Décision précitée du Conseil constitutionnel du 26 novembre 2010 n° 72010 70 QPC, paragraphe 4, RJF 2/11 n° 210, qui a jugé l'article 155 A du CGI conforme à la Constitution sous réserve d'interprétation, à condition qu'il ne crée pas une inégalité entre les contribuables, qui ne se justifierait pas par la volonté de lutter contre la fraude fiscale, conformément à l'article 13 de la déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789. Voir également, à propos du « principe d'équilibre des droits des parties dans un procès » l'article de Stéphane Austry, Feuilleton rapide 2/11 p. 17 et Cons. const. 10 décembre 2010 n° 2010-78 QPC, Société Imnoma RJF 2/11 n° 212. ☹

BF 4/11

(c) 2011 Editions Francis Lefebvre