

Article 209 B ou quand la présomption d'évasion fiscale est combattue avec succès



**Thierry
PONS**

Avocat
associé

Cabinet
Fidal

Dans deux arrêts du 30 décembre 2015, concernant des affaires similaires, le Conseil d'Etat confirme la portée effective de la clause de sauvegarde générale, qui permet aux entreprises d'échapper à l'imposition prévue par l'article 209 B du CGI sur les résultats étrangers des filiales qu'elles contrôlent, quand elles sont implantées dans un pays à fiscalité privilégiée.

- 1 Deux arrêts du Conseil d'Etat du 30 décembre 2015 (n° 372522 et 372733 : RJF 3/16 à paraître) mettent un point final à des affaires, toutes similaires, ayant donné lieu à des positions opposées des juges du fond au sujet de la **clause de sauvegarde** prévue par l'article **209 B**, II et II bis du CGI (actuellement aux II et III de cet article). Cette disposition (dite « clause de sauvegarde générale ») permet d'éviter l'imposition des résultats de l'entité étrangère, si la société démontre que l'implantation étrangère n'a pas principalement pour effet de permettre la localisation de bénéficiaires dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un **régime fiscal privilégié**.
- 2 Dans plusieurs arrêts de décembre 2012, le Conseil d'Etat avait cassé des arrêts de la cour administrative d'appel de Paris en 2010, qui avaient rejeté l'application dans ces affaires de cette partie dite « **générale** » de la clause de sauvegarde, sans motiver suffisamment cette décision.
Par ailleurs, la Haute Juridiction avait simultanément cassé plusieurs arrêts de la cour administrative d'appel de Versailles, qui avaient au contraire fait droit aux demandes de la société dans les mêmes affaires mais pour des années différentes, sur le fondement de la partie dite « **mécanique** » de la clause de sauvegarde, selon laquelle l'imposition dérogatoire de l'article 209 B ne peut pas s'appliquer si la société avait une activité effective sur le **marché local**

Sur ce dernier point, le Conseil d'Etat avait considéré que la notion de « marché local » devait s'entendre comme visant en fait une **clientèle locale**, ce qui excluait les situations dans lesquelles l'entité locale s'adressait à une **clientèle internationale** ou n'était pas à même de connaître et démontrer la résidence des clients de la filiale étrangère.

La Haute Juridiction avait donc renvoyé ces différents dossiers devant la cour administrative d'appel de Versailles, à charge pour cette dernière de déterminer si la clause « générale » était applicable en l'espèce, au regard des objectifs de l'implantation. La cour de renvoi avait alors, dans plusieurs arrêts de 2013 (CAA Versailles 18-07-2013 n° 12VE04203, 12VE04357, n° 12VE04358, n° 12VE04202, SA BNP Paribas : CF-IX-8000 et 8010), confirmé l'application de cette clause et déchargé la société, en raison du fait que la filiale était active et que l'explication selon laquelle les banques de tous pays s'implantaient dans ces Etats pour des **raisons opérationnelles**, parce qu'elles y avaient accès à une clientèle spécifique, sensible aux caractéristiques de ces Etats, était justifiée, sans que l'administration le conteste utilement. Comme il apparaît dans l'arrêt de la cour de renvoi, cette dernière avait refusé l'argumentation du ministre exigeant que la société apporte la preuve que les clients n'auraient pas pu effectuer leurs placements en France et qu'ils n'étaient pas résidents français.

La mesure anti-abus concerne exclusivement l'entreprise implantée à l'étranger, pas ses clients

- 3 Usant d'une formulation traditionnellement plus synthétique que celle des juges du fond, le Conseil d'Etat confirme dans ses deux arrêts du 30 décembre dernier le raisonnement suivi dans les arrêts de renvoi attaqués : l'article 209 B vise uniquement à **combattre l'évasion fiscale de l'entreprise française concernée**, qui peut apporter au débat les éléments montrant les objectifs non fiscaux de l'implantation. Les **objectifs poursuivis par les clients** de la société étrangère, d'où qu'ils viennent, ne sont pas pertinents. Le Conseil d'Etat prend soin de souligner que cette appréciation des objectifs de l'implantation est basée sur une analyse des faits et du contexte de l'activité (bancaire) concernée.

Le Conseil d'Etat confirme dans ces arrêts sa formulation selon laquelle l'application de l'article 209 B est **automatique**, pour autant que les conditions qui y sont prévues soient remplies et que seule l'application de la clause de sauvegarde permette d'y déroger. Le raisonnement suivi s'inscrit néanmoins dans la lignée de la jurisprudence, qui soumet les mesures anti-évasion à la condition du

caractère non irréfragable de la présomption qu'elles instituent, afin d'empêcher que le régime qu'elles instaurent, en pratique dérogatoire, n'aboutisse à une imposition créant une **rupture de l'égalité** devant les charges publiques.

- 4 Cette solution est importante, car elle confirme l'effectivité du **débat** qui doit s'instaurer **sous le contrôle du juge**, entre l'entreprise potentiellement soumise à l'article 209 B et l'administration, cette appréciation devant être effectuée uniquement au regard de la fiscalité française.

Dans l'arrêt Sonepar (CE 2-2-2012 n° 351600 : RJF 5/12 n° 505, concl. P. Collin BDCF 5/12 n° 63), le rapporteur public avait conclu que, pour que le dispositif de l'article 209 B ne suscite pas une telle rupture d'égalité, il convenait que la présomption qu'il institue ne soit pas irréfragable. L'un des risques qui demeuraient à la suite de cet arrêt était que, malgré son existence, la clause de sauvegarde, dont la formulation est exprimée négativement, soit en fait vidée de son contenu par l'exigence de preuves impossibles, puisque l'entreprise doit montrer que son objectif principal n'était pas fiscal.

Les présents arrêts montrent que le **débat** est, comme il se doit, **équilibré**. Si la clause « mécanique » avait pu être interprétée dans un sens très restrictif, limitant la notion de marché à celle de clientèle, dans les arrêts du Conseil d'Etat de 2012, la clause générale doit en revanche être appliquée pleinement, sur la base d'un examen concret des faits pour déterminer l'objectif principal, ce qui ne signifie pas exclusif, de l'implantation.

La portée de la clause de sauvegarde au-delà de l'Union européenne

- 5 Une question pouvait être posée afin de déterminer si les conditions d'appréciation de la clause de sauvegarde générale devaient sensiblement différer dans un cadre UE et hors UE.

A l'époque des faits, la clause de sauvegarde de l'article 209 B, II et II bis du CGI était unique et ne distinguait pas les deux situations UE et hors UE.

Les questions soulevées dans le cadre de l'arrêt Bolloré (CE 4-7-2014 n° 357264 : RJF 10/14 n° 880) insistaient cependant sur la compatibilité de l'article 209 B avec les règles européennes et, en particulier, la **liberté d'établissement**. Se posait néanmoins la question de la portée des principes découlant de la jurisprudence de la CJUE Cadbury Schweppes (CJCE 12-9-2006 aff. 196/04 : CF-IX-7540) dans un cadre non UE. Cette dernière jurisprudence interdisait clairement d'étendre le mécanisme de l'article 209 B à des situations où le risque d'évasion fiscale n'était pas avéré, mais ce raisonnement devait-il s'appliquer dans un cadre hors UE, s'agissant d'une filiale ? La jurisprudence européenne semble cependant évoluer vers une application des mêmes principes à la liberté de circulation, en n'admettant les restrictions à cette liberté que pour autant qu'elles visent spécifiquement les **montages purement artificiels**, y compris dans les relations avec des Etats tiers (cf. notamment CJUE 3-10-2013 aff. 282/12, Itelcar - Automoveis de Aluguer Lda : RJF 12/13 n° 1186).

- 6 La décision du Conseil constitutionnel Afep (Cons. const. 20-1-2015 n° 2014-437 QPC : FR 4/15 inf. 2 p. 4), sur les règles applicables aux ETNC a, depuis, montré que les solutions résultant du principe d'égalité aboutissent à des conclusions similaires à celles de la jurisprudence européenne. Dans cette dernière décision, les Sages du Conseil constitutionnel ont conclu qu'une **mesure anti-évasion**, même non spécifiquement identifiée en tant que telle et même dans le cadre d'une opération impliquant un ETNC, ne serait pas conforme au principe d'égalité si elle aboutissait de façon automatique à une imposition créant une **imposition inégale**, sans se justifier par rapport à l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale.

Il était donc logique que, dans la situation des filiales concernées dans les présentes affaires, la clause de sauvegarde générale produise son **plein effet**, même si les filiales étaient établies **hors de l'Union**.

Des mesures anti-abus de plus en plus nombreuses

- 7 D'un point de vue plus général, la discussion sur la portée de la clause de sauvegarde générale présente un intérêt évident concernant de nombreuses dispositions.

Certains mécanismes anti-évasion et anti-fraude sont pourvus de clauses de sauvegarde, parfois rédigées dans des termes différents d'une disposition à l'autre. Ces différences de rédaction peuvent d'ailleurs susciter des questions, pour déterminer si chaque rédaction a, ou non, une **portée et une justification particulière**. Dans le texte actuel de l'article 209 B, on peut par exemple se demander si les termes des dispositions des paragraphes II, relatif aux implantations **dans l'UE**, et III pour les implantations **hors de l'UE**, ont une portée réellement différente et dans quelle mesure.

D'autres dispositifs, qui créent pourtant un régime dérogatoire, tels que les deux mécanismes anti-ETNC visés par la décision Afep précitée, peuvent être dépourvus d'une telle clause permettant de combattre la mise en œuvre de la mesure pénalisante. La question se pose alors de savoir si une clause de sauvegarde existe **implicite**ment, conformément à la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel.

- 8 Depuis plusieurs années, ces mesures se multiplient, sans d'ailleurs que l'objectif poursuivi soit toujours défini précisément quant à la fraude ou l'évasion poursuivie. Leur rédaction ouverte laisse une **grande marge de manœuvre** aux services de contrôle de

l'administration, qui peuvent être tentés par une application purement mécanique de ces mesures, au-delà des objectifs initialement poursuivis par le législateur, comme le montrent les débats qui demeurent sur l'article 155 A du CGI visant les sociétés d'artistes, sur l'article 123 bis du même Code concernant les investissements par des particuliers dans des sociétés ou fonds étrangers, dont la clause de sauvegarde du paragraphe 4 bis ne vise que les situations UE, ou encore sur la taxe de 3 % visée à l'article 990 D (voir notre Etude « Les mesures contre l'évasion fiscale internationale et la Constitution » au BF 1/12)

Il n'est pas anodin de constater que ces questions occupent une bonne partie de l'actualité récente, en dehors des cas impliquant l'article 209 B, par exemple à propos de la **retenue à la source sur dividendes** de l'article 119 ter, 3 du CGI (voir la discussion dans les arrêts CAA Versailles 8-7-2015 n° 13VE01079 ou CAA Nantes 28-5-2015 n° 13NT02033, SARL Flèche Intérim : RJF 10/15 n° 869), de **l'imposition des non-résidents en application de l'article 164 C** (CE 11-4-2014 n° 332885, min. c/ Lappe : RJF 7/14 n° 740), des nouvelles **règles anti-abus sur le régime des sociétés mères** (Loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 29 : FR 1/16 inf. 1 p. 4). Ces questions étaient également évoquées récemment sur la portée des dispositions de l'amendement Carrez (FR 51/15 inf. 1 n° 9 s. p. 4). Ces discussions sont certainement le signe d'une réaction naturelle à la **rigueur grandissante** des mesures augmentant les pouvoirs de l'administration, qui devraient encore se renforcer avec les mesures Beps, et face auxquelles les principes constitutionnels semblent représenter la principale garantie contre un développement incontrôlé, comme l'ont montré les décisions du Conseil constitutionnel au cours des trois dernières années.

L'application des mesures anti-abus ne doit pas créer de double imposition

- 9** On sait par ailleurs depuis la décision du Conseil constitutionnel Moreau (Cons. const. 26-11-2010 n° 2010-70 QPC : CF-IX-16920) que l'application de ces mécanismes ne doit pas aboutir à une double imposition juridique en France, le contribuable étant imposé une première fois sur le fondement du mécanisme anti-évasion et une seconde fois sur le fondement des autres dispositions. Selon la cour de Versailles (CAA Versailles 30-12-2014 n° 12VE03396 : RJF 6/15 n° 459), et contrairement à la position du tribunal administratif de Montreuil, la double imposition devrait toutefois résulter de **deux impositions françaises**. Selon cette jurisprudence, l'imposition à l'étranger ne permettra pas de limiter l'application mécanique du texte anti-abus. On sait néanmoins qu'un certain nombre de mesures anti-évasion prévoient des **mécanismes internes d'élimination de la double imposition économique** (par exemple les dispositifs de l'article 209 B, I-4 et 5 ou de l'article 123 bis, 3 du CGI), parfois **juridique** (voir art. 102 X annexe II au CGI, ou l'article 123 bis, 4 bis du CGI), ce qui semble cohérent avec l'objectif poursuivi, notamment dans un contexte Beps où les Etats se préoccupent de prendre en compte le traitement réservé dans les autres Etats (pour imposer, mais aussi pour ne pas imposer ?).
- 10** On voit ici se dessiner un « **cahier des charges** » relatif à la mise en œuvre de ces mesures, de la même façon que les dispositions susceptibles d'être qualifiées de « sanctions » sont soumises à des règles spécifiques à ce type de disposition (principes de légalité, nécessité, proportionnalité, d'individualisation, voire de non-cumul), distinctes de celles applicables aux mesures anti-évasion ou anti-fraude. On peut espérer que ce cahier des charges (définition claire de la finalité du texte, fixant des critères objectifs et rationnels en rapport avec le but recherché, clause de sauvegarde cohérente, élimination de la double imposition) sera repris systématiquement au moment de **l'élaboration des textes**, sans attendre que les contribuables soient forcés à de longs contentieux. Comme pour les sanctions, la première discussion devra néanmoins porter sur la qualification de la mesure au regard de ces catégories de textes, obéissant à des garanties constitutionnelles spécifiques. Au-delà des considérations juridiques ci-dessus, le débat devrait probablement porter également sur l'opportunité et l'utilité de mesures nouvelles, qui se rajoutent à des mesures existantes et à un renforcement des obligations déclaratives, déjà contraignantes à l'égard des entreprises. A l'heure où un grand nombre d'Etats voisins s'interroge sur la façon d'encourager le **développement des entreprises** sans enfreindre les règles contre les pratiques fiscales dommageables, on pourrait regretter que la France, très en pointe sur le programme Beps, concentre sa réflexion sur le point maximum auquel elle peut contraindre les entreprises sans enfreindre ses règles constitutionnelles.
- 11** En conclusion, l'évasion fiscale et la fraude doivent être combattues avec la même vigueur, ni plus ni moins, qu'elles se situent en France, dans l'UE, ou en dehors, y compris dans les ETNC. La **lutte contre l'évasion fiscale** se fonde sur le principe d'**égalité des citoyens devant les charges publiques**, qui est mis à mal par la fraude et l'évasion. L'application des mesures anti-évasion permet de corriger cette situation, mais elle ne se justifie que lorsque le risque d'évasion par la personne concernée est avéré et ces mécanismes ne doivent pas eux-mêmes créer des situations de rupture de l'égalité ou limiter indûment la liberté.

Il fait peu de doute que le débat sur les clauses de sauvegarde et sur les objectifs des opérations en cause sera à l'avenir au centre d'une **jurisprudence importante**, comme dans le débat sur l'abus de droit, dans lequel c'est l'administration qui a la charge de la preuve de l'objectif principal de l'opération. Même si le débat est en principe équilibré, les entreprises devront faire face à des textes parfois peu clairs, sans pouvoir compter sur la sympathie de l'administration, qui pourra avoir tendance à étendre ces mécanismes pour boycotter ou interdire certaines situations, plus que pour simplement dissuader, ni sur celle des juges, qui ne montrent aucune empathie particulière sur ces situations. Le meilleur conseil pratique que l'on puisse donner aux entreprises reste : **documentez vos opérations !**

FR 3/16 (paru le 14/01/16) (extraction)
(c) 2016 Editions Francis Lefebvre