

# 1- les prestations intra-groupe, l'article 57 et la charge de la preuve

(Thierry Pons)

## Introduction

- ▶ Contentieux fiscal sur l'acte anormal de gestion et l'article 57: Qui doit prouver quoi? Il y a t-il des principes clairs sur la dévolution de la charge de la preuve ?
- ▶ Les règles de dévolution de la charge de la preuve sont d'une grande complexité.  
G Goulard: « *leur complexité est telle qu'un contribuable doit le plus souvent renoncer, lorsqu'il engage un contentieux, à savoir qui, de l'administration ou de lui-même, va devoir convaincre le juge. L'inconvénient qui en résulte pour lui est atténué par le fait qu'il appartient au juge lui-même de déterminer, en fonction de l'objet du redressement et du déroulement de la procédure d'imposition, le régime de dévolution de la charge de la preuve applicable au litige qui lui est soumis. Encore faut-il que le juge lui-même puisse connaître la totalité des règles applicables. Pour notre part, nous n'avons pas cette prétention.* »
- ▶ Les règles semblent impossibles à résumer, mais peut on raisonner par rapport à des principes et lesquels ?

# 1. Les principes gouvernant la dévolution de la charge de la preuve

## 1.1 spécificité du droit fiscal : des dispositions spécifiques législatives multiples

- ▶ L'attribution de la preuve dans le cadre du contentieux fiscal fait partie des matières réservées au **domaine législatif** (Cons. const. 2 décembre 1980 n° 80-119 L).
- ▶ **LPF L 191** en cas de procédure forfaitaire, la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la réduction de l'imposition,
- ▶ **art. L 192 al 1 LPF** si la procédure contradictoire a été suivie, la charge incombe à l'administration, quel que soit l'avis de la commission
- ▶ **LPF 192 al 2 et 3, 193** : en cas de graves irrégularités comptables, si l'avis de la commission est conforme, en cas de taxation d'office ou de défaut de comptabilité : la preuve incombe au contribuable
- ▶ **l'article R 194-1 du LPF**: le contribuable qui a accepté, même tacitement, les redressements supportera ensuite la charge d'en prouver le mal-fondé ou l'exagération,
- ▶ **R 194-1 al 2 du LPF**, le contribuable qui demande la décharge ou la réduction d'une imposition établie d'après les déclarations qu'il a souscrites ou les actes qu'il a présentés à l'enregistrement supporte la charge de la preuve.

## 1. Les principes (suite)

### 1.1 spécificité du droit fiscal : un grand nombre de dispositions spécifiques législatives (suite)

- ▶ L'influence de la procédure:
  - la commission départementale (pas d'effet en principe sur la preuve),
  - l'avis du comité de l'abus de droit (l'avis contraire renverse la charge de la preuve)

- ▶ Mesures anti-évasion : l'inversion de la présomption dans des situations stigmatisées par le législateur.

La portée pratique de cette inversion est toutefois limitée par deux éléments:

- l'administration doit prouver dans un premier temps que la mesure est applicable (exemple: article 57).
- La présomption ne doit pas être irréfragable (CC n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015 AFEP). Un débat « dialectique » doit donc avoir lieu (cf article 57).

## 1.2 les principes jurisprudentiels

- 1 Principe du droit privé « actori incumbit probatio » , **la preuve appartient au demandeur** . Or, c'est le plus souvent l'administration qui prend l'initiative de la contestation (le redressement), même si c'est nécessairement le contribuable qui saisit le juge.
  
- 2 La preuve appartient à :
  - celui qui invoque des faits
  - celui qui seul peut établir les faits: principes qui aboutissent le plus souvent à renvoyer la charge de la preuve vers l'entreprise concernant la démonstration des faits.  
La charge de la preuve peut être décomposée, en fonction de son objet.
  
- 3 La charge de la preuve incombe à **celui qui plaide contre la vraisemblance (contre une présomption) ou contre une situation acquise.**
  
- 4 La « dialectique de la preuve »: La partie qui a la charge de la preuve commence par établir certains éléments; l'autre partie répond; si sa réponse ne critique pas ces éléments de manière suffisamment pertinente, le Conseil estime que la preuve est apportée (**CE 7 juillet 1972, n° 83586 : DF/73, c. 1075, concl. Delmas Marsalet**)

## 2. L'article 57 et la dialectique de la preuve pour la déduction des charges

### 2.1 la « dialectique de la preuve » et l'acte anormal de gestion Qui doit prouver quoi? Quelle présomption résulte d'une facture?

- 1 Le Point de départ: **Renfort Services CE 27 juillet 1984**, n° 34588, **Sect.**
- 2 La jurisprudence **Etab. Le breton CE 20 juin 2003** no 232832 **sect.:**
  - l'entreprise prouve d'abord l'existence de la charge (facture), appuyée d'éléments complémentaires sur la nature et la valeur de la contrepartie (parce qu'elle est la seule à pouvoir produire cette information), nonobstant l'article L192.
  - l'administration critique ces éléments et l'entreprise y répond si ces critiques sont légitimes
- 3 La jurisprudence **Sylvain Joyeux (CE 21 mai 2007 no 284719**, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.s): rétablit selon les commentateurs un « rythme ternaire »: 1.facture (qui crée un début de présomption), 2.critique de la facture, 3.réponse. Cet arrêt concernait des commissions versées à un tiers («bureau d'études »).
- 4 La discussion sur l'articulation de ces deux jurisprudences, dans le cas des opérations entre parties liées ou non liées (Comp. CE 16 mai 2008 n° 288101, 3e et 8e s.-s., Sté Selafa Géomat)

## 2.1 la dialectique de la preuve (suite)

### **CE 27 juillet 2015 n°367151, sté Francesco Smalto et Cie**

: rappelle expressément les principes de l'arrêt Le breton, amodiés par l'arrêt S Joyeux, dans une situation mettant en jeu des parties liées

1° Si, en vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire, 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.

2° Il appartient, dès lors, au contribuable, de justifier tant du montant des charges qu'il entend déduire que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité. Le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée.

## 2.1 la dialectique de la preuve (suite)

### Synthese CE Smalto (suite)

- ▶ 3° Dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au service d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive.

## 2.1 la dialectique de la preuve (suite)

### Synthese CE Smalto (suite)

- ▶ 4° En vertu de ces principes, lorsqu'une entreprise a déduit en charges une dépense réellement supportée, conformément à une facture régulière relative à un achat de prestations ou de biens dont la déductibilité par nature n'est pas contestée, l'administration peut demander à l'entreprise qu'elle lui fournisse tous éléments d'information en sa possession susceptibles de justifier la réalité et la valeur des prestations ou biens ainsi acquis.
- ▶ 5° La seule circonstance que l'entreprise n'aurait pas suffisamment répondu à ces demandes d'explication ne saurait suffire à fonder en droit la réintégration de la dépense litigieuse, l'administration devant alors fournir devant le juge tous éléments de nature à étayer sa contestation du caractère déductible de la dépense. Le juge de l'impôt doit apprécier la valeur des explications qui lui sont respectivement fournies par le contribuable et par l'administration.

## 2.2 L'objet de la preuve dialectique

### 2.2.1 L'objet de la preuve à apporter par l'entreprise

➤ L'existence d'une facture, le libellé de la facture et sa précision (nota: confère également en **TVA CJUE, 4e ch., 15 sept. 2016, aff. C-516/14** sur les indications relatives à la période facturée et la nature des prestations facturées par un avocat).

➤ Les explications sur la nature des prestations.

L'existence d'un engagement contractuel: condition ni nécessaire, ni suffisante entre parties liées (cf **CE PIH, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss sect., 9 septembre 2016, n°382733**: déduction d'un success fee dépassant un engagement contractuel )

➤ La preuve de la matérialité des prestations: le contrôle de vraisemblance

➤ L'existence de contreparties indirectes et leur valeur (en cas de preuve d'une opération a priori anormale)

## 2.2.2 L'objet de la preuve par l'administration

### A la remise en cause du principe de la déduction

- ▶ L'anormalité est présumée dans certaines situations : les actes anormaux « par nature » : abandon de créance , prêts sans intérêt (mais quid depuis les taux négatifs ?): l'entreprise doit alors prouver son intérêt ou l'existence de contrepartie
  
- ▶ La preuve du caractère « lié » des parties (y compris hors article 57).
  
- ▶ Pour les autres opérations: l'administration remet en cause l'intérêt, l'utilité, la « nécessité » , ou le « seul intérêt » ?  
Limite: principe de non immixtion (présomption, plus limitée par la théorie du risque manifestement excessif CE 13 juil. 2016 n° 375801, sect, SA Monte Paschi Banque)  
Exemple de frais non utiles: la question des frais d'actionnaires (CE 9 déc 2015 n°367897 PIH France et CE 21 sept. 2016 no 382733 PIH Fr)
  
- ▶ L'absence de matérialité des prestations : Contrôle de vraisemblance plus ou moins fort selon que la facture provient d'une partie liée ou non.  
La facturation par une société sans personnel: simple indice (PIH France)

## 2.2.2 L'objet de la preuve par l'administration (suite)

### B La contestation de la valeur des prestations

La remise en cause de la valeur des prestations (matérialité des prestations supposée établie): l'administration doit produire des comparables, jurisprudence établie.

- ▶ **CE 16 mai 2008 n° 288101, 3e et 8e s.-s., Sté Selafa Géomat** : l'administration admet l'intérêt des prestations mais remet en cause le cost plus (+10% au lieu de +30%), pas de comparable fourni par l'administration -> **Dégrèvement sans renvoi**
- ▶ **CE 16 mars 2016, n° 372372, Sté Amycel France** : le fait que le prix de vente à des clients non liés (« CUP interne ») soit supérieur au prix de vente à une partie liée peut s'expliquer par une différence de situation (prix de détail et prix de gros). L'administration doit effectuer une analyse fonctionnelle complète.  
-> cassation avec renvoi

## 2.2.2 L'objet de la preuve par l'administration (suite)

### B La contestation par l'administration de la valeur des prestations (suite)

**CE 15 avril 2016 n° 372097, sté Lifestand Vivre Debout** : La cour n'a pas regardé comme entièrement dépourvue de contrepartie l'intervention de la société suisse. Il lui incombait donc de rechercher si l'administration avait établi que la société française avait acquitté un prix excessif pour les prestations en cause (CUP interne ou externe). Faute d'une telle recherche, elle a commis une erreur de droit. → Dégrèvement avec renvoi

**CE 21 sept. 2016 no 382733 PIH Fr**: le success fee (non contractuel), lié à une prestation réelle et utile ne peut être remis en cause, à défaut de comparaisons → Dégrèvement sans renvoi

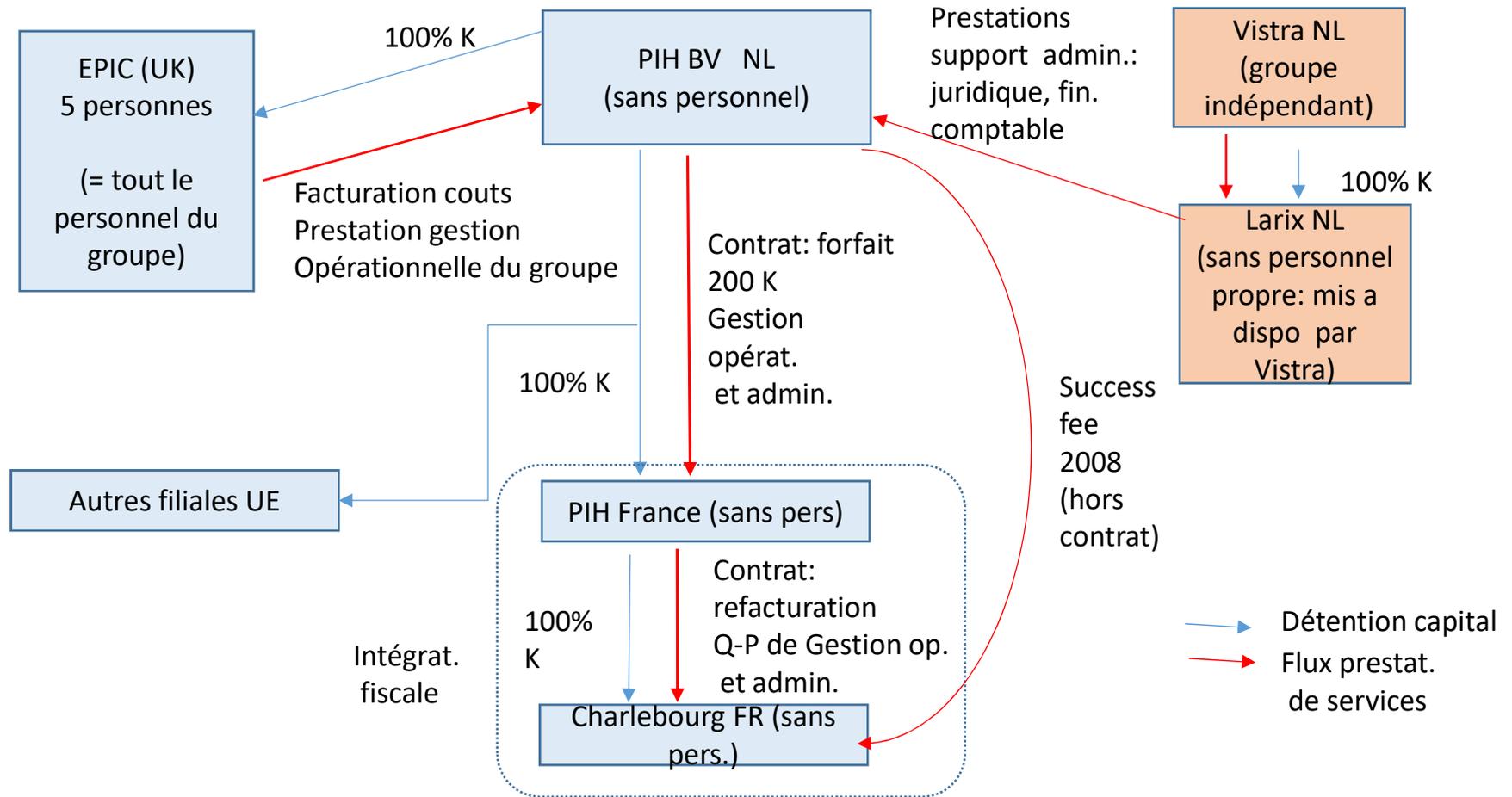
- ▶ **Comparer: CAA Paris 16 Nov. 2016, n° 15PA04633 Property Investment Holding (PIH) France (renvoi)**: l'entreprise doit établir la valeur des prestations non déductibles incluses dans une prestation composite suscitant une facturation forfaitaire.

A défaut: non déductibilité totale de la facturation forfaitaire, alors même qu'une partie de la prestation est justifiée et déductible, sans que l'administration prouve la valeur de la partie déductible.

Nota: Idem en TVA (CAA Paris 15PA04634 Charlebourg)

# Arrêts Property Investment Holding (PIH) France et Charlebourg 2015 et 2016

## structure de facturation



## 2.3 L'article 57

- La preuve préalable de l'existence d'un lien de dépendance (y compris la dépendance de fait: CE Lifestand Vivre Debout) incombe à l'administration.
- **CE 2 MARS 2011 n°342099 Sté Soutiran** sur la conformité de l'article 57 au principe d'égalité DDHC: La preuve du caractère anormal incombe à l'administration

, mais dans des conditions analogues à l'acte anormal de gestion : « dialectique » de la preuve, donc partage avec l'entreprise qui doit apporter la preuve de la charge comptabilisée

- Quelle est la portée de la présomption créée par l'article 57?

## 2.4 Conclusion sur la portée du « débat dialectique » et la charge de la preuve

- ▶ Rythme ternaire de la preuve, une notion artificielle? le débat dialectique, contradictoire, commence dès la vérification (débat contradictoire) et s'enrichit au fur et à mesure de l'avancement du dossier (observations, réclamation), puis devant les juges (échanges de mémoires).
- ▶ Même si, dans l'AAG et l'article 57, la preuve du caractère anormal incombe en principe à l'administration, la charge de la preuve est largement partagée avec l'entreprise (preuve préalable de la charge), qui doit fournir suffisamment d'informations à l'administration et au juge dès les premiers stades du contentieux.
- ▶ Il n'est pas exigé d'une des deux parties qu'elle apporte seule la preuve « absolue » de ce qu'elle avance. Dans la majorité des cas: contrôle de la vraisemblance, jeu de présomptions simples, dans la limite des critiques pertinentes de l'autre partie.

## 2.4 conclusion sur la portée du débat dialectique (suite)

La notion de dialectique de la preuve peut constituer une garantie dans le procès: Le juge peut-il s'immiscer dans la dialectique de la preuve? Quels avantages par rapport à un système de preuve objective?

- Système inquisitoire: le juge peut avoir recours à des mesures d'instruction
- Le régime de la preuve objective: une dérogation aux règles de dévolution de la charge de la preuve? Le juge se prononce au vu de l'instruction, lorsque aucune des deux parties n'est réputée avoir tort ou raison et avoir en conséquence la charge de la preuve. Quelle différence avec le système normal d'instruction de la dialectique? Quel contrôle de cassation?
- l'entreprise doit répondre aux critiques effectivement formulées par l'administration, soit sur le principe, soit sur la valeur des prestations (cf **CE 16 mai 2008 n°288101 Sté Selafa Geomat**). L'entreprise peut difficilement anticiper des critiques non formulées par l'administration dans ses écritures. Quid des arguments non soulevés, ou des faits non contestés? Exemple **CAA Paris 16 Nov. 2016, n° 15PA04633 PIH**

## 2.4 conclusion sur la portée du débat dialectique (suite)

- ▶ Le rythme « ternaire » de la preuve constitue une façon pour le juge de présenter le résultat de son instruction. Lorsqu'il émet sa décision, le juge indique qui, des deux parties, a rendu son point de vue le plus vraisemblable:
  - Quand l'administration émet des critiques sur la transaction et que les arguments de l'entreprise ne convainquent pas le juge, l'administration est réputée apporter la preuve du caractère anormal
  - Si au contraire les explications de l'entreprise convainquent le juge, le juge constate que l'administration n'a pas apporté la preuve qui lui incombe

(contrairement à un système de preuve objective?).

### **3. la dialectique de la preuve: comparaison avec d'autres sujets de redressement**

La présomption en faveur d'une des parties: point de départ, mesure de l'empathie supposée du juge, mais en principe un partage de la preuve dans un échange dialectique.

- L'abus de droit
- \_ Les mesures anti-évasion
- \_ la TVA

## Conclusion:

- ▶ Une charge de la preuve partagée dans la majorité des cas (dialectique de la preuve ou preuve objective): un équilibre délicat, contrôlé par le juge de cassation (la charge de la preuve est une question de fond).
- ▶ Importance de la définition de l'objet de la preuve.
- ▶ Importance des principes DDHC : l'équilibre des parties dans le procès (l'article 16), le principe d'égalité: les présomptions créées par certains textes ne doivent pas être irréfragables, la liberté.