

Source

Rapport sur Lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'impositions de toutes natures et de cotisations sociales

*Source*

**Lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'impositions de toutes natures et de cotisations sociales**

A. LE CONTRÔLE DES PRIX DE TRANSFERT (Article 57 du CGI .....	7
TERRITORIALITÉ ET LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE (art 209 bis CGI: .....	9
LA LUTTE CONTRE LES MONTAGES VISANT À DÉLOCALISER LA MATIÈRE IMPOSABLE .....	9
L'article 123 bis du CGI .....	9
L'article 155 A du CGI.....	10
L'article 209 B du CGI.....	10
L'article 212 du CGI.....	10
Le dispositif de l'article 238 A du CGI .....	10
V- LES RÉSULTATS DU CONTRÔLE FISCAL À FINALITÉ RÉPRESSIVE ET PÉNALE.....	11

**A. LE CONTRÔLE DES PRIX DE TRANSFERT (Article 57 du CGI)**  
UN AXE MAJEUR DE LUTTE CONTRE LA PLANIFICATION FISCALE AGRESSIVE

Les résultats en matière de contrôle des prix de transfert restent soutenus

	2020	2021	2022	Variation 2021/2022
Rehaussements (en base)*	1 212	2 857	3 387	+19 %
Points d'impact	203	385	403	+5 %

(en millions d'euros)

Portée par la DVNI pour les grands groupes transnationaux et les DIRCOFI pour les entreprises moyennes, cette mission cible les stratégies de planification fiscale agressive particulièrement dommageables pour les finances publiques. Ces stratégies, conçues généralement par les cabinets de conseil et d'avocats fiscalistes et présentées comme légales, sont très souvent des opérations visant à soustraire délibérément la base imposable en France par l'utilisation de dispositifs complexes permettant de larges transferts de bénéfices vers des entités étrangères du même groupe, où ils seront peu, voire pas du tout, imposés.

Pour ce faire, l'article 57 du CGI, demeure le dispositif le plus pertinent, et par conséquent le plus utilisé dans le cadre du contrôle de ces transactions.

En 2022, ce dispositif a été utilisé à 403 reprises (385 en 2021 et 203 en 2020) pour un total de 3,39 Md€ contre 2,86 Md€ en 2021 et 1,2 Md€ en 2020.

Le montant de rehaussements issus de la mise en oeuvre de ces dispositions représente à lui seul 58 % du montant global des rectifications en base du contrôle fiscal international de l'année 2022. Le montant moyen des rehaussements par dossier avoisine 8,5 M€ (7,4 M€ en 2021), ce qui reste particulièrement significatif. Plusieurs affaires exceptionnelles se distinguent en termes des résultats financiers au titre de l'article 57 : 6 dossiers représentent chacun plus de 150 M€ de rectifications en base, soit 58 % du montant total des rehaussements effectués, 24 dépassent 20 M€ de rectifications en base par dossier, représentant plus de 79 % du montant total des rehaussements pour ce motif. À l'opposé, 234 affaires (soit près de 58 % du nombre de

rectifications effectuées) ont donné lieu à des rehaussements inférieurs à 1 million d'euros en base par affaire.

S'agissant plus spécifiquement des rectifications concernant les transferts de bénéfices à destination des États ou juridictions offrant un régime fiscal privilégié, 49 affaires représentent un montant total de rehaussements en base de 787 MC (contre 43 affaires pour 774 MC en 2021). Les principales juridictions impliquées sont la Suisse, le Luxembourg, Hong-kong, les USA, et également l'Irlande, Singapour.

La documentation de prix de transfert encadrée par les articles L.13 AA et AB du LPF constitue un élément fondamental du contrôle des opérations transfrontières au sein des groupes multinationaux. Ces dispositions

ont fait l'objet d'une refonte et de commentaires administratifs en 2018<sup>22</sup>.

La documentation de prix de transfert a été demandée par les services dans le cadre de 449 procédures de contrôle fiscal au cours de l'année 2022 contre 368 procédures en 2021. Dans 82 % des cas, celle-ci a été fournie dès le début du contrôle et 93 % des entreprises vérifiées ont produit des documentations tenues à jour et fondées sur des éléments contemporains.

En termes de qualité formelle, la documentation est dans l'ensemble conforme et complète. Le respect des prescriptions de présentation continue de progresser en 2022 par rapport à 2021, selon un rythme constant, notamment au regard de la dématérialisation des documents permettant les traitements informatiques prévues par l'article R. 13 AA-1 du LPF.

Cependant, de manière générale, les principaux points faibles persistent à savoir : la description correcte des opérations de réorganisations d'entreprises, la description précise du fichier local des activités exercées et la stratégie d'entreprise mise en oeuvre par l'entité vérifiée, l'indication des conséquences arithmétiques de l'application des politiques de prix de transfert dans la comptabilité sociale, notamment la correspondance entre les états financiers ayant servi à la détermination des prix.

Sur le fond, la qualité de la documentation est largement satisfaisante. Dans 86 % des cas, le fichier principal permet d'avoir une vision d'ensemble des activités du groupe, de la politique globale en matière de prix de transfert, et de la répartition des bénéfices au niveau mondial, et l'analyse fonctionnelle décrit correctement les principales contributions des différentes entités du groupe à la création de valeur (fonctions-clés exercées, risques importants assumés, actifs importants utilisés).

Le défaut de présentation de la documentation adéquate est sanctionné par l'article 1735 ter du CGI<sup>23</sup>. Le caractère dissuasif de cette disposition explique que sa mise en oeuvre soit réservée aux cas d'obstruction manifeste. L'amende a été mise en oeuvre 7 fois en 2022 pour un montant de 1,3 M€ contre 11 fois en 2021, pour un montant de 9 M€.

Par ailleurs, l'article 223 quinquies B du CGI prévoit le dépôt dématérialisé de la déclaration 2257 SD pour les entreprises de taille moyenne (lorsque le chiffre d'affaires annuel hors taxe ou l'actif brut figurant au bilan d'une entreprise est supérieur ou égal à 50 M€) au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2016. Les directions observent que cette obligation est respectée par les entreprises contrôlées.

- Afin de sécuriser leurs pratiques en matière de prix de transfert, les entreprises peuvent solliciter la procédure de l'accord préalable en matière de prix de transfert (APP)

	2020	2021	2022
Nombre d'APP signés	8	16	14

Les entreprises ont la possibilité de conclure avec l'administration fiscale un accord préalable sur la méthode de valorisation des prix de transfert futurs.

La démarche suppose une coopération entre l'entreprise et l'administration. L'étude de la méthode et des transactions soumises à l'examen de l'administration fait l'objet de discussions et de réunions techniques entre les parties afin de permettre au contribuable de présenter les documents nécessaires à l'expertise des transactions concernées et de justifier la méthode qu'il entend retenir.

En cas de contrôle fiscal portant sur les exercices couverts par l'APP, les investigations du vérificateur ne peuvent conduire à remettre en cause les termes de cet accord. En revanche, le

service peut vérifier la sincérité des faits présentés par le contribuable au cours de la procédure d'instruction, ainsi que le respect des obligations mises à sa charge dans le cadre de l'accord, de même que l'état des hypothèses fondant l'accord ou déclenchant son éventuelle révision.

À ce titre, 31 nouvelles demandes d'APP ont été enregistrées en 2022. Le délai moyen de conclusion des accords conclus en 2022 s'établit à 41 mois. En 2022, 14 APP ont été signés.

## **TERRITORIALITÉ ET LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE** **(art 209 bis CGI:**

### **MOINS DE PROBLÉMATIQUES MAIS UN DÉVELOPPEMENT JURISPRUDENTIEL INÉDIT**

Détermination bénéfice Imposable - Territorialité	2020	2021	2022	Variation 2021 2022
Rehaussements (en base) en ME	319	250	244	-2,4 %
Points d'impact	79	164	167	1,8 %

L'article 209-1 du CGI détermine les règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés. C'est sur ce fondement que sont imposés les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, et dans le respect des conventions fiscales, les entreprises étrangères qui disposent sur le territoire français d'un Siège de Direction Effective (SDE) ou d'un établissement stable (ES).

En 2022, ce dispositif a été mis en oeuvre à 16 reprises (164 en 2021, 79 en 2020) pour un montant total de rectifications de 244 M€ en base (250 M€ en 2021, 319 M€ en 2020).

## **LA LUTTE CONTRE LES MONTAGES VISANT À DÉLOCALISER LA MATIÈRE IMPOSABLE**

Dispositifs anti-abus	2020	2021	2022	Variation 2021 2022
Rehaussements totaux relatifs aux montages visant à délocaliser la matière imposable (en base) en Me	564	886	1 492	+57 %

Les résultats de la mise en oeuvre des dispositifs anti-abus ont progressé de 68,4 % en 2022, passant d'un montant de rehaussements de 886 M€ (en base) en 2021 à 1 492 en 2022.

### **L'article 123 bis du CGI**

Ce dispositif modifié suite à une décision du Conseil constitutionnel<sup>24</sup> rendue en 2017<sup>25</sup> permet d'imposer une personne physique domiciliée en France à raison de bénéfices réalisés par une entité établie dans une juridiction à régime fiscal privilégié dont elle détient plus de 10 % des droits et dont l'actif est principalement financier. Au sein de l'Union européenne, son application est limitée aux seules entités qui résultent de montages artificiels mis en place afin de contourner l'application de la législation française.

La mise en oeuvre des dispositions de l'article 123 bis du CGI se maintient à un niveau important en 2022, qu'il s'agisse de dossiers de régularisation d'avoirs à l'étranger faisant suite à une demande de mise en conformité déposée par les contribuables, ou de dossiers identifiés par les services de programmation sur la base de renseignements obtenus grâce à l'échange automatique d'information notamment.

En 2022, 75 dossiers ont donné lieu à des rectifications à hauteur de 325 M€ en base (109 M€ en 2021 pour 71 dossiers, 72 M€ en 2020 pour 50 dossiers).

Les principaux États concernés sont : Panama, Liechtenstein, Bahamas, Suisse, Émirats Arabes Unis, Hong Kong, Puerto Rico et au sein de l'UE, le Luxembourg et les USA.

Compte tenu de la volonté manifeste des contribuables d'éluider l'impôt au moyen de structures interposées visant à dissimuler les véritables bénéficiaires des avoirs, ces dossiers font

systematiquement l'objet de pénalités exclusives de la bonne foi, voire dans certains cas, de poursuites pénales, sauf régularisation spontanée, le cas échéant

### ***L'article 155 A du CGI***

L'article 155 A du CGI permet d'imposer les revenus perçus par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de prestations rendues par une personne domiciliée ou établie en France lorsque l'une des conditions suivantes est satisfaite : la personne domiciliée en France contrôle la personne qui reçoit la rémunération ; la personne domiciliée en France n'établit pas qu'elle exerce de façon prépondérante une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ; la personne qui reçoit la rémunération est domiciliée ou établie dans un État où elle est soumise à un régime fiscal privilégié. Les rectifications peuvent concerner des activités diverses : artistiques, d'agent de joueur, négociant immobilier... et des sociétés interposées situées dans différents États (Luxembourg, Gibraltar, Belgique, Maroc, Espagne, Portugal, etc.)

En 2022, ce dispositif a généré des rectifications de 33 M€ en base pour 11 dossiers (contre 28 M€ en 2021 pour 24 dossiers, 13 M€ en 2020 pour 31 dossiers).

### ***L'article 209 B du CGI***

Ce dispositif vise à lutter contre la délocalisation de capitaux dans des États et territoires à régime fiscal privilégié et permet de rapatrier en France les bénéfices qui y sont réalisés par des entités contrôlées par des entreprises françaises. Au sein de l'Union européenne, il n'est applicable qu'aux montages artificiels dont le but est de contourner la législation fiscale française. Hors Union européenne, ce dispositif ne s'applique pas si la personne morale établie en France démontre que les opérations conduites par l'entité étrangère n'ont pas pour but principal de localiser des bénéfices dans des États ou territoires à fiscalité privilégiée. Cette condition est présumée satisfaite lorsque l'entité établie à l'étranger exerce une activité industrielle ou commerciale effective sur son territoire<sup>26</sup>.

En 2022, ce dispositif s'est appliqué à 7 reprises pour un montant de rectifications de 412 M€ en base (186 M€ en 2021, appliqué à 13 reprises et 82 M€ en 2020, appliqué à 13 reprises).

### ***L'article 212 du CGI***

L'article 212 du CGI vise à encadrer les charges financières en cas de faible imposition ou d'exonération des intérêts dans le résultat de l'entreprise liée créancière. Il permet ainsi de limiter la déductibilité des intérêts dus à des entreprises liées directement ou indirectement : taux d'intérêt excessif (article 212-1-a), absence d'imposition des intérêts versés dans le pays de destination (article 212-1-b), sous-capitalisation (article 212-II).

En 2022, ce dispositif a été mis en oeuvre à 72 reprises (114 reprises en 2021, 45 reprises en 2020) pour un montant total de rectifications de 689 M€ en base (387 M€ en 2021, 387 M€ en 2020).

### ***Le dispositif de l'article 238 A du CGI***

Cet article vise à lutter contre les versements à destination de pays à régime fiscal privilégié, c'est-à-dire des juridictions dans lesquelles la société bénéficiaire de ces versements est soumise à un impôt sur les bénéfices inférieur de 40 % à celui auquel elle serait soumise si elle était établie en France. Il prévoit que les sommes versées à des personnes domiciliées ou établies dans un pays à régime fiscal privilégié ou dans un État ou territoire non coopératif par les entreprises établies en France ne sont pas déductibles sauf si ces dernières apportent la preuve de la réalité des opérations et du caractère non exagéré de la dépense correspondante.

En 2022, ce dispositif a été appliqué à 24 reprises pour un montant de rectifications de 55 M € en base (16 reprises et 27 M€ en 2021, 15 reprises et 10 M€ en 2020).

Les territoires concernés sont, généralement, et de manière non exhaustive, le Kosovo, l'île Maurice, le Luxembourg, et les Émirats Arabes Unis.

# V- LES RÉSULTATS DU CONTRÔLE FISCAL À FINALITÉ RÉPRESSIVE ET PÉNALE

## A- LE CONTRÔLE DES FRAUDES LES PLUS GRAVES

B- Le périmètre de l'indicateur mesurant la part de dossiers répressifs excluait en 2018 et 2019, les défaillances déclaratives, celles-ci ont été réintégrées à partir de 2020.

En 2022, la part des contrôles sur place réprimant les fraudes les plus caractérisées s'élève à 30,2 %, à un niveau stable par rapport à 2021. Les droits et pénalités relatifs à ces contrôles s'élèvent à 5,2 Md€, en progression de plus d'1 Md€ par rapport à 2021 et représentant 57 % du total des droits et pénalités des contrôles sur place.

Les résultats sont présentés ci-dessous :

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Montant des droits et des pénalités des opérations répressives (en ME)	5 365	7 841	4 923	6 454	4 061	3 553	2 120	4 099	5 156
Montant des droits et pénalités de l'ensemble des opérations de contrôle sur place (en ME)	10 884	12 435	10 771	10 724	9 515	7 632	4 437	8 066	9 076
Part des opérations répressives en montant	49,2 %	63,0 %	45,7	60,2	42,7 %	46,6 %	47,8 %	50,8 %	56,8 %
Part des opérations répressives par rapport au total du contrôle sur place	31,3 %	31,0 %	31,0	29,9	28,3 %	27,3 %	25,9 %	29,8 %	30,2 %

## C- NOMBRE DE DOSSIERS DE FRAUDE TRANSMIS A L'AUTORITÉ JUDICIAIRE

- Nombre de saisines de l'autorité judiciaire (dénonciations obligatoires et plaintes)

En 2022, l'administration fiscale a effectué 1 373 dénonciations obligatoires à l'autorité judiciaire en application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

Par ailleurs, la CIF a rendu 257 avis favorables au dépôt d'une plainte pour fraude fiscale.

Au total, 1 630 dossiers de fraude fiscale après contrôle ont conduit à une saisine de l'autorité judiciaire.

Le montant total des droits fraudés, ayant fait l'objet d'une dénonciation obligatoire ou d'une plainte pour fraude fiscale après avis de la CIF en 2022 s'élève à 735 M€, soit un montant moyen de 450 936 E.

Par ailleurs, le nombre de plaintes pour présomptions caractérisées de fraude fiscale, en vue de mettre en oeuvre la procédure judiciaire d'enquête fiscale (« police fiscale »), progresse en 2022 avec 48 plaintes déposées (45 en 2021 contre 41 en 2020 et en 2019), étant précisé que depuis l'entrée en vigueur de la loi relative à la lutte contre la fraude l'avis conforme de la CIF n'est plus requis.

- Répartition par nature d'infractions

Suivant leur nature, les infractions ayant motivé en 2022 l'engagement de poursuites correctionnelles se répartissent comme suit :

Nature des Infractions	Nombre*	Pourcentage
Défaut de déclaration	935	55,72 %
Constatation de dissimulations	588	35,04 %
Réalisation d'opérations fictives	37	2,21 %
Autres procédés de fraude**	118	7,03 %
Totaux	1 678	100 %

\* Dénonciations obligatoires transmises aux parquets, plaintes autorisées par la CIF et plaintes pour saisine d'un service d'enquête judiciaire fiscale (« police fiscale »).

\*\* La rubrique « Autres procédés de fraude » comprend notamment les plaintes pour saisine d'un service d'enquête judiciaire fiscale (« police fiscale »).

### C- PLAINTES POUR ESCROQUERIE FISCALE

Le nombre de plaintes pour escroquerie fiscale déposées depuis 2014 et le total des montants des droits en jeu sont présentés dans le tableau ci-dessous :

	<i>(Montants en millions €)</i>								
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Nombre de plaintes déposées	137	135	133	141	119	127	212	72	92
Total des droits en jeu (en ME)	30,28	30,75	21,02	12,1	16,03	11,31	6,89	3,27	6,45
Moyenne des droits en jeu par affaire (en ME)	0,22	0,22	0,15	0,11	0,17	0,12	0,03	0,08	0,07

En 2022, 26 signalements ont ainsi été effectués (contre 32 en 2021 et 39 en 2020).

### D- PLAINTES POUR OPPOSITION A FONCTION *(en application de l'article 1746 du code général des impôts)*

			2018	2019	2020	2021	2022		
Nombre de dossiers	2014	2015	2016	2017	21	21	5	6	11