



Janvier 22

## LES RÉSULTATS DU CONTRÔLE FISCAL INTERNATIONAL /LES HUIT DISPOSITIFS

Rapport au parlement sur la fraude fiscale en 2020 (octobre 2021)

### Rapport annuel du gouvernement portant sur le réseau conventionnel de la France en matière d'échange de renseignements

Si le meilleur accompagnement du contribuable de bonne foi est un objectif, la lutte contre la fraude demeure une priorité tout aussi majeure pour les services de contrôle de la DGFIP. Le renforcement des moyens mis à leur disposition par la loi relative à la lutte contre la fraude confirme cet engagement fort à sanctionner les contribuables dont l'intention de se soustraire à l'impôt est démontrée. Le développement des sanctions fiscales et pénales et la création du SEJF du ministère en charge des finances en témoignent

La politique de la DGFIP n'est pas uniquement une politique de contrôle, elle est aussi une politique de prévention des fraudes et erreurs, de dissuasion mais aussi de recherches de la preuve de fraude ou d'évasion par de nombreuses méthodes toutes analysées dans ce rapport

Ce rapport nous informe aussi des résultats de la lutte contre la fraude fiscale internationale qui met à mal non seulement le budget de l'état mais aussi de nombreux secteurs de l'économie nationale comme des organisations professionnelles le soutiennent en remettant en cause les résultats **fiscaux** des filiales françaises des groupes internationaux, résultats qui sont l'assiette de la participation des salariés aux bénéfices « fiscaux »

### Optimisation fiscale : les salariés de GE portent plainte contre leur employeur

<b>I</b>	<b>RESULTATS DU CONTRÔLE VISANT L'ARTICLE 57 CGI</b>	<b>1</b>
<b>II</b>	<b>RESULTATS DU CONTRÔLE VISANT L'ACTE ANORMAL DE GESTION (ART. 39-1 CGI)</b>	<b>3</b>
<b>III</b>	<b>RESULTAT VISANT UN SIEGE DE DIRECTION EFFECTIVE EN FRANCE :</b>	<b>4</b>
<b>IV</b>	<b>RESULTAT VISANT L'ARTICLE 123 BIS DU CGI</b>	<b>5</b>
<b>V</b>	<b>RESULTATS VISANT L'ARTICLE 155 A DU CGI</b>	<b>5</b>
<b>VI</b>	<b>RESULTATS VISANT L'ARTICLE 209 B DU CGI</b>	<b>6</b>
<b>VII</b>	<b>RESULTATS VISANT L'ARTICLE 212 DU CGI</b>	<b>6</b>
<b>VIII</b>	<b>RESULTATS VISANT L'ARTICLE 238 A DU CGI</b>	<b>7</b>

## **I LES RESULTATS DU CONTRÔLE VISANT L'ARTICLE 57 CGI**

### L'ARTICLE 57 CGI

le contrôle des prix de transfert prévu par l'article 57 CGI reste un axe majeur de lutte contre la planification fiscale agressive

Le contrôle des prix de transfert cible les stratégies de planification fiscale agressive généralement conçues et présentées comme légales. Il s'agit très souvent d'opérations visant à soustraire délibérément la base imposable en France par l'utilisation de dispositifs complexes qui facilitent de larges transferts de bénéficiaires vers des entités étrangères du même groupe, où ils seront peu, voire pas du tout, imposés.

Pour ce faire, l'article 57 du CGI, dans toutes ses composantes (alinéas 1 et 2), demeure le dispositif le plus pertinent, et par conséquent le plus utilisé dans le cadre du contrôle de ces transactions.

En 2020, ce dispositif a été utilisé à 203 reprises (355 en 2019) et occupe une place prépondérante dans le produit des rectifications en base.

Le montant des rehaussements issus de la mise en oeuvre de ces dispositions (1,2 Mds€) représente à lui seul 59% de l'ensemble des rectifications en base de l'année 2020.

Le montant moyen des rehaussements par dossier s'établit autour de 6 M€ (11 M€ en 2019) et reste ainsi particulièrement significatif.

Les compléments de base fiscale tirés de l'article 57 proviennent pour une large part d'opérations de grande envergure : 22 dossiers concentrent près d'1 Md€ de rectifications en base.

Les 52 dossiers les plus importants représentent plus de 11 Md€ de rectifications en base, la médiane se situant à 2,25 M€.

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

	2018	2019	2020	Variation 2019/2020
Rehaussements (en base)*	3 323	3 899	1 212	- 69 %
Points d'impact	452	355	203	-43 %

\*(en millions d'euros)

La répartition géographique des États concernés par les dossiers de transferts de bénéficiaires permet d'établir une cartographie des pratiques en la matière : sur 98 dossiers identifiés, les États-Unis figurent largement en tête (19 dossiers), suivis du Royaume-Uni<sup>26</sup> et du Luxembourg (13 dossiers chacun), puis la Suisse (10 dossiers).

Certains autres États membres ou territoires tiers apparaissent également, du fait de leur faible niveau d'imposition ou des schémas qu'ils proposent (Irlande, Pays-Bas et Hong-Kong, respectivement 5 dossiers), ainsi que, plus sporadiquement toutefois, des territoires réputés pour leur opacité, tels que les Émirats Arabes Unis, Macao ou 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>27</sup>

Le défaut de présentation de la documentation adéquate est sanctionné par l'article 1735 ter du CGI<sup>28</sup>.

Le caractère dissuasif de cette disposition explique que sa mise en oeuvre soit réservée aux cas d'obstruction manifeste et qu'elle ne s'est appliquée qu'une seule fois en 2020.

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. De plus, les déclarations 2257-SD étant susceptibles de faire l'objet de requêtes dans SIRIUS-PRO, certaines brigades de programmation envisagent de mieux exploiter leur contenu à des fins de programmation (DIRCOFI Sud-Est, DIRCOFI Nord).

Pour la seconde année consécutive, la DGFIP a recensé les dossiers de contrôle des prix de transfert afin d'évaluer la qualité de la documentation remise à l'administration.

En 2020, la nouvelle version de la documentation de prix de transfert a été demandée par les services dans le cadre de 295 procédures de contrôle fiscal.

La documentation a été systématiquement remise aux services de contrôle, en début de vérification dans 80 % des cas, conformément à la loi. Dans les autres cas, la documentation a été demandée par le service, qui l'a obtenue en cours de vérification.

L'analyse des documentations délivrées par les entreprises montre que celles-ci respectent généralement les conditions formelles établies par l'article L.13 AA du LPF. On peut ainsi estimer que les principes de présentation prescrits sont désormais adoptés par la grande majorité d'entre elles. A titre d'illustration, les services de contrôle interrogés ont indiqué que dans 9 cas sur 10, la documentation était tenue à jour et fondée sur des éléments contemporains.

Dans la plupart des cas, la qualité formelle a progressé par rapport à 2019. C'est notamment le cas du respect de la structure de la documentation en deux parties imposée par la loi : cette obligation était respectée par deux entreprises sur trois en 2019, ratio qui s'établit à 8 sur 10 en 2020.

Sur le fond, si des marges de progrès existent notamment en ce qui concerne les analyses de comparabilité, la précision apportée sur les activités et prestations intra-groupe, ainsi que la liste des accords préalables unilatéraux conclus par le groupe, la qualité de la documentation est considérée comme satisfaisante dans 80 % des cas et tous les indicateurs surveillés par la DGFIP ont progressé par rapport à 2019 (70 %).

Ainsi, dans 92 % des cas, l'entreprise a correctement indiqué la ou les méthodes de détermination des prix de transfert pratiqués ainsi que les raisons du choix de ces méthodes, ce qui est primordial pour assurer la bonne compréhension de la politique de prix de transfert exposée.

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)

	2018	2019	2020
Nombre d'APP signés	7	16	8

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, 25 nouvelles demandes d'APP ont été enregistrées en 2020. Le délai moyen de conclusion des accords conclus en 2020 s'établit à 44 mois. En 2020, 8 APP ont été signés.

## II LES RESULTATS DU CONTROLE VISCANT L'ACTE ANORMAL DE GESTION (ART. 39-1 CGI)

### (art. 39-1 CGI)

Indépendamment des rectifications motivées par l'article 57 du CGI, les services de contrôle peuvent refuser la déduction de charges facturées par des entités domiciliées à l'étranger sur le fondement de l'acte anormal de gestion (art. 39-1).

Ce motif de contrôle a été utilisé à 62 reprises en 2020 pour un montant notifié égal à 33 M€ en base.

### III RESULTAT VISANT UN SIEGE DE DIRECTION EFFECTIVE EN FRANCE :

#### Territorialité et lutte contre l'évasion fiscale moins de problématiques mais un développement jurisprudentiel inédit

L'article 209-I 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 d'un siège de direction effective ou d'un établissement stable sur le territoire français.

En 2020, le montant total des rectifications notifiées sur le fondement de l'article 209-I du CGI se caractérise par une nette augmentation des bases rectifiées par rapport à 2019 (+ 67 %), passant de 191 M€ à 319 M€.

	2018	2019	2020	Variation 2019/2020
Rehaussements (en base)*	948	191	319	67%
Points d'impact	181	142	79	-44%

Cette progression est toutefois à nuancer, dans la mesure où elle est due à un ensemble de dossiers emblématiques traités par la DIRCOFI Sud-Est visant une même structure, pour lesquels la notion de siège de direction effective a été privilégiée. Le recours à l'article 209-I continue à reculer par rapport aux années précédentes (79 dossiers en 2020, 142 en 2019, 181 en 2018).

L'incertitude persistante induite par une jurisprudence a priori défavorable à l'administration, tant sur le fond que sur la procédure, est de nature à dissuader les stratégies visant à caractériser l'existence d'un établissement stable <sup>1</sup>

Toutefois, l'arrêt rendu fin 2020 par [le Conseil d'État dans l'affaire Conversant-Valueclick](#) semble ouvrir la voie à une approche renouvelée qui pourrait être utile dans le domaine de l'économie numérique.

Ainsi, une approche axée sur la recherche d'une installation fixe d'affaire n'est pas à exclure si l'ensemble des éléments objectifs qui la caractérisent sont réunis.

À cet égard, la DNEF demeure fortement impliquée dans les dossiers d'activités non déclarées en France.

Si l'année 2020 a été marquée par l'impossibilité de réaliser de très nombreuses opérations, les procédures de visite et de saisie (L16B du LPF) garantissent la poursuite de la programmation de nouvelles affaires à moyen terme (56 dossiers en 2020, soit 90 % des perquisitions fiscales de l'année, contre 87 en 2019).

---

<sup>1</sup> En matière d'établissement stable ou de siège de direction effective, l'extension à 10 ans du délai de prescription est généralement mise en œuvre dans la proposition de rectification sur le fondement du deuxième alinéa de l'article L. 169 du LPF, la qualification d'une activité occulte étant assortie de pénalités de 80 % qui doivent obligatoirement être motivées. La jurisprudence selon laquelle une société qui déclare ses bénéfices à l'étranger et non en France peut se prévaloir d'un droit à l'erreur pour soutenir que son activité n'est pas occulte fait l'objet d'interrogations de la part des services de contrôle, dès lors que les entités visées déposent des déclarations en France après mise en demeure. Enfin, le risque contentieux soulevé par le jugement du TA de Paris du 12 juillet 2017 et l'arrêt de la CAA de Paris du 25 avril 2019, défavorables à l'administration dans le dossier Google, a incité à privilégier d'autres approches, notamment en recourant à l'article 57 du CGI.

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

Rehaussements totaux relatifs aux montages visant à délocaliser la matière imposable (en base)\*

2018	2019	2020	Variation 2019/2020
504	845	564	-33%

Les résultats de la mise en oeuvre des dispositifs anti-abus ont reculé de -33 % en 2020, passant d'un montant de rehaussements de 845M€ (en base) en 2019 à 564 M€ en 2020.

### IV RESULTAT VISANT L'ARTICLE 123 BIS DU CGI

Ce dispositif modifié suite à une décision du [Conseil constitutionnel rendue en 2017](#) 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. En 2020, ce dispositif a été appliqué à 50 reprises (contre 78 en 2019) pour un montant de rectifications de 72 M€ en base (104 M€ en 2019).

Une trentaine de dossiers ont été traités dans le cadre de CSP et concernent la régularisation d'avoirs à l'étranger faisant suite à une demande de mise en conformité sur la base de renseignements obtenus grâce à l'échange automatique d'information. Pour les dossiers clos en 2020, les territoires où sont hébergées les structures juridiques visées par ce dispositif sont Panama (au moins 15 dossiers), les Bahamas, les Îles Vierges Britanniques, les Seychelles, Dubai (EAU), Hong-Kong, Gibraltar, Brunei, le Canada, l'Île Maurice, la Suisse, les Antilles néerlandaises, les États-Unis et le Luxembourg.

Compte tenu de la volonté manifeste des contribuables d'éluder l'impôt au moyen de structures interposées visant à dissimuler les véritables bénéficiaires des avoirs, ces dossiers font systématiquement l'objet de pénalités, voire dans certains cas, de poursuites pénales.

### V RESULTATS VISANT L'ARTICLE 155 A DU CGI

#### Article 155 A CGI

Cette disposition permet d'imposer les revenus perçus par une personne domiciliée ou établie à l'étranger 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 celle qui reçoit la rémunération ;
- elle n'apporte pas la preuve 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.

L'article 155 A du CGI s'est appliqué à 31 reprises en 2020, contre 86 l'année précédente, pour un montant de rectifications de 13 M€ d'euros en base (contre 41 M€ en 2019).

Les rectifications visent des problématiques diversifiées : activité occulte d'apporteur d'affaires via des sociétés implantées en Andorre et en Espagne, sportif rémunéré à raison de l'exploitation de son image à travers des sociétés luxembourgeoises et suisses, salaires versés à une société établie au Royaume-Uni pour le compte du redevable en contrepartie de prestations artistiques (concerts).

## **VI RESULTATS VISANT L'ARTICLE 209 B DU CGI**

Ce dispositif a vocation à être mis en oeuvre pour lutter contre la délocalisation de capitaux dans des États et territoires à régime fiscal privilégié.

Il permet de rapatrier en France les bénéfices réalisés à l'étranger 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.

En-dehors de l'Union européenne, la correction 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>2</sup>.

En 2020, l'article 209 B du CGI a été mis en oeuvre à 13 reprises pour un montant de rectifications de 82 M€ en base (543 M€ en 2019, appliqué à 10 reprises).

## **VII RESULTATS VISANT L'ARTICLE 212 DU CGI**

L'article 212 du CGI encadre la déduction des charges financières en cas de faible imposition ou d'exonération des intérêts dans le résultat de l'entreprise créancière liée.

En-dehors des cas limitativement énumérés, il peut donner lieu à une réintégration partielle des intérêts déduits lorsqu'ils sont versés à une entreprise liée (directement ou indirectement). Plusieurs variantes de cette mesure existent en fonction de critères différents : taux d'intérêt excessif (article 212-I-a), absence d'imposition des intérêts versés dans le pays de destination (article 212-I-b), ou souscapitalisation (article 212-II).

En 2020, ce dispositif a été mis en oeuvre à 45 reprises (55 dossiers en 2019) pour un montant total de rectifications en base de 387 M€, soit 2,5 fois plus qu'en 2019 (150 M€). La plupart des dossiers visent des taux d'intérêt excessifs.

Une partie significative des montants rectifiés provient cependant de 3 dossiers mettant en évidence un mécanisme de déduction d'intérêts fictifs au Luxembourg.

Les entités établies dans ce pays bénéficiant d'un ruling dont la consultation a fait apparaître le lien direct entre l'exonération accordée au Luxembourg et le montant des charges financières versées par la société française (mise en oeuvre de l'article 212-I-b du CGI)<sup>34</sup>. Près de la moitié des bases procèdent par ailleurs d'un règlement d'ensemble conclu avec deux sociétés d'un groupe concernant une problématique initialement abordée sous l'angle du montage financier abusif.

L'accord prévoit l'abandon des sommes réclamées sur le fondement de l'abus de droit en raison d'un précédent montage financier mis en place avant l'entrée en vigueur des dispositions de l'article 212-I-b (exercices clos avant le 25 septembre 2013).

En contrepartie, les sociétés acceptent les rappels afférents aux exercices suivants ainsi que la majoration exclusive de bonne foi (40 %) . Le groupe a en outre pris l'engagement de démanteler le schéma de financement en cause.

---

<sup>2</sup> Même si la clause de sauvegarde est généralement soulevée lors des contrôles cette année encore, des cas de fictivité de l'activité établie dans ces territoires ont été établis à plusieurs reprises dans les dossiers vérifiés : sociétés holding sans activité opérationnelle situées aux Iles Caïmans, sociétés d'un groupe constituant une coentreprise opérationnelle à Singapour dépourvue de personnel.

## VIII RESULTATS VISANT L'ARTICLE 238 A DU CGI

Cet article vise à lutter contre les versements à destination de pays à régime fiscal privilégié. Il s'agit des juridictions dans lesquelles la société bénéficiaire des 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 par les entreprises établies en France à des personnes domiciliées ou établies dans une telle juridiction ou État/territoire non coopératif ne sont pas déductibles, sauf moyennant la preuve de la réalité des opérations correspondant aux dépenses et de la normalité du prix payé.

En 2020, ce dispositif s'est appliqué à 15 reprises (20 dossiers en 2019), pour un montant de rectifications de 10 M€ en base (8 M€ en 2019).

Les territoires concernés par ce dispositif sont, généralement, et de manière non exhaustive, le Luxembourg, la Tunisie, l'Irlande, les Iles Marshall, Jersey, Panama, Belize, Hong-Kong, Andorre et de façon de plus en plus récurrente, les Emirats Arabes Unis.