

IV- LES RÉSULTATS DU CONTRÔLE FISCAL INTERNATIONAL

Source LUTTE CONTRE L'ÉVASION ET LA FRAUDE FISCALES

Annexe au PLF 20 pages 58 et suivantes

Les résultats du contrôle fiscal international pour l'année 2018 sont en retrait par rapport à ceux de l'année 2017 et impactent les résultats d'ensemble du contrôle fiscal. Une analyse plus fine laisse toutefois apparaître que des variations fortes liées à quelques dossiers exceptionnels concentrés dans une direction nationale sont à l'origine de cette diminution.

1 En matière de fiscalité internationale, le contrôle des prix de transfert demeure une composante essentielle	1
2. Le contrôle de la territorialité de l'impôt sur les sociétés a donné lieu à des rectifications en diminution L'article 209-I du CGI	3
3. La lutte contre les montages visant à délocaliser la matière imposable	3
• L'article 123 bis du CGI	3
• L'article 155 A du CGI	4
• L'article 209 B du CGI	4
• L'article 212 du CGI	5
• Le dispositif de l'article 238 A du CGI	5

1 En matière de fiscalité internationale, le contrôle des prix de transfert demeure une composante essentielle

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

	2016	2017	2018	Variation 2017/2018
Rehaussements (en base)*	2 918	3 223	3 300	3,1%
Points d'impact	412	442	452	2,3% *(en millions d'euros)

Les transactions intra-groupe constituent l'un des principaux moyens utilisés pour délocaliser la matière imposable.

A ce titre, le contrôle des prix de transfert reste un enjeu majeur pour la DGFIP.

Les dispositions en matière de prix de transfert prévues à l'article 57 du CGI ont pour objet de lutter contre les bénéfices indûment transférés au sein des groupes multinationaux.

Elles s'appliquent lorsque les relations transfrontalières entre sociétés d'un même groupe diffèrent de celles qui s'appliqueraient entre entreprises indépendantes.

L'administration doit apporter la preuve de la dépendance des entités concernées et de la réalité du transfert de bénéfices opéré au profit de l'entité étrangère.

Cette condition de dépendance n'est pas requise lorsque le bénéficiaire du transfert est établi dans un pays à régime fiscal privilégié.

De plus, l'administration se voit dispensée de cette démonstration lorsque le bénéficiaire du transfert est établi dans un État ou territoire non coopératif (ETNC).

Ce dispositif a été utilisé à 452 reprises en 2018 pour un montant de rehaussements en base de 3,3 Mds€, soit une hausse de 3,1 % par rapport à 2017.

Dans les 24 dossiers les plus importants, les rectifications notifiées dépassent 20 M€ en base, et 3 d'entre eux atteignent 100 M€.

Si tous les secteurs d'activité sont représentés (industrie automobile, cimenterie et énergie, pharmacie et matériel médical, agro-alimentaire, banque et finance, nouvelles technologies, etc.), la nature elle-même des rectifications est également très diversifiée et apparaît, par exemple, dans les dossiers présentant les plus forts enjeux : • correction de l'insuffisance de marge de la société française ; • révision du partage des produits ou des bénéfices au sein du groupe ;

- rejet de redevances pour incorporels excessives ;
- réorganisation et absence d'indemnisation de la filiale française.

Cette liste n'est pas exhaustive et certains dossiers peuvent cumuler plusieurs chefs de rectification.

Afin de permettre à l'administration de mieux contrôler les politiques de prix de transfert mises en œuvre dans les groupes, plusieurs obligations documentaires et déclaratives ont été créées pour les plus grandes entreprises (dont le chiffre d'affaires ou le total du bilan excède 400 M€ ou 50 M€ selon les cas).

En cas de contrôle, elles doivent remettre à l'administration une documentation avec des informations précises sur le groupe et sur les transactions intra-groupe (art. L. 13 AA et L. 13 AB du livre des procédures fiscales – LPF).

Ce dispositif, qui peut s'accompagner, le cas échéant, d'amendes dissuasives, est de plus en plus utilisé par les services pour analyser les transactions intra-groupe des sociétés qu'ils vérifient.

Par ailleurs, le seuil de chiffre d'affaires ou d'actif brut au-delà duquel les entreprises doivent déposer chaque année une déclaration présentant des informations sur la politique de prix de transfert et les transactions intra-groupe (art. 223 quinquies B du CGI²³) a été abaissé à 50 M€²⁴ pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2016.

Cette déclaration, qui est désormais dématérialisée en ce qui concerne les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, est un outil efficace d'analyse-risque qui sera utilement complété par la déclaration pays par pays prévue à l'article 223 quinquies C du CGI²⁵.

Enfin, les services de contrôle ont désormais accès à la comptabilité analytique et à la comptabilité consolidée des entreprises vérifiées ce qui leur apporte des informations utiles au contrôle des transactions intra-groupe (art. L. 13 du LPF²⁶).

Indépendamment des rectifications notifiées sur le fondement de l'article 57 du CGI, les services de contrôle peuvent, sur le fondement de l'acte anormal de gestion, refuser la déduction de charges facturées par des entités domiciliées à l'étranger

Ce fondement juridique a été utilisé à 133 reprises en 2018 pour notifier un montant égal à 50 M€ de rectifications en base.

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

	2016	2017	2018
Nombre d'APP signés	10	12	7

Les entreprises ont la possibilité de sécuriser leurs prix de transfert en concluant avec l'administration fiscale un accord sur la méthode de valorisation des prix de transfert futurs. L'accord préalable 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, 18 nouvelles demandes d'APP ont été enregistrées en 2018. Le délai moyen de conclusion des accords conclus en 2018 s'établit à 29 mois. En 2018, 7 APP ont été signés.

2. Le contrôle de la territorialité de l'impôt sur les sociétés a donné lieu à des rectifications en diminution L'article 209-I du CGI

	2016	2017	2018	Variation 2017/2018
Rehaussements (en base)*	783	2 554	948	-64%
Points d'impact	229	208	181	-13%

L'article 209-I du CGI précise les règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés.

C'est sur ce fondement, et au regard des conventions fiscales, que sont imposées en France les entreprises étrangères qui disposent sur le territoire français d'un siège de direction effective ou d'un établissement stable à partir duquel elles exercent tout ou partie de leur activité.

En vue de recueillir les éléments matériels démontrant l'exercice d'une activité économique imposable sur le territoire français, la procédure de visite et de saisie prévue à l'article L. 16 B du LPF est régulièrement mise en œuvre dans ce type d'affaires.

Les rectifications notifiées sur le fondement de l'article 209-I du CGI ont fortement diminué, passant de 2,554 Md€ en base en 2017 à 0,948 Md€ en 2018. Cette sensible baisse s'explique par la prise en compte d'un dossier exceptionnel en 2017, représentant un montant de 1,8 Md€.

Les rectifications ont porté sur 181 dossiers (contre 208 dossiers en 2017).

3. La lutte contre les montages visant à délocaliser la matière imposable

	2016	2017	2018	Variation 2017/2018
Rehaussements totaux relatifs aux montages visant à délocaliser la matière imposable (en base)	813	434	504	16%

Les résultats de la mise en œuvre des dispositifs anti-abus ont progressé de 16 % en 2018, passant d'un montant de rehaussements de 434 M€ (en base) en 2017 à 504 M€ en 2018.

• L'article 123 bis du CGI

Ce dispositif permet d'imposer une personne physique domiciliée en France à raison de bénéfices réalisés par des entités dont l'actif est principalement financier, établies dans un pays à régime fiscal privilégié, dont elle détient plus de 10 % des droits. Au sein de l'Union européenne, l'application de ce dispositif est limitée aux seules entités qui résultent de

montages artificiels mis en place afin de contourner l'application de la législation française. Dans sa décision du 1er mars 2017, le Conseil constitutionnel a toutefois rappelé que l'application de ce dispositif ne devait pas avoir pour conséquence d'interdire à un contribuable d'apporter la démonstration selon laquelle la localisation à l'étranger d'une entité n'avait ni pour objet ni pour effet de localiser des bénéfices à l'étranger et de bénéficier d'un régime fiscal de faveur. Le régime de l'article 123 bis du CGI a donc été modifié en conséquence dans le cadre de la loi de finances rectificative pour 2017.

En 2018, ce dispositif a été appliqué à 57 reprises pour un montant de rectifications de 97 M€ (en base).

Les territoires principalement concernés par l'application de ce dispositif sont Panama, les Îles Vierges Britanniques, les Bahamas, Liechtenstein, la Suisse, les Îles Samoa, l'Allemagne, Hong-Kong, Luxembourg et la Tunisie.

• L'article 155 A du CGI

Ce dispositif 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.

En 2018, ce dispositif a été appliqué à 47 reprises pour un montant de rectifications de 14 M€ d'euros (en base).

Les États concernés par les rémunérations visées à l'article 155 A du CGI sont principalement les Îles Vierges Britanniques, les États-Unis, l'Espagne, le Royaume-Uni, Hong-Kong, le Liban, le Maroc, la Suisse et Gibraltar.

• L'article 209 B du CGI

Ce dispositif a pour objet de lutter contre la délocalisation de capitaux dans des pays à régime fiscal privilégié. Il permet d'imposer en France, même lorsqu'ils ne sont pas distribués, les bénéfices soumis à un régime fiscal privilégié, réalisés dans ces États par des entreprises contrôlées par des sociétés 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.

En 2018, ce dispositif a été appliqué à 13 reprises pour un montant de rectifications de 59 M€ (en base).

Les juridictions concernées par l'application de ce dispositif sont essentiellement le Luxembourg (notamment pour des dossiers de captives de réassurance luxembourgeoises utilisées pour tirer parti du régime de la provision pour fluctuation de sinistralité du Grand-Duché), les États-Unis (pour s'opposer au rapatriement des pertes en France enregistrées par des structures, Limited Liability Companies, traitées aux États-Unis comme transparentes fiscalement). Les autres juridictions concernées ont été le Royaume-Uni et les Îles Caïman.

• L'article 212 du CGI

L'article 212 du CGI vise à lutter contre la sous-capitalisation des entreprises. Il permet de limiter, sauf cas limitativement énumérés, la déductibilité des intérêts dus à des entreprises liées directement ou indirectement.

La déduction des intérêts du résultat imposable est notamment subordonnée à la démonstration, par l'entreprise débitrice, que ces intérêts sont soumis à une imposition au moins égale à 25 % de l'impôt sur les bénéfices.

En 2018, ce dispositif a été mis en œuvre à 94 reprises pour un montant de rectifications de 322 M€ (en base).

Les rapports des services montrent un intérêt croissant pour ces problématiques. Les bénéficiaires des intérêts sont principalement établis en Suisse ou au Luxembourg, où ils sont soumis à un régime préférentiel d'imposition (régime de la finance branch notamment).

11 affaires ont concerné, à la DVNI, des plafonnements de taux d'intérêt intragroupe (I-a de l'article 212). Les autres territoires concernés par ce dispositif sont principalement les Pays-Bas, le Royaume-Uni, les États-Unis, la Belgique, l'Allemagne et l'Irlande.

• Le dispositif de l'article 238 A du CGI

Cet article vise à lutter contre les versements faits 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 moitié 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 correspondant à ces dépenses et de la normalité du prix payé.

En 2018, ce dispositif a été appliqué à 33 reprises pour un montant de rectifications de 12 M€ (en base).

Néanmoins, il convient de relever que certaines rectifications sont motivées par la combinaison de plusieurs dispositifs juridiques.

Dans ces situations, l'outil statistique ne les prend en compte que sur un seul des fondements juridiques mis en œuvre. Les territoires concernés par ce dispositif sont, de manière non exhaustive, le Luxembourg, la Tunisie, l'Irlande, les Îles Marshall, Jersey, Panama, Belize, Hong-Kong, Andorre et Émirats Arabes Unis