

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

## PLF25

### IV- LES RESULTATS DU CONTROLE FISCAL INTERNATIONAL

#### A - LE CONTRÔLE DES PRIX DE TRANSFERT<sup>21</sup> RESTE UN AXE MAJEUR DE LUTTE CONTRE LA PLANIFICATION FISCALE AGRESSIVE

*21 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 ou lorsque le bénéficiaire du transfert est établi dans un ETNC*

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

	2020	2021	2022	2023	Variation 2022/2023
Rehaussements (en base) en M€	1 212	2 857	3 387	2 342	-31 %
Points d'impact	203	385	403	347	-14 %

*(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 2023, ce dispositif a été utilisé à **347 reprises** (403 en 2022 et 385 en 2021) pour un total de **2,34 Mds€** contre **3,38 Mds€** en 2022 et **2,85 Mds€** en 2021.

Le montant de rehaussements issus de la mise en œuvre de ces dispositions représente à lui seul 50 % du montant global des rectifications en base du contrôle fiscal international de l'année 2023. Le montant moyen des rehaussements par dossier avoisine **6,7 M€** (8,5 M€ en 2022), ce qui reste particulièrement significatif. Plusieurs affaires exceptionnelles se distinguent en termes des résultats financiers au titre de l'article 57 : **7 dossiers** représentent chacun plus de **100 M€** de rectifications en base, soit 48 % du montant total des rehaussements effectués et 20 dossiers dépassent le montant de 20 M€ de rectifications en base, représentant plus de 72 % du montant total des rehaussements pour ce motif. À l'opposé, 197 affaires (soit près de 55 % 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 bénéficiaires à destination des États ou juridictions offrant un régime fiscal privilégié, 31 affaires représentent un montant total de rehaussements en base de 130 M€ (contre 49 affaires pour 787 M€ en 2022). Les principales juridictions impliquées sont la Suisse, le Luxembourg, Hong-kong, l'Irlande, Singapour, Malte, l'Île Maurice et les Émirats Arabes Unis.

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 été modifiées par la Loi de Finances 2024, qui a abaissé le seuil de déclenchement de l'obligation documentaire de **400 M€** de chiffre d'affaires annuel ou d'actif brut à **150 M€** et a donné un **caractère opposable** aux sociétés à cette documentation.

La documentation de prix de transfert a été demandée par les services dans le cadre de 470 procédures de contrôle fiscal au cours de l'année 2023 contre 449 procédures en 2022. Dans **78 %** 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 œuvre 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.

Cependant, les principales imperfections constatées en 2023 dans les documentations ont trait à l'absence de présentation de la documentation sous un format dématérialisé, de communication d'une liste des accords unilatéraux ou *rulings* conclus avec les administrations d'autres pays ainsi qu'une description de leur contenu, à l'indication des conséquences arithmétiques de la politique de prix de transfert sur la comptabilité sociale, et à la description insuffisante des flux et activités relatifs aux actifs incorporels. L'analyse des fonctions-clés des différentes entités du groupe – en particulier celles qui ne sont pas directement en relation avec la société française – gagnerait parfois à être plus poussée au niveau du fichier principal, et moins centrée sur les transactions qui doivent être renseignées dans le fichier local.

Ces lacunes restent cependant suffisamment limitées, pour qu'il ne puisse être considéré, compte tenu notamment des précisions rapidement apportées par les sociétés au cours des vérifications, que ces documentations sont incomplètes.

En termes de qualité formelle, la documentation est dans l'ensemble **conforme et complète**.

Le défaut de présentation de la documentation adéquate est sanctionné par l'**article 1735 ter du CGI**<sup>22</sup>. Le caractère dissuasif de cette disposition explique que sa mise en œuvre soit réservée aux cas d'obstruction manifeste. L'amende a été mise en œuvre seulement 4 fois en 2023 contre 7 fois en 2022.

22 Le défaut de réponse ou la réponse partielle à la mise en demeure mentionnée au III de l'article L.13 AA et au second alinéa de l'article L.13 AB du LPF entraîne l'application, pour chaque exercice vérifié, d'une amende pouvant atteindre 0,5 % du montant des transactions concernées par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à disposition de l'administration après mise en demeure ou 5 % des rectifications du résultat fondées sur l'article 57 du CGI.

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	2023
Nombre d'APP signés	8	16	14	28

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, 51 nouvelles demandes d'APP ont été enregistrées en 2022. Le délai moyen de conclusion des accords conclus en 2023 s'établit à 37 mois. En 2023, 28 APP ont été signés.

## B - LES REHAUSSEMENTS RELATIFS AUX RÈGLES DE TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Détermination bénéfice Imposable - Territorialité	2020	2021	2022	2023	Variation 2022/2023
Rehaussements (en base) en M€	319	250	244	453	+86 %
Points d'impact	79	164	167	126	-25 %

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 sur le territoire français d'un Siège de Direction Effective (SDE) ou d'un établissement stable (ES).

En 2023, ce dispositif a été mis en œuvre à **126 reprises** (167 en 2022, 164 en 2021) pour un montant total de rectifications de **53 M€** en base (244 M€ en 2022, 250 M€ en 2021).

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

Dispositifs anti-abus	2020	2021	2022	2023	Variation 2022/2023
Rehaussements totaux relatifs aux montages visant à délocaliser la matière imposable (en base) en M€	564	886	1 492	1 238	-17 %

Les résultats de la mise en œuvre des dispositifs anti-abus ont atteint un montant de **1,238 Mds€** en 2023, contre **1,492 Mds€** en 2022.

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

Ce dispositif modifié suite à une décision du Conseil **constitutionnel**<sup>23</sup> rendue en 2017<sup>24</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 œuvre 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 2023, **82 dossiers** ont donné lieu à des rectifications à hauteur de **136 M€** en base (325 M€ en 2022 pour 75 dossiers, 109 M€ en 2021 pour 76 dossiers).

Les principaux États concernés sont : Panama, Liechtenstein, îles Vierges Britanniques, Émirats Arabes Unis et au sein de l'UE, le Luxembourg.

Compte tenu de la volonté manifeste des contribuables d'éviter l'impôt au moyen de structures interposées visant à dissimuler les véritables bénéficiaires des avoirs, ces dossiers sont systématiquement l'objet de pénalités exclusives de la bonne foi, voire dans certains cas, de poursuites pénales, sauf régularisation spontanée, le cas échéant.

23 QPC n° 2016-614 du 1er mars 2017

24 Art 25 de la loi n° 2017-1775 de finances rectificatives pour 2017

- **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 2023, ce dispositif a généré des rectifications de 16 M€ en base pour 28 dossiers (contre 11 M€ en 2022 pour 33 dossiers, 28 M€ en 2021 pour 24 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>25</sup>.

En 2023, ce dispositif s'est appliqué à **6 reprises** pour un montant de rectifications de **528 M€** en base (contre 412 M€ en 2022 pour 7 dossiers et 186 M€ en 2021 pour 13 dossiers).

25 Cette clause de sauvegarde peut être combattue par la démonstration de la fictivité de l'activité établie à l'étranger : sociétés holding sans activité opérationnelle situées aux îles Caïmans, sociétés d'un groupe constituant une coentreprise à Singapour sans y affecter de personnel.

- **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-I-a), absence d'imposition des intérêts versés dans le pays de destination (article 212-I-b), sous-capitalisation (article 212-II).

En 2023, ce dispositif a été mis en œuvre à **31 reprises** (72 reprises en 2022 et 114 reprises en 2021) pour un montant total de rectifications de **521 M€** en base (689 M€ en 2022 et 536 M€ en 2021).

- **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 2023, ce dispositif a été appliqué à **29 reprises** pour un montant de rectifications de **37 M€** en base (24 reprises et 55 M€ en 2022, 16 reprises et 27 M€ en 2021).

Les territoires à l'égard desquels l'article 238 A du CGI s'applique sont principalement : Andorre, la Tunisie, l'Irlande, le Luxembourg, le Maroc, Hong-Kong, Singapour, les Émirats Arabes Unis, les Îles Vierges Britanniques, les États-Unis et l'Île Maurice.

## V- LES RESULTATS DU CONTROLE FISCAL A FINALITE REPRESSIVE ET PENALE

### A - LE CONTRÔLE DES FRAUDES LES PLUS GRAVES

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 2023, la part des contrôles sur place réprimant les fraudes les plus caractérisées s'élève à 31,1 %, en légère progression par rapport à 2022 (+0,9 point). Les droits et pénalités relatifs à ces contrôles s'élèvent à 4,2 Md€, en baisse d'1 Md€ par rapport à 2022 et représentant 49 % du total des droits et pénalités des contrôles sur place.

Les résultats sont présentés ci-dessous :

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Montant des droits et des pénalités des opérations répressives (en M€)	7 841	4 923	6 454	4 061	3 553	2 120	4 099	5 156	4 153
Montant des droits et pénalités de l'ensemble des opérations de contrôle sur place (en M€)	12 435	10 771	10 724	9 515	7 632	4 437	8 066	9 076	8 513
Part des opérations répressives en montant	63,0 %	45,7 %	60,2 %	42,7 %	46,6 %	47,8 %	50,8 %	56,8 %	48,8 %
Part des opérations répressives par rapport au total du contrôle sur place	31,0 %	31,0 %	29,9 %	28,3 %	27,3 %	25,9 %	29,8 %	30,2 %	31,1 %

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

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

La loi relative à la lutte contre la fraude fiscale du 23 octobre 2018 a instauré un mécanisme de dénonciation obligatoire aux parquets des dossiers de contrôle fiscal ayant donné lieu à des rappels d'impôt de plus de 100 000 € (50 000 € pour les contribuables soumis à l'obligation de déposer une déclaration auprès de la Haute autorité pour la transparence de la vie publique - HATVP) et à l'application des sanctions administratives les plus lourdes. Dans les autres cas de fraude grave, l'administration conserve la faculté de porter plainte pour fraude fiscale après avis favorable de la Commission des infractions fiscales.

En 2023, l'administration fiscale a effectué 1 444 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 268 avis favorables au dépôt d'une plainte pour fraude fiscale.

Au total, 1 889 dossiers ont fait l'objet d'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 2023 s'élève à 1 228 M€, soit un montant moyen de 717 421 €. L'augmentation du montant moyen de droits fraudés par dossier (450 936 € en 2022) est notamment due à la transmission à l'autorité judiciaire de deux dossiers exceptionnels.

Par ailleurs, le nombre de plaintes pour présomptions caractérisées de fraude fiscale, en vue de mettre en œuvre la procédure judiciaire d'enquête fiscale (« police fiscale »), s'établit en 2023 à 42 plaintes déposées (48 en 2022, 45 en 2021 et 41 en 2020), 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 2023 l'engagement de poursuites correctionnelles se répartissent comme suit :

Nature des infractions	Nombre*	Pourcentage
Défaut de déclaration	1 040	59,29 %