

Contrôle fiscal des entreprises multinationales



Communication de Mr MARINI

26 JUIN 2013

les fondements de l'imposition des entreprises multinationales en France sont fragilisés.	2
il est nécessaire de renforcer les moyens matériels et juridiques du contrôle fiscal... ..	2
la nécessité de faire évoluer les règles permettant de réprimer les pratiques abusives.	3
Les règles relatives aux prix de transfert, tout d'abord.	3
Le régime de l'abus de droit, ensuite.	3

La commission entend enfin une communication de M. Philippe Marini, président, sur le contrôle fiscal des entreprises multinationales.

M. Philippe Marini, président. - La fiscalité des multinationales est un sujet auquel je m'intéresse de longue date mais qui est aujourd'hui au coeur de l'actualité d'une part, parce qu'il renvoie à la question des conséquences du développement de l'économie numérique sur le niveau des bases fiscales, d'autre part parce que les Etats traversent une crise des finances publiques et, dès lors, ne peuvent plus se permettre d'être passifs face aux « montages fiscaux agressifs » mis en place par les multinationales.

L'enjeu est donc de mettre fin aux pratiques abusives, et ce afin de s'assurer de la pérennité des recettes fiscales et du rétablissement d'une concurrence non faussée. Le maintien d'un haut degré de consentement à l'impôt est également en cause.

Je ne reviens pas sur les travaux en cours au G8 et à l'Organisation pour la coopération et le développement économiques (OCDE). Nous les avons abondamment évoqués lorsque nous avons débattu de ma proposition de loi sur la fiscalité de l'économie numérique et nous y reviendrons le 3 juillet lorsque nous entendrons notamment Pascal Saint-Amans, directeur du centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE.

J'ai cependant la conviction que les discussions internationales prospéreront seulement si les États affirment leur volonté politique et mettent en oeuvre, au niveau national, tous les moyens dont ils disposent pour endiguer l'érosion des bases fiscales.

Dans cette perspective, j'ai procédé, au premier semestre de cette année, à une série de contrôles sur pièces et sur place dans les services de la direction générale des finances

publiques (DGFIP) en charge du contrôle fiscal. J'ai consulté les dossiers fiscaux de plusieurs groupes multinationaux, appartenant à des secteurs économiques différents - entreprises industrielles ou de services, notamment dans le domaine de l'Internet, etc.. Ces dossiers révèlent les opérations et schémas fiscaux utilisés par les entreprises afin de réduire leur niveau d'imposition en France, mais aussi les difficultés rencontrées par l'administration fiscale dans l'exercice de ses missions de contrôle.

Premier point que je voudrais faire ressortir :

les fondements de l'imposition des entreprises multinationales en France sont fragilisés.

Il faut rappeler que les bénéfices réalisés par une entreprise ayant son siège hors de France sont imposables dans notre pays lorsqu'ils résultent d'opérations constituant l'exercice habituel en France d'une activité. En bref, lorsque l'entreprise dispose d'un établissement stable sur le territoire français.

L'enjeu pour le contrôle fiscal consiste donc avant toute chose à établir la réalité d'un établissement stable en France. Pour cela il faut prouver que la filiale française fait l'objet d'une gestion indépendante en France ou que les opérations effectuées sur le territoire français forment un cycle commercial complet.

Avec le développement de l'économie numérique, les critères classiques de l'établissement stable - « des machines et des hommes » - ne sont plus opérants. Par ailleurs, les entreprises adaptent leur structure juridique de manière à ne pas remplir ces critères.

Deuxième point :

il est nécessaire de renforcer les moyens matériels et juridiques du contrôle fiscal.

En effet, les instruments des services en charge du contrôle fiscal doivent être continuellement renforcés afin de s'adapter aux nouvelles pratiques des entreprises et, surtout, à la numérisation des données.

L'article L. 16 B du livre des procédures fiscales (LPF) prévoit un droit de visite et de saisie « en tous lieux, même privés » ; il s'agit de la procédure de visite domiciliaire. Celle-ci doit être autorisée par le juge judiciaire. Ce dispositif, qui a été complété ces dernières années par plusieurs lois de finances, présente en particulier l'intérêt de permettre la saisie de données informatiques.

L'administration fiscale a admis que, par le passé, elle s'était trouvée démunie face à des fraudeurs refusant de communiquer les codes d'accès à leurs données informatiques. C'est la raison pour laquelle, dans le cadre de la dernière loi de finances rectificative pour 2012, a été créée une sanction en cas d'obstacle à la saisie de pièces ou documents sur support informatique.

A titre d'exemple, la presse a révélé, à la fin de l'année dernière, que les agents de l'administration fiscale avaient procédé à une visite domiciliaire dans les locaux de Microsoft France. Lors de cette opération, des données informatiques avaient ainsi été saisies. De fait, l'examen des dossiers sur pièces et sur place donné une relation concrète du déroulement de la procédure.

L'administration s'organise aussi pour améliorer sa connaissance des enjeux, avec notamment la création d'un comité de politique fiscale internationale, associant aussi la direction générale

du Trésor, et un comité stratégique de lutte contre la fraude fiscale, auquel participe la DGFIP mais aussi d'autres acteurs tels que les Unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf).

Néanmoins, le renforcement des moyens et des outils juridiques à la disposition des services du contrôle fiscal n'est pas suffisant et doit être complété par une modification des règles permettant de réprimer les pratiques abusives.

J'en arrive aux conclusions de mes contrôles, qui peuvent se résumer à

la nécessité de faire évoluer les règles permettant de réprimer les pratiques abusives.

Les règles relatives aux prix de transfert, tout d'abord.

Il ressort des investigations conduites au cours des derniers mois que le premier levier d'optimisation des entreprises multinationales relève des prix de transfert et de la restructuration d'entreprises. À cet égard, certains groupes transfèrent des fonctions, des risques ou des actifs stratégiques dans des États à faible taux d'imposition, laissant en France des sociétés aux fonctions moins rémunératrices. Pourtant, la réalité économique de ces entreprises demeure généralement inchangée, la rémunération allouée à la France ne correspondant dès lors plus à la richesse qui y est produite.

Face à ces procédés abusifs, l'administration fiscale dispose de l'article 57 du code général des impôts (CGI). Celui-ci prévoit que les prix pratiqués entre entreprises d'un même groupe doivent être identiques à ceux opérés avec une entreprise indépendante. Ce dispositif fonde l'essentiel des redressements effectués s'agissant des grandes entreprises - les montants rappelés étaient de 2 milliards d'euros en 2009 et de 1,4 milliard d'euros en 2010.

Toutefois, il semble que le dispositif prévu par l'article 57 précité ait perdu en efficacité du fait des évolutions de la réalité économique. Tout d'abord, la concentration accrue des entreprises rend plus difficile la comparaison des prix exercés au sein d'un même groupe avec ceux pratiqués entre des entreprises indépendantes. Ensuite, les flux commerciaux portent de moins en moins sur des marchandises, mais concernent principalement des actifs incorporels qui sont facilement délocalisables tout en étant difficiles à évaluer par l'administration fiscale.

Le régime de l'abus de droit, ensuite.

Les pratiques d'optimisation abusives des grandes entreprises peuvent être appréhendées au titre du dispositif de l'abus de droit, précisé à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF). Si celui-ci n'est pas spécifique aux groupes multinationaux, il présente une grande utilité pour l'administration fiscale en la matière. En effet, depuis sa modification en 2008, la procédure de l'abus de droit permet de sanctionner les montages ayant pour but exclusif d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales en s'appuyant sur une application littérale des textes, mais contraire à l'intention de leurs auteurs. L'adaptabilité de cet instrument a été démontrée lorsque l'abus de droit a permis de réprimer les formes les plus sophistiquées de l'évasion fiscale des grandes entreprises, et notamment l'utilisation de dispositifs hybrides.

Cependant, celui-ci souffre d'une faiblesse majeure : l'administration doit démontrer le but exclusivement fiscal du schéma d'optimisation. Or, dans le cadre d'un montage international, il est rare qu'un groupe ne puisse démontrer l'existence d'un élément économique, aussi secondaire soit-il, faisant ainsi obstacle à l'application de l'abus de droit.

Par conséquent, alors qu'elles constituent des rouages essentiels de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales des entreprises multinationales, les procédures applicables aux prix de transfert et à l'abus de droit présentent d'importantes lacunes.

C'est pourquoi j'envisage de déposer une proposition de loi faisant évoluer ces deux aspects notre législation :

- **concernant les prix de transfert**, je proposerai de modifier l'article 57 du CGI, qui a pour objet de lutter contre les transferts anormaux de bénéfices, afin d'introduire une présomption simple de transfert anormal de bénéfices en cas de transferts de fonctions et de risques hors de France. L'entité française conserverait, néanmoins, la possibilité de démontrer que cette renonciation à certaines fonctions est normale, dans la mesure où ce transfert aurait donné lieu à une contrepartie financière équivalente à celle qu'exigerait une entreprise indépendante pour accepter de perdre, de manière définitive, une source potentielle de bénéfices. Elle devrait également justifier, en fournissant les informations relatives à toutes les entités prenant part à ces transactions, y compris celles établies hors de France, le juste niveau de rémunération alloué à chacune d'elles ;

- **concernant l'abus de droit**, je proposerai de modifier l'article L. 64 du LPF de manière à renforcer la procédure en élargissant son champ d'application aux cas où les actes mis en cause répondraient à un motif essentiellement fiscal - et non plus exclusivement fiscal.

Ainsi, l'abus de droit permettrait de sanctionner les montages ayant pour but essentiel, et non plus exclusif, d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales en s'appuyant sur une application littérale des textes contraire à l'intention de leurs auteurs. La modification proposée reprend les principes posés par l'arrêt « Halifax » (affaire C-255/02) rendu le 21 février 2006 par la Cour de Luxembourg, qui s'appelait alors Cour de justice des Communautés européennes (CJCE).

M. François Marc, rapporteur général. - Merci pour cette très intéressante communication. Nous pourrions utilement, dans les prochaines semaines, prolonger cette réflexion que vous avez engagée à la lumière des travaux du G 20, notamment sur la question des prix de transfert.

En effet, les problèmes que vous avez soulevés rencontrent une préoccupation qui traverse de nombreux pays ainsi que les différentes forces politiques.

J'imagine donc qu'au-delà même de l'examen de la proposition de loi dont vous nous avez annoncé le prochain dépôt, nous serons amenés à accompagner une démarche qui ne se limitera pas à la France. Nous sommes en tout cas au coeur d'un sujet majeur, les pratiques contestables que vous avez relevées s'étant trop développés jusqu'à aujourd'hui.

M. Philippe Marini, président. - Je pense également qu'il y a lieu de poursuivre ce travail. D'ailleurs, dès la semaine prochaine, mercredi 3 juillet, la commission procèdera à une audition conjointe autour du thème de la coopération fiscale internationale face à l'érosion des bases fiscales, laquelle réunira Édouard Marcus, sous-directeur de la direction de la législation fiscale, Ursula Plassnik, ambassadeur d'Autriche en France et Pascal Saint-Amans, directeur du centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE. Ce travail de fond est souvent plus productif que certaines auditions spectaculaires...

M. Yann Gaillard. - J'aimerais savoir si nous coopérons avec nos collègues députés sur ces questions.

M. Philippe Marini, président. - J'ai été entendu par la mission d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur l'optimisation fiscale des entreprises

dans un contexte international, dont Eric Woerth est le président et Pierre-Alain Muet le rapporteur. Nous avons alors échangé à propos de nos informations et de nos approches, dont j'ai pu constater qu'elles étaient convergentes.

M. Jean Germain, - Monsieur le président, vous avez évoqué la jurisprudence communautaire dans la fin de votre communication. Mais avez-vous eu connaissance d'une « jurisprudence » qui se dégagerait des accords qu'a pu conclure la DGFIP avec certaines grandes entreprises à l'occasion de contrôles fiscaux ?

M. Philippe Marini, président, - Mon angle d'approche était l'analyse du travail des agents de l'Etat en charge du contrôle fiscal, notamment en fonction de l'actualité, sur les rappels qu'ont récemment eu à subir certaines grandes entreprises. Aussi ai-je souhaité voir au fond de ces procédures et ai-je pu en savoir plus sur le *modus operandi* de l'administration, au cours de séance très concrètes, ce qui m'a permis de comprendre à la fois l'importance et la difficulté de la tâche. En revanche, je n'ai pas étendu mon examen à la notification, qu'il y ait accord ou contentieux.

A l'issue de mes travaux, je ne prétends donc pas à l'exhaustivité mais simplement à une meilleure vision des stratégies de contournement de certaines multinationales.

M. Philippe Dominati, - A mon tour de vous remercier, Monsieur le président.

Je pense qu'il serait intéressant de connaître le montant des ressources que laissent à l'Etat les multinationales que vous avez évoquées en termes d'impôts indirects. A mes yeux, avec le développement des activités numériques, je pense que la fiscalité directe va s'amoinrir à l'avenir, sans doute en prenant la forme d'une « *flat tax* ». Soyons conscients, en tout cas, qu'une loi ne peut pallier la concurrence fiscale entre Etat, la marge avec ce que nous appelons « l'évasion fiscale » étant parfois étroite.

En somme, ayons bien en tête que l'installation en France de telle ou telle grande entreprise a nécessairement des retombées en termes d'impôts indirects et en termes d'emplois, parfois très qualifiés. Ne nous en tenons donc pas à la seule fiscalité directe, sur laquelle nous ne sommes pas compétitifs.

M. Philippe Marini, président, - La question est bien celle de l'avenir de l'impôt sur les sociétés, différents concepts pouvant s'affronter sur ce sujet.

Je pense, pour ma part, que le maintien des recettes fiscales assises sur les bénéficiaires des entreprises constitue un enjeu très fort et pas seulement en France, comme le montrent les débats en Allemagne, au Royaume-Uni ainsi qu'aux Etats-Unis, comme l'a constaté la délégation du bureau qui s'y est rendu début mai. La question du consentement à l'impôt est absolument centrale.

S'agissant de la fiscalité indirecte, j'observe que la réglementation communautaire en matière de commerce électronique prévoit une période transitoire s'étendant de 2015 à 2019. Dans l'attente de cette échéance, le très fort développement de ce type de commerce ne se traduit que par de menues recettes en France, les grandes plateformes s'étant développées dans des pays à faible fiscalité, en particulier le Luxembourg. Je me demande d'ailleurs pourquoi le Gouvernement français n'exprime pas le souhait de raccourcir cette période transitoire, ne serait-ce qu'à titre de principe. Nous devrions nous affirmer là-dessus.

M. Jean Germain, - Vous avez évoqué le dépôt d'une proposition de loi sur l'abus de droit.

A titre personnel, j'aimerais que nous sortions du « concours Lépine » sur le thème « comment faire payer ceux qui viennent investir dans notre pays ? » En tout cas, il serait

dangereux d'assimiler systématiquement optimisation fiscale et abus de droit. Ce n'est pas la même chose. D'ailleurs, tant le Conseil d'Etat que la Cour de justice de l'union européenne (CJUE) considèrent que le taux d'imposition maximal ne constitue pas la norme à atteindre par chacun. En revanche, chacun est évidemment tenu de respecter les règles en vigueur. Tel était l'esprit de ma précédente question relative aux transactions entre la DGFIP et les grandes entreprises.

Le sujet est complexe et nous devrions nous « mettre à niveau ». Néanmoins, prenons garde à ce que les entreprises n'imaginent pas que notre politique consiste à pourchasser toute forme d'optimisation fiscale, même légale. Sinon que diront ces entreprises au Président de la République et au Premier ministre quand ceux-ci leur vanteront les mérites de la France comme terre d'accueil de leurs investissements ?

M. Philippe Marini, président. - Pendant ce temps, l'hémorragie peut s'accélérer...

Mais nous pouvons poursuivre nos travaux, par exemple en organisant des auditions sur la notion de l'abus de droit, qui est évolutive et affaire de spécialistes.

La commission donne acte de sa communication à M. Philippe Marini, président.