

Département	Nombre d'opérations (V.G. et E.S.F.P)	Total des droits nets (en M€)	Total des pénalités (en M€)
Rhône	822	38	18
Paris	3119	239	130
Seine-Maritime	381	13	5
Seine-et-Marne	739	22	11
Yvelines	695	33	13
Var	541	33	14
Essonne	587	31	18
Hauts-de-Seine	1315	77	43
Seine-Saint-Denis	688	71	49
Val-de-Marne	609	36	22
Val-d'Oise	635	34	20

#### IV- LES RÉSULTATS DU CONTRÔLE FISCAL INTERNATIONAL

L'année 2019 a vu les résultats globaux du contrôle fiscal international progresser par rapport à l'année 2018. La prédominance des problématiques intra-groupe marque d'une empreinte forte la structuration des rappels et des rehaussements, tant en nombre de dossiers qu'en termes de rendement.

##### **A. En matière de fiscalité internationale, le contrôle des prix de transfert<sup>26</sup> demeure une composante essentielle**

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

	2017	2018	2019	Variation 2018/2019
Rehaussements (en base)*	3 223	3 323	3 899	17,3 %
Points d'impact	442	452	355	-21 %

\*(en millions d'euros)

Le recours à l'article 57 du CGI a été utilisé à 355 reprises en 2019 (452 reprises en 2018) pour un montant de rehaussements en base sensiblement supérieur à ceux constatés au titre des années précédentes. En effet, le montant total de rectification a atteint 3,9Md€ contre 3,3Md€ en 2018, soit une hausse de 17,3 % par rapport à l'année 2018. Le montant moyen des rehaussements par dossier atteint 11 M€ (7,3 M€ en 2018).

Dans les 52 dossiers les plus importants, les rectifications notifiées dépassent 50 M€, 33 d'entre eux dépassent chacun 100 M€.

Les résultats financiers enregistrés au titre de l'article 57 du CGI sont, comme c'est le cas chaque année, fortement influencés par les opérations les plus importantes. En 2019, au moins 27 affaires prises en compte au titre de l'article 57 du CGI ont trait à des transferts à destination de pays ou territoires offrant un régime fiscal privilégié, représentant un total supérieur à 1,5 Md€ en base. Les principales juridictions concernées sont les Bermudes, les Iles Caïmans, les Émirats Arabes Unis, Hong-Kong, l'Irlande, le Liechtenstein, Singapour et la Suisse<sup>27</sup>.

La diversité des sujets traités et la variété des transactions examinées reflètent la polyvalence de l'article 57 du CGI. Extrêmement large, la définition légale de son champ (bénéfices transférés, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen) lui confère une très grande souplesse. L'article 57 du CGI peut ainsi être utilisé pour remédier à des schémas agressifs que d'autres dispositions appartenant à l'arsenal de lutte contre l'évasion internationale éprouvent des difficultés à saisir, en particulier ceux du secteur de l'économie numérique.

L'article 57 du CGI peut être utilisé pour contrer les effets de réorganisations d'entreprises engagées pour réduire l'assiette fiscale imposable en France. Les opérations de restructuration ne sont en effet pas toutes dictées par des principes économiques clairs et se traduisent parfois par des appauvrissements massifs aux lourdes conséquences sur l'assiette imposable en France. Face à ce contexte agressif, le recours à l'article 57 du CGI s'avère pertinent pour limiter les effets des dégradations de fonctions opérationnelles et des profils de risque associés ou, comme l'y invite la jurisprudence favorable du Conseil d'État, pour asseoir le principe d'une indemnisation rendue nécessaire par la perte de chiffre d'affaires subie<sup>28</sup>.

La documentation de prix de transfert est un élément fondamental du contrôle des opérations transfrontières au sein des groupes multinationaux. S'agissant de la documentation prévue à l'article L13 AA et AB du LPF, son absence ou la nature incomplète de celle-ci sont sanctionnées par l'article 1735 ter du CGI<sup>29</sup>. Le caractère dissuasif de cette disposition explique que sa mise en œuvre est réservée aux cas d'obstruction manifeste : au niveau national, son recours est limité à moins de 5 dossiers.

Par ailleurs, l'article 223 quinquies B du CGI prévoit le dépôt 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€) pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2016. Cette obligation est respectée par les entreprises contrôlées.

La refonte des dispositions de l'article L.13AA du LPF et les commentaires administratifs de juillet 2018<sup>30</sup> ont profondément modifié les règles en matière de documentation de prix de transfert.

Entre mai 2019 (date de dépôt du premier exercice concerné par les nouvelles obligations) et février 2020, la nouvelle version de la documentation de prix de transfert a été demandée par les services dans le cadre de 153 procédures de contrôle fiscal. Dans tous les cas, une documentation a été remise aux services de contrôle et 8 fois sur 10 immédiatement en début de contrôle, conformément à la loi.

L'analyse des documentations délivrées par les entreprises révèle que **la très grande majorité d'entre elles ont adopté les principes de présentation** qui découlent des dispositions de l'article L.13AA du LPF. Toutefois, la structure en deux parties imposée par la loi n'est pas respectée par près d'1/3 des entreprises vérifiées. Dès lors, si l'administration peut admettre un temps nécessaire d'adaptation à ces nouvelles règles de présentation, ce point devra être surveillé à l'occasion des contrôles des exercices ultérieurs à 2019.

**Sur le fond, la qualité des documentations est considérée par les services comme satisfaisante dans au moins 2/3 des cas** et témoigne d'une volonté manifeste, de la part d'une majorité d'entreprises, de se montrer plus transparentes sur les fonctions des entités du groupe en matière de création de valeur, les transactions intra-groupe, ainsi que la répartition des bénéfices au niveau mondial. Toutefois, une marge d'amélioration est possible concernant la qualité des informations fournies relatives aux analyses de comparabilité, à la description des transactions contrôlées, à la communication des accords préalables ainsi que leur description et aux conséquences comptables de l'application des politiques de prix de transfert établies. Ces points doivent faire l'objet d'une vigilance accrue de la part des services de contrôle.

En tout État de cause, la mise en conformité du dispositif légal français avec les principes de l'OCDE constitue d'ores et déjà un progrès important pour l'amélioration de la qualité de l'information mise à la disposition de l'administration en matière de prix de transfert.

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 (art. 39-1), refuser la déduction de charges facturées par des entités domiciliées à l'étranger.

**Ce fondement juridique a été utilisé à 107 reprises en 2019 pour notifier un montant égal à 413 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)**

	2017	2018	2019
Nombre d'APP signés	12	7	16

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, 32 nouvelles demandes d'APP ont été enregistrées en 2019. Le délai moyen de conclusion des accords conclus en 2019 s'établit à 36 mois.

En 2019, 16 APP ont été signés.

## **B. Le contrôle de la territorialité de l'impôt sur les sociétés a donné lieu à des rectifications en diminution**

	2017	2018	2019	Variation 2018/2019
Rehaussements (en base)*	2 554	948	191	-80%
Points d'impact	208	181	142	-22%

L'article 209-I du CGI précise les règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés. C'est sur ce fondement que sont imposées 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 ou d'un établissement stable.

### **Dans un contexte jurisprudentiel incertain, le contrôle de la territorialité de l'impôt sur les sociétés donne lieu à des rectifications moins nombreuses**

Le montant total des rectifications notifiées sur le fondement de l'article 209-I du CGI se caractérise par une forte diminution en 2019, en passant de 948 M€ en 2018 (2,6 Md€ en 2017) à 191 M€, soit une baisse de 80 % en 2019. Cette baisse très importante du total des bases rectifiées est toutefois à nuancer, car elle s'explique en grande partie par la requalification de certains rehaussements concernant des dossiers emblématiques, les dossiers de l'économie numérique n'ayant pas été pris en compte en 2019 au titre de l'application du principe de territorialité, mais au titre de l'article 57.

Surtout, le dispositif est moins utilisé (142 dossiers en 2019 contre 181 en 2018, soit une baisse de 22 %). Ce reflux peut s'expliquer par une incertitude persistante relative à la jurisprudence *a priori* moins favorable à l'administration, tant sur le fond que sur la procédure.

## **C. La lutte contre les montages visant à délocaliser la matière imposable**

	2017	2018	2019	Variation 2018/2019
Rehaussements totaux relatifs aux montages visant à délocaliser la matière imposable (en base)*	434	504	845	68%

Les résultats de la mise en œuvre des dispositifs anti-abus ont progressé de 68 % en 2019, passant d'un montant de rehaussements de 504M€ (en base) en 2018 à 845 M€ en 2019.

### **1. 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.

En 2019, ce dispositif modifié suite à une décision du Conseil constitutionnel<sup>31</sup> par la loi de finances rectificative pour 2017<sup>32</sup> a été appliqué à 86 reprises (contre 57 fois en 2018) pour un montant de rectifications de 104 M€ en base (97 M€ en 2018), soit une hausse de 7 %.

Les territoires où sont hébergées les structures juridiques destinées à éluder l'impôt dû et donc principalement concernés par l'application de ce dispositif sont Panama, les Bahamas, les Îles Vierges Britanniques et le Liechtenstein. De nouveaux États sont apparus (Jersey, les Antilles Néerlandaises et Hong-Kong).

## **2. 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 2019, ce dispositif a été appliqué à 86 reprises pour un montant de rectifications de 41 M€ d'euros en base (contre 47 dossiers pour un résultat de 14 M€ en 2018).

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

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

Au sein de l'Union européenne (UE), il n'est applicable qu'aux montages artificiels dont le but est de contourner la législation fiscale française. Hors UE, 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 2019, ce dispositif a été appliqué à 10 reprises pour un montant de rectifications de 543 M€ en base (60 M€ en 2018, appliqué à 13 reprises).

## **4. 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, sauf cas limitativement énumérés, la déductibilité des intérêts dus à des entreprises liées directement ou indirectement dans l'une des hypothèses suivantes : 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 2019, ce dispositif a été mis en œuvre à 55 reprises, soit près de deux fois moins qu'en 2018 (94 dossiers) pour un montant total de rectifications de 150 M€ en base, en repli net de 53% par rapport à 2018 (322 M€).

Moins concentrées en 2019, les affaires sont plus variées et concernent notamment l'application du dispositif anti-hybrides prévu à l'article 212-I-b du CGI. Les bénéficiaires des intérêts sont principalement établis au Luxembourg, mais également dans d'autres États de l'UE où ils sont soumis à un régime préférentiel d'imposition, souvent adossé à un rescrit très avantageux.

A ce titre, les montages en cause reposent sur des dispositifs variés : circulaire LIR n°164/2 du 28 janvier 2011 de l'administration fiscale luxembourgeoise utilisée pour créer de l'opacité, adossée à un *ruling* en faveur de la branche financière établie au Luxembourg ; régime de *Worldwide Debt Cap* qui limite les charges financières supportées au Royaume-Uni lorsqu'elles sont supérieures aux charges acquittées par le groupe au titre de sa dette externe mondiale vis-à-vis de tiers ; financement accordé par la mère allemande du groupe sous forme d'obligations remboursables en actions ; intérêts versés à des entités néerlandaises bénéficiant d'un *ruling* de l'administration néerlandaise exonérant ces dernières d'impôt sur les intérêts des prêts d'associés consentis à une société en nom collectif française (considérée dans le rescrit comme transparente).

Dans le cadre des travaux de contrôle de ces flux, il apparaît que la documentation et les fiches d'analyse transmises par les attachés fiscaux sur la législation des pays de leur ressort constituent un atout essentiel dans la mise en œuvre de telles rectifications.

Il faut noter par ailleurs que plusieurs rehaussements significatifs concernant le rejet de déduction des charges financières s'effectuent sous l'empire de l'article 39-1 du CGI, pertinent pour les exercices antérieurs aux dispositions de l'article 212-I-b du CGI, et représentent plus de 500 M€ en base en 2019. Le rendement de ces affaires a été consolidé par des règlements d'ensemble.

### **5. 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 2019, ce dispositif a été appliqué à 20 reprises (33 dossiers en 2018), pour un montant de rectifications de 8 M€ en base (12 M€). Il faut toutefois souligner le dynamisme des DIRCOFI qui concentrent 75 % des dossiers et près des 2/3 des rehaussements pratiqués.

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

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.

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

### **A. Le contrôle des fraudes les plus graves**

Le périmètre de l'indicateur mesurant la part de dossiers répressifs exclut en 2018 et 2019, les défaillances déclaratives. En 2019, la part de ces opérations répressives atteint 19,4%.

Pour comparaison avec les années précédentes, la part des contrôles réprimant les fraudes les plus caractérisées (y compris les cas de défaillances déclaratives) représente 27,3%, en baisse entre 2018 et 2019, de même que le montant des droits et pénalités relatifs à ces contrôles, soit 3,56Md€.

Pour illustration, le tableau suivant présente les résultats à iso périmètre :

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Montant des droits et des pénalités des opérations répressives (en M€)	4 850	6 140	5 812	5 365	7 841	4 923	6 454	4061	3553
Montant des droits et pénalités de l'ensemble des opérations de contrôle sur place (en M€)	10 815	12 311	11 592	10 884	12 435	10 771	10 724	9515	7632
Part des opérations répressives en montant	44,8 %	49,8 %	50,1 %	49,2 %	63,0 %	45,7 %	60,2 %	42,7 %	46,6 %
Part des opérations répressives par rapport au total du contrôle sur place	29,9 %	31,4 %	31,4 %	31,3 %	31,0 %	31,0 %	29,9 %	28,3 %	27,3 %

### **B. Nombre de dossiers de fraude transmis à l'autorité judiciaire**

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

En 2019, l'administration fiscale a effectué 965 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 Commission des infractions fiscales (CIF) a rendu 672 avis favorables au dépôt d'une plainte pour fraude fiscale.