

2 - Résultats du contrôle fiscal par compétence départementale des directions des finances publiques pour les départements de plus de 1 million d'habitants

Département	Nombre d'opérations (V.G. et E.S.F.P)	Total des droits nets (en M€)	Total des pénalités (en M€)
Alpes-Maritimes	737	53	23
Bouches-du-Rhône	766	76	42
Haute-Garonne	377	21	11
Gironde	609	31	15
Hérault	469	26	13
Ille-et-Vilaine	246	11	5
Isère	490	26	9
Loire-Atlantique	395	19	6
Moselle	266	16	9
Nord	864	42	21
Pas-de-Calais	347	15	7
Bas-Rhin	511	30	12
Rhône	660	38	22
Paris	2 861	246	139
Seine-Maritime	364	18	10
Seine-et-Marne	525	39	18
Yvelines	493	35	16
Var	498	46	22
Essonne	510	36	21
Hauts-de-Seine	852	73	41
Seine-Saint-Denis	716	91	79
Val-de-Marne	472	35	17
Val-d'Oise	561	47	25
Total	14 589	1 072	584

IV- LES RESULTATS DU CONTROLE FISCAL INTERNATIONAL

A - LE Contrôle des prix de transfert reste un axe majeur de lutte contre la planification fiscale agressive

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

	2021	2022	2023	2024	Variation 2023/2024
Rehaussements (en base) en M€	2 857	3 387	2 342	3 375	+44 %
Points d'impact	385	403	347	375	+8 %

Portée par la DVNI pour les grands groupes transnationaux et les DIRCOFI pour les entreprises moyennes, cette mission cible les stratégies de planification fiscale agressives particulièrement dommageables pour les finances publiques. Dans de nombreux cas, ces opérations, présentées comme légales, visent 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.

Afin de lutter contre ces pratiques, 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 2024, ce dispositif a été utilisé à 375 reprises (contre 347 en 2023) pour un total de 3,375 Mds€ en base contre 2,34 Mds€ en 2023, soit une augmentation de 44 % des montants rehaussés.

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 2024. Le montant moyen des rehaussements par dossier avoisine 9 M€ (contre 6,7 M€ en 2023), marquant également une forte progression.

S'agissant plus spécifiquement des rectifications concernant les transferts de bénéfices à destination des États ou juridictions offrant un régime fiscal privilégié, 24 affaires de la DVNI, représentant un montant total de rehaussements en base de 452,2 M€ (contre 32 affaires pour 130 M€ en 2023). Les principales juridictions impliquées sont Singapour, l'Irlande, la Suisse, le Luxembourg, Hong-Kong, les Émirats Arabes Unis, les Bermudes et les Îles Caïmans.

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 586 procédures de contrôle fiscal au cours de l'année 2024 contre 470 procédures en 2023. 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 2024 par rapport à 2023, 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.

Les principaux points faibles sont les suivants : la description correcte des opérations de réorganisations d'entreprises, la description précise du fichier local des activités exercées, 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. Par ailleurs, il peut parfois être noté 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, de la description insuffisante des flux et activités relatifs aux actifs incorporels.

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.

Le défaut de présentation de la documentation adéquate est sanctionné par l'article 1735 ter du CGI¹. 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 8 fois en 2024, contre 4 fois en 2023.

1 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.

L'article L 62 A du LPF permet aux entreprises ayant indûment procédé à un transfert de bénéfices à l'étranger de régulariser leur situation pendant la procédure de contrôle. Dans ce cadre, ces flux ne sont pas soumis à une retenue à la source, sous réserve du respect de certaines conditions par l'entreprise bénéficiaire.

En 2024, les services de contrôle de la DGFIP ont mis en œuvre la procédure de régularisation dans le cadre de 53 contrôles fiscaux. Les rehaussements en base acceptés par les entreprises se sont élevés à 689,3 M€ en contrepartie du rapatriement en France des sommes en cause. Les services n'ont pas appliqué de retenues à la source pour un montant de 97,2 M€ soit 84,2 M€ de droits et 13 M€ de pénalités.

La totalité des régularisations effectuées se rapporte à des rehaussements effectués en matière de prix de transfert. S'agissant de la destination géographique des flux contrôlés, les dossiers sont essentiellement concentrés sur les États-Unis (15 affaires), le Royaume-Uni (14), Singapour (12) et Hong Kong (6). Au sein de la zone UE, les États les plus concernés sont l'Allemagne (10) et l'Italie (5). Aucun pays inscrit sur la liste européenne des États non coopératifs ne figure dans le bilan 2024.

Enfin, 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)

	2021	2022	2023	2024
Nombre d'APP signés	16	14	28	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, 33 nouvelles demandes d'APP ont été enregistrées en 2024. Le délai moyen de conclusion des accords conclus en 2024 s'établit à 32 mois. En 2024, un total de 30 APP ont été négociés mais seuls 28 APP ont été signés.

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

Détermination bénéfice imposable - Territorialité	2021	2022	2023	2024	Variation 2023/2024
Rehaussements (en base) en M€	250	244	453	1 571	+247 %
Points d'impact	164	167	126	183	+45 %

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 2024, ce dispositif a été mis en œuvre à 183 reprises (126 fois en 2023) pour un montant total de rectifications, en très forte augmentation, de 1,57 Mds€ en base (453 M€ en 2023).

C - La lutte contre les montages visant à délocaliser la matière imposable

Dispositifs anti-abus	2021	2022	2023	2024	Variation 2023/2024
Rehaussements totaux relatifs aux montages visant à délocaliser la matière imposable (en base) en M€	886	1 492	1 238	254	-79 %

Les résultats de la mise en œuvre des dispositifs anti-abus ont atteint un montant de 254 Mds€ en base en 2024, contre 1,238 Mds € en 2023.

- L'article 123 bis du CGI

Ce dispositif 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 2024, 52 dossiers ont donné lieu à des rectifications à hauteur de 37,5 M€ en base (136 M€ en 2023 pour 82 dossiers).

Les principaux États concernés sont : le Panama, les Îles Vierges Britanniques, Hong-Kong, les Bahamas, le Royaume-Uni, les Îles Marshall et au sein de l'UE, le Luxembourg et la Belgique.

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 font systématiquement l'objet de pénalités exclusives de la bonne foi, voire dans certains cas, de poursuites pénales, sauf régularisation spontanée, le cas échéant.

- **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, etc. et des sociétés interposées situées dans différents États (Luxembourg, Gibraltar, Belgique, Maroc, Espagne, Lettonie, etc.)

En 2024, ce dispositif a généré des rectifications de 14,7 M€ en base pour 33 dossiers (contre 16 M€ en 2023 pour 28 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 territoire¹.

En 2024, ce dispositif a été appliqué à **4 reprises** pour un montant de rectifications de 48 M€ en base (contre 528 M€ en 2023 pour 6 dossiers)

1 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 Caimans, 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 2024, ce dispositif a été mis en œuvre à 57 reprises (31 reprises en 2023) pour un montant total de rectifications de 114,7 M€ en base (521 M€ en 2023).

- **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 inférieurs 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 2024, ce dispositif a été appliqué à 16 reprises pour un montant de rectifications de 39,7 M€ en base (29 reprises et 37 M€ en 2023)

Les territoires concernés par l'application de l'article 238 A du CGI sont notamment Andorre, Chypre, l'Irlande, le Luxembourg, la Tunisie.

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

A - LE CONTRÔLE DES FRAUDES LES PLUS GRAVES