

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	551	33	16
Bouches-du-Rhône	386	27	11
Haute-Garonne	121	5	3
Gironde	329	13	8
Hérault	261	18	8
Ille-et-Vilaine	125	5	2
Isère	257	10	4
Loire-Atlantique	177	10	7
Moselle	115	4	2
Nord	409	15	7
Pas-de-Calais	206	7	2
Bas-Rhin	275	11	4
Rhône	360	16	10
Paris	1666	132	77
Seine-Maritime	205	6	3
Seine-et-Marne	395	14	6
Yvelines	327	18	7
Var	324	25	8
Essonne	304	15	7
Hauts-de-Seine	691	39	19
Seine-Saint-Denis	310	24	16
Val-de-Marne	328	29	14
Val-d'Oise	311	19	10

IV- LES RÉSULTATS DU CONTRÔLE FISCAL INTERNATIONAL

A- LE CONTRÔLE DES PRIX DE TRANSFERT²⁵ RESTE UN AXE MAJEUR DE LUTTE CONTRE LA PLANIFICATION FISCALE AGRESSIVE

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

	2018	2019	2020	Variation 2019/2020
Rehaussements (en base)*	3 323	3 899	1 212	- 69 %
Points d'impact	452	355	203	-43 %

*(en millions d'euros)

Le contrôle des prix de transfert cible les stratégies de planification fiscale agressive généralement conçues par les cabinets de conseil fiscal et présentées comme légales. Il s'agit très souvent d'opérations visant à soustraire délibérément la base imposable en France par l'utilisation de dispositifs complexes qui facilitent 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, dans toutes ses composantes (alinéas 1 et 2), demeure le dispositif le plus pertinent, et par conséquent le plus utilisé dans le cadre du contrôle de ces transactions.

En 2020, ce dispositif a été utilisé à 203 reprises (355 en 2019) et occupe une place prépondérante dans le produit des rectifications en base. Le montant des rehaussements issus de la mise en œuvre de ces dispositions (1,2 Mds€) représente à lui seul 59% de l'ensemble des rectifications en base de l'année 2020. Le montant moyen des rehaussements par dossier s'établit autour de 6 M€ (11 M€ en 2019) et reste ainsi particulièrement significatif.

Les compléments de base fiscale tirés de l'article 57 proviennent pour une large part d'opérations de grande envergure : 22 dossiers concentrent près d'1 Md€ de rectifications en base. Les 52 dossiers les plus importants représentent plus de 11 Md€ de rectifications en base, la médiane se situant à 2,25 M€.

La répartition géographique des États concernés par les dossiers de transferts de bénéficiers permet d'établir une cartographie des pratiques en la matière : sur 98 dossiers identifiés, les États-Unis figurent largement en tête (19 dossiers), suivis du Royaume-Uni²⁶ et du Luxembourg (13 dossiers chacun), puis la Suisse (10 dossiers). Certains autres États membres ou territoires tiers apparaissent également, du fait de leur faible niveau d'imposition ou des schémas qu'ils proposent (Irlande, Pays-Bas et Hong-Kong, respectivement 5 dossiers), ainsi que, plus sporadiquement toutefois, des territoires réputés pour leur opacité, tels que les Émirats Arabes Unis, Macao ou Singapour.

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 fait l'objet d'une refonte et de commentaires administratifs en 2018²⁷

Le défaut de présentation de la documentation adéquate est sanctionné par l'article 1735 ter du CGI²⁸. Le caractère dissuasif de cette disposition explique que sa mise en œuvre soit réservée aux cas d'obstruction manifeste et qu'elle ne s'est appliquée qu'une seule fois en 2020.

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. De plus, les déclarations 2257-SD étant susceptibles de faire l'objet de requêtes dans SIRIUS-PRO, certaines brigades de programmation envisagent de mieux exploiter leur contenu à des fins de programmation (DIRCOFI Sud-Est, DIRCOFI Nord).

Pour la seconde année consécutive, la DGFIP a recensé les dossiers de contrôle des prix de transfert afin d'évaluer la qualité de la documentation remise à l'administration.

En 2020, la nouvelle version de la documentation de prix de transfert a été demandée par les services dans le cadre de 295 procédures de contrôle fiscal.

La documentation a été systématiquement remise aux services de contrôle, en début de vérification dans 80 % des cas, conformément à la loi. Dans les autres cas, la documentation a été demandée par le service, qui l'a obtenue en cours de vérification.

L'analyse des documentations délivrées par les entreprises montre que celles-ci respectent généralement les conditions formelles établies par l'article L.13 AA du LPF. On peut ainsi estimer que les principes de présentation prescrits sont désormais adoptés par la grande majorité d'entre elles. A titre d'illustration, les services de contrôle interrogés ont indiqué que dans 9 cas sur 10, la documentation était tenue à jour et fondée sur des éléments contemporains.

Dans la plupart des cas, la qualité formelle a progressé par rapport à 2019. C'est notamment le cas du respect de la structure de la documentation en deux parties imposée par la loi : cette obligation était respectée par deux entreprises sur trois en 2019, ratio qui s'établit à 8 sur 10 en 2020.

Sur le fond, si des marges de progrès existent notamment en ce qui concerne les analyses de comparabilité, la précision apportée sur les activités et prestations intra-groupe, ainsi que la liste des accords préalables unilatéraux conclus par le groupe, la qualité de la documentation est considérée comme satisfaisante dans 80 % des cas et tous les indicateurs surveillés par la DGFIP ont progressé par rapport à 2019 (70 %). Ainsi, dans 92 % des cas, l'entreprise a correctement indiqué la ou les méthodes de détermination des prix de transfert pratiqués ainsi que les raisons du choix de ces méthodes, ce qui est primordial pour assurer la bonne compréhension de la politique de prix de transfert exposée.

Indépendamment des rectifications motivées par l'article 57 du CGI, les services de contrôle peuvent refuser la déduction de charges facturées par des entités domiciliées à l'étranger sur le fondement de l'acte anormal de gestion (art. 39-1).

Ce motif de contrôle a été utilisé à 62 reprises en 2020 pour un montant notifié égal à 33 M€ en base.

- **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)**

	2018	2019	2020
Nombre d'APP signés	7	16	8

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, 25 nouvelles demandes d'APP ont été enregistrées en 2020. Le délai moyen de conclusion des accords conclus en 2020 s'établit à 44 mois.

En 2020, 8 APP ont été signés.

B- TERRITORIALITÉ ET LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE : MOINS DE PROBLÉMATIQUES MAIS UN DÉVELOPPEMENT JURISPRUDENTIEL INÉDIT

	2018	2019	2020	Variation 2019/2020
Rehaussements (en base)*	948	191	319	67%
Points d'impact	181	142	79	-44%

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 d'un siège de direction effective ou d'un établissement stable sur le territoire français.

En 2020, le montant total des rectifications notifiées sur le fondement de l'article 209-I du CGI se caractérise par une nette augmentation des bases rectifiées par rapport à 2019 (+ 67 %), passant de 191 M€ à 319 M€. Cette progression est toutefois à nuancer, dans la mesure où elle est due à un ensemble de dossiers emblématiques traités par la DIRCOFI Sud-Est visant une même structure, pour lesquels la notion de siège de direction effective a été privilégiée.

Le recours à l'article 209-I continue à reculer par rapport aux années précédentes (79 dossiers en 2020, 142 en 2019, 181 en 2018). L'incertitude persistante induite par une jurisprudence *a priori* défavorable à l'administration, tant sur le fond que sur la procédure, est de nature à dissuader les stratégies visant à caractériser l'existence d'un établissement stable²⁹

Toutefois, l'arrêt rendu fin 2020 par le Conseil d'État dans l'affaire Conversant-Valueclick³⁰ semble ouvrir la voie à une approche renouvelée qui pourrait être utile dans le domaine de l'économie numérique.

Ainsi, une approche axée sur la recherche d'une installation fixe d'affaire n'est pas à exclure si l'ensemble des éléments objectifs qui la caractérisent sont réunis. À cet égard, la DNEF demeure fortement impliquée dans les dossiers d'activités non déclarées en France. Si l'année 2020 a été marquée par l'impossibilité de réaliser de très nombreuses opérations, les procédures de visite et de saisie (L16B du LPF) garantissent la poursuite de la programmation de nouvelles affaires à moyen terme (56 dossiers en 2020, soit 90 % des perquisitions fiscales de l'année, contre 87 en 2019).

C. LA LUTTE CONTRE LES MONTAGES VISANT À DÉLOCALISER LA MATIÈRE IMPOSABLE

	2018	2019	2020	Variation 2019/2020
Rehaussements totaux relatifs aux montages visant à délocaliser la matière imposable (en base)*	504	845	564	-33%

Les résultats de la mise en œuvre des dispositifs anti-abus ont reculé de -33 % en 2020, passant d'un montant de rehaussements de 845 M€ (en base) en 2019 à 564 M€ en 2020.

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

Ce dispositif modifié suite à une décision du Conseil constitutionnel³¹ rendue en 2017³² 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 2020, ce dispositif a été appliqué à 50 reprises (contre 78 en 2019) pour un montant de rectifications de 72 M€ en base (104 M€ en 2019).

Une trentaine de dossiers ont été traités dans le cadre de CSP et concernent la régularisation d'avoirs à l'étranger faisant suite à une demande de mise en conformité sur la base de renseignements obtenus grâce à l'échange automatique d'information. Pour les dossiers clos en 2020, les territoires où sont hébergées les structures juridiques visées par ce dispositif sont Panama (au moins 15 dossiers), les Bahamas, les Îles Vierges Britanniques, les Seychelles, Dubai (EAU), Hong-Kong, Gibraltar, Brunei, le Canada, l'Île Maurice, la Suisse, les Antilles néerlandaises, les États-Unis et le Luxembourg.

Compte tenu de la volonté manifeste des contribuables d'éluder l'impôt au moyen de structures interposées visant à dissimuler les véritables bénéficiaires des avoirs, ces dossiers font systématiquement l'objet de pénalités, voire dans certains cas, de poursuites pénales.

- **L'article 155 A du CGI**

Cette disposition permet d'imposer les revenus perçus par une personne domiciliée ou établie à l'étranger 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 celle qui reçoit la rémunération ;
- elle n'apporte pas la preuve 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.

L'article 155 A du CGI s'est appliqué à 31 reprises en 2020, contre 86 l'année précédente, pour un montant de rectifications de 13 M€ d'euros en base (contre 41 M€ en 2019). Les rectifications visent des problématiques diversifiées : activité occulte d'apporteur d'affaires via des sociétés implantées en Andorre et en Espagne, sportif rémunéré à raison de l'exploitation de son image à travers des sociétés luxembourgeoises et suisses, salaires versés à une société établie au Royaume-Uni pour le compte du redevable en contrepartie de prestations artistiques (concerts).

- **L'article 209 B du CGI**

Ce dispositif a vocation à être mis en œuvre pour lutter contre la délocalisation de capitaux dans des États et territoires à régime fiscal privilégié. Il permet de rapatrier en France les bénéfices réalisés à l'étranger 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. En-dehors de l'Union européenne, la correction 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 territoire³³.

En 2020, l'article 209 B du CGI a été mis en œuvre à 13 reprises pour un montant de rectifications de 82 M€ en base (543 M€ en 2019, appliqué à 10 reprises).

- **L'article 212 du CGI**

L'article 212 du CGI encadre la déduction des charges financières en cas de faible imposition ou d'exonération des intérêts dans le résultat de l'entreprise créancière liée. En-dehors des cas limitativement énumérés, il peut donner lieu à une réintégration partielle des intérêts déduits lorsqu'ils sont versés à une entreprise liée (directement ou indirectement). Plusieurs variantes de cette mesure existent en fonction de critères différents : 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 2020, ce dispositif a été mis en œuvre à 45 reprises (55 dossiers en 2019) pour un montant total de rectifications en base de 387 M€, soit 2,5 fois plus qu'en 2019 (150 M€). La plupart des dossiers visent des taux d'intérêt excessifs. Une partie significative des montants rectifiés provient cependant de 3 dossiers mettant en évidence un mécanisme de déduction d'intérêts fictifs au Luxembourg. Les entités établies dans ce pays bénéficiant d'un *ruling* dont la consultation a fait apparaître le lien direct entre l'exonération accordée au Luxembourg et le montant des charges financières versées par la société française (mise en œuvre de l'article 212-I-b du CGI)³⁴.

Près de la moitié des bases procèdent par ailleurs d'un règlement d'ensemble conclu avec deux sociétés d'un groupe concernant une problématique initialement abordée sous l'angle du montage financier abusif. L'accord prévoit l'abandon des sommes réclamées sur le fondement de l'abus de droit en raison d'un précédent montage financier mis en place avant l'entrée en vigueur des dispositions de l'article 212-I-b (exercices clos avant le 25 septembre 2013). En contrepartie, les sociétés acceptent les rappels afférents aux exercices suivants ainsi que la majoration exclusive de bonne foi (40 %) . Le groupe a en outre pris l'engagement de démanteler le schéma de financement en cause.

- **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. Il s'agit des juridictions dans lesquelles la société bénéficiaire des 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 par les entreprises établies en France à des personnes domiciliées ou établies dans une telle juridiction ou État/territoire non coopératif ne sont pas déductibles, sauf moyennant la preuve de la réalité des opérations correspondant aux dépenses et de la normalité du prix payé.

En 2020, ce dispositif s'est appliqué à 15 reprises (20 dossiers en 2019), pour un montant de rectifications de 10 M€ en base (8 M€ en 2019).

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

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 excluait en 2018 et 2019, les défaillances déclaratives.

Pour comparaison avec les années précédentes, la part des contrôles réprimant les fraudes les plus caractérisées (y compris les cas de défaillances déclaratives) représente 25,9%, en baisse entre 2019 et 2020, de même que le montant des droits et pénalités relatifs à ces contrôles, soit 2,21 Md€.

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

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Montant des droits et des pénalités des opérations répressives (en M€)	6 140	5 812	5 365	7 841	4 923	6 454	4061	3553	2120
Montant des droits et pénalités de l'ensemble des opérations de contrôle sur place (en M€)	12 311	11 592	10 884	12 435	10 771	10 724	9515	7632	4437
Part des opérations répressives en montant	49,8 %	50,1 %	49,2 %	63,0 %	45,7 %	60,2 %	42,7 %	46,6 %	47,8 %
Part des opérations répressives par rapport au total du contrôle sur place	31,4 %	31,4 %	31,3 %	31,0 %	31,0 %	29,9 %	28,3 %	27,3 %	25,9 %