



N° 2023

---

# ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUATORZIÈME LÉGISLATURE

---

---

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 11 juin 2014.

## RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

*en application de l'article 145-8 du Règlement*

PAR LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU  
CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

*sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information sur*

***l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international***

ET PRÉSENTÉ

PAR M. PIERRE-ALAIN MUET,

Député.

---



## SOMMAIRE

	Pages
<b>INTRODUCTION</b> .....	5
<b>I. LES MESURES RELEVANT D'UNE ACTION INTERNATIONALE ET EUROPÉENNE</b> .....	9
<b>A. DES PROPOSITIONS AMBITIEUSES DE L'OCDE POUR LUTTER EFFICACEMENT CONTRE L'OPTIMISATION FISCALE AGRESSIVE DES ENTREPRISES</b> .....	9
1. Adoption d'un rapport sur l'économie numérique afin de dresser un état des lieux de la situation et harmoniser les points de vue.....	10
2. Actions permettant de neutraliser les effets des produits hybrides.....	11
3. Neutralisation des « <i>patent boxes</i> » .....	13
4. Mesure anti-abus des traités fiscaux .....	13
5. Action vis-à-vis des prix de transfert.....	14
6. Mise en place d'une transmission de données pays par pays .....	16
7. Rapport de faisabilité sur la mise en œuvre d'une convention multilatérale.....	16
<b>B. UNE RÉFORME EUROPÉENNE AMBITIEUSE, NÉCESSITANT DES IMPULSIONS POLITIQUES</b> .....	17
1. Le projet de directive ACCIS : assurer une meilleure coordination de la politique fiscale des entreprises au sein de l'Union européenne.....	18
2. Le projet de directive ACCIS : un projet au long cours .....	19
3. Des aspirations européennes louables qui ne pourront se concrétiser sans une impulsion politique forte .....	22
<b>II. LES PROPOSITIONS DONT LA MISE EN ŒUVRE RELÈVE DU NIVEAU NATIONAL</b> .....	23
<b>A. AU NIVEAU LÉGISLATIF</b> .....	23
1. Encadrer plus efficacement les pratiques d'optimisation .....	23
2. Renforcer l'information de l'administration fiscale et la sécurité juridique du contribuable.....	33
<b>B. AU NIVEAU INFRA-LÉGISLATIF</b> .....	34
<b>EXAMEN DU RAPPORT EN COMMISSION</b> .....	35
<b>LISTE DES CONTRIBUTIONS AU PRÉSENT RAPPORT</b> .....	45



## INTRODUCTION

Dans sa fonction d’information des citoyens et de contrôle de l’action du Gouvernement, le Parlement formule de nombreuses propositions tendant à orienter l’action publique. Beaucoup de ces propositions, sans doute trop, restent lettre morte. Cela s’explique notamment par le fait que la mise en œuvre concrète de ces propositions dépend souvent de l’action du Gouvernement, et non de celle du Parlement. Mais force est de reconnaître que les parlementaires n’assurent pas toujours eux-mêmes de manière assidue le suivi des recommandations qu’ils sont amenés à formuler.

Depuis sa dernière modification en 2009 <sup>(1)</sup>, le Règlement de l’Assemblée nationale prévoit pourtant un cadre juridique spécifique à ce suivi, en son article 145-8.

### Article 145-8 du Règlement de l’Assemblée nationale

1. À l’issue d’un délai de six mois suivant la publication du rapport d’une commission d’enquête ou d’une mission d’information, le membre de la commission permanente compétente désigné par celle-ci à cet effet lui présente un rapport sur la mise en œuvre des conclusions de ladite commission d’enquête ou mission d’information.

2. Un rapport sur la mise en œuvre des conclusions d’une commission d’enquête ou d’une mission d’information peut donner lieu, en séance publique, à un débat sans vote ou à une séance de questions.

Le présent rapport est le premier présenté à la commission des Finances en application de cet article. Le 5 février dernier, celle-ci a en effet confié au Rapporteur de la mission d’information sur l’optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international le soin de faire le point sur la mise en œuvre des conclusions de ce rapport, présenté le 10 juillet 2013 <sup>(2)</sup>.

Celui-ci formulait vingt-deux propositions, dont onze relevaient du domaine de la loi. Dix de ces onze propositions « législatives » ont été adoptées par le Parlement dans le projet de loi de finances (PLF) pour 2014, soit à peine quatre mois après la publication du rapport. Sept des dix mesures législatives étaient d’origine parlementaire, les trois autres figurant dans le PLF, à l’initiative du Gouvernement. Cinq des dix mesures ont cependant été déclarées contraires à la Constitution par le Conseil constitutionnel, saisi de la loi de finances par l’opposition parlementaire <sup>(3)</sup> (cf. tableau *infra*).

---

(1) Par la résolution n° 292 du 27 mai 2009.

(2) L’optimisation fiscale « agressive » des entreprises multinationales : agir pour rétablir l’égalité devant l’impôt et la souveraineté fiscale de l’État, rapport d’information n° 1243, juillet 2013, présenté par M. Pierre-Alain Muet, au nom de la mission présidée par M. Éric Woerth : <http://www.assemblee-nationale.fr/14/rap-info/i1243.asp>

(3) Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 : <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/2013/2013-685-dc/decision-n-2013-685-dc-du-29-decembre-2013.139024.html>

Les quelques propositions qui relevaient d'une action internationale ou européenne sont actuellement en cours d'élaboration. L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) d'une part et l'Union européenne (UE) d'autre part, mettent au point chacune dans leurs domaines de compétences des outils anti-optimisation fiscale, qui pourraient être notamment adoptés à l'occasion d'une réunion du G20 en septembre prochain.

Le présent rapport poursuit un objectif très simple : faire un bref point d'étape sur les recommandations formulées l'année dernière. Il ne s'agit pas d'un nouveau rapport sur l'optimisation fiscale des entreprises transnationales, ni d'une étude juridique des conclusions à tirer de la décision du Conseil constitutionnel, mais, plus modestement, du point de départ d'un éventuel nouveau débat sur ces questions.

Proposition	Proposition relevant de la compétence du Parlement	Proposition ayant fait l'objet d'une traduction législative	Proposition ayant été validée par le Conseil constitutionnel	Proposition faisant l'objet d'une réflexion au niveau de l'OCDE	Proposition faisant l'objet d'une réflexion au niveau de l'UE
1. Renforcer la portée de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales en précisant que les actes constitutifs d'un abus de droit n'ont pas « exclusivement » mais « principalement » pour but d'atténuer ou d'éviter les charges fiscales que le contribuable aurait normalement supportées	X	X <i>Article 100 de la loi de finances initiale (LFI) pour 2014</i>			
2. Modifier l'article 57 du code général des impôts afin de supprimer la condition de dépendance ou de contrôle lorsque les transactions s'effectuent avec des entreprises établies dans des États et territoires non coopératifs	X	X <i>Article 106 LFI 2014</i>			
3. Prévoir la mise à disposition de la comptabilité analytique et consolidée des entreprises soumises à l'obligation de documentation des prix de transfert en application de l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales	X	X <i>Article 99 LFI 2014</i>	X Validation partielle, à l'exclusion du mécanisme de sanction		
4. Supprimer le caractère automatique de la suspension de l'établissement de l'impôt pendant la durée de la procédure amiable prévue dans les contrôles de prix de transfert	X	X <i>Article 101 LFI 2014</i>	X		
5. Déliaer la pénalité pour manquement à l'obligation documentaire de l'existence d'une rectification	X	X <i>Article 97 LFI 2014</i>			

6. Dans certaines situations « à risque » ( <i>business restructuring</i> notamment), faire peser sur le contribuable la charge de prouver le caractère normal des prix de transfert	X	X <i>Article 106 LFI 2014</i>			
7. Modifier l'article 238 A du code général des impôts afin d'aligner les conditions de déductibilité des charges logées dans des États à fiscalité privilégiée sur celles, plus exigeantes, des charges logées dans des États et territoires non coopératifs	X				
8 Envisager l'instauration de mesures visant à empêcher la déduction ou l'exonération en France d'un flux ou produit déjà déduit ou exonéré dans un autre État (produits dits « hybrides »)	X	X <i>Article 22 LFI 2014</i>	X		
9. Envisager l'instauration de mesures visant à empêcher une entreprise de tirer un bénéfice fiscal résultant d'une différence de qualification juridique de son statut dans deux États différents (entités dites « hybrides »)	X	X <i>Article 105 LFI 2014</i>	X		
10. Au terme d'une démarche concertée, rendre obligatoire la communication préalable à l'administration fiscale des schémas d'optimisation procurant un avantage fiscal substantiel, et promouvoir parallèlement un recours plus fréquent à la procédure de rescrit	X	X <i>Article 96 LFI 2014</i>			
11. Soutenir les démarches internationales tendant à la renégociation des conventions fiscales bilatérales				X	
12. Dans le cadre de la renégociation des conventions fiscales bilatérales, promouvoir la définition par l'OCDE du concept d'établissement stable virtuel				X	
13. Prévoir dans les conventions bilatérales une « clause de sauvegarde fiscale », tendant à s'assurer qu'un flux ou produit déduit ou exonéré dans un État membre soit bien imposé dans l'État de la source				X	X
14. Encourager les initiatives de la Commission européenne tendant à réformer les directives relatives aux revenus passifs afin de s'assurer qu'un flux ou produit déduit ou exonéré dans un État membre soit bien imposé dans l'État de la source				X	X
15 Lancer une réflexion avec nos principaux partenaires européens sur une harmonisation des bases de l'impôt sur les sociétés, pouvant déboucher sur une coopération renforcée en lien avec la mise en œuvre d'ACCIS					X

16. Dans l'attente d'une éventuelle généralisation à l'ensemble des activités, envisager la mise en œuvre obligatoire d'ACCIS pour les entreprises de l'économie numérique					X
17. Promouvoir une définition européenne des États et territoires non coopératifs					X
18. Favoriser la transmission à l'administration fiscale française des <i>rulings</i> bénéficiant, dans d'autres États, à des entités françaises (têtes de groupe ou filiales)	X	X <i>Article 98 LFI 2014</i>	X		
19. Généraliser au sein de l'Union européenne la « transparence pays par pays », puis promouvoir auprès des États non membres de l'Union européenne l'adoption d'une règle similaire					X
20. Élargir le champ de la responsabilité sociétale et environnementale des entreprises aux conséquences fiscales de leurs activités et de leurs stratégies					
21. Veiller à ce que l'État prenne en compte le civisme fiscal dans la gestion de ses participations					
22. Suggérer à la Cour des comptes de prévoir l'inclusion d'un développement spécifique sur le civisme fiscal dans ses rapports de contrôle sur la gestion des entreprises publiques					



## I. LES MESURES RELEVANT D'UNE ACTION INTERNATIONALE ET EUROPÉENNE

En conclusion des travaux de la mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international, le Rapporteur préconisait notamment d'adapter le droit fiscal international en vue de prévenir et de combattre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (propositions n° 11, 12 et 13) et soutenait l'idée d'un renforcement de la lutte contre la planification fiscale agressive au niveau européen (propositions n° 15, 16 et 17).

Lors de la constitution de la présente mission le 5 février dernier, le Rapporteur et le Président de la précédente mission d'information, ont insisté sur la nécessité d'assurer un suivi des initiatives internationales et européennes dans le domaine de la lutte contre l'optimisation fiscale des entreprises.

En l'occurrence, depuis la présentation du précédent rapport devant la commission des Finances, le 10 juillet 2013, l'OCDE et l'Union européenne ont, à des degrés divers, poursuivi leurs travaux et devraient très prochainement faire des propositions concrètes pour corriger certaines des anomalies qui avaient été relevées par le Rapporteur.

### A. DES PROPOSITIONS AMBITIEUSES DE L'OCDE POUR LUTTER EFFICACEMENT CONTRE L'OPTIMISATION FISCALE AGRESSIVE DES ENTREPRISES

À la suite de la publication, début 2013, de son rapport *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting* ou *BEPS*, en anglais)<sup>(1)</sup>, l'OCDE a poursuivi ses travaux et mis en avant un certain nombre de propositions qui devraient être entérinées dans les mois à venir.

Lors de la réunion des ministres des Finances du G20 à Moscou les 18-20 juillet 2013, a été dévoilé un *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* en 15 pistes<sup>(2)</sup>. L'objectif de ce plan est de donner « *aux États les instruments nationaux et internationaux permettant d'empêcher les entreprises de se soustraire partiellement ou totalement à l'impôt* »<sup>(3)</sup> en supprimant les doubles « *non-impositions* » et en introduisant de la transparence dans les pratiques des multinationales afin que ces dernières payent des impôts là où se déroulent véritablement leurs activités.

---

(1) [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/lutter-contre-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices\\_9789264192904-fr#page3](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/lutter-contre-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices_9789264192904-fr#page3)

(2) <http://www.oecd.org/fr/ctp/PlanActionBEPS.pdf>

(3) <http://www.oecd.org/fr/presse/remedier-aux-failles-des-systemes-fiscaux-locde-lance-un-plan-daction-pour-lutter-contre-lerosionde-la-base-dimposition-et-le-transfert-de-benefices.htm>

Pour le directeur du centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, M. Pascal Saint-Amans, interrogé par le Rapporteur, le dossier *BEPS* avance de manière très satisfaisante. Les États semblent avoir pris conscience de la nécessité d'agir, de concert, pour lutter efficacement contre des dérives qui les desservent au premier chef.

Dans cette optique, l'OCDE a prioritairement élaboré sept mesures spécifiques contre la planification fiscale agressive qui devraient être mises en œuvre dès 2015. À l'exception de la mesure relative aux « *patent boxes* » (cf. *infra*), qui rencontre quelques résistances, ces propositions devraient très prochainement faire l'objet d'un accord politique entre les pays membres, avant une adoption formelle à l'occasion du prochain sommet du G20 à Cairns en Australie en septembre prochain.

Ci-après sont présentées les sept mesures actuellement mises en avant par l'OCDE pour tenter de trouver une réponse adéquate aux dérives de l'optimisation fiscale agressive des entreprises dans un contexte international.

#### **1. Adoption d'un rapport sur l'économie numérique afin de dresser un état des lieux de la situation et harmoniser les points de vue**

Comme l'avait relevé le Rapporteur à l'occasion de ses précédents travaux, le droit fiscal est, de manière générale, mal adapté aux spécificités de l'économie numérique. Ainsi, les conventions fiscales bilatérales prévoient la possibilité pour un État de prélever l'impôt sur les sociétés résidentes, mais également sur les établissements stables des sociétés non résidentes. Les critères de présence d'un établissement stable, souvent résumés par la formule « des hommes et des machines » ne permettent pas d'appréhender – et donc d'imposer – l'activité réalisée en France par les géants américains du numérique que sont les GAFAM (Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft).

La publication d'un rapport sur l'économie numérique sous l'égide du comité des affaires fiscales de l'OCDE ne fera évidemment naître aucune obligation juridique. Néanmoins cette mesure, qui s'inscrit dans une démarche de « *soft power* », apparaît essentielle aux yeux du Rapporteur car pour la première fois un nombre conséquent d'États vont formaliser et harmoniser dans un seul et même document leur vision de l'économie numérique. Ce rapport constitue ainsi une première étape, en posant un cadre conceptuel dans lequel pourront être développées, à l'avenir, les mesures permettant d'adapter nos pratiques au sein d'un modèle économique renouvelé.

Le comité des affaires fiscales a souhaité structurer son rapport – encore en cours de rédaction à l'heure actuelle – autour de trois axes particuliers.

En premier lieu, le comité des affaires fiscales préfère insister sur l'évolution globale des pratiques. Il conteste justement le concept « d'économie numérique » et préfère parler d'une numérisation de l'économie dans son ensemble. Se concentrer sur les seuls GAFAM ne lui paraissant pas judicieux, le comité des affaires fiscales souhaite démontrer que la numérisation touche l'ensemble de l'économie, et que par conséquent il serait préférable de proposer des pistes de réformes globales au lieu de se focaliser uniquement sur quelques acteurs économiques, certes importants.

En deuxième lieu, le rapport devrait insister sur l'importance des actifs incorporels dans une économie mondiale et numérisée. Comme l'avait déjà souligné le Rapporteur dans ses précédents travaux, les actifs immatériels, comme les redevances rémunérant l'utilisation de droits de propriété intellectuelle – ce qui est le cas de la chaîne multinationale de cafés Starbucks ou du moteur de recherche Google – exacerbent les effets négatifs de l'optimisation fiscale. Autour de cet axe, le rapport à venir devrait faire état des différentes modifications susceptibles d'intervenir dans la définition de l'établissement stable numérique, en prenant notamment en compte la « présence numérique » d'une entreprise étrangère (proposition n° 12 : « *Dans le cadre de la renégociation des conventions fiscales bilatérales, promouvoir la définition par l'OCDE du concept d'établissement stable virtuel* »). Une nouvelle approche devrait permettre par des mécanismes d'attribution géographique, une segmentation de l'imposition des bénéfices dégagés par la société en fonction de la contribution des consommateurs-utilisateurs de chaque État à la réalisation de ces bénéfices. À ce jour aucun accord politique n'a cependant encore pu être dégagé sur ce point.

Enfin, après avoir présenté les différentes modifications possibles de la définition de l'établissement stable numérique, le rapport du comité des affaires fiscales devrait présenter les pistes envisagées permettant d'imposer effectivement les entreprises concernées, l'idée étant d'instituer un nouvel ancrage territorial. Une partie des profits pourrait ainsi être taxée en fonction du lieu où sont effectuées les collectes et les mesures de données. Autre piste envisagée : cette imposition pourrait être directement ponctionnée *via* une taxe sur la valeur ajoutée. À ce jour, aucun accord n'a cependant encore été trouvé sur ce point non plus.

## **2. Actions permettant de neutraliser les effets des produits hybrides**

Les produits hybrides sont définis par l'OCDE comme des « *instruments dont le régime fiscal est différent dans les pays concernés, étant le plus souvent considérés comme titres de dette dans un pays et comme titres de participation dans un autre* » <sup>(1)</sup>.

---

(1) OCDE, Dispositifs hybrides – Questions de politique et de discipline fiscales, page 7 : [http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/HYBRIDS\\_FR\\_Final\\_October2012.pdf](http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/HYBRIDS_FR_Final_October2012.pdf)

Ainsi les différentes législations fiscales qualifient parfois de manière différente certains produits identiques. Ils sont pour cette raison appelées hybrides. Ces produits sont les mêmes, mais en fonction du territoire dans lequel on se situe, leur traitement fiscal peut radicalement différer. Ces différences entre législations nationales peuvent être pleinement utilisées par les entreprises pour obtenir de multiples déductions fiscales ou faire disparaître en tout ou partie l'imposition de certains revenus.

L'OCDE a prévu de proposer un ensemble de mesures permettant de neutraliser les effets des produits hybrides en suggérant, d'une part, aux États d'intégrer certaines dispositions dans leur droit interne et, d'autre part, d'inclure certaines stipulations dans les conventions fiscales internationales.

Afin de garantir le succès de cette entreprise, l'OCDE s'est assurée tout au long du processus d'élaboration de ces mesures de la robustesse de ses propositions et de leur comptabilité avec le droit de l'Union européenne. La Commission européenne a donné son aval à cette démarche et a d'ailleurs proposé une révision de la directive « mère-fille »<sup>(1)</sup>, le 25 novembre 2013, qui devrait permettre une meilleure intégration des dispositions à venir.

Cette directive vise à éviter qu'un bénéficiaire déjà imposé dans l'État de la source le soit une seconde fois lorsque les dividendes qui en sont issus sont « remontés » à la société mère établie dans un État de l'Union européenne, soit que l'État d'établissement de la filiale opère une retenue à la source sur les dividendes quittant son territoire, soit que l'État d'établissement de la mère n'exonère pas le dividende remonté.

La révision proposée s'inscrit pleinement dans le cadre de la lutte contre les doubles « non-impositions » résultant des prêts hybrides, qui ont la particularité d'être traités comme des emprunts dans l'État membre de source – ce qui permet d'y déduire la charge d'intérêts correspondantes – et comme du capital par celui du bénéficiaire – ce qui permet leur exonération en tant que profit distribué en application de la directive. Cette révision permettrait, en cas de déduction dans l'État-membre de source des profits, d'obliger l'État-membre bénéficiaire à imposer le produit distribué (proposition n° 13 : « *Prévoir dans les conventions bilatérales une « clause de sauvegarde fiscale », tendant à s'assurer qu'un flux ou produit déduit ou exonéré dans un État membre soit bien imposé dans l'État de la source* »).

À cette occasion, la Commission européenne a également proposé d'introduire une clause anti-abus générale fortement inspirée de celle figurant dans sa recommandation sur la planification fiscale agressive du 6 décembre 2012<sup>(2)</sup>.

---

(1) <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX:31990L0435>

(2) [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_8806\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_fr.pdf)

Les discussions sont actuellement en bonne voie puisque les pays membres du comité des affaires fiscales de l'OCDE soutiennent cette initiative et promeuvent une approche ambitieuse et exhaustive de nature à faire face à terme à tous les montages et dispositifs hybrides fondés sur le régime « mère-fille ».

D'après les informations recueillies par le Rapporteur, seul le Royaume-Uni demanderait quelques aménagements. Néanmoins, les discussions techniques avancent et elles pourraient se conclure dans les mois à venir. Dans le meilleur des cas, les commentaires du modèle de législation, en cours d'élaboration, pourraient être disponibles en 2015.

### **3. Neutralisation des « *patent boxes* »**

L'OCDE souhaiterait neutraliser les effets négatifs des « *patent boxes* », ces dispositifs fiscaux qui permettent une optimisation des revenus incorporels des entreprises, notamment des revenus issus des droits de propriété intellectuelle. L'objectif de l'OCDE consisterait en l'espèce à réaligner l'imposition des profits avec les activités économiques qui les ont effectivement suscitées.

Un certain nombre de pays ont mis en place des mesures fiscales attractives en faveur de la recherche et développement des entreprises afin de les conduire à enregistrer leurs licences et brevets sur leur territoire, créant ainsi des distorsions entre la réalité des activités économiques et la domiciliation de ces actifs incorporels.

Cette question concerne un grand nombre de pays de l'Union européenne comme Chypre, le Luxembourg, les Pays-Bas, le Royaume-Uni mais aussi la France qui impose les revenus issus des droits de propriété intellectuelle des entreprises au taux réduit de 15 %. Au Royaume-Uni, ces revenus sont imposés à un taux préférentiel de 10 % en lieu et place du taux normal de 21 %.

La mesure qui semblerait actuellement privilégiée consisterait à encadrer drastiquement les « *patent boxes* » et à ne les tolérer que dans des cas très particuliers en mettant en balance les bénéfices retirés par les entreprises grâce au dispositif fiscal en question et les dépenses effectivement réalisées par celles-ci en matière de recherche et développement.

### **4. Mesure anti-abus des traités fiscaux**

Le « *treaty shopping* » est une pratique consistant, pour les entreprises, à organiser leur flux transnationaux de sorte à bénéficier des stipulations les plus avantageuses des différentes conventions fiscales. Cette utilisation des différences de régimes juridiques par les entreprises a été mise en avant par le Rapporteur à l'occasion de ses précédents travaux : « *Afin d'éviter les doubles impositions, les États ont développé un réseau aujourd'hui très dense de conventions internationales bilatérales (environ 3 000), sous l'égide de l'OCDE, dont le modèle de convention a fait école. Les entreprises utilisent parfois de manière*

*paradoxe ce réseau de conventions pour bénéficier de doubles non-impositions, en choisissant leurs États d'implantation afin de tirer profit de l'articulation des différentes conventions fiscales. Ce travers peut être poussé à son extrême, au sein même de l'Union européenne, quand des États laissent transiter en franchise d'impôt des revenus vers des paradis fiscaux »<sup>(1)</sup>.*

Pour remédier à ce problème, deux mesures pourraient être prochainement proposées. En premier lieu, l'OCDE prévoit de procéder à une révision de son modèle de convention fiscale, en y intégrant une clause stipulant que les conventions fiscales ne peuvent être effectivement appliquées que si les personnes qui s'en réclament se trouvent être des résidents réels des deux États concernés et non pas des résidents d'un États tiers. Cette précision permettrait ainsi d'empêcher le schéma d'optimisation consistant à faire transiter des capitaux *via* des « États-tunnels » comme les Pays-Bas, qui ne pratiquent aucune retenue à la source sur les redevances quittant leur territoire, notamment à destination des « paradis fiscaux ».

En deuxième lieu, l'OCDE devrait suggérer l'intégration dans les traités d'une autre clause de sauvegarde permettant d'exclure l'application de la convention fiscale en question, dans le cas où l'un des motifs principaux de la transaction viserait à échapper à l'impôt. Cette clause de sauvegarde serait assortie d'une « présomption d'abus » imposant ainsi aux entreprises de faire la preuve qu'elles ne cherchent pas à recourir à la convention fiscale en question pour des raisons principalement fiscales.

Ces mesures, que le Rapporteur juge très intéressantes, devraient ainsi permettre de rendre aux conventions fiscales leur but premier, c'est-à-dire empêcher les « doubles-impositions », très négatives pour l'activité économique, tout en bannissant les dérives conduisant à des « doubles non-impositions ».

En revanche, pour devenir effectives, ces deux mesures nécessiteront une vaste révision de l'ensemble des conventions fiscales liant la France à d'autres États, processus qui demandera immanquablement du temps et qui pourrait rencontrer des oppositions. Une volonté politique forte sera donc indispensable pour permettre de mener à bien cette refonte du droit fiscal international (proposition n° 11 : « *Soutenir les démarches internationales tendant à la renégociation des conventions fiscales bilatérales* »).

## **5. Action vis-à-vis des prix de transfert**

Dans ses précédents travaux, le Rapporteur a défini les prix de transfert comme « *la valeur monétaire attachée aux transactions transfrontalières opérées entre sociétés membres d'un même groupe mais établies dans des États différents : transactions portant sur des actifs matériels (achats/ventes de biens, de marchandises) ou immatériels (concession des droits de propriété attachés à une marque), prestations de services (recherche et développement, comptabilité,*

---

(1) Page 9.

*gestion des ressources humaines), ou encore transferts financiers (prêts donnant lieu au versement d'intérêts par le bénéficiaire, octrois de garantie). Par nature, de telles transactions sont hors marché puisqu'elles s'effectuent entre entreprises associées qui, par construction, ne sont pas concurrentes »<sup>(1)</sup>.*

Ces échanges intragroupes n'ont eu de cesse de se renforcer avec la mondialisation et représenteraient aujourd'hui selon l'OCDE plus de 60 % du commerce mondial.

Ils peuvent se muer en optimisation fiscale agressive lorsqu'ils font l'objet d'une manipulation. Aux yeux du Rapporteur, ils constituent d'ailleurs le premier vecteur d'optimisation fiscale des entreprises. Comme il le soulignait précédemment : *« La détermination d'un prix de transfert et la localisation géographique de la valeur qui en découle produisent des conséquences directes et potentiellement massives sur le bénéfice – et par voie de conséquence l'impôt – des sociétés prenant part à la transaction. En effet, les prix de transfert constituent une charge déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés (IS) pour l'entreprise qui les versent, et un produit taxable à l'IS pour l'entreprise qui les reçoit. Ils sont donc au cœur de la fiscalité internationale des entreprises, et représentent un enjeu majeur pour les sociétés comme pour les États. Les sociétés peuvent être tentées de tirer profit des disparités fiscales nationales :*

*– soit en localisant habilement les points de départ et d'arrivée de telles transactions, en faisant de leurs entités établies dans les pays à forte fiscalité des sociétés « émettrices », et en concentrant les produits afférents au sein de sociétés implantées dans des territoires à plus faible fiscalité ;*

*– soit en manipulant la valeur des prix de transfert, c'est-à-dire en survalorisant les paiements effectués depuis les pays à forte pression fiscale et en sous-valorisant les paiements reçus dans ces mêmes pays. Inversement, les États souhaitent attirer dans leur juridiction fiscale la plus grande base possible, et peuvent donc se disputer la répartition du pouvoir d'imposer. ».*

L'ensemble des pays impliqués semblent s'accorder sur la nécessité d'empêcher toute manipulation des prix de transfert. Les efforts devront particulièrement se concentrer sur les prix de transferts afférents à la rémunération des actifs incorporels comme les redevances d'utilisation de droits de propriété intellectuelle, qui occupent désormais une place prépondérante dans une économie numérisée.

Néanmoins, aucun accord technique n'a été trouvé à ce jour sur la manière de procéder. L'OCDE travaille donc à l'élaboration d'une approche qui pourrait faire consensus.

---

(1) Page 57.

Il serait ainsi envisagé de renforcer le principe dit de « pleine concurrence », qui oblige les entreprises à déterminer leurs prix de transfert comme si elles valorisaient des échanges entre entreprises indépendantes. Or ce principe, qui est déjà consacré à l'article 9<sup>(1)</sup> du modèle de convention fiscale de l'OCDE et qui a été intégré dans de nombreux ordres juridiques nationaux, peine à produire ses pleins effets à l'heure actuelle. Pour cette raison, l'OCDE devrait proposer prochainement des mesures dérogatoires strictement ciblées qui pourraient permettre de lutter plus efficacement contre la manipulation des prix de transfert et par là-même contre l'optimisation fiscale agressive.

## **6. Mise en place d'une transmission de données pays par pays**

L'OCDE souhaite également proposer la mise en place d'une transmission de données pays par pays (*country by country reporting* ou *CBCR* en anglais) qui obligerait les entreprises à plus de transparence. Les différentes administrations fiscales nationales seraient ainsi en mesure de savoir où se déroule effectivement l'activité économique, où les richesses sont créées et où les impôts sont acquittés, permettant de fait une lutte plus efficace contre l'optimisation fiscale agressive.

La mesure sur laquelle travaille actuellement l'OCDE obligerait les entreprises à transmettre, aux seules administrations fiscales les cinq éléments suivants : le chiffre d'affaires, les actifs corporels, la masse salariale, les capitaux propres, les impôts payés et différés.

Cette mesure de l'OCDE reprend ainsi les suggestions formulées par le Rapporteur dans sa proposition n° 19 (« *Généraliser au sein de l'Union européenne la « transparence pays par pays », puis promouvoir auprès des États non membres de l'Union européenne l'adoption d'une règle similaire* »).

## **7. Rapport de faisabilité sur la mise en œuvre d'une convention multilatérale**

Enfin, l'OCDE a prévu de proposer un rapport sur la faisabilité de mise en œuvre d'une convention internationale globale sur le sujet qui – si elle était réalisable – permettrait de regrouper en un instrument juridique unique l'ensemble des mesures *BEPS* proposées, ce qui aurait pour avantage d'éviter une fastidieuse renégociation convention par convention et permettrait un déploiement plus rapide – et pleinement harmonisé – des nouveaux outils tendant à lutter contre l'optimisation fiscale agressive.

---

(1) <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/47213777.pdf>



## **B. UNE RÉFORME EUROPÉENNE AMBITIEUSE, NÉCESSITANT DES IMPULSIONS POLITIQUES**

Pour lutter efficacement contre l'optimisation fiscale, le Rapporteur a érigé dans ses précédents travaux le principe d'une démarche volontariste au niveau européen en un véritable impératif.

Le rapport de juillet 2013 préconisait ainsi de soutenir ou de lancer plusieurs actions au niveau européen pour lutter efficacement contre la planification fiscale agressive sur le continent, et notamment :

– « *d'encourager les initiatives de la Commission européenne tendant à réformer les directives relatives aux revenus passifs afin de s'assurer qu'un flux ou produit déduit ou exonéré dans un État-membre soit bien imposé dans l'État de la source* » (proposition n° 14) ;

– « *de lancer une réflexion avec nos principaux partenaires européens sur une harmonisation des bases de l'impôt sur les sociétés, pouvant déboucher sur une coopération renforcée en lien avec la mise en œuvre du projet de directive sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)* » (proposition n° 15) ;

– « *dans l'attente d'une éventuelle généralisation à l'ensemble des activités, d'envisager la mise en œuvre obligatoire d'ACCIS pour les entreprises de l'économie numérique* » (proposition n° 16) ;

– et enfin de « *promouvoir une définition européenne des États et territoires non coopératifs* » (proposition n° 17).

Il faut rappeler ici que la fiscalité directe ne relève pas du domaine de compétence de l'Union européenne. Néanmoins l'article 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), qui sert d'ailleurs de base juridique au projet de directive ACCIS, stipule que « *le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur* ». L'Union peut donc agir résolument pour rendre plus cohérent le paysage fiscal européen et par là-même renforcer efficacement la lutte contre la planification fiscale agressive.

## 1. Le projet de directive ACCIS : assurer une meilleure coordination de la politique fiscale des entreprises au sein de l'Union européenne

La proposition de directive ACCIS a été présentée le 16 mars 2011 par la Commission européenne, au terme d'un processus de réflexion amorcé dix ans plus tôt, en 2001. Ce projet de directive a pour objet, au-delà de l'harmonisation des bases avec une assiette commune, de répartir le pouvoir d'imposer entre les États, *via* une consolidation au niveau de l'Union, en fonction de critères objectifs.

Sur une base optionnelle, la Commission propose donc aux sociétés constituées en groupe <sup>(1)</sup> au sein de l'Union européenne de choisir de se soumettre à une assiette commune et consolidée de l'impôt sur les sociétés, en substitution à l'assiette définie par application des règles nationales. Cette proposition conduirait donc à la création d'un régime d'assiette alternatif commun – le 29<sup>ème</sup> – qui viendrait s'ajouter aux 28 régimes nationaux préexistants.

Comme l'indiquait précédemment le Rapporteur : *« l'assiette est dite "consolidée" car les entreprises ayant opté en sa faveur pourraient calculer leur assiette imposable à l'échelle de l'UE. Aujourd'hui, un groupe disposant d'un établissement stable dans deux États membres acquitte l'impôt dans chacun de ces États, selon les règles d'assiette qui y sont applicables, et sans pouvoir imputer les pertes réalisées dans un État sur les bénéfices réalisés dans l'autre. Un groupe optant pour ACCIS pourrait en revanche faire masse de ses profits et de ses pertes, avant de calculer l'impôt. ACCIS s'approche donc, mutatis mutandis, à l'échelle européenne, du régime français désormais supprimé du bénéfice mondial consolidé.*

*Ainsi consolidée, l'assiette serait ensuite répartie entre les États membres sur la base de critères économiques : un tiers pour les immobilisations corporelles, un tiers pour le chiffre d'affaires (hors opérations intragroupe) et un tiers pour la main-d'œuvre (appréciée pour moitié au regard du nombre de salariés et pour moitié au regard de la masse salariale brute). Une fois l'assiette répartie selon cette clé, les taux nationaux – dont la proposition de directive ne prévoit pas l'harmonisation – seraient appliqués aux quotes-parts nationales de l'assiette européenne. Le groupe optant pour ACCIS verrait l'ensemble de son dossier fiscal traité par une seule administration, celle de l'État de résidence de la société tête de groupe. »* <sup>(2)</sup>

---

(1) Une définition spécifique du périmètre d'intégration fiscale est donc prévue par l'article 54 de la proposition de directive : l'intégration serait possible lorsque la mère détient plus de 50 % des droits de vote et plus de 75 % du capital ou des droits à la répartition des bénéfices.

(2) Page 114.

D'après les informations recueillies par le Rapporteur, la France n'était pas initialement favorable à la proposition de la Commission de conférer un caractère optionnel à la future assiette commune. En effet, loin de simplifier le paysage fiscal, cette approche optionnelle laisserait coexister 28 régimes nationaux différents et amoindrirait d'autant l'impact positif attendu d'une harmonisation. Malheureusement les autres États membres ne partagent pas nécessairement l'approche globale initialement défendue par la France.

## **2. Le projet de directive ACCIS : un projet au long cours**

Comme indiqué précédemment, le projet de directive ACCIS est en discussion depuis une décennie environ. Les raisons pouvant expliquer ce rythme particulièrement lent sont nombreuses en dépit du volontarisme de certains États membres dont la France et l'Allemagne.

### ***a. Un projet vigoureusement soutenu par le couple franco-allemand***

Les autorités françaises continuent de soutenir les travaux sur la convergence de l'impôt sur les sociétés au niveau européen (proposition n° 14 : « *Encourager les initiatives de la Commission européenne tendant à réformer les directives relatives aux revenus passifs afin de s'assurer qu'un flux ou produit déduit ou exonéré dans un État membre soit bien imposé dans l'État de la source* »). Ainsi, depuis la présentation par la Commission de la proposition de directive ACCIS, et sur la base de cette dernière, la France travaille activement au niveau technique avec ses partenaires allemand, italien et espagnol afin de définir des propositions ou des positions communes sur les points les plus essentiels.

La France et l'Allemagne sont particulièrement motrices dans sur ce dossier. Pour preuve, le 30 mai 2013, le Président de la République François Hollande et la Chancelière Angela Merkel ont présenté une contribution commune sur ce sujet, signe d'une volonté partagée de donner une impulsion politique nouvelle aux travaux sur la fiscalité directe dans l'Union européenne.

Lors du Conseil économique et financier franco-allemand du 27 janvier 2014, les ministres de l'Économie et des finances français et allemand sont une nouvelle fois convenus de faire progresser l'harmonisation fiscale en Europe, en particulier sur la fiscalité des entreprises à travers le projet de directive ACCIS.

Toujours dans cet ordre d'idée, la France et l'Allemagne ont réitéré leur engagement sur ce sujet à l'occasion du Conseil des ministres franco-allemand qui s'est tenu le 19 février dernier à l'Élysée.

***b. Un processus particulièrement lent en raison de la règle de l'unanimité sur les questions fiscales***

Le TFUE ne prévoit aucune disposition permettant un alignement des impôts directs, à l'inverse des impôts indirects. La fiscalité reste un symbole fort de la souveraineté des États et pour cette raison demeure régie par la règle de l'unanimité au sein de l'Union.

En se fondant sur l'article 115 du TFUE, la Commission européenne, dans la droite ligne de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, a néanmoins pu proposer un projet de directive relatif au « *rapprochement des législations* ». Mais son adoption, nécessitera *in fine* l'unanimité des membres du Conseil, chacun disposant en la matière d'un droit de veto.

La règle de l'unanimité impose donc un travail lent et méticuleux afin de convaincre chacun de nos partenaires pour obtenir, en bout de course, un consensus qui permettra l'adoption de la directive. Ainsi, les États-membres de l'Union européenne se sont prononcés en 2013 sur une feuille de route, prévoyant que la première étape de la réalisation du projet serait d'obtenir un texte acceptable sur la partie relative à l'assiette commune avant d'engager la discussion sur la consolidation. Ce chantier constitue une première étape nécessaire et serait à même de rassembler le plus grand nombre de participants.

Les présidences lituanienne et grecque ont récemment conduit les discussions en vue d'aboutir à un compromis technique sur le volet de l'assiette commune. Sur cette base, l'Italie, qui assumera la présidence à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2014, envisage une discussion au niveau des ministres.

Les positions de la plupart des États membres dans le cadre des discussions techniques sur la directive ACCIS sont en général nuancées et évolutives. Pour cette raison, il est donc difficile de les considérer comme des oppositions ou des soutiens arrêtés. Toutefois, certains pays ont exprimé des réactions officielles négatives, insistant sur le principe de la souveraineté fiscale. Le Royaume-Uni a, par exemple, toujours été particulièrement clair et constant sur ce sujet, et il se trouve régulièrement soutenu par un nombre significatif d'États membres. Comme le soulignait le Rapporteur dans ses précédents travaux : « *une troisième catégorie d'États, comme par exemple les Pays-Bas, soutient le principe de l'assiette commune mais pas celui de la consolidation, les trois critères retenus étant objectivement défavorables aux États dont l'attractivité économique repose pour beaucoup sur des actifs immatériels* » <sup>(1)</sup>.

S'agissant des négociations techniques, tous les pays y participent, abstraction faite des difficultés de principe. Elles sont par ailleurs très complexes, compte tenu du fait que les positions des différents États membres sont conditionnées par les législations actuelles, les conceptions fiscales et les

---

(1) Page 115.

exigences budgétaires. En raison du caractère optionnel du modèle ACCIS, seules les entreprises qui y ont effectivement intérêt devraient y souscrire, ce qui pourrait créer des distorsions et *in fine* se traduire par des pertes sèches pour certains États.

Le deuxième volet du projet de directive – celui portant sur la consolidation – semble être le point cristallisant les doutes et les réticences. Ses effets potentiels, principalement en termes budgétaires, nourrissent les critiques des États-membres opposés à l’harmonisation. C’est pourquoi les discussions techniques actuelles portent prioritairement sur l’assiette pour favoriser le meilleur compromis possible.

Le Rapporteur avait évoqué dans ses précédents travaux, la possibilité de recourir à la coopération renforcée, autorisée par le Conseil à la majorité sur le fondement de l’article 329 du TFUE, en cas de difficulté indépassable pour obtenir l’unanimité sur un projet de directive. Néanmoins les autorités françaises préfèrent prendre du temps pour convaincre leurs partenaires les plus réticents considérant qu’une assiette circonscrite à certains États-membres n’aurait évidemment pas les mêmes avantages, au plan fiscal et économique, qu’une législation européenne couvrant l’ensemble du marché intérieur.

Les orientations données par le Conseil sont, pour l’heure, de parvenir à rassembler le plus grand nombre possible d’États autour d’un projet d’assiette commune et les discussions techniques ne sont pas encore achevées. Néanmoins la coopération renforcée pourra constituer, en cas d’échec des discussions techniques, un dernier recours pour donner vie à cette réforme ambitieuse (proposition n° 15 : « *Lancer une réflexion avec nos principaux partenaires européens sur une harmonisation des bases de l’impôt sur les sociétés, pouvant déboucher sur une coopération renforcée en lien avec la mise en œuvre d’ACCIS* »).

***c. Un processus utile mais lent qui pourrait conduire à mener en parallèle d’autres projets sur la régulation de l’économie numérique***

Dans sa proposition n° 16 (« *Dans l’attente d’une éventuelle généralisation à l’ensemble des activités, envisager la mise en œuvre obligatoire d’ACCIS pour les entreprises de l’économie numérique* »), le Rapporteur invitait à une réflexion concernant la mise en œuvre d’une directive ACCIS limitée dans un premier temps au seul secteur numérique. Néanmoins, les travaux en cours sur le projet de directive ACCIS, tant au regard de la définition de l’assiette commune que des règles de consolidation envisagées, ont vocation à toucher tous les secteurs. Cette démarche, en l’état, ne prend donc pas spécifiquement en compte les caractéristiques propres à l’économie numérique, notamment en ce qui concerne les mécanismes de création de valeur.

Dans ce contexte, au vu de l’ampleur du chantier global que constitue le projet de directive ACCIS, et donc de sa durée prévisible, les autorités françaises explorent actuellement d’autres pistes pour réguler au mieux l’économie numérique. Au sein de l’OCDE a été, d’ailleurs, institué un groupe de travail sur

l'économie numérique (*Task Force on the Digital Economy* en anglais), co-présidée par la France et les États-Unis, pour prendre en compte les particularités du secteur numérique et proposer des pistes de fiscalisation à même de relever les défis qu'il pose.

En parallèle, la Commission européenne a constitué le 22 octobre 2013 un groupe d'experts sur la fiscalité du numérique dont la mission est d'identifier les problèmes clés du point de vue de l'Union et devrait à terme présenter un éventail de solutions possibles. Le Conseil européen a demandé en décembre dernier à la Commission de préparer un rapport sur ce sujet. Il devrait au plus tard être disponible dans le courant du mois de juin 2014.

### **3. Des aspirations européennes louables qui ne pourront se concrétiser sans une impulsion politique forte**

Comme souligné précédemment, la négociation du projet de directive ACCIS demande une implication constante et déterminée des chefs d'État et de Gouvernement pour voir le projet aboutir. De la même manière, la proposition n° 17 (« *Promouvoir une définition européenne des États et territoires non coopératifs* ») qui vise à promouvoir une définition européenne des États et territoires non coopératifs afin de lutter plus efficacement contre la fraude et l'évasion fiscale, exige une volonté politique forte pour qu'elle puisse prendre forme.

Le Conseil des ministres de l'Économie et des finances (ECOFIN), dans ses conclusions du 14 mai 2013, avait pris note des recommandations formulées par la Commission européenne en matière de lutte contre l'optimisation fiscale, d'une part, et de gouvernance fiscale, d'autre part. Il avait à cette occasion, à l'initiative de la France, marqué son intérêt pour la création d'une liste noire européenne des États et territoires qui ne respecteraient pas les principes de gouvernance fiscale.

La France se doit donc de continuer à œuvrer dans cette direction, en tâchant de convaincre ses partenaires, pour permettre à ce projet juste et ambitieux d'aboutir au plus tôt.

Par ailleurs, le commissaire européen chargé de la concurrence, Joaquin Almunia, a décidé d'ouvrir mercredi 11 juin des enquêtes formelles sur les avantages fiscaux très généreux accordés par l'Irlande, le Luxembourg et les Pays-Bas à certaines grandes multinationales comme Apple, Google et Starbucks. La Commission européenne souhaiterait ainsi vérifier que les taux d'imposition, particulièrement bas, pratiqués par ces trois pays ne constituent pas des aides d'États illégales, qui fausseraient la concurrence. De cette manière, la Commission européenne, envoie un signal fort en direction des entreprises recourant à la planification fiscale agressive en Europe, ce dont le Rapporteur se félicite.

En revanche, le 5 juin dernier, le combat européen contre l'optimisation fiscale a connu une déconvenue importante lorsque Malte s'est opposée aux nouvelles règles encadrant les produits hybrides proposées par la Commission européenne dans le cadre de la révision de la directive « mère-fille ». L'unanimité étant la règle en matière de fiscalité, cette avancée n'a pas pu être entérinée, en dépit du soutien des 27 autres États-membres.

## **II. LES PROPOSITIONS DONT LA MISE EN ŒUVRE RELÈVE DU NIVEAU NATIONAL**

### **A. AU NIVEAU LÉGISLATIF**

#### **1. Encadrer plus efficacement les pratiques d'optimisation**

##### *a. S'agissant de la procédure d'abus de droit*

L'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF) permet à l'administration fiscale d'écarter, pour l'établissement de l'impôt, les actes constitutifs d'un abus de droit.

L'abus de droit se définit par deux critères alternatifs :

– soit les actes en cause sont fictifs ;

– soit ils méconnaissent l'esprit de la loi, dans le but exclusif d'échapper en tout ou partie à l'impôt.

La rédaction de l'article L. 64 du LPF, sans doute plus claire que cette présentation ramassée, mérite à ce titre d'être reproduite : « *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.* ».

La réintégration à l'assiette taxable des montants qui en ont été soustraits du fait d'un abus de droit est assortie d'une majoration de 80 %, pouvant être ramenée à 40 % si le contribuable n'est pas à l'initiative de l'abus de droit ou s'il n'en est pas le bénéficiaire (article 1729 du code général des impôts).

Comme le relève le rapport d'information, « *les conditions permettant aux vérificateurs d'engager un redressement sur le fondement de l'abus de droit sont lourdes, puisqu'ils doivent cumulativement prouver que le contribuable a [...] consciemment détourné l'intention du législateur [et] démontrer qu'il l'a fait dans l'unique but de réduire son imposition. Or il peut être assez aisé pour l'entreprise d'opposer à l'administration ne serait-ce qu'un seul argument de caractère non fiscal, même ténu, à l'appui de l'acte contesté* »<sup>(1)</sup>.

Dans l'exposé des motifs d'une proposition de loi en date de 2013, le Président de la commission des Finances du Sénat, M. Philippe Marini, dressait un constat identique : « *dans le cadre d'un montage international, il est relativement aisé pour un groupe de démontrer l'existence d'un élément économique, aussi secondaire soit-il, faisant ainsi obstacle à l'application de l'abus de droit* »<sup>(2)</sup>. L'objet de la proposition de loi est donc de redéfinir la notion d'abus de droit, dont seraient constitutifs les actes poursuivant un objectif principalement fiscal, et non plus exclusivement comme en dispose de fait la rédaction actuelle de l'article L. 64 du LPF.

À l'occasion du débat sur le projet de loi de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, le Sénat a adopté un amendement mettant en œuvre la proposition du Président Marini<sup>(3)</sup>. À la demande du Gouvernement, notre Assemblée a supprimé cette disposition en nouvelle lecture ; mais le ministre du Budget a déclaré en séance publique que « *le Gouvernement [était] ouvert à l'éventualité d'une réforme sur cette question dans une prochaine loi de finances* »<sup>(4)</sup>, faisant référence aux travaux conduits par la mission d'information.

Le rapport d'information formulait effectivement la proposition suivante « *Renforcer la portée de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales en précisant que les actes constitutifs d'un abus de droit n'ont pas " exclusivement " mais " principalement " pour but d'atténuer ou d'éviter les charges fiscales que le contribuable aurait normalement supportées* » (proposition n° 1).

Cette proposition a trouvé une traduction législative à l'occasion de l'examen du projet de loi de finances pour 2014. À l'initiative du Rapporteur, la commission des Finances puis l'Assemblée nationale ont en effet adopté un amendement modifiant en ce sens le livre des procédures fiscales. La nouvelle définition de l'abus de droit ne devait s'appliquer qu'aux rectifications notifiées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 (article 100 du texte adopté par le Parlement).

---

(1) Pages 82 et 83.

(2) Proposition de loi tendant à renforcer la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales des entreprises multinationales, 4 juillet 2013 : <http://www.senat.fr/leg/pp112-726.pdf>

(3) [http://www.senat.fr/amendements/2012-2013/739/Amdt\\_61.html](http://www.senat.fr/amendements/2012-2013/739/Amdt_61.html)

(4) Deuxième séance du 17 septembre 2013 : <http://www.assemblee-nationale.fr/14/cr/2012-2013-extra3/20133012.asp>



Le Conseil constitutionnel a censuré cet article pour incompétence négative et méconnaissance du principe de légalité des délits et des peines, au motif que l'entrée en vigueur de cet article aurait eu « *pour effet de conférer une importante marge d'appréciation à l'administration fiscale* », alors que les sanctions attachées à la qualification d'abus de droit sont lourdes, la majoration en cas de redressement pouvant atteindre 80 % de l'impôt dû (cf. *supra*).

Il ressort du commentaire publié par le Conseil constitutionnel simultanément à sa décision <sup>(1)</sup> que les possibilités d'évolution de la définition de l'abus de droit apparaissent limitées. Le Conseil semble en effet interpréter les décisions rendues en la matière par les différentes juridictions compétentes (Conseil d'État, Cour de Justice de l'Union européenne) en considérant que seul le critère de but exclusivement fiscal serait pertinent.

Selon les informations recueillies par le Rapporteur, certains pays anglo-saxons comme l'Australie, le Canada ou le Royaume-Uni font explicitement référence à la notion de « motif principal » (« *one of the main purposes* » en anglais) dans le cadre de leur dispositif anti-abus (*General Anti-Abuse Rule* ou *GAAR*, en anglais). L'OCDE réfléchit actuellement à l'intégration d'une telle clause anti-abus dans son modèle de convention fiscale, avec présomption d'abus, ce qui ferait peser le fardeau de la preuve sur les entreprises. Une telle clause permettrait ainsi de dénier l'application d'une convention fiscale si l'un des motifs de la transaction en jeu est principalement d'ordre fiscal.

### ***b. S'agissant des charges déductibles***

L'article 238 A du code général des impôts (CGI) encadre strictement la déductibilité de certaines charges lorsqu'elles sont payées ou dues par des résidents fiscaux français à des personnes soumises, dans leur État ou territoire de résidence, à un régime fiscal privilégié, c'est-à-dire lorsque l'impôt sur les sociétés est inférieur de plus de 50 % à ce qu'il serait en application du droit commun français. Sont concernées les charges financières, les redevances et la rémunération des prestations de service.

Ces charges ne sont admises en déduction que si le débiteur (l'entreprise française) apporte la preuve qu'elles correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

Le régime est encore plus strict lorsque l'État de destination des charges est un État ou territoire non coopératif (ETNC). L'article 238-0 A du CGI définit en substance les ETNC comme ceux dont le régime de transmission d'informations fiscales à des États tiers s'avère insuffisant, au regard des standards définis par l'OCDE.

---

(1) [http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank/download/2013685DCccc\\_684\\_685dc.pdf](http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank/download/2013685DCccc_684_685dc.pdf)

Le principe est alors celui de la non-déductibilité, sauf si le débiteur :

- d’une part, apporte la preuve exigée pour les États à fiscalité privilégiée ;
- d’autre part, démontre que les dépenses constitutives des charges ont « *principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un État ou territoire non coopératif* ».

Le rapport d’information formulait la proposition suivante : « *Modifier l’article 238 A du code général des impôts afin d’aligner les conditions de déductibilité des charges logées dans des États à fiscalité privilégiée sur celles, plus exigeantes, des charges logées dans des États et territoires non coopératifs* » (proposition n° 7).

Un amendement en ce sens a été déposé, à l’occasion de l’examen du projet de loi de finances pour 2014, par nos collègues du groupe Écologiste<sup>(1)</sup>. La commission des Finances puis l’Assemblée nationale ont cependant dû repousser cet amendement, au motif qu’il posait en l’état un problème de compatibilité avec le droit de l’Union européenne. De fait, l’analyse de la jurisprudence de la Cour de Justice de l’Union européenne (CJUE) laisse penser qu’une telle disposition serait sans doute jugée contraire à la liberté de circulation des capitaux ou à la liberté d’établissement<sup>(2)</sup>. Pour que cette disposition puisse intégrer l’ordre juridique interne, il conviendrait vraisemblablement de prévoir une « clause de sauvegarde » excluant de son application celles des charges logées au sein de l’Union européenne.

### ***c. S’agissant des prix de transfert***

- Les prix de transfert permettent une reconstitution théorique de transactions réalisées entre deux sociétés liées établies dans deux États distincts (entre une société mère et sa filiale, entre deux sociétés membres d’un même groupe), transactions qui seraient systématiquement affectées d’un prix si elles étaient réalisées entre deux sociétés indépendantes.

La comparaison du prix de transfert d’une transaction et du prix de marché pratiqué pour une transaction similaire entre deux sociétés indépendantes doit permettre à l’administration fiscale de constater un éventuel transfert de bénéfices (ou une impatriation de charges) dont l’objet est d’échapper en partie à l’impôt. Par exemple, une filiale établie en France et réalisant d’importants bénéfices du fait de l’exploitation d’un brevet détenu par sa société mère établie dans un État dont les bénéfices sont moins imposés peut être tentée de surévaluer la charge que représente le versement à sa mère de la redevance pour concession de brevet, charge qui vient diminuer son bénéfice imposable en France.

---

(1) <http://www.assemblee-nationale.fr/14/amendements/1395A/AN/550.asp>

(2) Notamment : CJUE, 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes, affaire C-196/04 (la réintégration à l’assiette taxable dans un État de l’Union des bénéfices réalisés dans un autre État est conditionnée au fait que l’administration parvienne à démontrer que l’implantation à l’étranger constitue un montage artificiel destiné à contourner la loi nationale) ; CJUE, 5 juillet 2012, SIAT, affaire C-318/10 (le renversement de la charge de la preuve est limité aux situations caractérisées par un risque sérieux de fraude).

L'article 57 du code général des impôts permet alors d'incorporer aux bénéficiaires imposés en France ceux qui ont été indûment transférés à l'étranger, sauf si l'entreprise démontre qu'il n'y a pas eu transfert de bénéficiaires.

L'application de l'article 57 est conditionnée à l'existence de liens de dépendance (ou, symétriquement, de contrôle) entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère. La dépendance, dont les critères ne sont pas définis par la loi, peut être de droit ou de fait.

La **charge de la preuve d'un lien de dépendance** incombe à l'administration. Toutefois, cette condition n'est pas exigée lorsque le transfert est effectué vers une entreprise établie dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée. Paradoxalement, cette condition reste exigée lorsque l'entreprise est établie dans un ETNC.

Le rapport d'information formulait donc la proposition suivante : « *Modifier l'article 57 du code général des impôts afin de supprimer la condition de dépendance ou de contrôle lorsque les transactions s'effectuent avec des entreprises établies dans des États et territoires non coopératifs* » (proposition n° 2).

Cette proposition était satisfaite dans l'article 15 du projet de loi de finances pour 2014, devenu article 106 du texte adopté par le Parlement. Mais ce texte a été censuré par le Conseil constitutionnel, pour des motifs sans lien avec la proposition n° 2 (cf. *infra*). Cet article proposait une nouvelle rédaction de l'article 57, afin d'y inclure un mécanisme spécifique de contrôle des opérations dites de *business restructuring* ; à la faveur de cette réécriture, le régime de la charge de la preuve aurait été harmonisé, selon la préconisation du rapport.

• En application de l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales, les plus grandes entreprises sont tenues à une **obligation permanente de documentation de leurs prix de transfert** <sup>(1)</sup>.

La documentation, dont la composition s'inspire des principes posés par l'OCDE, comporte deux volets :

– un « *masterfile* » comportant des informations générales sur le groupe, notamment la liste de ses actifs incorporels, et une description générale de sa politique de prix de transfert ;

– des informations spécifiques concernant l'entreprise objet du contrôle en France, relatives notamment à ses méthodes de détermination des prix de transfert.

---

(1) L'obligation documentaire concerne les entreprises :

- dont le chiffre d'affaires ou l'actif brut du bilan est supérieur à 400 millions d'euros ;
- qui détiennent directement ou indirectement une entreprise vérifiant ce critère de 400 millions ;
- dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue par l'une de ces entreprises ;
- appartenant à un groupe fiscalement intégré comptant en son sein une entité vérifiant le critère.

Dans un rapport de 2013 portant sur les prix de transfert, l'Inspection générale des Finances (IGF) constatait que l'administration fiscale française était la seule à ne pas avoir accès à la comptabilité analytique des entreprises, alors que « celle-ci fournit des informations déterminantes pour appréhender le périmètre des comparaisons entre transactions et entre entités, ainsi que le calcul des taux de marge »<sup>(1)</sup>.

En accord avec les conclusions de l'IGF, le rapport d'information formulait la proposition suivante : « Prévoir la mise à disposition de la comptabilité analytique et consolidée des entreprises soumises à l'obligation de documentation des prix de transfert en application de l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales » (proposition n° 3).

Adopté sur initiative parlementaire, l'article 99 de la loi de finances pour 2014 a mis en œuvre cette proposition, en complétant l'article L. 13 du LPF, qui pose le principe de la présentation au vérificateur des documents comptables par les entreprises qui sont astreintes à la tenue d'une comptabilité.

À l'occasion d'un contrôle fiscal, sont désormais tenues de présenter leur comptabilité analytique :

– non seulement les entreprises soumises à l'obligation documentaire de leurs prix de transfert ;

– mais aussi celles qui en tiennent une et dont le chiffre d'affaires excède les seuils au-delà desquels le contrôle fiscal est exercé par la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI)<sup>(2)</sup>.

Par ailleurs, en cas de contrôle, toutes les sociétés commerciales qui établissent des comptes consolidés (en application de l'article L. 233-16 du code de commerce) sont tenues de les présenter à l'administration fiscale.

L'article 99 de la loi de finances, dans sa version adoptée par le Parlement, prévoyait la création dans le code général des impôts d'un nouvel article 1729 E, soumettant le défaut de présentation de la comptabilité analytique ou consolidée à la même amende que celle prévue à l'article 1729 D en cas d'infraction à l'obligation de présenter la comptabilité sous forme dématérialisée, soit :

– 5 ‰ du chiffre d'affaires par exercice contrôlé, en l'absence de rehaussement ;

– 5 ‰ du chiffre d'affaires rehaussé en cas de rehaussement ;

– avec un plancher pour chacun de ces deux montants fixé à 1 500 euros.

---

(1) *Inspection générale des finances*, Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intra-groupe, 2013, page 26 : <http://www.economie.gouv.fr/files/2013-note-IGF-evasion-fiscale.pdf>

(2) 152,4 millions d'euros pour les entreprises dont le commerce principal consiste en la vente de marchandises, 76,2 millions d'euros pour les entreprises de services.

Faisant application d'une jurisprudence par laquelle il s'autorise à contrôler la constitutionnalité d'une disposition législative déjà promulguée lorsqu'il est saisi d'une disposition qui la modifie, la complète ou affecte son domaine<sup>(1)</sup>, le Conseil constitutionnel a censuré les montants variables de la sanction prévue par l'article 1729 D du CGI, ne laissant subsister que la sanction minimale de 1 500 euros.

Le Conseil a jugé que cet article 1729 D portait atteinte au principe de proportionnalité des peines, la peine maximale étant « *sans lien avec les infractions* » – puisqu'assise sur le chiffre d'affaires total – et « *manifestement hors de proportion avec la gravité des infractions réprimées* ».

- Lorsque l'administration fiscale réintègre à la base taxable en France des bénéfices localisés dans un autre État du fait d'une manipulation des prix de transfert, il est fréquent que s'engage un trilogue avec l'entreprise concernée et l'autre État, afin que les deux administrations se répartissent le pouvoir d'imposer les bénéfices en cause.

L'article L. 189 A du livre des procédures fiscales prévoyait que pendant la durée de cette « **procédure amiable** », généralement prévue par les conventions fiscales bilatérales, l'établissement de l'impôt soit suspendu. C'était seulement à l'issue de la procédure que l'impôt pouvait, le cas échéant, être recouvré.

Dans son rapport précité sur les prix de transfert, l'Inspection générale des finances proposait de supprimer cette disposition, identifiée comme une originalité française injustifiée.

Cette proposition a été reprise par le rapport d'information : « *Supprimer le caractère automatique de la suspension de l'établissement de l'impôt pendant la durée de la procédure amiable prévue dans les contrôles de prix de transfert* » (proposition n° 4).

Adopté à l'initiative du Rapporteur, l'article 101 de la loi de finances pour 2014 a abrogé l'article L.189 A du LPF, dont les dispositions ont cessé de s'appliquer aux procédures amiables ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014.

- L'article 1735 *ter* du code général des impôts prévoit que le **manquement à l'obligation de documentation des prix de transfert** entraîne une pénalité, égale au maximum à 5 % du montant de la rectification résultant, le cas échéant, de la réintégration au résultat taxable en France de bénéfices indûment transférés à l'étranger.

En l'absence de rectification, il n'y a donc pas de pénalité, alors même que le manquement à l'obligation documentaire peut expliquer l'absence de rectification, faute d'informations suffisantes à la disposition de l'administration.

---

(1) *Décision n° 85-187 DC du 25 janvier 1985, « État d'urgence en Nouvelle-Calédonie ».*

S'inspirant une nouvelle fois des préconisations de l'Inspection générale des Finances, le rapport d'information formulait la proposition suivante : « *En matière de prix de transfert, délier la pénalité pour manquement à l'obligation documentaire de l'existence d'une rectification* » (proposition n° 5).

À l'initiative du Rapporteur, le Parlement a adopté un amendement au projet de loi de finances pour 2014, mettant en œuvre cette proposition : l'article 97 du texte adopté par le Parlement prévoyait en effet que le seul fait de ne pas satisfaire à l'obligation documentaire donne lieu à une pénalité, égale au maximum à 0,5 % du chiffre d'affaires de chaque exercice vérifié.

Le Conseil constitutionnel a jugé que cet article portait atteinte au principe de proportionnalité des peines, la peine maximale étant « *sans lien avec les infractions réprimées* » – puisqu'assise sur le chiffre d'affaires total – et « *manifestement hors de proportion avec leur gravité* ».

• L'observation des pratiques des entreprises a permis d'identifier un cas particulier de manipulation des prix de transfert, appelé ***business restructuring***, que l'OCDE définit comme le « *redéploiement transnational par une entreprise multinationale de ses fonctions, actifs et/ou risques* »<sup>(1)</sup>. Il s'agit par exemple de transformer une filiale établie en France en simple façonnier : l'activité de l'entreprise en France reste la même, à ceci près que la production n'est plus vendue directement par le fabricant, mais par la société mère établie dans un État qui taxe moins les bénéficiaires ; le profit réalisé par l'entité française diminue, et le produit d'impôt perçu en France également.

Dans son rapport précité, l'Inspection générale des Finances recommandait de considérer les opérations de *business restructuring* comme des opérations « à risques » justifiant une inversion de la charge de la preuve en matière de prix de transfert.

Le rapport d'information reprenait à son compte cette préconisation : « *Dans certaines situations « à risque » (business restructuring notamment), faire peser sur le contribuable la charge de prouver le caractère normal des prix de transfert* » (proposition n° 6).

Cette proposition aurait pu être satisfaite si l'article 15 du projet de loi de finances pour 2014 (devenu article 106 du texte adopté par le Parlement) n'avait pas été censuré par le Conseil constitutionnel. La logique de cet article se fondait sur le constat suivant : la rédaction de l'article 57 du code général des impôts, qui repose sur le contrôle des transactions, est mal adaptée au contrôle des opérations de *business restructuring*. Le texte prévoyait en conséquence un dispositif spécifique : toute entreprise transférant des fonctions ou des risques à une entreprise liée, cessant en tout ou partie d'exercer ces fonctions ou d'assumer ces risques, et dont le résultat d'exploitation aurait diminué après le transfert, aurait dû

---

(1) OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, juillet 2010 : <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/product/2310092e.pdf>

prouver à l'administration qu'elle avait bénéficié, au titre du transfert, d'une contrepartie équivalente à celle qui aurait été convenue entre des entreprises non liées ; faute d'apporter cette preuve, l'entreprise aurait vu son résultat augmenté des bénéfices qui auraient dû être réalisés.

Le Conseil constitutionnel a censuré cet article pour incompétence négative et méconnaissance de l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, en jugeant notamment « *que les notions de transfert de fonctions et de risques [n'étaient] pas définies [et] qu'en outre, la période correspondant aux bénéfices « qui auraient dû être réalisés » [n'était] pas déterminée* ».

#### **d. S'agissant des produits et entités hybrides**

• L'utilisation de **produits ou instruments hybrides** est, pour les entreprises transnationales, un moyen d'optimiser leur charge fiscale. Les produits hybrides sont définis par l'OCDE comme des « *instruments dont le régime fiscal est différent dans les pays concernés, étant le plus souvent considérés comme titres de dette dans un pays et comme titres de participation dans un autre* »<sup>(1)</sup>.

L'exemple suivant, extrait du rapport d'information illustre l'avantage fiscal procuré par l'utilisation de ce type d'instruments.

#### **Exemple d'utilisation de produits hybrides**

Les sociétés Optiplus et Padimpo, respectivement situées dans l'État A et dans l'État B, sont, au regard du droit fiscal de chacun des États, liées par un dispositif de type mère-fille. La mère Optiplus finance la fille Padimpo au moyen d'un titre hybride, regardé comme un titre de dette (une obligation) par l'État B et comme un titre de participation (une action) par l'État A. La rémunération de ce titre versée par Padimpo est donc, dans l'État B, un intérêt déductible de l'assiette taxable de Padimpo. La rémunération perçue par Optiplus n'est pas considérée par l'État A comme un produit financier imposable (un intérêt perçu), mais comme un produit de participation (un dividende), exonéré en application du régime de type mère-fille. Au final, la rémunération de l'instrument de financement est déductible dans l'État A et exonérée dans l'État B.

Le même rapport formulait en conséquence la proposition suivante : « *Envisager l'instauration de mesures visant à empêcher la déduction ou l'exonération en France d'un flux ou produit déjà déduit ou exonéré dans un autre État (produits dits « hybrides »)* » (proposition n° 8).

Cette proposition a été mise en œuvre par l'article 22 de la loi de finances initiale pour 2014. Cet article, qui figurait dans le projet de loi, prévoit de conditionner la déductibilité des intérêts versés à une entreprise liée, au fait que l'entreprise prêteuse paye sur les intérêts qu'elle reçoit un impôt au moins égal au quart de l'impôt sur les bénéfices déterminé dans les conditions de droit commun. La charge de la preuve repose sur l'entreprise débitrice.

---

(1) OCDE, Dispositifs hybrides – Questions de politique et de discipline fiscales, page 7 : [http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/HYBRIDS\\_FR\\_Final\\_October2012.pdf](http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/HYBRIDS_FR_Final_October2012.pdf)

• Au-delà des seuls produits hybrides, les entreprises peuvent avoir recours à des **entités hybrides**, que l'OCDE définit comme celles qui « *se voient appliquer le régime de la transparence fiscale dans un pays alors qu'elles sont considérées comme opaques dans un autre* »<sup>(1)</sup>. Cette différence peut entraîner la double déduction d'une charge, comme l'illustre l'exemple suivant, extrait du rapport d'information.

#### **Exemple d'utilisation d'entités hybrides**

La société Optiplus, située dans l'État A, détient des participations dans la société Padimpo, située dans l'État B. Elle ne les détient pas directement, mais par l'intermédiaire de Multyfirme, société établie dans B et dont Optiplus est l'unique actionnaire. Multyfirme est la société tête du groupe qu'elle forme avec Padimpo.

Multyfirme est hybride au regard des législations des deux États :

– A la considère comme transparente (ce qui signifie que ses profits et pertes sont consolidés avec ceux d'Optiplus, seul sujet fiscal aux yeux de A) ;

– B la considère à l'inverse comme opaque (ce qui signifie qu'elle y est redevable de l'impôt sur les bénéfices, pour l'ensemble du groupe qu'elle forme avec Padimpo).

La seule fonction opérationnelle de Multyfirme est de s'endetter auprès d'un établissement bancaire, afin de financer l'activité de Padimpo. Les intérêts d'emprunt supportés par Multyfirme constituent dans l'État B une charge déductible du résultat d'ensemble du groupe, qui permet de minorer les éventuels bénéfices de Padimpo, et donc de réduire l'assiette taxable du groupe. Le caractère transparent de Multyfirme dans l'État A autorise Optiplus à déduire de son assiette taxable les charges d'intérêts supportées par Multyfirme. Au final, la même charge aura donc été déduite deux fois, dans chacun des États. En l'absence d'entité hybride, Optiplus aurait financé directement Padimpo en lui consentant un prêt ; les intérêts auraient été déductibles chez Padimpo, mais auraient constitué un produit financier imposable chez Optiplus.

Le rapport proposait à cet égard d' « *envisager l'instauration de mesures visant à empêcher une entreprise de tirer un bénéfice fiscal résultant d'une différence de qualification juridique de son statut dans deux États différents (entités dites « hybrides »)* » (proposition n° 9).

Une première étape vers la mise en œuvre de cette proposition a été franchie avec l'adoption d'un amendement du président de la mission d'information, M. Éric Woerth, au projet de loi de finances pour 2014. Cet amendement, devenu article 106 de la loi de finances, prévoit que le Gouvernement remette au Parlement, avant le dépôt du PLF 2015, un rapport sur les entités hybrides.

Cette demande part du constat suivant : si le concept d'entité hybride se comprend du point de vue théorique, il est nécessaire d'en savoir davantage sur sa réalité dans notre pays, avant d'envisager des réponses législatives adaptées.

---

(1) Idem.



Le rapport devra donc fournir des données chiffrées sur la présence en France d'entités hybrides, des exemples précis de montage (avec description des législations en cause), une estimation de la perte fiscale afférente. Il devra également étudier les moyens permettant de limiter les avantages fiscaux permis par le recours aux entités hybrides.

## 2. Renforcer l'information de l'administration fiscale et la sécurité juridique du contribuable

- Afin d'améliorer le niveau d'information de l'administration fiscale sur les comportements des entreprises, dans le cadre d'une démarche de rénovation des relations entre les contribuables et le fisc, le rapport d'information formulait la proposition suivante : « *Au terme d'une démarche concertée, rendre obligatoire la communication préalable à l'administration fiscale des schémas d'optimisation procurant un avantage fiscal substantiel, et promouvoir parallèlement un recours plus fréquent à la procédure de rescrit* » (proposition n° 10).

Une tentative de mise en œuvre de cette proposition a été opérée par un amendement parlementaire au projet de loi de finances pour 2014, devenu l'article 96 du texte adopté par le Parlement.

Cet article prévoyait prévoit d'imposer à toute personne commercialisant ou mettant en œuvre un schéma d'optimisation fiscale de le déclarer à l'administration préalablement à sa commercialisation ou à sa mise en œuvre. Un schéma d'optimisation fiscale y était défini comme « *toute combinaison de procédés et instruments juridiques, fiscaux, comptables ou financiers [...] dont l'objet principal est de minorer la charge fiscale d'un contribuable, d'en reporter l'exigibilité ou le paiement ou d'obtenir le remboursement d'impôts, taxes ou contributions [,] et qui remplit les critères prévus par décret en Conseil d'État* ». Le non-respect de l'obligation de déclaration aurait entraîné le paiement d'une amende égale à 5 % du montant de la commission (en cas de commercialisation) ou de l'avantage fiscal procuré (en cas de mise en œuvre directe).

Le Conseil constitutionnel a considéré que, dans la rédaction adoptée, cet article méconnaissait trois principes constitutionnels : le plein exercice par le législateur de son pouvoir normatif (« incompétence négative ») ; l'accessibilité et l'intelligibilité de la loi ; la liberté d'entreprendre. La définition de la notion de schéma d'optimisation fiscale a en effet été jugée trop « *générale et imprécise* », en particulier eu égard à l'importance de la sanction attachée au défaut de déclaration.

- Toujours dans la perspective d'améliorer le niveau d'information sur les pratiques des entreprises, le rapport d'information suggérait de « *favoriser la transmission à l'administration fiscale française des rulings bénéficiant, dans d'autres États, à des entités françaises (têtes de groupe ou filiales)* » (proposition n° 18).

Rappelons que les *rulings* sont des décisions rendues en amont par l'administration afin d'apprécier la compatibilité d'une stratégie fiscale au droit applicable. Certains États, par exemple les Pays-Bas, font significativement reposer leur doctrine fiscale sur cet équivalent – largement entendu – du rescrit.

À l'initiative du Rapporteur général d'alors, l'Assemblée a adopté un amendement mettant en œuvre cette proposition, au cas particulier des contrôles « prix de transfert ». L'article 98 de la loi de finances pour 2014 a en effet élargi aux *rulings* la liste des informations devant figurer dans la documentation permanente des prix de transfert à laquelle sont tenues les plus grandes entreprises (cf. *supra*). Les *rulings* sont définis comme les décisions équivalentes aux rescrits, instructions et circulaires.

Le fait que l'administration française puisse accéder à ce type de décisions lui apportera un éclairage utile sur la stratégie fiscale d'ensemble du groupe, indispensable à la bonne compréhension des flux inter-entreprises, qui sont l'un des principaux leviers d'optimisation fiscale.

## **B. AU NIVEAU INFRA-LÉGISLATIF**

La proposition n° 20, qui appelait à un élargissement du champ de la responsabilité sociétale et environnementale des entreprises aux conséquences fiscales de leurs activités et de leurs stratégies, tout comme la proposition n° 21, qui invitait à ce que l'État prenne en compte le civisme fiscal dans la gestion de ses participations, relèvent dans leur application concrète, pour l'une et pour l'autre, du pouvoir réglementaire. Depuis la publication du précédent rapport, ces deux propositions n'ont pas connu de suites concrètes.

L'ultime proposition du précédent rapport (proposition n° 22) visait à suggérer à la Cour des Comptes de prévoir l'inclusion d'un développement spécifique sur le civisme fiscal dans ses rapports de contrôle sur la gestion des entreprises publiques. Cette proposition pourrait se concrétiser dans l'avenir à la faveur d'un dialogue fructueux entre les institutions. Le Rapporteur invite donc la commission des Finances, à l'occasion de l'un des nombreux échanges qu'elle entretient avec la Cour des comptes, à formaliser cette suggestion pour qu'elle puisse rapidement voir le jour.

\*

\* \*

## EXAMEN DU RAPPORT EN COMMISSION

*La Commission examine, en application de l'article 145-8 du Règlement, le rapport d'information présenté par M. Pierre-Alain Muet, rapporteur, sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international.*

**M. Dominique Baert, président.** Je rappelle que la mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international, présidée par Éric Woerth et rapportée par Pierre-Alain Muet, a présenté ses conclusions le 10 juillet 2013. Notre rapporteur se fonde sur les dispositions de l'article 145-8 de notre Règlement, aux termes desquelles « à l'issue d'un délai de six mois suivant la publication du rapport d'une commission d'enquête ou d'une mission d'information, le membre de la commission permanente désigné par celle-ci à cet effet lui présente un rapport sur la mise en œuvre des conclusions de ladite commission d'enquête ou mission d'information ». En outre, le second alinéa de cet article prévoit que ces rapports sur la mise en œuvre des conclusions d'une commission d'enquête ou d'une mission d'information peuvent « donner lieu, en séance publique, à un débat sans vote ou à une séance de questions ».

**M. Pierre-Alain Muet, rapporteur.** Lors de la présentation des travaux de la mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international en juillet 2013, j'ai été amené à présenter devant vous vingt-deux propositions pour lutter efficacement contre la planification fiscale agressive des entreprises. En vertu de l'article 145-8 de notre Règlement, je reviens devant vous aujourd'hui pour faire un point d'étape sur la mise en œuvre des conclusions de cette mission d'information. Ce rapport « de suite » est le premier de ce type présenté devant la commission des Finances.

Je vous rappelle que l'optimisation fiscale internationale consiste à utiliser les failles de certaines législations nationales pour s'affranchir de l'impôt sur les sociétés, comme le font certaines multinationales qui, même si elles donnent l'impression de respecter les lois des pays dans lesquels elles opèrent, contournent en fait leur esprit.

Je vais donc revenir sur les vingt-deux propositions du rapport d'information, en vous les présentant dans l'ordre du tableau qui vous a été remis et qui se trouve dans l'introduction du présent rapport. Je précise que ce rapport procède à un point d'étape près d'un an après la présentation des travaux de la précédente mission. Il ne s'agit ni d'un nouveau rapport sur l'optimisation fiscale, ni d'une étude juridique sur les conclusions qu'il conviendrait de tirer des décisions rendues par le Conseil constitutionnel, qui a censuré certaines des mesures adoptées par le Parlement dans la loi de finances pour 2014, mais d'un point de départ pour un éventuel nouveau débat sur ces questions.

S'agissant d'abord des mesures relevant du niveau national, onze propositions relevaient du domaine de la loi. Dix de ces recommandations « législatives » ont été adoptées par le Parlement dans le projet de loi de finances pour 2014, soit quatre mois après la publication du rapport. Sept des dix mesures législatives étaient d'origine parlementaire, les trois autres figurant dans le projet de loi de finances à l'initiative du Gouvernement. Cinq des dix mesures ont cependant été déclarées contraires à la Constitution par le Conseil constitutionnel, saisi de la loi de finances par l'opposition parlementaire.

La première proposition – l’élargissement de la définition de l’abus de droit (article 100 de la loi de finances pour 2014) – a été adoptée par le Parlement après un long débat, mais a été censurée par le Conseil constitutionnel. Ce dernier a considéré que, compte tenu de la lourdeur des sanctions attachées à la qualification d’abus de droit, le fait de pouvoir mettre en cause un acte poursuivant un objectif « principalement » fiscal – et non plus « exclusivement » fiscal – laissait trop de pouvoir d’appréciation à l’administration. Je remarque toutefois que, dans le droit international, une évolution importante est proposée par l’OCDE, sous la forme de l’introduction dans les traités d’une clause de sauvegarde permettant d’exclure l’application de la convention fiscale dans le cas où l’un des motifs principaux de la transaction viserait à échapper à l’impôt. Mais il s’agit ici, naturellement, d’une évolution possible du droit international, et non du droit interne.

La deuxième proposition, concernant les prix de transfert, consistait à supprimer la condition de dépendance ou de contrôle lorsque les transactions s’effectuent avec des entreprises établies dans des États et territoires non coopératifs. Elle a été adoptée par le Parlement – article 106 du projet de loi de finances pour 2014 – mais cet article, qui incluait une autre disposition, a ensuite été entièrement invalidé par le Conseil constitutionnel. Il pourrait être utile de poursuivre la réflexion sur cette proposition.

La troisième proposition consistait à prévoir la mise à disposition de la comptabilité analytique et consolidée des entreprises soumises à l’obligation de documentation des prix de transfert. Elle a pris la forme d’un amendement à la loi de finances pour 2014, dont elle est devenue l’article 99, qui n’a toutefois été que partiellement validé par le Conseil constitutionnel. En effet, celui-ci en a exclu le mécanisme de sanction, jugé non conforme au principe de proportionnalité des peines, car la peine était exprimée en pourcentage du chiffre d’affaires.

La quatrième proposition avait pour objet de supprimer le caractère automatique de la suspension de l’établissement de l’impôt pendant la durée de la procédure amiable prévue par les procédures de contrôle des prix de transfert. Elle a été reprise à l’article 101 du projet de loi de finances pour 2014, qui a été validé par le Conseil constitutionnel.

La cinquième proposition visait à délier la pénalité pour manquement à l’obligation documentaire des prix de transfert de l’existence d’une rectification. Elle a été retenue par le Parlement au travers de l’article 97 de la loi de finances pour 2014, mais le Conseil constitutionnel l’a jugé contraire au principe de proportionnalité des peines car la peine était fonction, ici encore, du chiffre d’affaires.

La sixième proposition consistait, dans des situations à risque, notamment de « *business restructuring* », à faire peser sur le contribuable la charge de prouver le caractère normal des prix de transfert. Cette mesure a également été adoptée par le Parlement dans le cadre de la discussion du projet de loi de finances pour 2014 (article 106), mais a été invalidée par le Conseil constitutionnel, car les définitions du transfert de fonctions et du transfert de risques n’étaient pas suffisamment précises.

La septième proposition avait pour objet d’aligner les conditions de déductibilité des charges logées dans des États à fiscalité privilégiée sur celles, plus exigeantes, des charges logées dans des États et territoires non coopératifs. Nous l’avons discutée au sein de notre Commission et elle n’a pas été adoptée, pour des raisons de compatibilité avec le droit communautaire.

La huitième proposition concernait les produits hybrides, qui sont l'un des supports de l'optimisation fiscale. Il s'agit de produits qui peuvent être exonérés d'impôt dans le pays d'origine et le pays de destination, et qui prennent souvent la forme d'intérêts déductibles dans le pays d'origine, puis remontant dans un autre pays sous la forme de dividendes au sein d'une société mère, où ils ne sont pas fiscalisés. La proposition, visant à éviter une double non-imposition de ces produits, a trouvé sa traduction dans l'article 22 de la loi de finances pour 2014, et ce sujet connaît des évolutions rapides au niveau international.

La neuvième proposition visait à empêcher une entreprise de tirer un bénéfice fiscal d'une différence de qualification juridique de son statut dans deux États différents – ce que l'on appelle des entreprises « hybrides ». Par exemple, Google échappe à toute imposition, y compris en Irlande, car la société possédant la marque est installée en Irlande mais réunit son conseil d'administration aux Bermudes, ce qui lui permet d'être considérée comme une société de droit bermudien et d'échapper ainsi aux impôts irlandais. Nous avons décidé, au travers de l'article 105 de la loi de finances pour 2014, de demander un rapport sur les avancées effectuées dans ce domaine – une réflexion est d'ailleurs en cours, à ce sujet, au sein de l'OCDE.

La dixième proposition tendait à rendre obligatoire la communication préalable à l'administration fiscale des schémas d'optimisation procurant un avantage fiscal substantiel, et à promouvoir parallèlement un recours plus fréquent à la procédure de rescrit. Elle a été adoptée par notre Assemblée (article 96 de la loi de finances pour 2014), mais invalidée par le Conseil constitutionnel, qui a considéré qu'elle portait atteinte aux principes d'intelligibilité de la loi et de liberté d'entreprendre.

Enfin, dernière mesure à avoir fait l'objet d'une traduction législative, la proposition n° 18 de la mission, visant à favoriser la transmission à l'administration fiscale française des *rulings* bénéficiant, dans d'autres États, à des entités françaises, a été satisfaite par l'article 98 de la loi de finances pour 2014, validé par le Conseil constitutionnel.

Je souhaite maintenant aborder les propositions de la mission dans le domaine international, étroitement liées aux travaux de l'OCDE, dont en particulier ceux conduits dans le cadre du rapport intitulé « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et du transfert des bénéfices* » – ce que l'on appelle « *BEPS* » en anglais.

Dans la droite ligne de ce rapport, l'OCDE devrait proposer très prochainement sept mesures spécifiques. Ces propositions, qui sont actuellement en cours d'élaboration, devront faire l'objet d'un accord politique entre les pays membres, avant une adoption formelle à l'occasion du prochain sommet du G20 en septembre à Cairns, en Australie.

Ces sept mesures sont les suivantes :

– en premier lieu, un rapport sur l'économie numérique devrait être adopté. Il s'agit évidemment d'un sujet complexe, sur lequel la réflexion est en cours. Ce document ne fera naître aucune obligation juridique, mais permettra de formaliser et d'harmoniser les points de vue ;

– en deuxième lieu, l'OCDE devrait également s'atteler à la question des produits hybrides. Les discussions sont actuellement en bonne voie et l'Union européenne soutient cette démarche. La Commission a, d'ailleurs, proposé une révision de la directive « mère-fille » afin de faciliter l'intégration de mesures à venir ;

– par ailleurs, l’OCDE devrait proposer un encadrement drastique des régimes de « *patent box* », ces dispositifs fiscaux qui permettent une optimisation des revenus incorporels des entreprises. Ce mécanisme est très fortement utilisé dans le cadre de l’optimisation fiscale mise en œuvre notamment par les entreprises du secteur numérique ;

– ensuite, pour lutter contre le « *treaty shopping* », l’OCDE devrait proposer une révision de son modèle de convention fiscale et suggérer l’intégration d’une clause de sauvegarde, permettant d’exclure l’application d’une convention fiscale dans le cas où l’un des motifs principaux de la transaction viserait à échapper à l’impôt ;

– cinquième mesure, afin de lutter contre la manipulation des prix de transfert, qui constitue le premier vecteur d’optimisation fiscale, l’OCDE envisage de renforcer le principe dit de « pleine concurrence », qui oblige les entreprises à déterminer leurs prix de transfert comme si elles valorisaient des échanges entre entreprises indépendantes ;

– en outre, l’OCDE souhaite proposer la mise en place d’une transmission de données pays par pays (« *country by country reporting* ») obligeant les entreprises à communiquer à l’administration fiscale un certain nombre d’éléments – chiffre d’affaires, actifs corporels, masse salariale, capitaux propres, impôts payés et différés. Il s’agit ici d’une avancée importante et on peut penser qu’à terme, nous pourrions aller plus loin encore en matière de communication des documents ;

– enfin, l’OCDE devrait proposer l’élaboration d’un rapport sur la faisabilité de mise en place d’une convention internationale globale sur le sujet qui – si elle était réalisable – permettrait de regrouper en un instrument juridique unique l’ensemble des mesures BEPS proposées.

Je voudrais aussi apporter des précisions pour les mesures qui relèvent de l’Union européenne.

L’Union européenne travaille toujours à la mise en œuvre du projet de directive sur l’assiette commune consolidée pour l’impôt sur les sociétés – ACCIS – présentée le 16 mars 2011 par la Commission européenne. Ce projet de directive a pour objet, au-delà de l’harmonisation des bases avec une assiette commune, de répartir le pouvoir d’imposition entre les États, via une consolidation au niveau de l’Union européenne, en fonction de critères objectifs.

Sur une base optionnelle, la Commission européenne propose donc aux sociétés constituées en groupe au sein de l’Union européenne de choisir de se soumettre à une assiette commune et consolidée de l’impôt sur les sociétés, en substitution à l’assiette définie par application des règles nationales. Cela pourrait constituer une simplification importante.

La France, avec l’appui de l’Allemagne, soutient cette mise en œuvre. Néanmoins les discussions techniques sont nécessairement longues, l’unanimité étant la règle en matière fiscale.

Les orientations données par le Conseil sont, pour l’heure, de parvenir à rassembler le plus grand nombre possible d’États autour d’un projet d’assiette commune. Le deuxième volet du projet de directive – celui portant sur la consolidation – semble être le point cristallisant le plus de doutes et de réticences. L’Italie, qui assumera la présidence du Conseil à partir du 1<sup>er</sup> juillet prochain, envisage une discussion au niveau des ministres. Dans notre rapport, nous avons proposé une coopération renforcée entre la France et l’Allemagne en ce qui concerne l’harmonisation des assiettes, en particulier pour l’impôt sur les sociétés, mais comme toujours en matière de coopérations renforcées, il s’agirait d’un processus long.

Les évolutions semblent donc positives, même si elles sont particulièrement lentes à produire des effets réels. Je tiens à souligner à nouveau que, dans le présent rapport, je n'ai pas fait de nouvelles propositions, mais seulement examiné la situation avant d'envisager d'éventuelles initiatives futures sous la forme d'amendements. À court terme, j'envisage de retravailler à la mise en œuvre de la proposition n° 2.

**M. le président Gilles Carrez.** Je ferai deux observations. D'abord, je vous remercie pour le travail que vous avez accompli avec Éric Woerth. Votre rapport est sorti en juillet 2013. Beaucoup de dispositions ont été traduites en amendements ou ont été reprises par le Gouvernement dans le projet de loi de finances pour 2014. C'est une bonne méthode de travail dont je salue le caractère opérationnel. Il y a eu une bonne articulation entre le travail de cette mission et le travail législatif.

Deuxièmement, j'ai un regret sur certaines annulations du Conseil constitutionnel. Plusieurs d'entre nous avaient averti, lors des débats en commission, sur les risques de censure. Je pense notamment à la question des sanctions proportionnelles au chiffre d'affaires. Nous devons être plus attentifs et éviter d'adopter des amendements dont il est certain qu'ils ne passeront pas le filtre du Conseil constitutionnel. À défaut, nous risquons de perdre en crédibilité.

Nous avons eu un débat sur la définition de l'abus de droit pour savoir s'il fallait le définir par la poursuite d'un but « principalement fiscal » ou « exclusivement fiscal ». J'avoue qu'il était très difficile de se faire une doctrine sur le sujet.

**M. Éric Woerth.** Nous poursuivons tous le même objectif : éviter l'optimisation fiscale agressive. Mais il est difficile de déterminer la frontière entre ce qui est admissible et ce qui ne l'est pas. C'est la raison pour laquelle, avec Pierre-Alain Muet, nous avons insisté sur le fait que les réponses sont surtout internationales. Même si elle se perd parfois dans la technicité, l'OCDE est un moteur fort sur ce sujet. J'espère que son travail sera relayé par le G20.

Sur le plan national, beaucoup de choses ont déjà été faites. Mais le point d'équilibre est difficile à déterminer car il ne faut pas étouffer les entreprises françaises par rapport à leurs concurrentes. Il ne faut pas non plus donner un pouvoir inquisitorial total à l'administration fiscale même s'il faut adapter ses outils au monde d'aujourd'hui.

Le rapport de notre mission d'information est typiquement de ceux pour lesquels un suivi est nécessaire. La commission des Finances ne doit pas se contenter d'une photographie à tel ou tel instant. Un tel suivi est d'ailleurs mis en œuvre au niveau international, et par l'administration fiscale.

**Mme Karine Berger.** Les premiers intervenants ont été particulièrement calmes dans ce débat. Il faut quand même rappeler que le Conseil constitutionnel a empiété sur nos compétences, et ce pour des raisons qui ne sont pas juridiques mais politiques – je mets de côté le sujet de la question des sanctions qui n'était pas le sujet principal.

Qui doit élaborer la loi fiscale dans ce pays ? Est-ce le Parlement ou le Conseil constitutionnel ? Est-on encore en mesure de faire payer aux entreprises l'impôt qu'elles doivent ?

L'ensemble des mesures de ce rapport doivent être mises en œuvre rapidement dans ce pays. C'est une question de souveraineté fiscale. Le Conseil constitutionnel a eu tort de dire que ce n'était pas notre rôle. Je crois au contraire que notre rôle collectif est de recouvrer notre souveraineté fiscale.

En attendant, et comme cela se pratique au Royaume-Uni, je suggère que la commission des Finances auditionne publiquement l'ensemble des entreprises du CAC 40 qui n'ont pas payé d'impôt sur les sociétés en France. De cette façon, nous pourrions leur demander des comptes sur les raisons et mécanismes qui leur permettent d'éluider l'impôt.

**M. Henri Emmanuelli.** Je suis étonné par certains des propos qui ont été tenus. Je mets en garde contre le risque que le Conseil constitutionnel ne s'empare du pouvoir législatif, et donc du pouvoir tout court. Je crains que, comme toutes les cours suprêmes, le Conseil constitutionnel ne soit tenté d'acaparier un pouvoir qui relève du suffrage universel.

Puisque le Conseil constitutionnel a du mal à résister à cette tentation, il faut récidiver et hausser le ton. Il n'est pas admissible que ce soit lui qui décide du bon niveau d'imposition. Il n'a pas reçu mandat pour cela. À ce propos, j'observe que sa jurisprudence est variable car le prélèvement de 80 % sur la Caisse des dépôts et consignation n'a pas été jugé confiscatoire.

Je reviens sur le mot « inquisitorial » prononcé par l'un de nos collègues pour désigner les pouvoirs de l'administration. J'entends cela depuis trente ans. Mais la vérité est que ces prétendus pouvoirs ont été largement débordés par le savoir-faire des cabinets d'optimisation fiscale. J'ajoute que les pouvoirs de l'administration ne sont craints que par ceux qui dissimulent quelque chose. Je récuse donc l'emploi démagogique du mot « inquisitorial ».

Il y a encore trop de possibilités d'échapper à l'impôt. J'ai appris récemment qu'il existait un dispositif, en matière d'assurance, qui permettait à une compagnie de s'exonérer de tout impôt en s'établissant en Irlande. Je vais regarder en détail ce dispositif qui me paraît stupéfiant et inadmissible.

Je propose que nous poursuivions nos efforts lors de la discussion du prochain projet de loi de finances. On ne peut pas laisser le dernier mot au Conseil constitutionnel, y compris sur la définition de l'abus de droit. Je suis volontaire pour déposer des amendements sur tous ces sujets.

**M. Christophe Caresche.** La situation est complexe en raison des censures du Conseil constitutionnel. Mais j'observe que le débat n'a pas uniquement opposé l'Assemblée nationale et le Conseil constitutionnel. Je rappelle en effet que le Gouvernement, notamment sur la question de l'élargissement de la notion d'abus de droit, n'avait pas la même position que les parlementaires.

Il est habituel de mettre en cause les décisions du Conseil constitutionnel. Mais ces décisions s'imposent. Il nous faut veiller à ce que nos initiatives n'engendrent pas des jurisprudences du Conseil constitutionnel qui empêchent toute évolution législative.

Ce n'est pas seulement un problème de crédibilité auquel doit faire face le Parlement. En refusant de tenir compte de certaines décisions du Conseil constitutionnel, le Parlement se met lui-même dans l'impossibilité d'avancer sur un certain nombre de sujets. En effet, il est très difficile de rouvrir une porte qui a ainsi été fermée. Je demande donc s'il existe juridiquement des possibilités pour reprendre ce dossier et avancer. Une étude a-t-elle été réalisée ? Monsieur Emmanuelli, croyez bien que je suis sensible, tout comme vous, à ce que l'on puisse progresser sur ce sujet.



**M. le président Gilles Carrez.** Dans le prolongement de ce que vient de dire Christophe Caresche, je crois en effet qu'il est important de déterminer comment avancer sur cette question. Madame Berger, pouvez-vous nous indiquer les deux ou trois points sur lesquels vous souhaitez que l'on retravaille ?

Il me paraît en effet important de déterminer deux ou trois sujets prioritaires afin de ne pas se disperser. L'exemple donné par Henri Emmanuelli relève d'une approche internationale. Il faut distinguer ce qui relève de l'échelon national de ce qui relève de l'OCDE et de l'Union européenne.

J'ai le sentiment que, l'an dernier, nous avons fait beaucoup trop de propositions et que nous n'avions pas assez travaillé en amont avec le Gouvernement. D'ailleurs, comme l'a souligné avec raison Christophe Caresche, vous avez été en désaccord avec lui. Il faut sans doute changer de méthode.

**Mme Karine Berger.** J'insiste sur le fait que les amendements avaient été adoptés tant en commission qu'en séance publique. Il s'agissait donc de la position de l'Assemblée nationale dans son ensemble.

Pour répondre à votre question, monsieur le président, je pense que les sujets à retravailler sont ceux mentionnés par Pierre-Alain Muet. Il faut notamment revenir sur les quatre censures importantes du Conseil constitutionnel. Je propose donc à notre Commission d'aller au bout de son rôle et de retravailler sur les dispositifs qui ont été censurés. Si de nouvelles censures interviennent, un débat devra alors s'engager dans nos formations politiques respectives sur le rôle du Conseil constitutionnel.

**M. le président Gilles Carrez.** Je reviens sur le raisonnement intéressant tenu par notre collègue Christophe Caresche, en prenant en exemple le plafonnement de l'ISF. J'ai été surpris par la position ferme du Conseil constitutionnel qui a exclu très largement les catégories de revenus que l'on peut inclure pour le calcul du plafonnement, notamment les bons de capitalisation et l'assurance-vie. Dès lors, le plafonnement va coûter cher. Comment allons-nous faire pour progresser sur ce point ?

Le Conseil constitutionnel s'appuie sur ses décisions antérieures et a sans doute estimé que nous avons délibérément outrepassé sa jurisprudence. Nous aurions peut-être dû adopter une attitude plus pragmatique. Compte tenu de la censure très sévère dont a fait l'objet ce dispositif, il sera désormais difficile de le retravailler.

**M. Charles de Courson.** J'aimerais rappeler à Karine Berger qu'attaquer les décisions du Conseil constitutionnel n'est pas sans conséquences quant au respect des valeurs républicaines. Sur le sujet de l'abus de droit, le problème n'est pas nouveau et se pose depuis plusieurs années. Le dispositif actuel prévoit que l'abus de droit est un mécanisme créé « exclusivement » à des fins fiscales. Substituer « principalement » au terme « exclusivement » ne pouvait logiquement conduire qu'à une censure par le Conseil constitutionnel. Cette substitution revenait à confier sans encadrement à l'administration fiscale le soin de définir ce qui relevait de l'abus de droit. Cette solution était contraire au principe de souveraineté nationale. La décision du Conseil constitutionnel ne fait que défendre ce principe en refusant que le législateur délègue sans encadrement un tel pouvoir à l'administration. Je partage entièrement, sur ce point, les idées de notre collègue Christophe Caresche, et j'insiste sur le fait que les provocations de Karine Berger sont contre-productives. Contester la décision du Conseil constitutionnel, c'est commettre une erreur sur le sens de cette décision relative à l'abus de droit.

Il est évident que le niveau national ne constitue plus le niveau adéquat pour légiférer sur l'impôt sur les sociétés. La seule véritable chance de réussite dans ce domaine réside dans la signature d'un accord international. Les États démocratiques, qui font face à des difficultés financières, et qui voient s'effondrer l'assiette de l'impôt sur les sociétés, sont tous disposés à coopérer sur ce sujet. Actuellement, comme dans le cas suisse ou en ce qui concerne plus largement les paradis fiscaux, c'est grâce aux initiatives des États-Unis que la situation s'améliore. Les États-Unis imposent le respect de l'obligation de révéler les comptes non déclarés par une peine d'interdiction d'exercice sur leur territoire. La question de la coopération renforcée est alors essentielle, au moins au sein de l'Union européenne. Il faut créer un espace au sein de l'Union européenne où l'assiette de l'impôt sur les sociétés serait harmonisée. C'est la seule manière de progresser efficacement dans ce domaine.

**M. Pascal Cherki.** J'ai été très surpris par la décision du Conseil constitutionnel sur la notion d'abus de droit car son interprétation juridique me paraît extrêmement discutable. De même, l'argumentation que défend Charles de Courson relève du sophisme : selon lui, la substitution de « principalement » à « exclusivement » risquerait de déposséder la souveraineté nationale en remettant l'appréciation de la notion d'abus de droit exclusivement entre les mains de l'administration fiscale parce que le terme serait trop imprécis. Mais ce raisonnement est fondamentalement contraire à notre tradition juridique : en temps normal, lorsqu'il existe un désaccord avec une décision prise par l'administration fiscale, le contribuable a toujours la possibilité de contester la décision devant un tribunal. Aussi, ce n'est pas l'administration mais le juge qui rend le droit.

Cette flexibilité qui avait été introduite par amendement dans le droit n'était donc pas incompatible avec la modernisation et l'évolution de ce même droit ; elle n'empêchait pas le juge de trancher un conflit entre l'administration et le contribuable. De même, les critères de détermination du service public résultent d'une construction prétorienne où le juge recourt à un faisceau d'indices afin de déterminer si une activité relève ou non du service public. Je ne comprends donc pas sur quelles bases juridiques cette nouvelle définition de l'abus de droit constituait une rupture par rapport à la tradition juridique française, dans la mesure où la notion « principalement » aurait été progressivement fixée par la jurisprudence. J'invite en conséquence nos collègues à déposer de nouveau cet amendement. En effet, le critère de l'exclusivité ne permet pas aujourd'hui de qualifier correctement la notion d'abus de droit. Le terme « exclusivement » est un mot creux, et la représentation nationale se ridiculise lorsqu'elle affirme un principe qui ne trouve pas d'application effective.

**Mme Marie-Christine Dalloz.** En aucun cas il ne me viendrait à l'esprit de remettre en cause une institution de notre République. Je suis étonnée de ce que nous entendons concernant les pouvoirs du Conseil constitutionnel. Je suis convaincue que cette approche ne constitue pas le moyen approprié pour sortir par le haut de ce débat et pour proposer des mesures efficaces concernant l'optimisation fiscale.

Au-delà de ce constat, il convient impérativement d'assurer un suivi des mesures concernant l'optimisation fiscale au niveau des grands groupes. Ce suivi pourrait être assuré soit directement par l'administration fiscale, soit par la commission des Finances. Dans ce cas, des moyens supplémentaires devront être engagés pour effectuer un travail de fond sur ce sujet.

Enfin, je suis convaincue que la réponse n'a de sens qu'à l'échelon international, tant celui de l'Union européenne que celui de l'OCDE.

**M. Éric Alauzet.** Il est vrai que le Conseil constitutionnel est un sanctuaire, mais c'est un sanctuaire composé d'êtres humains qui peuvent commettre des erreurs d'interprétation ou d'appréciation. Il est un peu excessif de ne pas accepter qu'une décision du Conseil constitutionnel soit critiquable. C'est un comportement républicain et démocratique que de donner son avis sur une de ses décisions, et de la contester le cas échéant. Même si je les respecte, je ne m'interdis pas d'émettre un avis sur ses décisions. Le Conseil constitutionnel n'est pas l'Olympe.

Charles de Courson a raison d'indiquer que la bataille contre l'évasion et l'optimisation fiscales ne pourra être gagnée qu'à l'échelon international, notamment par la mise en place du plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE. Il ne faut pas pour autant négliger d'agir à l'échelon national. Les États doivent prendre des décisions nationales qui aillent dans le même sens que les initiatives internationales, et on ne peut pas opposer le principe d'une action à l'échelon international pour justifier l'inaction à l'échelon national. Il faut sur ce sujet adopter une stratégie similaire à celle adoptée dans le cadre de la transparence pays par pays des données bancaires, où des actions nationales ont enclenché une réaction internationale et vice versa.

**Mme Valérie Rabault, rapporteure générale.** Nous avons demandé à l'OCDE de nous fournir une comparaison des dispositifs existant dans chaque pays pour réduire des possibilités d'optimisation fiscale, mais nous n'avons pas eu de réponse à ce jour. Karine Berger a par exemple fait référence aux schémas de déclaration fiscale qui existent au Royaume-Uni. En outre, un groupe de discussion a été créé avec des parlementaires allemands afin d'évaluer les moyens de lutter contre l'évasion constatée sur la base fiscale et établir les modalités d'une démarche commune entre les deux pays.

**M. Éric Woerth.** Lors de la préparation du rapport de notre mission d'information, nous n'avons pas remarqué l'existence d'une évasion massive de la base fiscale de l'impôt sur les sociétés en France. Nous ne pouvons donc pas dire qu'il existe une crise de la base fiscale française en raison de l'optimisation fiscale, mais elle ne signifie pas pour autant que l'on ne doit pas lutter contre ce risque.

Il n'y a pas non plus d'opposition entre ceux qui voudraient lutter contre la fraude et ceux qui s'y opposeraient, mais plutôt une volonté commune de rendre le monde plus transparent. D'ailleurs, la France dispose déjà de nombreux outils dans ce domaine. Toutefois, bien évidemment, la véritable solution est internationale, et notre pays doit prendre toute sa responsabilité et exercer une pression à l'échelon international, notamment à l'occasion du G20.

**M. Henri Emmanuelli.** Je comprends la position d'Éric Woerth visant à renforcer la coopération internationale. Il ne faut pas pour autant oublier que certains pays sont plus déterminés que d'autres, en particulier les États-Unis, qui prennent des décisions que nous avons été incapables de prendre et d'assumer. Et sur ce sujet de la coopération internationale, monsieur Woerth, je vous renvoie également à la question de l'une de vos collègues, hier en séance, sur la convention avec la Suisse, qui ne semblait pas aller dans le sens de la lutte contre la fraude fiscale.

**M. Éric Woerth.** En ce qui concerne la convention avec la Suisse, nous avons lancé le processus de modernisation et de transparence de la convention il y a déjà quelques années, ce qui pose bien évidemment la question de l'héritage de ce processus. Comme vous, nous avons pris notre part aux progrès qui ont été faits vis-à-vis de la Suisse, et je ne peux que m'en féliciter.

**M. Pierre-Alain Muet, rapporteur.** Tout d'abord, je remarque que nous avons eu un débat long et passionnant sur le sujet de l'abus de droit, ce qui renforce le bien-fondé de ce rapport.

Ensuite, j'ai souhaité que ce rapport se limite au suivi des propositions, ce qui ne signifie pas pour autant que la démarche doit s'arrêter aujourd'hui. Une réflexion juridique, y compris sur l'abus de droit, doit être menée.

Concernant le sujet de l'optimisation fiscale et de l'érosion de la base fiscale, nous observons l'existence d'un véritable paradoxe. Si l'on se tient uniquement aux données concernant les grandes entreprises multinationales, le montant de l'optimisation fiscale est considérable. Si l'on observe plus particulièrement les sommes qui restent à l'étranger pour le compte de grandes entreprises américaines, au titre de ce que l'on nomme « *check the box* », c'est-à-dire le fait de ne pas soumettre à l'impôt des bénéfices *offshore* en attente, les montants en jeu sont tout à fait faramineuses. Si on se tient plutôt à observer le taux d'imposition effectif des grandes firmes européennes, l'optimisation fiscale semble plus faible, et il est difficile d'observer une baisse significative du taux apparent d'imposition. En même temps, les grandes firmes américaines constituent un exemple assez unique de grandes firmes internationales en situation de monopole et à l'abri de toutes formes de fiscalité.

Je pense que notre Commission devrait auditionner, sur ce sujet, M. Pascal Saint-Amans, directeur du centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, qui fait un travail remarquable dans ce domaine. D'abord, parce que l'OCDE a rassemblé, dans le cadre du plan BEPS, tout un ensemble de données et d'informations sur le sujet. Ensuite, parce que l'OCDE est un moteur dans ce domaine, et fait des propositions qui sont extrêmement intéressantes.

Je suis convaincu qu'il y a encore beaucoup de travail à faire, notamment juridique, et le but de ce rapport était de faire un point d'étape sur l'ensemble de ces sujets.

**M. le président Gilles Carrez.** Je vous remercie, monsieur le rapporteur, pour la qualité de votre travail. Votre proposition d'inviter M. Saint-Amans, me paraît pertinente et pourrait être complétée par d'autres auditions.

*En application de l'article 145-8 du Règlement, la Commission autorise la publication du rapport d'information sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international.*

\*

\* \*

## LISTE DES CONTRIBUTIONS AU PRÉSENT RAPPORT

### I. PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LE RAPPORTEUR

#### **Direction générale des finances publiques (DGFIP) :**

- M. Bruno Bézard, directeur général
- M. Olivier Sivieude, chef du service du contrôle fiscal
- M. Jean-Luc Barcon-Maurin, chef du service juridique de la fiscalité
- M. Édouard Marcus, sous-directeur des affaires européennes et internationales à la direction de la législation fiscale

#### **Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) :**

- M. Pascal Saint-Amans, directeur du centre de politique et d'administration fiscales
- M. Éric Robert, conseiller « BEPS » (*Base Erosion and Profit Shifting*)

### II. CONTRIBUTION ÉCRITE REÇUE PAR LE RAPPORTEUR

- Contribution écrite du Secrétariat général aux affaires européennes (SGAE) sur le projet de directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)