

N° 1236

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUINZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 12 septembre 2018.

RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

en application de l'article 145 du Règlement

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

en conclusion des travaux d'une mission d'information ⁽¹⁾

relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises

ET PRÉSENTÉ

PAR MME BÉNÉDICTE PEYROL, Rapporteure

M. JEAN-FRANÇOIS PARIGI, Président

(1) La composition de cette mission figure au verso de la présente page.

La mission d'information est composée de : M. JEAN-FRANÇOIS PARIGI, *président* ;
MME BÉNÉDICTE PEYROL, *rapporteuse* ; M. ERIC COQUEREL, MME LISE MAGNIER,
M. JEAN-PAUL MATTEI, MME VALÉRIE RABAULT et M. FABIEN ROUSSEL.

SOMMAIRE

	Pages
AVANT-PROPOS DU PRÉSIDENT	12
SYNTHÈSE DU RAPPORT	15
SYNTHÈSE THÉMATIQUE DES PROPOSITIONS : 15 PROPOSITIONS AU SERVICE DE LA JUSTICE FISCALE	24
INTRODUCTION	29
PARTIE PRÉLIMINAIRE : ÉVASION ET OPTIMISATION FISCALES : DE QUOI PARLE-T-ON ET OÙ EN EST-ON ?	35
I. DE QUOI PARLE-T-ON ? CLARIFICATIONS LEXICALES ET CHIFFRÉES ...	35
A. CLARIFIER DES NOTIONS AUX CONTOURS FLOUS : UNE TENTATIVE DE MIEUX DÉFINIR L'ÉVASION ET L'OPTIMISATION FISCALES À TRAVERS LA NOTION DE SUBSTANCE.....	35
1. Des définitions traditionnelles peu claires et potentiellement trompeuses	36
2. Une tentative de clarification à travers l'artificialité et la substance économique .	40
B. ÉVALUER L'ÉVASION FISCALE : ÊTRE VIGILANT SUR LES CHIFFRES MENTIONNÉS ET DISPOSER DES DONNÉES UTILES.....	44
1. LES MÉTHODES D'ÉVALUATION ET LEURS LIMITES	44
a. Les difficultés et contraintes inhérentes à l'évaluation de l'évitement fiscal.....	44
b. L'inadéquation des méthodes macroéconomiques	45
c. Les biais des méthodes directes.....	46
2. La remise en perspective des chiffres avancés dans le débat public.....	46
a. Des chiffres très variables d'une étude à l'autre.....	46
b. Des chiffres ne portant pas sur le même périmètre.....	49
3. L'opportunité de disposer d'évaluations par l'administration française.....	50

II. OÙ EN EST-ON ? LA PRISE DE CONSCIENCE INTERNATIONALE ET LES INITIATIVES DEPUIS 2013	53
A. LE PROJET « BEPS » : L'INITIATIVE SANS PRÉCÉDENT DE L'OCDE	53
1. Quinze actions ambitieuses pour améliorer la fiscalité internationale.....	53
2. Synthèse illustrée des effets du projet « BEPS »	56
B. LA PRISE EN MAIN DE LA LUTTE CONTRE L'ÉVITEMENT FISCAL PAR L'UNION EUROPÉENNE	59
1. Le projet « ACCIS » : l'harmonisation fiscale dans l'Union européenne	59
2. Les directives « ATAD » contre l'évasion fiscale.....	60
3. Le renforcement de l'information des administrations fiscales.....	61
4. La liste européenne des paradis fiscaux.....	62
5. Les propositions de taxation de l'économie numérique : présentation générale	63
III. UNE ACTION NATIONALE RESPONSABLE : LES CONTRAINTES JURIDIQUES S'IMPOSANT AU PARLEMENT	63
A. LES LIMITES AUX MARGES DE MANŒUVRE DU LÉGISLATEUR : NORMES CONSTITUTIONNELLES, DROIT EUROPÉEN ET CONVENTIONS FISCALES.....	64
B. DES CONTRAINTES APPELANT À UNE RESPONSABILISATION DU LÉGISLATEUR.....	66
IV. APPRÉHENDER L'ÉVASION FISCALE INTERNATIONALE SANS COMPLAISANCE MAIS SANS HYSTÉRIE	69
A. DES OUTILS DÉJÀ NOMBREUX ET EFFICACES : ENRICHIR L'ARSENAL SUR DES DYSFONCTIONNEMENTS CLAIREMENT IDENTIFIÉS.....	69
B. REMETTRE EN PERSPECTIVE LE POIDS DE L'IS DANS LES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES	72
PREMIÈRE PARTIE : PENSER LA LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE PAR LES PRISMES D'ATTRACTIVITÉ ET D'IDENTITÉ ÉCONOMIQUES DE LA FRANCE ET DE SA DIPLOMATIE FISCALE	75
I. L'IDENTITÉ ET L'ATTRACTIVITÉ ÉCONOMIQUES DE LA FRANCE	75
A. MIEUX RATTACHER LE DROIT D'IMPOSER ET MIEUX VALORISER L'ASSIETTE	75
1. La notion cardinale d'établissement stable et les améliorations proposées.....	76
a. Les fondements conceptuels de l'établissement stable et les limites de sa définition actuelle	76
b. L'amélioration de la définition de l'établissement stable : l'opportune proposition de l'OCDE	78
2. Mieux valoriser l'assiette imposable : la place centrale des prix de transfert	82
a. La notion et l'importance des prix de transfert.....	83
b. Les techniques de valorisation	85
c. L'appréhension perfectible des prix de transfert en France	90

B. CLARIFIER LES OUTILS ANTI-ABUS POUR UNE MEILLEURE SÉCURITÉ JURIDIQUE ET AU PROFIT DE LEUR EFFICACITÉ	100
1. Les outils anti-abus	100
2. L’abus de droit et les clauses anti-abus.....	102
a. L’abus de droit français.....	102
b. Les clauses anti-abus générales et ciblées et les interrogations qu’elles suscitent..	105
c. L’articulation des outils anti-abus : abus de droit et clauses anti-abus	110
d. Faire évoluer l’abus de droit dans le respect des exigences constitutionnelles.....	112
3. Rénover les outils d’encadrement de la déductibilité des charges financières	114
a. Les outils actuels prévus par le droit français.....	114
b. Le renforcement possible de l’encadrement de la déductibilité des intérêts d’emprunt	115
c. Les points de vigilance concernant l’encadrement prévu par la directive « ATAD ».....	116
C. LES ENJEUX DE L’ATTRACTIVITÉ	121
1. Renforcer l’attractivité française dans le domaine des actifs incorporels.....	121
a. La place stratégique occupée par les actifs incorporels	121
b. L’indispensable encouragement de l’innovation et la protection de la propriété intellectuelle	122
c. Les outils fiscaux en faveur de la recherche et de l’innovation : la question du taux réduit de 15 %	124
d. La nécessité d’une réponse ambitieuse de l’Union européenne aux défis posés par la réforme fiscale américaine.....	130
2. Assurer une sécurité juridique optimale	131
a. Garantir la stabilité du droit fiscal	131
b. Offrir aux entreprises des garanties procédurales suffisantes en développant les rescrits en matière de prix de transfert et d’établissement stable	132
c. Engager une réflexion sur l’opposabilité des versions consolidées des conventions modifiées par la Convention multilatérale du 7 juin 2017	134
d. Valoriser les entreprises fiscalement vertueuses	135
II. REMETTRE LA DIPLOMATIE FISCALE AU CENTRE DU JEU	137
A. UTILISER LA FORCE DIPLOMATIQUE ET LA STABILITÉ POLITIQUE DE LA FRANCE POUR ÊTRE MOTEUR DANS LA LUTTE CONTRE L’ÉVASION FISCALE	137
1. Utiliser la puissance diplomatique et politique de la France face aux pratiques fiscales dommageables étrangères	137
a. Améliorer la prise en compte des aspects fiscaux dans les rencontres officielles internationales	138
b. Utiliser tous les leviers possibles pour obtenir des avancées sur les sujets fiscaux	138

2. Renforcer la lutte contre les pratiques fiscales dommageables au sein de l'Union européenne et accompagner la transition des États fiscalement agressifs.....	139
a. Les pratiques dommageables de certains États membres.....	139
b. Assurer le respect des engagements fiscaux des États membres de l'Union européenne.....	141
c. Accompagner la transition des États membres dont les modèles économiques reposent sur l'attractivité fiscale.....	143
B. PENSER LA FISCALITÉ DANS UN MONDE INSTABLE.....	145
1. L'indispensable réponse européenne à la réforme fiscale américaine.....	145
a. La récente réforme fiscale américaine : une ambition contre l'évasion fiscale empreinte d'unilatéralisme.....	145
b. Les moyens de réponse de l'Union européenne.....	150
2. Assurer le respect des intérêts français dans le cadre de l'exécution des conventions.....	151
a. Les pratiques irrégulières de nombreux pays pour récupérer des recettes fiscales..	151
b. Renforcer le dialogue avec les entreprises pour avoir une pleine connaissance des pratiques locales irrégulières.....	153
C. RENFORCER L'ASSOCIATION DU PARLEMENT DANS LA DIPLOMATIE FISCALE FRANÇAISE.....	154
1. Renforcer l'association du Parlement jusqu'à la ratification des conventions.....	154
a. Améliorer l'information du Parlement tout au long des négociations.....	155
b. Développer les compétences réglementaires de la commission des finances sur les projets de loi relatifs aux conventions fiscales.....	156
2. Développer l'implication des parlements nationaux dans le processus décisionnel de l'Union européenne.....	158

DEUXIÈME PARTIE : APPRÉHENDER LA NUMÉRISATION ET LA FINANCIARISATION DE L'ÉCONOMIE..... 161

I. LES DÉFIS DE LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE..... 161

A. ÉCONOMIE NUMÉRIQUE OU NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE ?.....	162
1. Une numérisation de l'ensemble de l'économie.....	162
2. Les défis fiscaux de l'économie numérique.....	165
3. Une absence de consensus sur l'appréhension fiscale de l'économie numérique..	165
B. LES CONSÉQUENCES D'UNE ADAPTATION DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE À L'ÉCONOMIE DU NUMÉRIQUE : UN GLISSEMENT VERS LES MARCHÉS DE CONSOMMATION ?.....	166
1. Les manifestations d'un glissement vers le pays de consommation au regard des questions liées à la création de valeur.....	167
a. L'appréciation des facteurs de création de valeur : une place plus importante pour les pays de consommation ?.....	167
b. La nécessité d'une approche européenne commune sur la création de valeur.....	171

2. Les conséquences incertaines d'un tel glissement pour la France.....	172
a. Un glissement a priori favorable à la France s'agissant de l'économie numérique.....	172
b. Un glissement défavorable s'agissant de certains grands groupes.....	173
c. Premiers éléments de réponse par l'analyse du solde commercial français : un déficit important et des importations dynamiques.....	173
d. Rester vigilant et disposer d'une évaluation exhaustive.....	176
II. LES RÉPONSES À LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE.....	178
A. LE PROJET « ACCIS », PREMIÈRE RÉPONSE À LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE ET AU RENFORCEMENT DE LA JUSTICE FISCALE EUROPÉENNE.....	179
1. L'ambitieux projet « ACCIS » : faciliter la vie des entreprises et renforcer la lutte contre les abus fiscaux.....	179
a. Les objectifs du projet « ACCIS ».....	179
b. L'harmonisation de l'assiette.....	180
c. La consolidation et la répartition de l'assiette commune.....	181
d. Le recouvrement de l'impôt.....	182
2. L'impact du projet « ACCIS ».....	183
3. Un travail diplomatique intense permettant d'envisager une harmonisation de l'assiette de l'IS à l'été 2019.....	185
a. La position commune franco-allemande sur « ACCIS ».....	185
b. Les négociations auprès des autres États membres et la perspective d'un aboutissement en 2019.....	186
c. La nécessaire réaffirmation du soutien du Parlement français au projet « ACCIS ».....	186
B. MIEUX IMPOSER LES ACTEURS DU NUMÉRIQUE : LA CONSÉCRATION DE L'ÉTABLISSEMENT STABLE VIRTUEL (ESV).....	188
1. Le concept d'établissement stable virtuel.....	188
2. L'essor de l'établissement stable virtuel : les initiatives nationales.....	188
3. L'ambitieuse proposition de la Commission européenne : la consécration de l'établissement stable virtuel en Europe.....	190
a. La proposition européenne reposant sur la présence numérique significative.....	190
b. L'articulation de l'ESV européen et du projet « ACCIS ».....	192
4. L'éventuelle consécration de l'établissement stable virtuel en droit français.....	192
a. La question de l'opportunité d'une consécration nationale de l'ESV.....	193
b. La question des modalités de la consécration de l'ESV en droit français.....	195
c. L'application combinée de l'ESV et de la clause anti-abus générale conventionnelle.....	196

C. LES TAXES SPÉCIFIQUES À L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE	198
1. Les initiatives nationales.....	198
2. La proposition européenne de taxe sur les services numériques (TSN) : une initiative opportune mais appelant à la vigilance.....	199
3. Faire preuve de prudence vis-à-vis des mesures ciblant certaines entreprises numériques	202
D. DES PISTES À EXPLORER : TAXE ANTI-ABUS ET IMPOSITION ALTERNATIVE FORFAITAIRE.....	205
1. L'éventuelle introduction d'une taxe sur les bénéficiaires détournés.....	205
a. Une taxe inspirée d'un outil britannique anti-abus.....	205
b. Les difficultés juridiques et la potentielle redondance entraînées par une telle taxe.....	207
2. La réflexion autour d'un impôt forfaitaire alternatif.....	209
a. Une réflexion faisant écho à celle sur l'impôt minimum.....	209
b. Les manifestations de l'impôt forfaitaire et son rejet par l'OCDE.....	209
c. La question d'une consécration nationale d'un impôt forfaitaire alternatif et ses difficultés	210
E. SYNTHÈSE ET HIÉRARCHISATION DES RÉPONSES À APPORTER.....	213
1. Propositions en cas de succès des initiatives européennes : assurer l'efficacité des dispositifs prévus	213
2. Propositions en cas d'enlisement des initiatives européennes : agir au niveau national.....	214
III. LA FINANCIARISATION DE L'ÉCONOMIE : LUTTER CONTRE L'ÉVASION FINANCIÈRE	217
A. RENFORCER LES OUTILS CONTRE LES « PARADIS FISCAUX »	217
1. L'actualité européenne : la liste commune des juridictions non coopératives.....	217
2. Accélérer la mise en œuvre des contre-mesures face aux États et territoires non coopératifs (ETNC).....	220
3. Améliorer l'efficacité des outils applicables aux pays à régime fiscal privilégié.....	224
4. Étendre le régime des sociétés étrangères contrôlées aux ETNC.....	227
5. Améliorer l'information du Parlement dans le suivi de l'exécution des conventions et en matière d'ETNC	228
B. ACCROÎTRE LA TRANSPARENCE FINANCIÈRE ET FISCALE	231
1. Le registre des bénéficiaires effectifs et la question d'une ouverture encadrée du registre des trusts.....	231
2. L'encadrement des banques et des intermédiaires financiers : la déclaration publique pays par pays et la transmission des montages agressifs	233
a. La déclaration publique pays par pays des banques	233
b. La déclaration des montages à risque	234
c. La sanction des intermédiaires	236

TROISIÈME PARTIE : UNE ADMINISTRATION OUVERTE ET INNOVANTE	237
I. L'ENJEU DES DONNÉES ET DE LA TRANSPARENCE : UNE OPPORTUNITÉ POUR L'ADMINISTRATION FISCALE	237
A. UN CONTRÔLE FISCAL PERFORMANT AUX RÉSULTATS ÉLEVÉS	237
B. L'UTILISATION DES DONNÉES PAR L'ADMINISTRATION : FAIRE FACE À L'AFFLUX D'INFORMATIONS POUR AMÉLIORER LE CONTRÔLE	240
1. La documentation en matière de prix de transfert	240
2. Les échanges de renseignements financiers entre administrations	241
a. Les efforts de l'OCDE en matière d'échanges de renseignements	241
b. Les règles européennes en matière d'échange de renseignements : une transposition ambitieuse et croissante des préconisations de l'OCDE	242
3. La déclaration pays par pays des entreprises et la question de sa publicité	244
a. La déclaration pays par pays des entreprises	244
b. Les interrogations sur l'opportunité de rendre publique la déclaration pays par pays	245
c. En attendant une publicité européenne, la possibilité d'organiser une publicité ciblée	247
4. L'exploitation par l'administration des données reçues : échanges d'informations et déclarations des entreprises	249
a. Les données disponibles et les difficultés qu'elles peuvent présenter	249
b. L'évaluation nécessaire des outils d'information de l'administration	250
C. L'AMÉLIORATION DES OUTILS TECHNIQUES POUR TRAITER L'INFORMATION	251
1. Les atouts du « <i>data mining</i> » et de l'analyse prospective	251
2. La nécessité d'une information embrassant l'ensemble du cycle des contrôles, de leur lancement à leur conclusion contentieuse	252
3. Le fichier des écritures comptables, outil au service d'un contrôle plus efficient	253
II. L'OUVERTURE DES COMPÉTENCES ET LA PARTICIPATION DE NOUVEAUX ACTEURS	254
A. METTRE À PROFIT LES ÉVOLUTIONS TECHNOLOGIQUES POUR ASSURER UN DÉPLOIEMENT OPTIMAL DES PERSONNELS	254
B. ENRICHIR LES COMPÉTENCES DES SERVICES DE CONTRÔLE : FAVORISER LES MOBILITÉS ENTRANTES ET SORTANTES	255
C. SYSTÉMATISER L'ASSOCIATION DES SERVICES DIPLOMATIQUES ET ÉCONOMIQUES	259
1. Renforcer l'implication des services diplomatiques	259
2. Systématiser l'association des directions économiques aux services fiscaux	260

D. OUVERTURE ET DIALOGUE : RÉFLÉCHIR À LA CRÉATION D'UNE INSTANCE ASSOCIANT ÉCONOMISTES ET SOCIÉTÉ CIVILE AVEC LE CONCOURS DE L'ADMINISTRATION	262
III. DES OUTILS ANNEXES CONTRE L'ÉVASION FISCALE : LE DROIT DE LA CONCURRENCE	262
A. L'ACTION DE LA COMMISSION EUROPÉENNE, ILLUSTRATION DE L'EFFICACITÉ DE L'APPROCHE CONCURRENTIELLE	262
1. Les outils européens en matière de concurrence.....	262
2. La lutte contre les rescrits fiscaux abusifs : les enquêtes en matière d'aides d'État de la Commission européenne.....	263
3. L'éventuel enrichissement des échanges automatiques des décisions fiscales anticipées en Europe	265
B. L'APPRÉHENSION ALLEMANDE DES GÉANTS DU NUMÉRIQUE SOUS L'ANGLE DE LA CONCURRENCE	266
CONCLUSION	269
TRAVAUX DE LA COMMISSION	273
FEUILLE DE ROUTE DES PROPOSITIONS DU RAPPORT	297
SYNTHÈSE DES RECOMMANDATIONS	301
CONTRIBUTION PRÉSENTÉE PAR M. ÉRIC COQUEREL AU NOM DU GROUPE LA FRANCE INSOUMISE	307
LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LA MISSION	311

AVANT-PROPOS DU PRÉSIDENT

La multiplication, ces dernières années, des révélations sur des pratiques de fraude et d'évasion fiscales à grande échelle impliquant des personnalités et des entreprises connues a eu pour effet d'exacerber, parmi les citoyens, un sentiment d'incompréhension et de refus. Incompréhension du fait que ceux disposant le plus de moyens et de ressources soient les mêmes qui cherchent, à travers des montages complexes, à échapper à leurs obligations fiscales légitimes. Refus de l'injustice fiscale qu'une telle situation entraîne. Les attentes fortes de nos concitoyens appellent une réponse forte elle aussi des pouvoirs publics. Alors, tandis que les scandales de fraude et d'évasion se multiplient, la riposte, elle, s'organise.

La dernière mission d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale consacrée à l'évasion fiscale internationale, que conduisait M. Éric Woerth et dont le rapporteur était M. Pierre-Alain Muet, remonte à 2013. Cette mission s'était attachée à présenter les types de montages ainsi que les pratiques dommageables et avait formulé plusieurs propositions, certaines traduites ultérieurement dans la loi.

Depuis, les choses ont beaucoup changé, et le monde a connu d'importantes avancées.

L'ambitieux projet « BEPS » de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) (pour « *base erosion and profit shifting* », soit « érosion des bases fiscales et transfert de bénéfices »), à travers ses quinze actions, propose plusieurs pistes pour lutter contre les pratiques d'évitement de l'impôt auxquelles se livrent les entreprises. L'Union européenne n'est pas en reste et, depuis 2015, a lancé de nombreuses initiatives renforçant les moyens de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, la dernière datant de mars dernier à travers un paquet sur la fiscalité numérique. La France, quant à elle, est devenue moteur en Europe comme à l'international et, par ses incessants efforts, a permis d'importants progrès.

Il reste néanmoins beaucoup à faire, non seulement au niveau national, mais aussi et surtout au-delà. Ici réside l'une des principales difficultés relatives à la lutte contre l'évasion fiscale : la concurrence, pour ne pas dire la guerre à laquelle se livrent les États en la matière. Le problème est international, la réponse doit donc l'être aussi.

Dans ces conditions, la commission des finances a jugé opportun de créer, le 8 février 2018, une mission d'information consacrée à l'optimisation et l'évasion fiscales, que j'ai eu l'honneur de présider aux côtés de la rapporteure, Mme Bénédicte Peyrol. En étaient également membres cinq autres de nos collègues : M. Jean-Paul Mattei pour le groupe Mouvement Démocrates et apparentés, Mme Lise Magnier pour le groupe UDI, Agir et Indépendants, Mme Valérie Rabault pour le groupe Nouvelle Gauche, M. Éric Coquerel pour le

groupe La France Insoumise et M. Fabien Roussel pour le groupe de la Gauche démocrate et républicaine. Le pluralisme politique de cette mission, loin de constituer un handicap, s'est révélé être une force. Un sujet tel que la lutte contre l'évasion fiscale doit dépasser les clivages politiques. Un consensus est possible et même nécessaire pour parvenir à une meilleure justice fiscale. Et si les moyens peuvent faire l'objet de divergences, la fin, elle, réunit l'ensemble des sensibilités.

Dès sa réunion constitutive tenue le 22 février 2018, et ainsi qu'il avait été annoncé à la commission des finances lors d'une présentation réalisée le 13 mars suivant, la mission a fait le choix de concentrer ses travaux sur l'évasion et l'optimisation fiscales des entreprises au regard de l'impôt sur les sociétés. D'autres impôts font l'objet d'évitement, y compris de la part de particuliers, mais l'impôt sur les sociétés revêt une dimension symbolique forte, en plus de présenter des enjeux budgétaires évidents dans le contexte économique et social que nous connaissons. Il a également fait l'objet d'importants travaux européens et internationaux. Il a en outre été décidé de ne pas aborder la fraude en tant que telle. Cette dernière ne présentant pas le même enjeu de définition ni les mêmes défis que l'optimisation et l'évasion fiscales, elle doit faire l'objet de mesures particulières, comme celles présentées dans le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude. Enfin, la mission a inscrit ses travaux dans la continuité de ceux réalisés en 2013, sans pour autant répéter ce qui a été fait. Cette continuité était nécessaire à l'analyse du chemin parcouru ces cinq dernières années et à l'identification des pistes d'amélioration envisageables.

La rapporteure, à laquelle je tiens ici à adresser mes plus vifs remerciements, a souhaité donner aux travaux de la mission un angle original que j'ai immédiatement partagé en raison de sa pertinence : tenir systématiquement compte du contexte international, des intérêts de la France, et dépasser la seule approche fiscale traditionnelle pour faire porter la réflexion sur d'autres dimensions, particulièrement celle de la diplomatie. C'est également un souci permanent de responsabilité qui a animé nos travaux. Il fallait que les pistes d'évolutions soient concrètes et utiles, sans pour autant céder à la facilité qui aurait consisté, par des suggestions impossibles à mettre en œuvre, à engranger des gains politiques. Une telle facilité n'aurait pas fait honneur aux missions de contrôle et d'évaluation du Parlement et se serait inévitablement traduite, en dernière analyse, par une déception des citoyens. Enfin, un travail pédagogique a été entrepris pour tenter de clarifier des notions et des chiffres qui, trop souvent et parfois à dessein, sont mal appréhendés et utilisés à mauvais escient, hystérisant parfois le débat public.

En tout, ont été conduites plus de vingt auditions auxquelles plus de soixante personnes ont participé, associant différentes administrations de l'État, des institutions internationales, des organisations non gouvernementales et syndicales, des entreprises, des économistes ou encore, mais la liste n'est pas exhaustive, des avocats et des universitaires. Doit s'ajouter à ce cycle complet d'auditions un déplacement effectué à Bruxelles auprès de la Commission européenne et des représentations permanentes allemande, espagnole, italienne et

néerlandaise. Je souhaite remercier l'ensemble des personnes qui, par leur expertise, ont contribué à éclairer les travaux de la mission.

Ces auditions et rencontres, toutes précieuses, ont utilement alimenté la réflexion de la rapporteure en vue de l'élaboration de propositions concrètes et ambitieuses. Ce sont ainsi une quarantaine de recommandations qui ont été faites sur l'ensemble des sujets abordés. À partir de ces recommandations, quinze propositions ont été identifiées et jugées comme les plus à même d'améliorer la lutte contre l'évasion fiscale. Je souscris entièrement à l'ensemble de ces propositions et recommandations, présentées de façon synthétiques au début de ce rapport et qui, tout au long de ce dernier, font l'objet de développements et d'analyses détaillés.

Le rapport présente donc un état des lieux complet et nécessaire des nombreuses évolutions qu'a connu la lutte contre l'évasion fiscale depuis les cinq dernières années. Il établit ensuite un diagnostic et propose des remèdes pertinents. Aboutissement d'un long travail dont la qualité évidente doit beaucoup à l'expertise indéniable de la rapporteure, Mme Bénédicte Peyrol, ce rapport, par son approche originale et l'ambition qu'il affiche, devrait faire date.

Je formule le souhait qu'il constitue, non l'achèvement de la lutte contre l'évasion fiscale internationale, mais un jalon important susceptible d'accentuer cette lutte et ainsi de renforcer la justice fiscale mondiale, tant attendue par les citoyens.

SYNTHÈSE DU RAPPORT

La fraude, l'optimisation et l'évasion fiscales des entreprises sont au cœur de nombreux débats politiques et suscitent de la part des citoyens du monde entier une attention particulièrement appuyée dans la mesure où elles conduisent les entreprises qui s'y livrent à minorer, voire à effacer, l'impôt qu'elles doivent légitimement acquitter au regard des bénéficiaires qu'elles dégagent. Cette réduction du montant d'impôt dû par des pratiques contestables grève les finances publiques, limite la capacité des autorités à financer les politiques publiques ambitieuses qu'elles souhaitent mettre en œuvre et porte atteinte au consentement à l'impôt.

L'émotion politique et citoyenne est donc parfaitement légitime – et même rassurante – et appelle des pouvoirs publics une réaction ferme, que les travaux de cette mission ont pour ambition d'accompagner à travers plusieurs propositions d'évolutions, certaines structurelles, d'autres techniques.

Ces travaux se sont concentrés sur l'évasion fiscale et n'abordent ainsi pas la fraude, prise sous l'angle pénal : il a semblé plus pertinent de concentrer la réflexion et les propositions sur la « zone grise » située entre légalité et infraction pénale et dont les contours flous permettent aux entreprises d'échapper à l'impôt. En tout, plus de vingt auditions auxquelles plus de soixante personnes ont participé ont été conduites, auxquelles doit s'ajouter un déplacement effectué à Bruxelles auprès de la Commission européenne et des représentations permanentes allemande, espagnole, italienne et néerlandaise.

Ces auditions et rencontres, toutes précieuses, ont utilement alimenté la réflexion de la rapporteure en vue de l'élaboration de propositions concrètes et ambitieuses. Ce sont ainsi une quarantaine de recommandations qui sont faites sur l'ensemble des sujets abordés, dans le souci permanent de responsabilité à travers le refus de toute complaisance, mais aussi sans faire preuve d'hystérie. À partir de ces recommandations, quinze propositions phares ont été identifiées et sont jugées comme les plus à même d'améliorer la lutte contre l'évasion fiscale et de renforcer la justice fiscale, pour que chacun, y compris les plus puissantes multinationales, acquitte sa juste part d'impôt.

*

* *

Avant de se pencher sur le fond de la question, la rapporteure a jugé opportun, dans un souci pédagogique et de meilleure appropriation démocratique d'un débat nécessaire, d'en clarifier le plus possible les termes pour réduire au maximum la confusion parfois constatée.

Un effort a ainsi été entrepris pour mieux départager l'inacceptable de l'admissible, ce qui relève de l'évasion fiscale et ce qui lui est étranger. Une approche reposant sur l'artificialité des opérations et la substance économique est proposée, permettant d'aboutir à une distinction opposant fraude et évasion, la première correspondant à son contenu actuel et incluant notamment les manœuvres de dissimulation, la seconde, en plus de son acception actuelle, s'enrichissant de ce qui est souvent couvert par l'appellation d'optimisation « agressive ». L'évasion fiscale engloberait ainsi toutes les opérations qui, bien que légales, sont artificielles et sans substance et doivent ainsi être fiscalement sanctionnées.

Les conséquences financières de l'évasion fiscale doivent aussi faire l'objet d'une attention particulière, notamment d'un point de vue méthodologique. De nombreux chiffres reposant sur différentes études sont avancés, mais leur périmètre n'est pas le même et des limites méthodologiques peuvent nuancer l'exactitude de certains. Là encore, des clarifications ont été apportées. En tout état de cause, la rapporteure juge que l'évaluation du coût de l'évasion fiscale est nécessaire et appelle à des travaux en ce sens, associant l'ensemble des acteurs concernés pour disposer des chiffres les plus fiables possibles.

Proposition – Évaluation des conséquences de l'évasion et de la fraude fiscales

Mettre en place d'ici le début de l'année 2019 un groupe de travail composé d'économistes, d'universitaires, de membres de l'administration fiscale et de parlementaires pour mettre au point une méthode d'évaluation de la fraude et de l'évasion fiscales faisant consensus, et systématiser l'évaluation annuelle de ces comportements.

Enfin, il a semblé indispensable de rappeler, toujours dans un souci de pédagogie et de bonne compréhension du débat, les avancées réalisées sur les scènes européenne et internationale depuis 2013, date de la dernière grande mission d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur le thème de l'évasion fiscale, ainsi que les contraintes juridiques auxquels un législateur responsable peut être confronté. Les travaux de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) au titre du projet « BEPS » (pour « *base erosion and profit shifting* », soit « érosion de la base imposable et transfert de bénéfices ») et les nombreuses initiatives de l'Union européenne ont permis ou rendront possibles des avancées opportunes et attendues.

*

* *

La rapporteure s'est attachée à traiter la lutte contre l'évasion fiscale d'un point de vue global, en associant à l'incontournable prisme juridique deux dimensions souvent omises mais pourtant nécessaires : l'attractivité de la France

et la diplomatie fiscale, indissociables du cadre international dans lequel l'évasion fiscale sévit.

Une telle approche, originale et opportune, impose avant toute chose de réfléchir aux fondements de la possibilité reconnue aux États d'imposer des flux internationaux à travers la notion d'établissement stable, qui consacre le droit d'imposer, et celle de la valeur (incluant les prix de transfert), qui quantifie ce qui peut être imposé.

D'importants progrès ont été réalisés sur ces deux sujets, mais des marges de manœuvre existent, notamment en matière de méthodes de valorisation à travers un enrichissement des instructions fiscales et un accompagnement de l'administration, en vue de l'utilisation de la meilleure méthode possible et d'une efficacité accrue des contrôles. Si les prix de transfert ne relèvent pas de l'évasion fiscale en tant que telle, il n'en demeure pas moins que leur manipulation ou leur caractère anormal sont constitutifs d'une évasion fiscale que l'administration doit être en mesure de pouvoir identifier et redresser.

Proposition – Lutter contre la manipulation des prix de transfert

Réfléchir à une évolution législative du contenu de l'article 57 du code général des impôts sur les prix de transfert afin que la loi détermine directement de façon suffisamment précise les règles d'assiette fiscale induites par ce dispositif.

Développer les mesures infralégislatives en matière de prix de transfert :

- compléter les commentaires de l'article 57 figurant dans le BOFiP pour y préciser plus en détail les différentes méthodes de fixation des prix de transfert et la façon dont l'administration peut contester la valorisation réalisée par les entreprises ;
- procéder à l'actualisation et à l'enrichissement du guide sur les prix de transfert publié par la DGFIP en l'étendant à toutes les entreprises, et réfléchir à son évolution en « Charte en matière de prix de transfert », qui serait opposable et préciserait aux entreprises, de façon synthétique et complète, les méthodes de valorisation existantes, les hypothèses privilégiées de recours à chacune d'elles, des cas-types d'illustration et des exemples de contentieux liés à la valorisation ;
- consacrer de façon explicite dans les travaux parlementaires, en attendant les conclusions d'une analyse de droit comparé sur le sujet, la référence aux travaux de l'OCDE en matière de prix de transfert ;
- identifier les difficultés auxquelles l'administration peut faire face en matière de prix de transfert et l'accompagner dans l'utilisation de la méthode du partage de bénéfices.

Pour contrer directement les abus, de nombreux outils dédiés existent, encadrant la déduction des charges financières ou, plus généralement, sanctionnant les pratiques à finalité fiscale de certaines entreprises. Là aussi, la rapporteure met en avant plusieurs évolutions, en tenant toujours compte du respect des normes supérieures et du contexte international. Il est ainsi proposé, parmi d'autres recommandations sur les outils anti-abus, d'assouplir l'abus de droit sans tomber dans les écueils qui avaient conduit à la censure de la précédente tentative sur ce point en 2013.

Proposition – Outils anti-abus : utilité et clarification

Évaluer chaque année, à travers un rapport remis au Parlement, les outils fiscaux en vigueur contre la fraude et l'évasion fiscales, en faisant état de leur utilisation, de leur rendement individuel et des modifications susceptibles d'être apportées pour améliorer leur performance.

Assouplir l'abus de droit, dans la branche de fraude à la loi, pour l'appliquer aux opérations à motivation fiscale principale et non plus exclusive, tout en réservant les majorations prévues aux motifs exclusivement fiscaux, et clarifier l'articulation des différentes clauses anti-abus.

Dans le même souci de pragmatisme, l'attractivité du territoire doit être gardée à l'esprit, notamment en ce qui concerne la sécurité juridique des contribuables (la lutte contre l'évasion devant être ferme et dénuée de toute complaisance tout en offrant aux entreprises concernées certaines garanties minimales), mais aussi s'agissant des actifs incorporels dont l'importance croissante dans l'économie suppose une évolution intelligente du régime français sur les brevets.

Proposition – Attractivité fiscale de la France

Pour maintenir une base fiscale en France, et dans le cadre de l'évolution du régime d'imposition à taux réduit de certains revenus de droits de propriété intellectuelle, veiller à garantir le maintien de l'attractivité française et le soutien aux entreprises françaises, notamment nos belles PME, saisir l'opportunité de l'inclusion dans ce régime de nouveaux actifs tels que les logiciels (tout en limitant le coût par un plafonnement des dépenses éligibles), et prévoir de la part du Gouvernement la production, dans le cadre du projet de loi de finances pour 2019, d'une étude comparative des différents régimes fiscaux en matière de propriété intellectuelle existant dans l'Union européenne.

Réfléchir à un redéploiement des agents de la DGFIP ou à de nouvelles modalités d'organisation interne pour renforcer les services en charge des rescrits et des accords préalables en matière de prix de transfert, afin de mieux accompagner les entreprises dans la sécurisation de leurs opérations.

L'angle diplomatique, quant à lui, commande à la France de peser de tout son poids pour faire respecter les engagements auxquels elle a souscrit et que certains partenaires peuvent méconnaître. Une telle action revêt une importance stratégique toute particulière au sein de l'Union européenne, la France devant impulser un renforcement de la lutte contre les pratiques dommageables constatées chez certains États membres, tout en assurant ces derniers d'être accompagnés pour évoluer sans brutalité vers des modèles plus vertueux et acceptables. Le semestre européen semble à cet égard un moment propice pour travailler sur ce sujet.

L'exemplarité que pourra ainsi afficher l'Union européenne, à travers une position commune renforcée, est d'autant plus urgente que le contexte international est changeant. À cet égard, la réforme fiscale américaine du 22 décembre 2017 montre l'intérêt d'une initiative européenne coordonnée, seule capable d'aboutir à une évolution positive de la position des États-Unis. Une autre forme de réponse possible, prospective mais ambitieuse, consisterait à imposer au niveau européen les opérateurs extérieurs ne respectant pas des standards minimums communs en matière sociale, environnementale, fiscale et commerciale.

Proposition – Diplomatie et UE

Engager, sous l'impulsion de la France, une réflexion au sein de l'UE pour accompagner la transition des États membres dont le modèle économique repose sur une industrie fiscale, afin de mettre un terme à l'existence de paradis fiscaux au sein de l'UE.

Changeant, le monde l'est, politiquement mais aussi technologiquement et économiquement. La numérisation de l'économie, sa financiarisation accrue, appellent à se doter de règles mieux adaptées que celles reposant sur une économie physique, dépassées par les évolutions techniques et le développement de l'immatériel. La réponse aux défis posés par la numérisation économique et les changements de modèles organisationnels des entreprises ne fait pas l'objet d'un consensus international et risque, pour l'instant, de ne pas prospérer à l'échelle mondiale. En revanche, un aboutissement au niveau de l'Union européenne semble plus proche que jamais, qu'il s'agisse du projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (« ACCIS ») ou du paquet numérique proposé le 21 mars 2018 par la Commission européenne, qui prévoit à long terme la création d'un établissement stable virtuel et, à court terme, l'introduction d'une taxe de 3 % sur le chiffre d'affaires tirés de certains services numériques.

Le soutien à ces initiatives est un impératif absolu, et la rapporteure appelle le Parlement et le Gouvernement à tout faire pour permettre, dans les deux prochaines années, l'adoption de dispositifs définitifs. Pour inciter à avancer sur la solution structurelle qu'est l'établissement stable virtuel (dont les critères pourraient au demeurant être enrichis pour améliorer le dispositif), il semble utile de limiter à deux ans l'application de la taxe sur les services numériques. À défaut

d'aboutissement dans le délai indiqué, la France se doit d'agir. Pour cela, il est proposé, en cas d'échec ou d'enlisement des projets européens, de consacrer en droit national l'établissement stable virtuel et d'introduire une nouvelle taxe anti-abus permettant de mieux appréhender les bénéficiaires détournés.

Propositions – Pour faire face à la digitalisation de l'économie

Pour le court terme :

Scénario 1 : Dans l'hypothèse de négociations européennes fructueuses sur la taxe sur les services numériques (TSN) d'ici la fin 2018 et d'un avancement tangible du projet « ACCIS » dans ses deux volets d'ici la fin 2019 :

– limiter l'application de la TSN à deux ans pour inciter à aboutir sur l'établissement stable virtuel (ESV) et étudier les risques de double imposition pour ne pas fragiliser un secteur économique dynamique ;

– procéder à une évaluation complète de l'impact de chacun des deux volets du projet « ACCIS » en termes budgétaires et pour les entreprises et pour l'État.

Scénario 2 : Dans l'hypothèse où les négociations européennes sur la TSN échouent et en l'absence d'avancée notable sur le projet « ACCIS » en 2018 et 2019 :

– consacrer dans le droit français, à l'occasion du projet de loi de finances pour 2020, la définition de l'ESV en s'inspirant des critères européens tout en les complétant d'éléments permettant une meilleure appréhension de l'implication économique d'une entreprise en France ;

– introduire en droit français un dispositif reposant sur une taxe anti-abus *ad hoc*.

Pour le moyen terme : Engager une réflexion au niveau français et au niveau européen sur la création de valeur pour aboutir à une position commune des États membres en la matière, afin de négocier fermement au sein des instances internationales en préservant les intérêts de l'UE.

Pour le long terme :

– explorer des pistes inédites pour chercher de nouvelles assiettes imposables à se répartir, en tenant notamment compte du prisme environnemental s'agissant de la fiscalité du numérique ;

– engager une réflexion sur la mise en place au sein de l'UE d'une imposition des entreprises extérieures ne respectant pas les standards minimums européens en matière sociale, environnementale, commerciale et fiscale.

Face à la financiarisation, notre pays doit développer les outils dont il dispose déjà, qu'ils soient punitifs ou préventifs. À cet égard, la meilleure appréhension des paradis fiscaux constitue une nécessité et passe par un renforcement des moyens contre les opérations réalisées avec des entreprises établies dans des États ou territoires non coopératifs et vis-à-vis des flux transitant vers les pays à régime fiscal privilégié. Au niveau européen, la récente adoption d'une liste commune des juridictions non coopératives est une avancée notable qui doit cependant s'accompagner d'une évaluation précise du respect des engagements pris par les pays identifiés comme ne respectant pas toutes les règles,

mais ne figurant pas sur la liste : tout manquement devra se traduire par une inscription sur cette liste.

Propositions – Renforcer les sanctions contre les activités dans les paradis fiscaux :

- rehausser de 60 % de l'imposition qui aurait été due en France le seuil en deçà duquel un régime fiscal est qualifié de privilégié au sens de l'article 238 du CGI ;
- aligner les conditions de déductibilités des charges logées dans les pays à régime fiscal privilégié sur celles applicables aux charges logées dans les ETNC tout en prévoyant une clause de sauvegarde lorsqu'est en cause un État membre de l'UE ;
- étendre l'application du régime des sociétés étrangères contrôlées aux pays qui, sans être à fiscalité privilégié, sont des ETNC ;
- rehausser à 30 % de l'impôt qui aurait été dû en France le seuil de l'imposition des intérêts perçus par une entreprise en deçà duquel ces intérêts ne sont pas déductibles par l'entreprise qui les a versés, en introduisant dans cette hypothèse une clause de sauvegarde pour l'Union européenne.

S'agissant du volet préventif, la transparence doit être accrue, en développant l'accès aux registres des bénéficiaires effectifs, notamment celui des trusts, et en encourageant la déclaration des montages fiscaux à risque que l'Union européenne a adoptée le 25 mai 2018. La déclaration pays par pays, déjà publique pour les banques, pourrait également voir son accessibilité accrue s'agissant des entreprises, dans un cadre responsable et contrôlé.

Propositions – Transparence

Permettre l'accès au registre des trusts à toute personne justifiant d'un intérêt légitime et autorisée en ce sens par un juge, sur le modèle de l'ouverture encadrée du registre des bénéficiaires effectifs prévu par le code monétaire et financier.

Soutenir la publicité de la déclaration pays par pays des entreprises à l'échelle de l'UE et, en attendant sa consécration, prévoir en France la publicité de la déclaration pays par pays s'agissant des implantations dans les ETNC et engager une réflexion sur la transmission encadrée des déclarations aux journalistes et ONG accrédités en partenariat avec l'administration fiscale dans le but de mettre en commun les pouvoirs d'enquête et renforcer les capacités de l'administration.

Cette transparence, plus généralement, doit toucher les informations dont l'administration dispose, cette dernière pouvant également gagner à s'ouvrir pour développer ses compétences et associer de nouveaux acteurs.

L'afflux considérable des données auquel les services de contrôle font face est une opportunité qu'il faut saisir. Il pose néanmoins la question du caractère exploitable de ces données et de l'usage qui en est fait par l'administration. Les nouvelles technologies telles que le « *data mining* », ainsi qu'une information d'ensemble embrassant tous les aspects du cycle de contrôle, doivent être développées pour assurer aux services une exploitation optimale des éléments qui leur sont communiqués et renforcer ainsi l'efficacité des contrôles. Cette efficacité

accrue passe également par l'intervention de nouveaux acteurs, soit directement au sein de l'administration en développant la mobilité d'experts extérieurs et en systématisant l'association aux services fiscaux des directions économiques et diplomatiques, soit à travers de nouvelles instances de dialogue impliquant la société civile, les entreprises et les spécialistes de tout horizon.

Proposition – Une administration ouverte et innovante

Accroître les mobilités sortantes et entrantes de l'administration fiscale en facilitant le recrutement d'experts contractuels dans les services de contrôles sur des postes de fiscalistes, de statisticiens, d'informaticiens et d'économistes et en favorisant les mobilités externes des agents de services de contrôle au sein d'entreprises et de cabinets de conseil.

En outre, et cela irrigue l'ensemble de ses travaux, la rapporteure s'est attachée à développer le rôle du Parlement en matière de lutte contre l'évasion fiscale, au-delà de sa compétence législative. Une meilleure information des deux assemblées sur les actions du Gouvernement à l'échelle européenne et internationale contre l'évasion fiscale est absolument indispensable, non seulement pour leur permettre de remplir leur mission constitutionnelle d'évaluation des politiques publiques et de contrôle de l'action gouvernementale, mais aussi dans un souci démocratique. Les conventions fiscales et les négociations européennes sont deux sujets éminents pour lesquelles une plus grande association du Parlement paraît opportune.

Proposition – Un Parlement mieux associé aux négociations européennes

Prévoir que le Parlement, avant les réunions du Conseil de l'Union européenne, donne au Gouvernement un mandat politique de négociation fixant le cadre général de la position française et les points durs.

D'autres outils annexes importants tels que le droit de la concurrence sont présentés en dernier lieu. Ils sont des outils puissants mis en œuvre notamment par la Commission européenne et l'action de la commissaire Margrethe Vestager à travers la notion d'aide d'État. Néanmoins, le droit fiscal doit rester la colonne vertébrale des réflexions pour faire face au défi de l'évasion fiscale.

Enfin, l'impératif de justice fiscale ne doit interdire aucune piste. À cet égard, la rapporteure juge nécessaire l'engagement d'une réflexion appuyée sur l'approche de la fiscalité des entreprises à travers un prisme environnemental, s'inscrivant dans la révolution écologique et pouvant conduire à capter une assiette imposable plus juste.

*

* *

La rapporteure tient à remercier le président de la mission d'information pour sa constante implication aux travaux réalisés et pour sa contribution permanente à la réflexion qu'ils ont suscitée.

SYNTHÈSE THÉMATIQUE DES PROPOSITIONS : 15 PROPOSITIONS AU SERVICE DE LA JUSTICE FISCALE

Pour faire face à la digitalisation de l'économie

1. Pour le court terme :

1.1. Scénario 1 : Dans l'hypothèse de négociations européennes fructueuses sur la taxe sur les services numériques (TSN) d'ici la fin 2018 et d'un avancement tangible du projet « ACCIS » dans ses deux volets d'ici la fin 2019 :

– limiter l'application de la TSN à deux ans pour inciter à aboutir sur l'établissement stable virtuel (ESV) et étudier les risques de double imposition pour ne pas fragiliser un secteur économique ;

– procéder à une évaluation complète de l'impact de chacun des deux volets du projet « ACCIS » en termes budgétaires et pour les entreprises.

1.2. Scénario 2 : Dans l'hypothèse où les négociations européennes sur la TSN échouent et en l'absence d'avancée notable sur le projet « ACCIS » en 2018 et 2019 :

– consacrer dans le droit français, à l'occasion du projet de loi de finances pour 2020, la définition de l'ESV en s'inspirant des critères européens tout en les complétant d'éléments permettant une meilleure appréhension de l'implication économique d'une entreprise en France ;

– introduire en droit français un dispositif reposant sur une taxe anti-abus *ad hoc*.

2. Pour le moyen terme :

Engager une réflexion au niveau français et au niveau européen sur la création de valeur pour aboutir à une position commune des États membres en la matière, afin de négocier fermement au sein des instances internationales en préservant les intérêts de l'UE

3. Pour le long terme :

– explorer des pistes inédites pour chercher de nouvelles assiettes imposables à se répartir, en tenant notamment compte du prisme environnemental s'agissant de la fiscalité du numérique ;

– engager une réflexion sur la mise en place au sein de l'UE d'une imposition des entreprises extérieures ne respectant pas les standards minimums européens en matière sociale, environnementale, commerciale et fiscale.

L'attractivité de la France

4. Pour maintenir une base fiscale en France, et dans le cadre de l'évolution du régime d'imposition à taux réduit de certains revenus de droits de propriété intellectuelle, veiller à garantir le maintien de l'attractivité française et le soutien aux entreprises françaises, notamment nos belles PME, saisir l'opportunité de l'inclusion dans ce régime de nouveaux actifs tels que les logiciels (tout en limitant le coût par un plafonnement des dépenses éligibles), et prévoir de la part du Gouvernement la production, dans le cadre du projet de loi de finances pour 2019, d'une étude comparative des différents régimes fiscaux en matière de propriété intellectuelle existant dans l'Union européenne.

5. Réfléchir à un redéploiement des agents de la DGFIP ou à de nouvelles modalités d'organisation interne pour renforcer les services en charge des rescrits et des accords préalables en matière de prix de transfert, afin de mieux accompagner les entreprises dans la sécurisation de leurs opérations.

Renforcer les outils anti-abus

6. Assouplir l'abus de droit, dans la branche de fraude à la loi, pour l'appliquer aux opérations à motivation fiscale principale et non plus exclusive, tout en réservant les majorations prévues aux motifs exclusivement fiscaux, et clarifier l'articulation des différentes clauses anti-abus.

Transparence

7. Soutenir la publicité de la déclaration pays par pays des entreprises à l'échelle de l'UE et, en attendant sa consécration, prévoir en France la publicité de la déclaration pays par pays s'agissant des implantations dans les ETNC et engager une réflexion sur la transmission encadrée des déclarations aux journalistes et ONG accrédités en partenariat avec l'administration fiscale dans le but de mettre en commun les pouvoirs d'enquête et renforcer les capacités de l'administration.

8. Permettre l'accès au registre des trusts à toute personne justifiant d'un intérêt légitime et autorisée en ce sens par un juge, sur le modèle de l'ouverture encadrée du registre des bénéficiaires effectifs prévu par le code monétaire et financier.

Les paradis fiscaux

9. Engager, sous l'impulsion de la France, une réflexion au sein de l'UE pour accompagner la transition des États membres dont le modèle économique repose sur une industrie fiscale, afin de mettre un terme à l'existence de paradis fiscaux au sein de l'UE.

10. Renforcer les sanctions contre les activités dans les paradis fiscaux :

10.1. Rehausser à 60 % de l'imposition qui aurait été due en France le seuil en deçà duquel un régime fiscal est qualifié de privilégié au sens de l'article 238 A du CGI

10.2. Aligner les conditions de déductibilités des charges logées dans les pays à régime fiscal privilégié sur celles applicables aux charges logées dans les ETNC tout en prévoyant une clause de sauvegarde lorsqu'est en cause un État membre de l'UE.

10.3. Étendre l'application du régime des sociétés étrangères contrôlées aux pays qui, sans être à fiscalité privilégiée, sont des ETNC.

10.4. Rehausser à 30 % de l'impôt qui aurait été dû en France le seuil de l'imposition des intérêts perçus par une entreprise en deça duquel ces intérêts ne sont pas déductibles par l'entreprise qui les a versés, en introduisant dans cette hypothèse une clause de sauvegarde pour l'Union européenne.

Évaluation

11. Mettre en place d'ici le début de l'année 2019 un groupe de travail composé d'économistes, d'universitaires, de membres de l'administration fiscale et de parlementaires pour mettre au point une méthode d'évaluation de la fraude et de l'évasion fiscales faisant consensus, et systématiser l'évaluation annuelle de ces comportements.

12. Évaluer chaque année, à travers un rapport remis au Parlement, les outils fiscaux en vigueur contre la fraude et l'évasion fiscales, en faisant état de leur utilisation, de leur rendement individuel et des modifications susceptibles d'être apportées pour améliorer leur performance.

Prix de transfert

13. Faire évoluer le droit et la pratique en matière de prix de transfert :

13.1. Réfléchir à une évolution législative du contenu de l'article 57 du code général des impôts sur les prix de transfert afin que la loi détermine directement de façon suffisamment précise les règles d'assiette fiscale induites par ce dispositif.

Développer les mesures infralégislatives en matière de prix de transfert :

– compléter les commentaires de l'article 57 figurant dans le BOFiP pour y préciser plus en détail les différentes méthodes de fixation des prix de transfert et la façon dont l'administration peut contester la valorisation réalisée par les entreprises ;

– procéder à l'actualisation et à l'enrichissement du guide sur les prix de transfert publié par la DGFIP en l'étendant à toutes les entreprises, et réfléchir à son évolution en « Charte en matière de prix de transfert », qui serait opposable et préciserait aux entreprises, de façon synthétique et complète, les méthodes de valorisation existantes, les hypothèses privilégiées de recours à chacune d'elles, des cas-types d'illustration et des exemples de contentieux liés à la valorisation ;

– consacrer de façon explicite dans les travaux parlementaires, en attendant les conclusions d'une analyse de droit comparé sur le sujet, la référence aux travaux de l'OCDE en matière de prix de transfert ;

– identifier les difficultés auxquelles l'administration peut faire face en matière de prix de transfert et l'accompagner dans l'utilisation de la méthode du partage de bénéfices.

Une administration ouverte et innovante

14. Accroître les mobilités sortantes et entrantes de l'administration fiscale en facilitant le recrutement d'experts contractuels dans les services de contrôles sur des postes de fiscalistes, de statisticiens, d'informaticiens et d'économistes et en favorisant les mobilités externes des agents de services de contrôle au sein d'entreprises, et de cabinets de conseil.

Un Parlement mieux associé aux négociations européennes

15. Prévoir que le Parlement, avant les réunions du Conseil de l'Union européenne, donne au Gouvernement un mandat politique de négociation fixant le cadre général de la position française et les points durs.

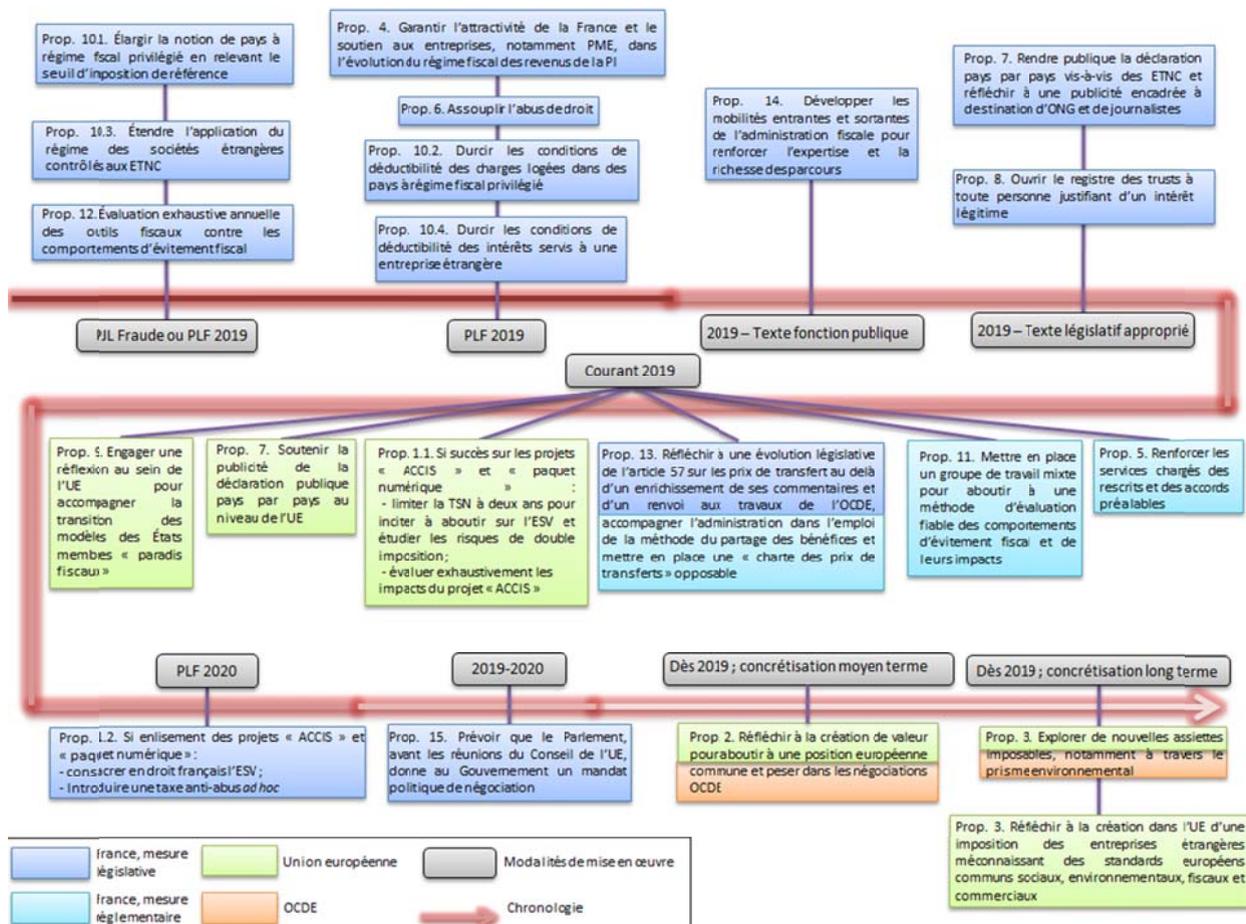
*

* *

Le schéma suivant constitue la feuille de route pour la mise en œuvre des 15 propositions phares du présent rapport, les faisant figurer dans leur ordre chronologique d'adoption. Sont également mentionnés, pour chacune d'elle, les modalités de leur concrétisation ainsi que le ou les niveaux d'action pertinents.

Les intitulés des propositions sont, pour certaines, présentés de façon synthétique et ne reprennent pas nécessairement textuellement le contenu de la proposition correspondante présentée dans la synthèse ci-dessus.

FEUILLE DE ROUTE POUR LA MISE EN ŒUVRE DES QUINZE PROPOSITIONS PHARES DU RAPPORT



INTRODUCTION

L'idéal de justice fiscale n'est pas un concept flou. Il doit être compris comme la nécessité pour chacun de payer un impôt qui corresponde à ses capacités contributives et aux activités économiques menées sur un territoire donné pour permettre à l'État de remplir son rôle et protéger les citoyens.

Depuis de nombreuses années, cet idéal s'éloigne. Se cachant derrière la loi, s'immisçant dans ses interstices, certains prétendent respecter les règles imposées par le législateur en oubliant la base même de l'existence de cette loi : un contrat social. L'obligation fiscale – partagée et proportionnée – doit être comprise comme une condition du vivre ensemble à préserver et une condition d'intervention dans nos territoires, sur nos marchés.

C'est dans cette perspective que la question posée par Victor Hugo dans *Les Misérables* résonne si fort dans notre monde contemporain : « *Citoyens où allons-nous ? À la science faite gouvernement, à la loi naturelle ayant sa sanction et sa pénalité en elle-même, à un lever de vérités correspondant au lever du jour. Nous allons à l'union de peuples ; nous allons à l'unité de l'homme... Le droit commun n'est pas autre chose que la protection de tous rayonnant sur le droit de chacun. Cette protection de chacun s'appelle Fraternité* »⁽¹⁾.

Cette interrogation fait partie des nombreuses phrases et pauses réflexives où Hugo met en scène la nécessité du droit pour faire que chacun de nous puisse s'émanciper, non pas seul, mais en solidarité avec les autres. Ce droit, qu'Hugo faisait se quereller avec la loi, l'un « *sommet des vérités* »⁽²⁾, l'autre « *réplique du fond des réalités* »⁽³⁾, et qui devrait continuer à nous inspirer pour réfléchir au défi que présente cette mission d'information consacrée à l'évasion fiscale.

Hugo a dénoncé la loi comme une oppression lorsque ceux qui l'appliquaient oubliaient toute référence au droit. Quand les multinationales essaient d'échapper à la juste part d'impôt qu'elles devraient payer en jouant avec la loi et en oubliant le droit, n'oppriment-elles pas les citoyens ? « *La plus haute expression du droit* »⁽⁴⁾ qu'est la liberté de chaque individu, de chaque citoyen, à pouvoir vivre sa vie – « *la vie et le droit étant le même phénomène* »⁽⁵⁾ – en ayant accès à une éducation de qualité, à un système de santé respectable, en pouvant

(1) Victor Hugo, *Les Misérables, Cinquième partie, livre premier, V*, Quel horizon on voit du haut de la barricade.

(2) Victor Hugo, *Actes et Paroles – Avant l'exil, Le Droit et la Loi, II*.

(3) Ibid.

(4) Id., *III*.

(5) Id., *I*.

bénéficiaire des services publics évolués et répondant aux besoins présents, n'est-elle pas menacée lorsque des contribuables physiques ou moraux appliquent la loi de manière artificielle, sans l'inscrire dans une référence au droit ? S'évertuer à faire décroître cette querelle entre le droit et la loi, en particulier dans le domaine de la loi fiscale où cette querelle entre l'un et l'autre devient très dangereux pour notre pacte social, doit être un combat permanent mené sans relâche. Ce serait là « *un phénomène de progrès* »⁽¹⁾. Si la plupart des entreprises acquittent normalement leur juste part aux contributions publiques, un nombre limité d'entre elles, mais déjà beaucoup trop élevé, cherchent par tous les moyens à échapper à leurs obligations, au détriment des populations et nourrissant ainsi un sentiment croissant et légitime d'incompréhension, voire de révolte.

Les comportements fiscaux des entreprises, lorsque celles-ci cherchent à réduire leur impôt, sont généralement regroupés en trois catégories distinctes mais aux frontières poreuses : la fraude, l'optimisation et, entre les deux, l'évasion. C'est sur cette dernière notion que les travaux de la mission d'information se sont concentrés, à travers le prisme de l'impôt sur les sociétés et des entreprises multinationales. Le choix d'aborder sous cet angle le sujet reposait sur plusieurs considérations objectives.

D'une part, c'est dans cette « zone grise » qu'est l'évasion fiscale, entre comportements légaux et admissibles et fraude pénalement sanctionnée, que des montants colossaux transitent sous les radars de l'impôt, revêtus d'une légalité souvent contestable mais qui les rend difficilement captables par les États. La complexité de l'évasion fiscale, inhérente à sa nature hybride, suppose en amont un effort de clarification lexicale pour la distinguer le plus clairement possible, d'un point de vue méthodologique, des notions voisines que sont la fraude et l'optimisation. Un tel effort, utile sur le plan terminologique, permet également de clarifier les débats nourris sur les montants d'impôts éludés et leurs modalités d'évaluation, sans pour autant réduire le champ des pratiques inadmissibles.

D'autre part, le choix de retenir les multinationales et l'impôt sur les sociétés, plutôt que les particuliers et d'autres prélèvements, a été motivé par l'ampleur du phénomène d'évasion fiscale des entreprises à l'échelle planétaire et par les nombreuses évolutions nationales, européennes et internationales intervenues depuis plusieurs années, singulièrement depuis 2013 et la mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international conduite par la commission des finances de l'Assemblée nationale. S'inscrire dans la continuité de ses travaux permet de voir le chemin parcouru, de prendre conscience de la route restant à faire et d'identifier les pistes d'évolution possibles et opportunes.

L'impôt sur les sociétés revêt également une dimension éminemment stratégique, non seulement au regard de sa contribution aux recettes fiscales – bien que de nombreuses impositions aient un rendement supérieur –, mais aussi en

(1) Ibid.

raison du symbole qu'il représente, reflétant la capacité contributive des entreprises. Lutter contre les comportements d'évitement de cet impôt auxquels se livrent de grandes entreprises, disposant pour les plus puissantes de moyens dépassant ceux de certains États souverains, s'inscrit ainsi dans l'exigence de justice fiscale qui a alimenté l'ensemble des travaux de cette mission ⁽¹⁾.

La lutte contre l'évasion fiscale ne relève en effet pas que de considérations budgétaires ou économiques, mais bien de la solidarité due à chacune et chacun. En diminuant les recettes publiques et en réduisant la capacité des États à financer d'ambitieuses politiques publiques, l'évasion fiscale sape le consentement à l'impôt et, à terme, attaque le contrat social lui-même. Comment, en effet, exiger des citoyens qu'ils paient leurs impôts sans se révolter face aux comportements prédateurs de multinationales s'appuyant sur des infrastructures, des services et des compétences financés par l'impôt ? La fiscalité est certes une matière technique, mais c'est avant tout un objet politique qui permet à la société de disposer des moyens adéquats pour vivre ensemble. La question de l'évasion fiscale devrait également s'inscrire dans une réflexion plus globale du rôle et de la place de l'État, aujourd'hui concurrencé par ces multinationales et notamment les géants du numérique, tant d'un point de vue économique et géopolitique que dans sa capacité à fournir des services de première nécessité aux citoyens. L'État doit rester fort et ne pas se laisser imposer des règles ou des comportements qui ne seraient pas la traduction des choix de la souveraineté populaire.

La nécessité de lutter contre l'évasion fiscale est une évidence, et s'est traduite par une prise de conscience internationale qui s'est accrue depuis 2013 et se trouve désormais au cœur des enjeux politiques mondiaux. Sous l'impulsion du G20, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), depuis 2013, s'est engagée dans le projet « BEPS » (pour « *base erosion and profit shifting* », soit « érosion de la base imposable et transfert de bénéfices ») afin de renforcer les instruments et les moyens des États contre ce phénomène mondialement nuisible. La signature à Paris, le 7 juin 2017, d'une Convention multilatérale inédite qui permettra de modifier d'un coup plus de 1 200 conventions fiscales en les enrichissant de dispositifs anti-abus rénovés, témoigne de l'opportunité et de l'intérêt de l'action de l'OCDE. L'Union européenne n'est pas en reste et a, notamment depuis 2015, adopté une série de mesures et lancé d'ambitieuses initiatives pour lutter contre l'évasion fiscale et renforcer la justice fiscale. L'essentiel projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés « ACCIS », pierre philosophale de la fiscalité dans l'Union, traduit à cet égard la volonté européenne de résoudre de manière efficace le problème de l'évasion fiscale, et doit à ce titre faire l'objet d'un soutien appuyé de toutes et de tous.

(1) *Le fait d'avoir concentré les travaux sur l'impôt sur les sociétés ne doit naturellement pas occulter l'indispensable lutte contre l'évasion touchant d'autres impôts, au premier rang desquels l'impôt sur le revenu et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), qui pourraient utilement faire l'objet de prochains travaux. Il convient à cet égard de souligner les importants efforts entrepris par l'Union européenne en matière de TVA, notamment à travers le plan d'action lancé par la Commission européenne le 7 avril 2016 et récemment traduit par une ambitieuse directive du 5 décembre 2017.*

Beaucoup a été fait, donc, mais encore plus reste à faire. Dans un monde changeant et marqué par la concurrence fiscale et économique débridée que certains États se livrent – les récentes positions américaines illustrant ce constat –, la fiscalité doit être à la hauteur des enjeux qu'elle recouvre. Or, les règles fiscales actuelles, pensées au siècle dernier, ne paraissent pas adaptées à ces enjeux. Face à la mobilité croissante de l'économie, profondément modifiée par la révolution numérique et la dématérialisation croissante du monde, la fiscalité, aujourd'hui statique et physique, se doit d'évoluer. Plusieurs degrés d'actions pertinents existent (international, européen et national). Le présent rapport précise, à travers une feuille de route, les propositions de réforme en fonction de leur calendrier d'adoption et de leur(s) niveau(x) d'intervention.

Dans ce combat contre l'évasion fiscale, les États sont en première ligne et doivent être dotés d'outils leur donnant les moyens de mener la lutte. La France, à cet égard, peut se réjouir de disposer d'un arsenal juridique et de moyens humains et techniques performants, en cohérence avec son ambition internationale et son rôle moteur contre l'évasion fiscale. Des marges de progression existent néanmoins, militant pour des évolutions là où elles sont nécessaires et possibles.

Elles doivent être ambitieuses et tenir compte de l'attractivité indispensable que la France doit conserver, naturellement sans recourir à des pratiques dommageables, mais au contraire en se dotant des instruments lui permettant de mieux imposer les multinationales sur son territoire et de récupérer la valeur qui y est créée – la création de valeur constituant l'un des principaux enjeux de la fiscalité moderne.

Le niveau étatique ne permet cependant pas de tout régler : le problème étant international, la réponse doit l'être aussi. Une approche multilatérale est à cet égard la solution la plus efficace, comme l'illustrent les travaux de l'OCDE et les initiatives européennes précitées. Seule une action ambitieuse réunissant le plus grand nombre d'États peut conduire à faire évoluer les règles fiscales mondiales, qui s'imposent souvent aux normes nationales et limitent de ce fait la capacité des États à agir isolément. Pour aboutir à un tel résultat, un travail de conviction auprès des autres pays est requis.

C'est pourquoi la diplomatie doit impérativement être intégrée à toute étude ou action en matière de lutte contre l'évasion fiscale. Une diplomatie fiscale ambitieuse, jouant sur l'ensemble des leviers à disposition, est de nature à rénover les normes internationales et à amener les pays fiscalement peu vertueux, qui s'appuient sur des pratiques dommageables, à évoluer pour sortir d'un modèle économique délétère et pouvoir se développer de façon normale, sans nuire aux autres.

Le choix d'agir en tant qu'Union européenne est impératif. C'est uniquement dans une Union européenne politique et non seulement économique que nous pourrons y parvenir, par le biais de décisions prises, non par la

technocratie européenne, mais en associant les Parlements nationaux et le Parlement européen qui, seuls, représentent le peuple souverain.

Tout combat n'étant possible qu'avec des combattants, les administrations doivent disposer des moyens idoines pour mener la lutte contre l'évasion fiscale. Là aussi, comme pour les instruments juridiques, le constat n'est pas négatif, loin de là, mais il milite néanmoins pour réaliser des progrès en termes de données, d'informations disponibles, de compétences et d'expertise de l'administration.

Pédagogie, volontarisme, modernisation, telles sont les voies que la rapporteure invite à suivre. Pédagogie d'abord, pour mieux comprendre le phénomène à combattre et les obstacles existants. Volontarisme ensuite, en renforçant les moyens de lutte contre l'évasion fiscale sans remettre en cause l'attractivité française et en encourageant d'ambitieuses initiatives européennes et multilatérales pour que les règles changent et s'adaptent dans un souci de meilleure efficacité. Modernisation enfin, par l'indispensable prise en compte des évolutions technologiques et financières et par la montée en puissance des moyens de l'administration.

Enfin, il semble nécessaire d'oser penser hors-cadre et de relier les défis de ce monde comme la nécessaire transition écologique et la numérisation croissante pour innover et inventer des solutions nouvelles, même si elles ne correspondent pas à nos schémas de pensée habituels.

C'est en suivant ces voies que l'évasion fiscale pourra être combattue et que le consentement à l'impôt et le pacte républicain pourront être rétablis.

Exigence politique autant que morale, ce rétablissement est le seul à même de restaurer la confiance des citoyens et de les détourner des sirènes populistes qui sapent l'édifice social qui est notre bien commun.

PARTIE PRÉLIMINAIRE : ÉVASION ET OPTIMISATION FISCALES : DE QUOI PARLE-T-ON ET OÙ EN EST-ON ?

De quoi parle-t-on et où en est-on ? L'optimisation et l'évasion fiscales reviennent régulièrement sur le devant de la scène depuis plus d'une dizaine d'années. Un manque d'exigence dans l'utilisation des termes et des données dans le débat public et politique porte atteinte au bon traitement de cet enjeu ; c'est pourquoi il est proposé dans cette partie de prendre le temps de la définition des termes et des données chiffrées.

Dans la mesure où les États se sont mobilisés au niveau international pour tenter d'apporter des réponses au jeu fiscal des multinationales et des individus peu scrupuleux et peu soucieux de la justice fiscale, cet effort de clarification suppose en outre de faire un point sur les dernières avancées et solutions proposées par rapport aux derniers travaux menés sur le sujet.

I. DE QUOI PARLE-T-ON ? CLARIFICATIONS LEXICALES ET CHIFFRÉES

Si les termes d'évasion et d'optimisation fiscales sont familiers à la plupart de nos concitoyens et abondamment utilisés, que ce soit à l'occasion des débats parlementaires, dans le cadre de déclarations politiques ou par la presse, ce qu'ils recouvrent, tant dans leur contenu qu'au regard de leurs conséquences, ne correspond pas nécessairement à l'idée que beaucoup s'en font.

Une clarification de ces notions apparaît ainsi opportune, dans un souci pédagogique et pour mieux fixer les termes d'un débat incontournable au regard du consentement à l'impôt et de la justice fiscale.

A. CLARIFIER DES NOTIONS AUX CONTOURS FLOUS : UNE TENTATIVE DE MIEUX DÉFINIR L'ÉVASION ET L'OPTIMISATION FISCALES À TRAVERS LA NOTION DE SUBSTANCE

Fraude, évasion, optimisation agressive, optimisation acceptable... Autant de notions difficiles à délimiter précisément et qui sont maniées dans les discours de façon indifférenciée, l'une étant utilisée à la place d'une autre ou pour l'ensemble. Pour tenter d'y voir plus clair et de mieux distinguer ce qui relève de chacune de ces catégories, une clarification des termes sera proposée à travers la prise en compte de la substance économique, sans pour autant fixer dans le marbre de la loi de telles définitions afin de laisser à l'administration et au juge des marges de manœuvre suffisantes.

1. Des définitions traditionnelles peu claires et potentiellement trompeuses

Le triptyque fraude / évasion / optimisation vise à appréhender l'ensemble des comportements fiscaux susceptibles, à un moment ou à un autre, d'être jugés contestables d'un point de vue du droit et – plus problématique dans le cadre d'une analyse juridique – sous l'angle de la morale.

• La fraude est probablement la notion la plus facile à définir et la mieux balisée : elle implique une violation délibérée et consciente de la réglementation fiscale en vigueur. Le contribuable se place ainsi volontairement en dehors du cadre légal afin d'échapper à tout ou partie de ses obligations fiscales de manière délibérée, à travers des actes juridiquement irréguliers⁽¹⁾. Ce caractère volontaire et irrégulier, rappelé par le conseil des impôts en 1977⁽²⁾, ressort de la rédaction de l'article 1741 du code général des impôts (CGI), qui fait de la fraude fiscale une infraction pénale passible d'une amende de 500 000 euros et d'une peine d'emprisonnement de cinq ans⁽³⁾.

L'évasion, non définie en droit français, a en commun avec la fraude la volonté de ses auteurs de contourner la norme fiscale en vigueur dans le but d'éluder l'impôt, mais repose sur des mécanismes réguliers ou en apparence réguliers.

Enfin, l'optimisation fiscale, connue dans le monde anglo-saxon sous le terme de « *tax planning* » (pouvant se traduire par « planification fiscale ») consiste pour un contribuable à exploiter les moyens légaux à sa disposition pour réduire ou éliminer sa charge fiscale. C'est elle qui met en évidence les lacunes du manque d'harmonisation fiscale au niveau mondial.

Ces définitions, si elles ont le mérite d'exister et présentent une apparente clarté, induisent en réalité une certaine confusion, sinon une confusion certaine. Ce constat ressort également des définitions proposées par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

(1) La fraude fiscale est également souvent associée aux termes de corruption ou de blanchiment. Si ces notions peuvent concerner les mêmes personnes et présentent une certaine proximité, leur confusion trop grande risque de mélanger sous une même acception les termes revêtant une dimension financière.

(2) « Il y a fraude dès lors qu'il s'agit d'un comportement délictuel délibéré ».

(3) Ces peines sont majorées à 3 millions d'euros d'amende et sept ans d'emprisonnement dans certaines hypothèses, notamment si la fraude a eu lieu en bande organisée.

Définitions des termes de fraude, évasion et optimisation fiscales par l'OCDE

Dans son glossaire des termes fiscaux ⁽¹⁾, le Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE définit les notions de fraude, d'évasion et d'optimisation comme suit :

« Fraude (« fraud ») : la fraude fiscale est une forme délibérée d'évasion qui revêt généralement un caractère pénal. Le terme inclut des situations au titre desquelles des déclarations délibérément erronées, de faux documents sont transmis (aux administrations fiscales), etc.

« Évasion (« evasion ») : un terme difficile à définir mais que l'on utilise généralement pour caractériser les dispositions illégales grâce auxquelles les obligations fiscales sont occultées ou ignorées. Le contribuable acquitte un impôt moins élevé qu'il ne le devrait juridiquement en dissimulant des revenus ou des informations aux administrations fiscales.

« Évitement (« avoidance ») : un terme difficile à définir mais que l'on utilise généralement pour caractériser les dispositions prises par un contribuable dans le but de réduire sa charge fiscale et qui, bien qu'elles puissent être strictement légales, sont généralement en contradiction avec l'esprit des législations qu'elles prétendent respecter.

« Optimisation fiscale (« tax planning ») : dispositions prises par le contribuable dans la conduite de ses affaires fiscales professionnelles ou privées dans le but de minimiser sa charge fiscale. »

N.B. : la traduction en français des notions (le glossaire est en anglais) est celle réalisée à l'occasion du rapport produit en 2013 par la mission d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur l'optimisation fiscale de 2013 (Pierre-Alain Muet, Rapport d'information de la mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international, Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 1243, 10 juillet 2013).

(1) <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

Il ressort de ces définitions de l'OCDE que ce qui est mis sous le terme « évasion » s'apparente plus, en France, à la fraude, des revenus ou des informations étant volontairement dissimulés à l'administration fiscale. La dissimulation n'étant pas légale et traduisant un manquement aux obligations déclaratives, elle s'assimile à une violation de la loi plus qu'à un respect apparent de celle-ci. C'est donc le terme « évitement », traduction de l'anglais « *avoidance* », qui doit être rapproché de la notion française d'évasion, reposant sur une apparence légale mais une intention d'échapper à l'impôt.

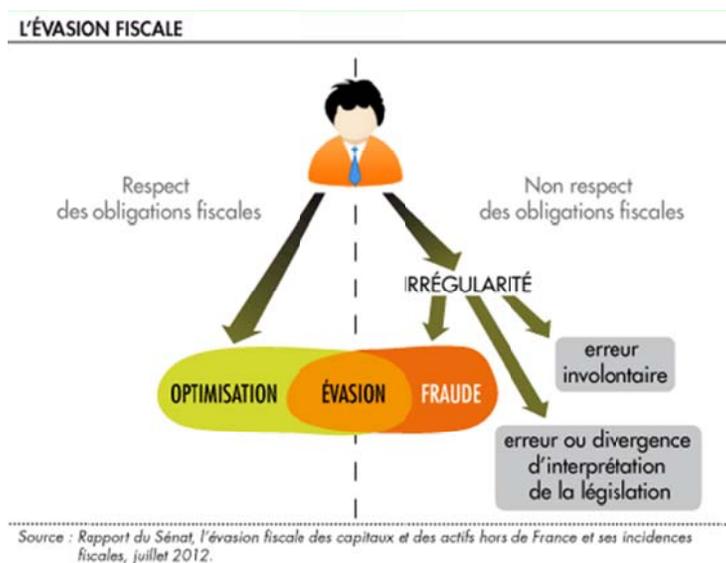
Autre illustration de l'imperfection des définitions actuelles, il est souvent fait usage de l'épithète « agressive » lorsqu'est évoquée l'optimisation fiscale. Dans cette hypothèse, la simple optimisation fiscale est acceptable tandis que celle qui se révèle agressive ne l'est plus et s'apparente à de l'évasion.

La confusion du contenu recouvert par chaque notion induit ainsi un manque de clarté et un flou dans les contours de chacune d'elle, particulièrement pour l'évasion qui est classée parmi la fraude dans certains cas, comme optimisation dans d'autres : « *S'il [le contribuable] a recours à des moyens légaux,*

l'évasion entre alors dans la catégorie de l'optimisation. À l'inverse, s'il s'appuie sur des techniques illégales ou dissimule la portée véritable de ses opérations, l'évasion s'apparentera à la fraude. »⁽¹⁾. Cette définition, pourtant donnée par un organe éminent, le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO), traduit à elle seule l'inconfort et l'imprécision des notions. L'illégalité des techniques rend un montage frauduleux sans que la question se pose particulièrement, tandis que le recours à des moyens légaux ne saurait suffire à donner un blanc-seing au montage et mettre ce dernier à l'abri de tout redressement : ainsi qu'il a été vu, il est dans la nature de l'évasion de respecter la lettre de la loi.

Les représentations graphiques classiquement faites illustrent ce constat de confusion, ainsi que l'illustre le schéma suivant tiré d'un rapport du Sénat.

PRÉSENTATION GRAPHIQUE CLASSIQUE DE L'OPTIMISATION, DE L'ÉVASION ET DE LA FRAUDE FISCALE



• Cette confusion présente en outre le risque de jeter le trouble sur l'optimisation fiscale qui, par définition, est légale. Elle repose sur le principe de liberté qui est un des socles du système juridique français : si l'adjectif « agressive » vise à créer une distinction (au demeurant difficile à bien appréhender), il est souvent omis dans les discours et déclarations avec pour effet d'englober sous l'appellation « optimisation » toutes les pratiques condamnables ne relevant pas de la fraude. Par ailleurs, ce qualificatif fait appel à la subjectivité. Il faudrait lui préférer un terme plus objectif comme l'artificialité, qui deviendrait la limite de la liberté.

(1) Conseil des prélèvements obligatoires, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, mars 2007, p. 3.

Le droit des contribuables à choisir la voie la moins imposée (ou la voie fiscale la moins onéreuse) a pourtant été reconnu de longue date, d'abord par le juge administratif⁽¹⁾, puis par le juge européen.

La Cour de justice, alors Cour de justice des Communautés européennes, a en effet consacré dans sa décision Halifax de 2006, pour un contribuable, le « *droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale* », suivant en cela les conclusions de son avocat général Poirares Maduro qui rappelait « *la liberté de choisir la voie la moins taxée pour exercer une activité afin de minimiser les coûts* »⁽²⁾. Cette consécration est au demeurant antérieure à 2006 puisqu'elle se retrouve, sans que ces décisions soient exhaustives, dans des arrêts *BLP Group* de 1995⁽³⁾, *Cantor Fitzgerald International* de 2001⁽⁴⁾ et surtout *Gemeente Leusden et Holin Groep* de 2004, dans lequel la Cour précise qu'« *un contribuable ne saurait se voir reprocher d'avoir tiré avantage d'une disposition ou d'une lacune législative lui ayant permis de payer moins d'impôts sans pour autant qu'il y ait pratique abusive* »⁽⁵⁾.

Notons enfin que le commentaire officiel de la décision du Conseil constitutionnel rendue sur la loi de finances pour 2014 fait expressément référence à la liberté du contribuable de choisir la voie fiscale la moins onéreuse⁽⁶⁾.

Cette liberté, qui découle de celle plus générale consacrée à l'article II de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, peut également être rapprochée de l'article V de cette même Déclaration aux termes duquel « *Tout ce qui n'est pas défendu par la Loi ne peut être empêché* ».

Le contribuable doit néanmoins mettre en balance de cette liberté l'article XIII de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen qui prévoit que « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ».

En rappelant le caractère légal de l'optimisation fiscale, la rapporteure n'entend en aucun cas faire preuve de la moindre complaisance ou trouver des excuses à l'égard de ceux qui cherchent à échapper à l'impôt. Il s'agit simplement de rappeler que l'optimisation n'est pas un mot grossier, ni une pratique

(1) Voir ainsi Conseil d'État, 16 juin 1976, n° 95513, au Recueil, Conseil d'État, 21 mars 1986, Société Auriège, n° 53002, aux Tables, ou encore Conseil d'État, 20 mars 1989, Société Malet Matériaux, n° 56087, aux Tables.

(2) CJCE, 21 février 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd, C-255/02, § 73, et conclusions de l'avocat général M. Poirares Maduro présentées le 7 avril 2005, § 85.

(3) CJCE, 6 avril 1995, BLP Group, C-4/94, § 26.

(4) CJCE, 9 octobre 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, § 33.

(5) CJCE, 29 avril 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep BV cs, C-487/01 et C-7/02, § 79.

(6) Commentaire de la décision du Conseil constitutionnel n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances pour 2014, p. 37. Cette mention est une reprise du texte de la saisine par soixante députés du Conseil.

nécessairement immorale, et qu'une intégration systématique de cette notion dans les comportements répréhensibles méconnaîtrait la réalité. En revanche, face à ceux qui cherchent à échapper de façon abusive et inadmissible à leurs obligations fiscale, la fermeté est de mise.

- Enfin, le flou des notions actuelles est tel que les chiffres avancés dans le débat public sur les pertes de recettes qu'elles entraîneraient (et desquels il sera question dans les développements suivants, *cf. infra*, B) sont utilisés pour évoquer tout à la fois l'ensemble de ces notions, la seule fraude, la seule évasion ou la seule optimisation.

Soit cela traduit une erreur de périmètre de la part des personnes qui les évoquent, soit il faut y voir la difficulté à bien identifier ce que chacune des notions recouvre. La confusion est donc totale, ce qui est pour le moins insatisfaisant.

2. Une tentative de clarification à travers l'artificialité et la substance économique

Pour essayer d'y voir plus clair et de mieux distinguer les notions de fraude, d'évasion et d'optimisation, il est possible de s'appuyer sur une approche renouvelée des concepts et de leurs éléments distinctifs. L'objectif de ce travail n'est pas d'aboutir à une définition légale des notions, tâche hasardeuse et susceptible de se révéler contre-productive en laissant de côté certains aspects ou, à l'inverse, en retenant un périmètre trop large. C'est bien de méthodologie dont il s'agit, pour clarifier le débat et en finir, si possible, avec la confusion qu'il connaît actuellement.

- La ligne de crête entre ce qui est répréhensible et susceptible de faire l'objet d'un redressement, et ce qui ne l'est pas, pourrait ainsi reposer sur l'artificialité des comportements des contribuables et la substance des opérations, entendue économiquement. Dans un tel cadre, l'optimisation serait acceptable si elle correspondait à une transaction commerciale normale ⁽¹⁾.

Cette approche n'est pas, sous l'angle juridique et de la pratique des administrations et des juridictions, inédite :

– elle fait écho au concept d'abus de droit qui, dans l'une de ses deux branches, vise à réprimer les comportements qui, bien qu'apparemment légaux, ont été exclusivement motivés par des considérations fiscales ⁽²⁾, ou encore à celui d'acte anormal de gestion, qui cible les pratiques ne correspondant pas à l'intérêt social d'une entreprise ;

(1) Le lecteur pourra se reporter à l'intéressant article du professeur Benoît Delaunay sur ce sujet (Benoît Delaunay. Où commence l'optimisation fiscale internationale ? Fraude, évasion fiscale et tax planning. *Revue de droit fiscal*, n° 39, 26 septembre 2013, n° 407).

(2) *Cf. infra*, première partie, I, B, 1, a, i.

– elle s’inscrit également dans la logique sur laquelle reposent les clauses anti-abus qui existent en droit européen (par exemple dans le régime mère-fille) ou dans la Convention multilatérale de l’OCDE ⁽¹⁾.

L’artificialité du comportement vise à rendre critiquable les montages dans lesquels l’objectif fiscal est déterminant, les considérations économiques ou financières étant très secondaires, voire inexistantes. Dans une telle hypothèse, même si le montage respecte la lettre des textes normatifs qui s’imposent à lui, qu’il s’agisse de la loi ou des conventions fiscales internationales, un redressement est possible (et souhaitable).

Le défaut de substance économique conduit à permettre les redressements d’opérations qui, tout en étant là aussi légales, associent des coquilles vides, des sociétés « boîtes aux lettres », des transactions sans réalité économique.

La substance n’implique pas nécessairement des activités commerciales tangibles et un effectif important : dans l’hypothèse des sociétés holdings, chargées de regrouper les participations dans différentes sociétés afin d’en assurer l’unité de gestion et, le cas échéant, de fournir des services aux filiales du groupe dont elles font partie, il n’y a pas en tant que telle de substance économique entendue strictement. En revanche, ces sociétés ont une rationalité commerciale et financière (consolider les filiales pour des motifs d’encadrement et de management, faciliter l’acquisition de nouvelles participations à travers une implantation locale, aider aux opérations de financement interne, *etc.* ⁽²⁾).

● Le cas des holdings montre que les deux concepts, artificialité des comportements et substance économique, loin d’être opposés ou alternatifs, revêtent un caractère complémentaire.

Il paraît en effet légitime de sanctionner un montage qui, bien que doté de substance économique, c’est-à-dire d’une présence tangible, n’a été réalisé qu’à des fins purement fiscales, qu’il est ainsi artificiel et que les conditions d’obtention des avantages recherchés ont été artificiellement créées.

Dans le cas d’une holding, la substance fait défaut mais il n’y a pas forcément pour autant d’artificialité. D’une manière générale, des opérations ayant une réalité économique difficilement contestable peuvent tomber sous le coup de dispositifs anti-abus dans la mesure où la finalité fiscale est déterminante, sinon exclusive.

● À la lumière de cette approche reposant sur l’artificialité et la substance, une classification claire des comportements fiscaux pourrait voir le jour.

(1) Cf. *infra*, première partie, I, B, I, a, ii.

(2) Pour une illustration de la consécration de l’utilité économique et d’une motivation légitime de la constitution d’une holding, voir par exemple Conseil d’État, 11 mai 2015, SA Natixis, n° 365564.

Plutôt que de mettre dos à dos fraude, évasion et optimisation, en distinguant dans cette dernière celle qui est agressive de celle qui ne l'est pas, il serait envisageable de ne plus retenir que deux concepts répréhensibles, la fraude et l'évasion :

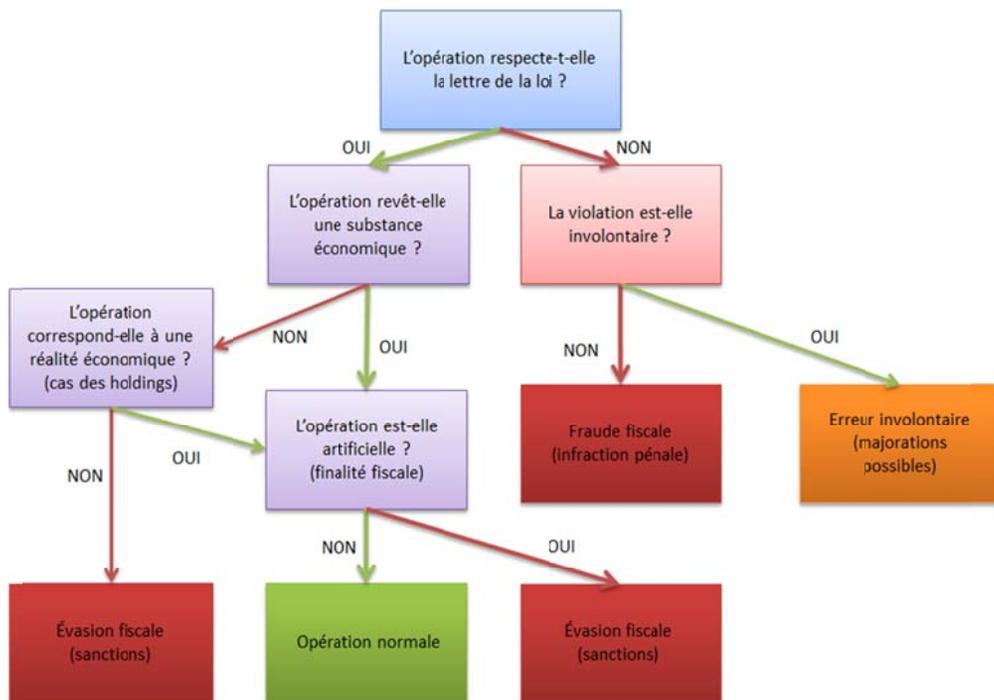
– la fraude correspondrait à son contenu actuel, qui inclut la notion d'évasion dans la définition qu'en donne l'OCDE (à savoir la dissimulation de revenus ou d'informations) ;

– l'évasion inclurait les notions actuelles d'évasion, dans son acception française, et d'optimisation agressive. Concrètement, elle viserait les opérations légales mais marquées par une artificialité et un défaut de substance.

Une telle démarche, conduisant à retenir deux notions plutôt que quatre, n'a naturellement ni pour objet et ne saurait avoir pour effet de rendre acceptable ce qui ne l'est pas : elle ne modifie pas le fond mais entend simplement clarifier les contours. Le fait que l'optimisation susceptible d'être sanctionnée figure dans l'évasion témoigne de façon éloquente de l'absence totale de réduction des comportements répréhensibles.

Enfin, comme cela a été indiqué en début de développement, il ne s'agit pas d'une délimitation légale mais de méthode intellectuelle.

PROPOSITION D'IDENTIFICATION DE LA FRAUDE ET DE L'ÉVASION FISCALES



L'abus de droit offre d'ailleurs une bonne illustration de ce découpage. Si sa seconde branche reposant sur l'artificialité par une motivation exclusivement fiscale, et improprement appelée « abus de droit par fraude à la loi », est la plus connue, la première branche ne doit pas être omise : elle repose sur la simulation. L'abus de droit par simulation, consistant à présenter à l'administration un « mensonge juridique »⁽¹⁾, relève ainsi de la fraude, tandis que la seconde branche relève de l'évasion.

Enfin, s'il était nécessaire de le préciser, la notion d'évasion, dans cette approche, ne viserait pas que les flux transfrontaliers et s'appliquerait bien à tous les comportements légaux cherchant à échapper abusivement à l'impôt.

En plus de rendre le panorama des pratiques dommageables plus lisible, le faisant passer de quatre à deux notions, l'approche proposée permettrait d'exclure des comportements répréhensibles l'optimisation normale, c'est-à-dire la recherche légitime d'avantages fiscaux dans le respect de la loi et de l'esprit de celle-ci (donc sans artifice). Les querelles sémantiques disparaîtraient, et l'intelligibilité des termes serait accrue.

(1) Maurice Cozian, Grands principes de la fiscalité des entreprises, quatrième édition, 1999, version rééditée en 2016 par LexisNexis, p. 23.

B. ÉVALUER L'ÉVASION FISCALE : ÊTRE VIGILANT SUR LES CHIFFRES MENTIONNÉS ET DISPOSER DES DONNÉES UTILES

L'impact de la fraude et de l'évasion fiscales est pluriel : impact budgétaire, pour les recettes fiscales des États, avec pour corollaire la limitation des moyens consacrés aux politiques publiques ; impact économique, par la rupture de concurrence vis-à-vis des entreprises qui acquittent leur charges ; impact social, à travers l'érosion du consentement à l'impôt.

De nombreux travaux font état de ces conséquences différentes mais toutes néfastes, cette mission n'y reviendra donc pas⁽¹⁾. Elle se concentrera sur l'aspect budgétaire, c'est-à-dire sur la question du chiffrage des pertes de recettes causées par l'évitement fiscal.

Cette approche revêt une dimension pédagogique et n'aboutira pas à la fourniture de chiffres clef en main. L'objectif, en étudiant les méthodes d'évaluation et leurs contraintes, et de vérifier la robustesse de certains montants avancés mais aussi de rappeler certaines évidences vis-à-vis de chiffres parfois invoqués lors des débats.

1. LES MÉTHODES D'ÉVALUATION ET LEURS LIMITES

Différentes méthodes sont utilisées pour évaluer les phénomènes d'évitement de l'impôt. Au-delà de la difficulté intrinsèque de quantifier ce qui est caché, ces méthodes peuvent se heurter à différents écueils qui supposent de nuancer leurs conclusions.

a. Les difficultés et contraintes inhérentes à l'évaluation de l'évitement fiscal

L'évaluation du coût de l'évasion fiscale est par définition complexe, voire impossible, du fait de l'opacité des comportements en cause.

Ce rappel nécessaire ayant été fait, il convient de se pencher sur les méthodes d'évaluation, qui peuvent schématiquement être regroupées en deux catégories : les méthodes directes et les méthodes indirectes.

Les méthodes directes reposent sur des données microéconomiques disponibles. Peuvent être mentionnées les méthodes fondées sur des questionnaires transmis à un panel de personnes (proches du sondage), celles extrapolant les résultats des contrôles fiscaux (retenues par le syndicat Solidaire

(1) *Le lecteur intéressé par les aspects sociaux de l'évitement fiscal pourra utilement consulter les deux documents suivants : Conseil économique, social et environnemental, Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale, décembre 2016 ; Fabien Roussel, Rapport sur la proposition de loi créant une liste française des paradis fiscaux, Assemblée nationale, XV^e législature, n° 683, 21 février 2018, pp. 29-36.*

Finances publiques – SFP – en 2013 ⁽¹⁾) ainsi que les méthodes analysant les incohérences statistiques des comptes nationaux.

Les méthodes indirectes, elles, reposent sur une approche macroéconomique et s'appuient sur des données intermédiaires et des modèles. De telles méthodes ont notamment été utilisées par plusieurs économistes et organismes dans leurs récents travaux de chiffrage de l'évitement fiscal. D'autres méthodes cherchent à estimer le manque à gagner pour un pays par le gain qu'il enregistrerait si les paradis fiscaux avaient le même taux d'imposition que lui ⁽²⁾.

Aucune de ces méthodes n'est totalement fiable et toutes présentent des biais importants.

b. L'inadéquation des méthodes macroéconomiques

Les méthodes indirectes (macroéconomiques) paraissent les moins pertinentes lorsqu'est en cause l'évaluation de comportements « souterrains » ou opaques.

Le CPO l'avait souligné dès 2007 ⁽³⁾, rappelant que ces méthodes reposent avant tout sur l'estimation d'un niveau d'une variable jugé « normal », auquel sera comparé le niveau réel, et que l'estimation du niveau « normal » présente de très nombreuses incertitudes. Le CPO appelait ainsi à « *exclure les approches indirectes pour procéder à une évaluation fiable de la fraude* » ⁽⁴⁾.

Ce qui est vrai pour la fraude l'est *a fortiori* pour l'évasion dans la mesure où la seconde est encore plus difficilement perceptible que la première du fait de son respect apparent de la lettre de la loi (et donc de sa légalité affichée).

Sur les méthodes indirectes, rappelons que dès 2006, les experts de plusieurs organismes chargés des statistiques officielles, nationaux et internationaux, avaient critiqué, s'agissant des méthodes indirectes, l'utilisation médiatico-politique des études réalisées : « *les méthodes [fondées sur des modèles macroéconomiques] peuvent aboutir à des résultats grossièrement exagérés, attirant l'attention de la classe politique et des médias et obtenant ainsi une large publicité* » ⁽⁵⁾.

(1) *Syndicat national Solidaires Finances publiques*, Rapport du syndicat national Solidaires finances publiques – Évasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal, janvier 2013.

(2) *Approche retenue dans l'étude d'Ernesto Crivelli et plusieurs de ses collègues (2016)*, mentionnée par Alex Cobham et Petr Jansky dans leurs travaux sur la répartition mondiale des pertes de recettes résultant de l'évasion fiscale (Cobham et Jansky, *Global distribution of revenue loss from tax avoidance – Re-estimation and country results*, United Nations University - World Institute for Development Economics Research (UNU – WIDER), mars 2017 – voir notamment p. 5).

(3) *CPO, rapport précité, chapitre III.*

(4) *CPO, rapport précité, p. 58.*

(5) Déclaration de janvier 2006 du groupe de travail inter-secrétariat sur la comptabilité nationale (*regroupant les experts de la Banque mondiale, d'Eurostat, de l'OCDE, de l'Organisation des Nations unies et du Fonds monétaire international*). Cité par le CPO dans son rapport de 2007 précité, p. 58.

Enfin, précisons que le CPO estimait en 2007 que « *les méthodes indirectes de mesure de la fraude devraient être proscrites, compte tenu de leur manque de fiabilité* »⁽¹⁾.

À l'aune de ces éléments, les méthodes macroéconomiques semblent donc peu propices à un travail d'évaluation fin de l'ampleur et des conséquences des comportements opaques. Elles peuvent toutefois présenter un intérêt consistant à fournir des tendances, à partir d'ordres de grandeur, pouvant dans certaines circonstances permettre de voir les grandes évolutions d'un phénomène (notamment pour apprécier l'impact d'une pression internationale exercée sur un pays ou un type de comportement, par exemple).

c. Les biais des méthodes directes

Jugées plus fiables que les méthodes indirectes, les méthodes directes souffrent aussi de biais.

Ainsi, la méthode reposant sur l'extrapolation des résultats du contrôle fiscal connaît une lacune importante inhérente aux modalités des contrôles. Ces derniers ne sont en principe pas aléatoires, mais ciblés pour avoir le plus de chance de saisir les fraudeurs. La conséquence en est une surreprésentation des fraudeurs dans l'échantillon servant à l'extrapolation, et donc une surestimation du montant concerné par la fraude. La même conclusion peut être tirée s'agissant de l'évasion.

L'approche par les anomalies statistiques est relativement fiable mais conduit à calculer un écart entre un produit théorique et un produit réel qui repose sur de nombreux facteurs qui ne sont pas nécessairement constitutifs de fraude ou plus généralement d'évitement fiscal. Il est ainsi difficile d'identifier la part de chaque facteur pertinent dans l'écart constaté, et donc intellectuellement hasardeux de brandir ledit écart comme étant le chiffre lié au comportement visé.

2. La remise en perspective des chiffres avancés dans le débat public

Les difficultés méthodologiques ainsi rappelées permettent de jeter un regard nouveau sur les chiffres qui circulent régulièrement dans les médias ou lors des discussions parlementaires. Tous les chiffres avancés ne seront pas présentés, il y en a trop. Seuls les plus fréquemment mentionnés seront étudiés dans les développements qui suivent.

a. Des chiffres très variables d'une étude à l'autre

Les chiffres les plus emblématiques sont ceux de 60 à 80 milliards d'euros par an, régulièrement cités au titre de la fraude seule, de l'évasion et des abus seuls ou de tous les comportements d'évitement, mais aussi pour le seul impôt sur les sociétés (IS), pour l'ensemble des impôts, *etc.* La variété des périmètres recouverts

(1) CPO, rapport précité, p. 214.

par cette fourchette témoigne à elle seule de la prudence à retenir lors de son invocation.

Ces chiffres ont été calculés par le SSFP et publiés dans une étude de janvier 2013 ⁽¹⁾. Ils portent sur « *l'ensemble des pratiques illégales* » ⁽²⁾ et sur plusieurs impôts : IS, impôt sur le revenu (IR), taxe sur la valeur ajoutée (TVA), impôts sur le patrimoine et « autres impôts » qui recouvrent notamment les impôts locaux, selon des montants variables reproduits dans le tableau ci-dessous.

PERTES FISCALES DUES AUX PRATIQUES ILLÉGALES SELON LE SSFP (2013)

(en milliards d'euros)

	IR	IS	TVA	Impôts sur le patrimoine	Autres impôts	Total
Fourchette basse	15	23	15	4	6	60
Fourchette haute	19	32	19	6	4	80

Source : syndicat Solidaires finances publiques, janvier 2013.

L'étude du SSFP paraît embrasser non seulement la fraude mais aussi l'évasion et, d'une manière générale, des comportements susceptibles de relever de l'optimisation dite « agressive ». Cela ressort des éléments de définition produits en début d'étude ⁽³⁾ ainsi que de la description de différents outils anti-abus qui relèvent plus de la lutte contre l'évasion fiscale que contre la fraude ⁽⁴⁾.

En mars 2017, une étude réalisée par l'Université des Nations unies (UNU-WIDER) chiffrait la perte de recettes pour la France due aux multinationales à 20 milliards de dollars par an, soit environ 18 milliards d'euros (et à 190 milliards d'euros pour les États-Unis) ⁽⁵⁾. Ces chiffres sont cependant à manier avec précaution dans la mesure où les auteurs de l'étude ont reconnu que « *la méthodologie n'est pas parfaite, et les montants ne peuvent pas être évalués avec précision* » ⁽⁶⁾.

Les chiffres du SSFP (les fameux 60 à 80 milliards d'euros) peuvent être comparés avec ceux produits par le CPO en 2007 dans le cadre de son étude sur la fraude aux prélèvements obligatoires, qui concluait s'agissant des impôts à une fourchette entre 20,5 et 25,6 milliards d'euros. Le tableau suivant illustre la ventilation par impôt de cette estimation.

(1) Syndicat national Solidaires Finances publiques, rapport précité, p. 20.

(2) Id., p. 19.

(3) Id., pp. 5-7.

(4) Tels l'article 209 B du code général des impôts (CGI) relatif aux sociétés étrangères contrôlées, ou l'article 238 A du CGI portant sur les régimes fiscaux privilégiés (id., p. 12).

(5) Cobham et Jensky, étude précitée, p. 27.

(6) Ingrid Feuerstein, L'optimisation fiscale coûterait 18 milliards au budget de la France, Les Échos, 27 mars 2017.

MONTANTS ÉLUDÉS PAR IMPÔT AU TITRE DE LA FRAUDE

(en milliards d'euros)

IR	IS	TVA	Impôts locaux	Autres	Total
4,3	4,6	7,3 à 12,4	1,9	2,4	20,5 à 25,6

Source : Conseil des prélèvements obligatoires, 2007.

La confrontation des deux tableaux pour le seul IS montre une variation de un à cinq en fourchette basse, de un à sept en fourchette haute. Si une hausse entre 2007 et 2013 paraît possible, voire probable, une telle ampleur ne laisse cependant pas d'interroger.

L'économiste Gabriel Zucman, lors d'une audition de la mission consacrée au chiffrage et à l'évaluation des phénomènes d'évasion et de fraude, a précisé la méthode retenue pour quantifier les profits délocalisés dans les paradis fiscaux, qui repose sur des données macroéconomiques et un rapport entre profits déclarés et salaires versés, distinct entre les sociétés locales aux paradis fiscaux et les sociétés étrangères qui s'y trouvent. L'ordre de grandeur ainsi obtenu est de 650 milliards de dollars de profits des multinationales logés dans les paradis fiscaux. Pour la France et l'IS seuls, cela correspondrait à une perte de recettes de 10 milliards d'euros par an.

Les données du CPO sont relativement proches de l'extrapolation des chiffres avancés par l'OCDE dans le cadre du projet « BEPS » (pour « *base erosion and profit shifting* », soit « érosion de la base fiscale et transfert de bénéfices ») sur lequel la rapporteure reviendra ⁽¹⁾. En 2013, l'OCDE a estimé la perte annuelle de recettes fiscales au niveau mondial au titre des comportements « BEPS » à une fourchette comprise entre 4 % et 10 % des recettes d'impôt sur les bénéfices des sociétés, soit entre 100 et 240 milliards de dollars.

Pour la France, les estimations de l'OCDE conduisent à des chiffres compris entre 2,4 et 6 milliards d'euros ⁽²⁾.

Enfin, en 2016, une étude des économistes Alex Cobham et Luke Gibson concluait à une perte de recettes d'impôt sur les bénéfices des sociétés comprise entre 2 % et 3 % des recettes fiscales totales pour les pays membres de l'OCDE (contre 6 % à 13 % pour les pays en développement) ⁽³⁾. Pour la France, cela correspondrait à une fourchette entre 4 et 12 milliards d'euros en partant des recettes brutes, entre 3 et 9 milliards d'euros à partir des recettes nettes ⁽⁴⁾.

(1) Cf. infra, II, A.

(2) Voir en ce sens le rapport de fin 2016 du CPO sur l'impôt sur les sociétés (Conseil des prélèvements obligatoires, Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte, décembre 2016, p. 78.)

(3) Cité dans l'étude précitée de Cobham et Jensky, p. 3.

(4) Sur la base d'un montant brut de recettes fiscales de l'ordre de 400 milliards d'euros (408,2 milliards d'euros d'après le projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes de l'année 2017) et d'un montant net de l'ordre de 300 milliards d'euros (295,6 milliards d'euros d'après le même projet de loi).

L'écart des estimations – inévitable – illustre la délicatesse de l'exercice, mais aussi son exploitation politique parfois dépourvue de réalité scientifique. Pourquoi les plus hauts chiffres sont-ils les plus souvent mentionnés, et non les estimations plus modestes, si ce n'est pour frapper l'opinion ? Compréhensible politiquement, une telle approche reste pourtant critiquable en donnant à la société une vision biaisée des enjeux.

b. Des chiffres ne portant pas sur le même périmètre

• Les écarts de chiffres sont également dus à des différences de périmètre :

– les estimations de l'OCDE ne portent que sur l'IS là où celles du CPO (en 2007) ou encore du SSFP intègrent également d'autres impositions, telles que la TVA, l'IR ou les impôts locaux ;

– certaines études ne concernent que les comportements strictement illégaux, au premier rang desquels la fraude – c'est le cas du CPO ou du SSFP – tandis que d'autres, comme celle de l'OCDE, se penchent plus sur les comportements abusifs mais légaux.

Ainsi, prétendre que l'évasion fiscale des entreprises coûte aux finances publiques françaises 60 à 80 milliards d'euros par an en s'appuyant sur les travaux du SSFP est non seulement hasardeux, mais également inexact :

– hasardeux dans la mesure où, sans remettre en cause la qualité des travaux d'analyse faits par le SSFP, les méthodes d'évaluation, ainsi qu'il a été vu, connaissent toutes des biais, celle reposant sur l'extrapolation des contrôles conduisant à des surestimations ;

– inexact car cette étude ne se concentrait pas sur l'IS mais intégrait aussi l'IR, la TVA et les impôts patrimoniaux et locaux ;

– inexact encore, l'étude se concentrant sur les pratiques illégales et surtout sur la fraude.

**SYNTHÈSE DES ÉTUDES MENTIONNÉES PORTANT SUR LE CHIFFRAGE DES
COMPORTEMENTS D'ÉVITEMENT DE L'IMPÔT**

Étude	Comportements ciblés	Impôts concernés	Coût avancé <i>(en milliards d'euros)</i>
CPO (2007)	Fraude	IS, IR, TVA, impôts locaux, autres impôts	20,5 à 25,6
SSFP (2013)	Fraude (et évasion)	IS, IR, TVA, impôts sur le patrimoine, autres impôts	60 à 80
OCDE (2013), CPO (2016)	Évasion	IS	2,4 à 6
Cobham & Gibson	Fraude, évasion	IS	3 à 12
UNU-WIDER (2017)	Fraude, évasion	IS	18

● L'évasion fiscale a inévitablement un coût, et serait-il seulement de quelques milliers d'euros, il resterait inacceptable et trop élevé. De là à s'appuyer sur des chiffres qui ne correspondent pas ou pas totalement audit phénomène, il y a un pas qui ne paraît pas devoir être franchi pour garantir aux débats parlementaires et à l'information citoyenne sa nécessaire qualité.

La rapporteure appelle donc à une certaine forme, sinon de sérénité, au moins de sérieux dans les chiffres avancés, afin de sortir d'une confusion consistant à mélanger différentes notions et impôts et de troubler ainsi la perception sociale du phénomène.

3. L'opportunité de disposer d'évaluations par l'administration française

Interrogée sur le chiffrage de l'évasion fiscale, l'administration française a indiqué ne pas se livrer à une telle analyse. Si la réponse peut décevoir, elle se fonde sur un élément difficilement contestable : l'opacité des comportements et leur caractère par essence difficile ou impossible à connaître, et donc à mesurer.

Néanmoins, cette réponse peut étonner au regard de la publication sur le site internet du ministère de l'économie des chiffres résultant de l'étude du SSFP de 2013, ce qu'atteste la capture d'écran suivante.

CAPTURE D'ÉCRAN DU SITE « ECONOMIE.GOUV.FR »



economie.gouv.fr

Le portail de l'Économie, des Finances,
de l'Action et des Comptes publics

✉ Lettres d'info

Afficher le menu du portail

Accueil du portail > FACILECO > Evasion, fraude, optimisation fiscale : quelles différences ?

facileco Mieux comprendre

Accueil Culture économique Dossiers Boîte à outils Vidéos

Evasion, fraude, optimisation fiscale : quelles différences ?

On associe souvent le terme « évasion » au terme « optimisation » ou « fraude » fiscale. Les trois sont intimement liés mais revêtent néanmoins différents aspects.

La fraude consiste à contourner volontairement la législation fiscale, à la différence de l'optimisation où cette même législation fiscale est utilisée dans le but d'échapper à l'impôt par différents moyens légaux (régimes dérogatoires, utilisation de niches fiscales...). Contrairement à la fraude, l'optimisation est légale même si sa légitimité ou son efficacité peut être contestée. En effet, cette stratégie peut être juridiquement considérée comme illégale dans la mesure où elle constitue un abus de droit (utiliser des mécanismes légaux pour échapper à l'impôt) mais le démontrer en pratique reste difficile pour l'administration fiscale.

Mémo
Coût de l'évasion fiscale par an :
60 à 80 milliards d'euros

Le ministère reprend les chiffres du SFP mais les rapporte à un phénomène beaucoup plus étroit que celui sur lequel ces chiffres portaient dans l'étude du syndicat. Il attribue ainsi à un type de comportement un impact beaucoup plus large.

Cette participation ministérielle à la confusion sur les périmètres des évaluations – que la rapporteure ne peut qu'espérer involontaire – est assortie d'un paradoxe étonnant, l'administration publiant des données qu'elle se refuse à admettre et plus généralement à évaluer.

Si le ministère participe lui-même à la confusion des notions et au brouillage des termes du débat, il paraît difficile de reprocher aux parlementaires, aux citoyens et aux acteurs de la société civile de faire les mêmes erreurs ou amalgames...

La rapporteure appelle donc l'administration à évaluer les conséquences budgétaires de l'évitement fiscal dans toutes ses composantes. Une telle opération aurait plusieurs vertus :

– l’ordre de grandeur ainsi publié, qu’il prenne la forme d’une estimation même approximative ou d’une fourchette large ⁽¹⁾, aurait la légitimité conférée par les données sur lesquelles il s’appuierait et l’expertise des agents de l’administration ;

– il pourrait permettre de clarifier les termes du débat, face à l’instrumentalisation fréquente dont ce dernier fait l’objet, ou pour mettre un terme à la confusion des notions et du périmètre des diverses évaluations faites jusque-là ;

– plus encore que son résultat chiffré, une telle évaluation clarifierait les méthodes pertinentes et prémuniraient les inévitables – et nécessaires – débats sur l’évitement fiscal de chiffres à l’origine douteuse et au sérieux méthodologique incertain ;

– il paraît assez étrange qu’une question aussi sensible que l’impact budgétaire de l’évasion fiscale soit laissée exclusivement à la charge de chercheurs, d’organisations non gouvernementales (ONG) ou syndicales. La puissance publique, étant en première ligne, doit participer au débat.

Cette évolution répondrait enfin aux vœux formulés dès 2007 par le Conseil des prélèvements obligatoires dans son étude sur la fraude ⁽²⁾.

En tout état de cause, il serait paradoxal de ne disposer d’aucun chiffre « fiable » ou à tout le moins officiel : cela signifierait que la France se dote de mesures sans savoir exactement ce qu’elle combat et sans connaître l’ampleur de sa cible. Disposer de données les plus fines possibles, à cet égard, serait de nature à calibrer au mieux les outils juridiques de notre pays.

Pour que cette évaluation puisse être réalisée de la façon la plus fine possible, l’administration pourrait utilement exploiter les « positions fiscales incertaines » qui doivent être publiées dans les comptes consolidés ⁽³⁾.

Recommandation n° 1 : Mettre en place d’ici le début de l’année 2019 un groupe de travail composé d’économistes, d’universitaires, de membres de l’administration fiscale et de parlementaires pour mettre au point une méthode d’évaluation de la fraude et de l’évasion fiscales faisant consensus, et systématiser l’évaluation annuelle de ces comportements.

(1) *Qui, bien que sans doute moins satisfaisante qu’un chiffre précis, reste utile, ainsi qu’en témoigne la fourchette publiée par l’OCDE (4 % à 10 % des recettes d’IS, soit un écart de un à deux et demi).*

(2) *CPO, rapport de 2007 précité, pp. 213-214.*

(3) *Normes comptables IAS 12 et FAS 109.*

II. OÙ EN EST-ON ? LA PRISE DE CONSCIENCE INTERNATIONALE ET LES INITIATIVES DEPUIS 2013

Les crises financières qui se sont succédé depuis la fin des années 2000 ont exacerbé les besoins budgétaires des États et donc la nécessité de disposer de recettes fiscales suffisantes. Les efforts dirigés contre les pratiques d'évasion fiscale se sont alors accentués, non seulement au niveau national mais aussi, voire surtout, dans un cadre international et supranational qui reste l'échelon le plus pertinent pour résoudre un problème international.

Il ne s'agira pas ici de présenter dans les détails et de façon exhaustive l'ensemble des initiatives internationales et européennes conduites depuis la restitution des travaux de la mission d'information précitée en 2013. Cette partie préliminaire a néanmoins une dimension pédagogique et la présentation qui suit a pour objet de présenter globalement ce qui a été fait et ce qui est en cours. Cette présentation générale ne fera naturellement pas obstacle à ce que certains aspects de ces initiatives internationales soient étudiés plus en détail dans la suite du présent rapport.

A. LE PROJET « BEPS » : L'INITIATIVE SANS PRÉCÉDENT DE L'OCDE

En septembre 2013, le G20 a donné mandat à l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour élaborer un plan d'action contre les pratiques d'érosion des bases imposables et de transfert de bénéfices auxquelles se livrent certaines multinationales au détriment des États, des recettes publiques et, plus grave encore, des populations : c'est le projet « BEPS », pour « *base erosion and profit shifting* »⁽¹⁾.

1. Quinze actions ambitieuses pour améliorer la fiscalité internationale

En 2015, les rapports finaux sur chacune des quinze actions du projet « BEPS » ont été publiés, présentant les pistes et recommandations faites pour lutter contre les pratiques dommageables et améliorer l'information des administrations. Soulignons que ces travaux, loin de se cantonner aux États membres de l'OCDE, ont associé une centaine de pays⁽²⁾, dont un grand nombre en développement. Quatre des actions du projet « BEPS » constituent des standards minimums et sont jugées impératives pour l'ensemble des juridictions fiscales⁽³⁾ (action 5, 6, 13 et 14). Elles apparaissent en gras dans le tableau ci-dessous, qui présente l'ensemble des quinze actions « BEPS ».

(1) Soit « érosion de la base fiscale et transfert de bénéfices ».

(2) 117 juridictions fiscales en août 2018.

(3) Le terme de « juridiction fiscale » désigne, en fiscalité internationale, les États mais aussi les territoires non souverains (tels que les îles Anglo-Normandes ou l'île de Man pour le Royaume-Uni, Curaçao pour les Pays-Bas ou encore le Delaware pour les États-Unis).

LES QUINZE ACTIONS DU PROJET « BEPS »

Numéro de l'action	Intitulé de l'action	Synthèse de l'action
1	Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique	L'action 1 identifie les principales difficultés posées par l'économie numérique pour l'application des règles fiscales internationales existantes et élabore des solutions détaillées pour les résoudre, en adoptant une démarche globale et en tenant compte à la fois de la fiscalité directe et indirecte.
2	Neutraliser les effets des dispositifs hybrides	L'action 2 prévoit l'élaboration de dispositions conventionnelles types et de recommandations relatives à la conception de règles nationales visant à neutraliser les effets d'instruments et d'entités hybrides (double non-imposition, double déduction, report à long terme).
3	Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées	L'action 3 émet des recommandations pour renforcer les règles fiscales des entreprises étrangères contrôlées (SEC).
4	limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers	L'action 4 élabore des recommandations concernant des pratiques exemplaires pour la conception de règles visant à empêcher l'érosion de la base d'imposition par l'utilisation de paiements d'intérêts, par exemple le recours à l'emprunt auprès d'une partie liée ou d'une tierce partie en vue de réaliser des déductions excessives d'intérêts ou de financer la production d'un revenu exonéré ou différé.
5	Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance	L'action 5 refond les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables en donnant la priorité à l'amélioration de la transparence, notamment par le biais de l'échange spontané obligatoire de renseignements sur les décisions relatives à des régimes préférentiels, ainsi qu'au moyen de l'exigence d'une activité substantielle préalablement à l'instauration de tout régime préférentiel.
6	Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages	L'action 6 élabore des dispositions conventionnelles types et des recommandations visant à concevoir des règles nationales qui empêchent que les avantages prévus par les conventions puissent être accordés lorsque cela n'est pas justifié.
7	Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable	L'action 7 appelle à une révision de la définition d'établissement stable, afin d'empêcher le recours à certaines stratégies d'évasion fiscale qui sont actuellement utilisées pour contourner la définition existante, telle l'utilisation des « accords de commissionnaire ».
8, 9 et 10	Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur	Les actions 8 à 10 proposent une révision des principes qui s'assurent que les règles en matière de prix de transfert aboutissent à des calculs selon lesquels les bénéfices opérationnels sont attribués aux activités économiques qui les ont générés, ce qui inclut les actifs difficiles à évaluer comme les risques et le capital ainsi que les autres transactions à haut risque.
11	Mesurer et suivre les données relatives au BEPS	L'action 11 établit des méthodologies pour collecter et analyser les données sur le BEPS ainsi que d'autres sur les actions pour lutter contre celui-ci. Elle développe des recommandations en ce qui concerne les indicateurs de l'échelle et de l'impact économique du BEPS. Elle s'assure également que des outils de mise en œuvre et d'évaluation de l'efficacité et de l'impact économique des actions pour lutter contre le BEPS soient disponibles.

12	Règles de communication obligatoire d'information	L'action 12 souligne l'intérêt des outils conçus pour améliorer le flux de renseignements sur les risques fiscaux transmis aux administrations et aux responsables de la politique fiscale, et préconise d'élaborer des recommandations concernant la définition d'un régime de communication obligatoire d'informations applicable à des transactions, dispositifs ou structures de nature agressive ou abusive, en tenant compte des coûts administratifs encourus par les autorités fiscales et les entreprises et en se référant à l'expérience du nombre croissant de pays ayant adopté de telles règles.
13	Documentation des prix de transfert et déclarations pays par pays	L'action 13 contient des normes révisées de documentation des prix de transfert ainsi qu'un formulaire de déclaration pays par pays du chiffre d'affaires, des impôts acquittés et de certaines mesures de l'activité économique.
14	Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends	L'action 14 élabore des solutions pour lever les obstacles qui empêchent les pays de régler les différends relatifs aux conventions en recourant à la procédure amiable, notamment le fait que la plupart des conventions ne prévoient pas de clause d'arbitrage et que le recours à la procédure amiable et à l'arbitrage peut être refusé dans certains cas.
15	Élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales	L'action 15 prévoit l'analyse des questions de droit fiscal et de droit international public que pose l'élaboration d'un instrument multilatéral qui permettrait aux pays qui le souhaitent de mettre en œuvre les mesures résultant des travaux sur BEPS. Cet instrument, signé le 7 juin 2017 à Paris, correspond à la Convention multilatérale faisant l'objet du présent projet de loi.

Source : commission des finances ; OCDE.

Ces actions ont des objets variés, poursuivant la même finalité (la lutte contre l'érosion de l'assiette imposable et les transferts abusifs de bénéficiaires) :

– certaines ont spécifiquement pour objet de contrer les abus (comme les mesures visant les instruments hybrides ou l'exclusion des avantages d'une convention en cas d'abus ⁽¹⁾) ;

– d'autres modernisent les règles fiscales (en actualisant la notion d'établissement stable ou encore en cherchant à améliorer la valorisation des prix de transfert) ;

– d'autres, encore, renforcent l'information dont disposent les administrations nationales (déclarations de prix de transfert et pays par pays) et améliorent le règlement des différends.

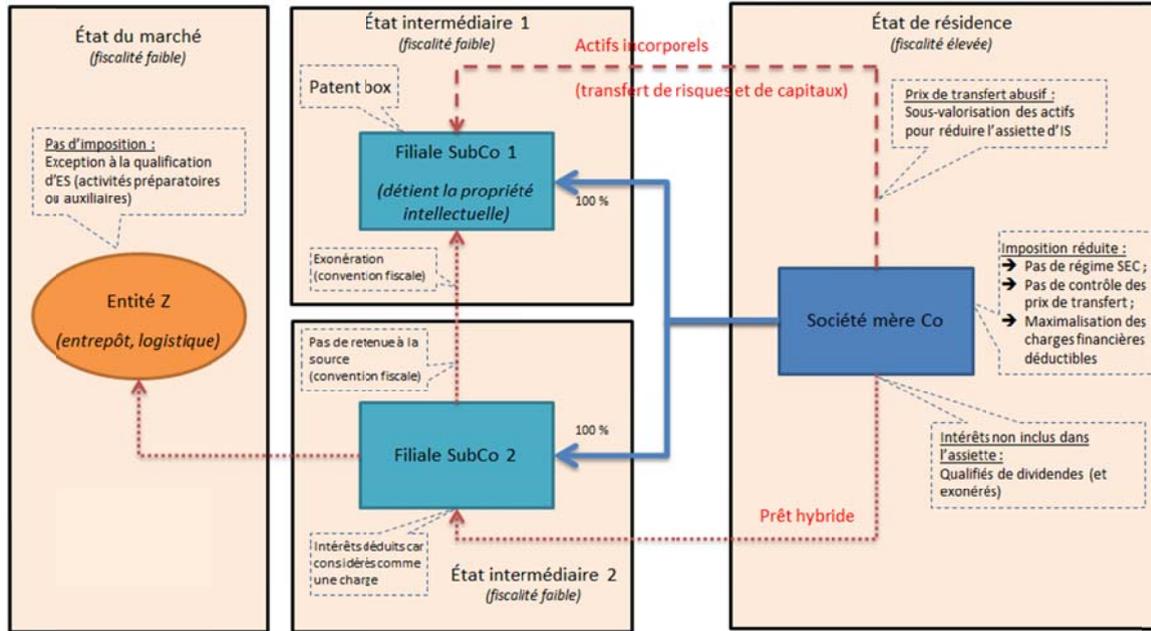
– enfin, l'action 15 vise à traduire certaines actions dans une convention multilatérale modifiant d'un coup les conventions bilatérales (sont concernées les actions 2, 6, 7 et 14).

2. Synthèse illustrée des effets du projet « BEPS »

Les deux schémas qui suivent montrent la portée du projet « BEPS » et de ses actions, en illustrant, pour le même montage, la situation avant ce projet et celle résultant de la mise en œuvre de ses recommandations.

(1) À cet égard, l'importance de la clause anti-abus générale prévue à l'article 7 de la Convention multilatérale résultant de l'action 15 du projet « BEPS » ne doit pas être sous-estimée : si certaines conventions mentionnent dans leur préambule l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale, la force de ce préambule cède le pas aux stipulations expresses (voir à ce sujet la décision du Conseil d'État Société Schneider Electric de 2002 (Conseil d'État, Ass., 28 juin 2002, n° 232276, au Recueil : « Considérant qu'à supposer même qu'il soit établi qu'un objectif de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales ait été assigné à la convention franco-suisse, cet objectif ne permet pas, faute de stipulation expresse le prévoyant, de déroger aux règles énoncées par cette convention ; »).

MONTAGE AVANT LE PROJET « BEPS » DE L'OCDE



Légende :

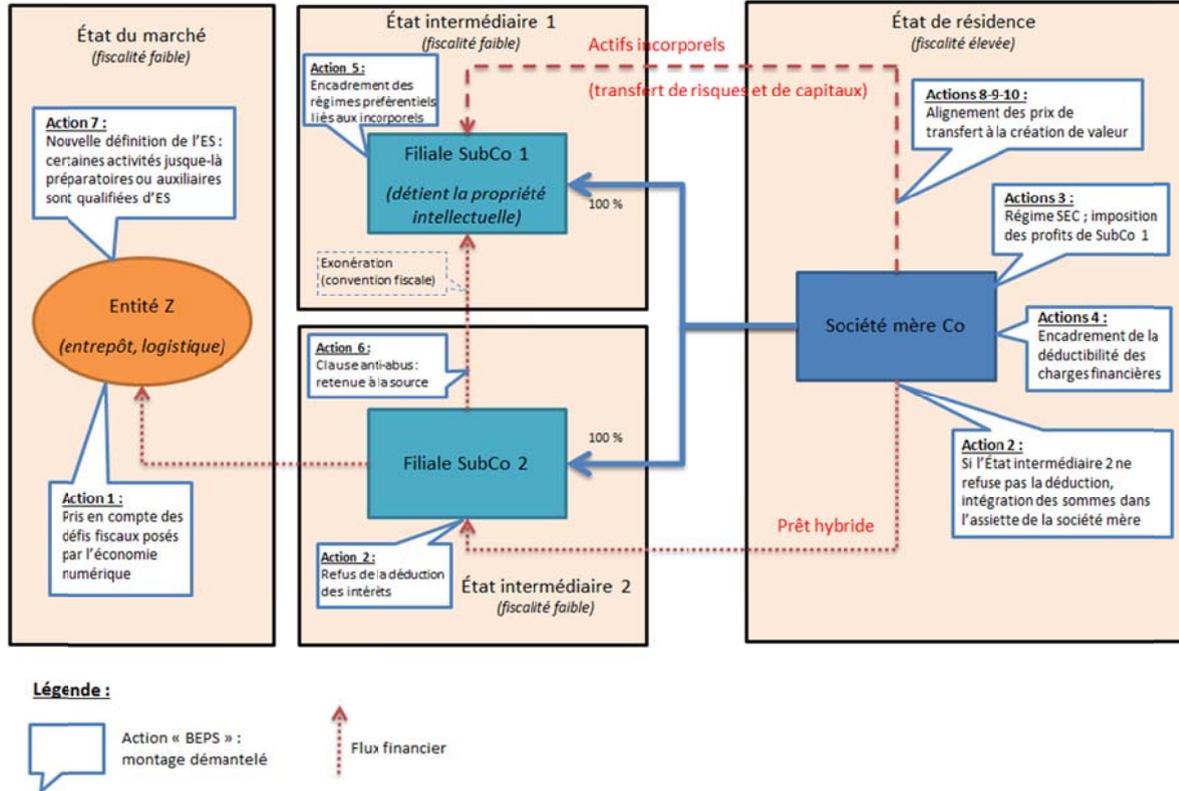


Optimisation fiscale



Flux financier

MONTAGE APRÈS LE PROJET « BEPS » DE L'OCDE



Source : Bénédicte Peyrol, Avis au nom de la commission des finances sur le projet de loi autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, *Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1093, 20 juin 2018.*

B. LA PRISE EN MAIN DE LA LUTTE CONTRE L'ÉVITEMENT FISCAL PAR L'UNION EUROPÉENNE

En pointe dans la lutte contre les pratiques fiscalement dommageables, l'Union européenne a multiplié les initiatives en la matière, particulièrement depuis la communication de la Commission européenne du 17 juin 2015 identifiant cinq domaines d'action prioritaires pour une imposition des sociétés plus juste ⁽¹⁾ :

- le projet « ACCIS » (pour « assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés ») pour lutter contre le transfert de bénéfices ;
- l'imposition effective des bénéfices là où ils sont réalisés, faisant écho aux travaux du projet « BEPS » ;
- l'amélioration de l'environnement fiscal des entreprises ;
- le renforcement de la transparence fiscale ;
- une coordination fiscale plus poussée au sein de l'Union, notamment en matière de contrôle et de bonne gouvernance.

Les développements qui suivent présentent les aspects généraux de chacune des initiatives majeures de l'Union européenne. Certains aspects plus techniques feront l'objet de précisions complémentaires dans le cadre des études consacrées à certains thèmes particuliers, tels que l'imposition du numérique ou la déclaration pays par pays.

Cette présentation générale permet néanmoins d'illustrer les aspects saillants de l'ambition européenne contre l'évasion fiscale, la France ayant eu et continuant d'avoir dans cette démarche commune un rôle d'impulsion central.

1. Le projet « ACCIS » : l'harmonisation fiscale dans l'Union européenne

Initiative ancienne mais relancée en 2016, « ACCIS » est l'un des plus ambitieux projets européens. Il vise à aboutir à une assiette de l'IS commune à l'ensemble des États membres et prévoit sa consolidation puis sa répartition entre les pays où exercent les entreprises.

Facteur de simplification pour les entreprises, les deux propositions de directive, l'une relative à l'assiette commune et l'autre consacrée à sa consolidation et à sa répartition, sont également d'importants facteurs de

(1) *Commission européenne, 17 juin 2015, Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil – Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires, COM(2015) 302 final.*

renforcement de la lutte contre l'évasion fiscale. Le projet est présenté en détail dans les développements consacrés à la numérisation de l'économie ⁽¹⁾.

2. Les directives « ATAD » contre l'évasion fiscale

L'importante directive « ATAD » (pour « *Anti-tax avoidance directive* », soit « directive contre l'évasion fiscale ») du 12 juillet 2016 ⁽²⁾, dont la transposition devrait intervenir pour l'essentiel d'ici au 1^{er} janvier 2019, prévoit plusieurs mesures pour contrer les pratiques abusives de certaines entreprises :

– lutte contre les instruments hybrides pour éviter toute double non-imposition ou les cas de non-imposition avec déduction ;

– dispositif relatif aux sociétés étrangères contrôlées (SEC), permettant d'imposer les bénéfices d'une SEC dans l'État où se trouve la société mère ;

– encadrement de la déductibilité des charges financières ⁽³⁾ ;

– « *exit tax* » sur les plus-values latentes des entreprises ;

– clause anti-abus général contre les montages dont l'objectif est principalement fiscal et dénués de réalité économique ⁽⁴⁾.

Une seconde directive « ATAD II », adoptée le 29 mai 2017 ⁽⁵⁾, a étendu les mesures contre les instruments hybrides prévues par « ATAD » aux dispositifs faisant intervenir des pays tiers à l'Union européenne.

(1) Cf. *infra*, deuxième partie, II, A.

(2) Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

(3) Cf. *infra*, première partie, I, B, 2.

(4) Cf. *infra*, première partie, I, B, 1.

(5) Directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers.

L'« exit tax » européenne prévue par la directive « ATAD »

L'article 5 de la directive « ATAD » prévoit la mise en place d'une imposition à la sortie (« exit tax ») touchant les entreprises assujetties à l'IS, en cas de transfert d'actifs ou d'activités. Elle est calculée sur la base de la différence entre la valeur de marché des éléments transférés au moment de leur transfert et la valeur fiscale desdits éléments.

Cette imposition s'applique lorsque l'État membre d'où les actifs ou activités ont été transférés vers un autre État membre ou un pays tiers à l'Union européenne n'a, à la suite du transfert, plus le droit d'imposer les éléments transférés.

Elle cible également les transferts de résidence vers d'autres pays qui ne s'accompagnent pas de transfert d'actifs.

Lorsque le pays vers lequel le transfert est effectué est membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'espace économique européen (EEE)⁽¹⁾, le contribuable peut reporter le paiement de l'imposition à la sortie à travers un échelonnement des versements sur cinq ans.

Ce report de paiement peut s'accompagner d'intérêts, voire de l'obligation de constituer une garantie en cas de risque de non-recouvrement.

Il est immédiatement interrompu, entraînant l'exigibilité de l'impôt, lorsque les actifs transférés sont cédés, lorsque ces actifs ou la résidence transférée font l'objet d'un nouveau transfert vers un pays tiers, en cas de faillite ou de mise en liquidation ou en cas de non-respect des obligations relatives à l'échelonnement du paiement.

(1) Les pays parties à l'accord sur l'EEE doivent en outre avoir conclu avec l'État membre du contribuable ou l'Union européenne un accord relatif à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement.

La transposition de la directive « ATAD » est censée intervenir pour le 1^{er} janvier 2019 et devrait faire l'objet de mesures à cet effet dans le projet de loi de finances pour 2019⁽¹⁾. La transposition de la directive « ATAD II » doit intervenir d'ici 2020.

3. Le renforcement de l'information des administrations fiscales

Depuis 2011 et une directive fondatrice⁽²⁾, l'Union européenne a mis en place un échange automatique de renseignements en matière fiscale entre administrations nationales, s'inscrivant dans les travaux de l'OCDE sur les échanges d'informations. De nombreuses directives ont été adoptées ces dernières années afin de compléter les informations susceptibles d'être obtenues et échangées :

(1) Étant précisé que la transposition de l'encadrement de la déductibilité des charges financières peut, sous certaines conditions, intervenir pour le 1^{er} janvier 2024.

(2) Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.

– en 2014, l'échange automatique d'informations financières et l'introduction de la norme commune de déclaration prévue par l'OCDE ⁽¹⁾ ;

– en 2015, l'échange automatique des décisions et accords préalables (rescrits) ⁽²⁾ ;

– en 2016, l'échange automatique des déclarations pays par pays ⁽³⁾ et l'ouverture de l'accès aux procédures de vigilance sur certaines clientèles d'établissements financiers ⁽⁴⁾ ;

– en 2018, l'échange des déclarations réalisées par les intermédiaires financiers et fiscaux relatives aux montages potentiellement agressifs ⁽⁵⁾.

Enfin, est en discussion une proposition de directive sur la communication par certaines entreprises d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices prévoyant notamment la publicité de la déclaration pays par pays ⁽⁶⁾. Ce point fera l'objet d'une étude approfondie dans les développements consacrés aux enjeux de la transparence ⁽⁷⁾.

4. La liste européenne des paradis fiscaux

Le 5 décembre 2017, le Conseil de l'Union européenne a, pour la première fois, publié une liste européenne commune des juridictions fiscales jugées non coopératives, assortie d'une liste « grise ». Après plusieurs actualisations, cette liste « noire » compte sept juridictions, mais pourrait substantiellement s'enrichir en 2019 si les pays sur la liste « grise » ne respectaient pas les engagements qu'ils ont pris ⁽⁸⁾.

(1) Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

(2) Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscale.

(3) Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

(4) Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux.

(5) Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

(6) Le Parlement européen a adopté cette proposition le 4 juillet 2017. La proposition de la Commission européenne prévoit la publicité des informations séparément pour chaque État membre mais aussi chaque juridiction fiscale non coopérative. Le texte adopté par le Parlement va plus loin en exigeant une présentation séparée pour chaque juridiction extérieure à l'Union européenne (Parlement européen, Textes adoptés, P8_TA-PROV(2017)0284).

(7) Cf. infra, troisième partie, I, B, 3.

(8) Pour une présentation plus détaillée, cf. infra, Deuxième Partie, III, A, 1.

5. Les propositions de taxation de l'économie numérique : présentation générale

Le 21 mars 2018, notamment sous l'impulsion de la France, la Commission européenne a présenté deux propositions de directive ayant trait à la fiscalité de l'économie numérique. La présentation qui suit est d'ordre général, les détails de chacune des deux propositions figurant dans la partie du présent rapport dédiée à la numérisation de l'économie ⁽¹⁾.

La première proposition, considérée comme de long terme, consiste à consacrer, à travers la notion de présence numérique significative, l'établissement stable virtuel.

La seconde proposition, consistant une solution de court terme, repose sur une taxe assise sur certains revenus tirés d'activités numériques dans lesquelles les utilisateurs jouent un rôle dans la création de valeur.

III. UNE ACTION NATIONALE RESPONSABLE : LES CONTRAINTES JURIDIQUES S'IMPOSANT AU PARLEMENT

Face aux comportements dommageables d'évitement fiscal, la société a, trop souvent, l'impression d'une relative inaction des pouvoirs publics, voire d'une certaine passivité. En réalité, il n'en est rien : non seulement les autorités françaises agissent, Gouvernement comme Parlement, mais la France est déjà dotée d'un arsenal particulièrement étoffé contre les abus de tous types.

Cette apparente inaction procède en réalité d'un cadre juridique qui limite les marges de manœuvre nationales. Avant d'aller plus loin dans les aspects techniques et diplomatiques liés à la lutte contre l'évitement fiscal, il est apparu nécessaire, pour conclure cette partie préliminaire à vocation pédagogique, de rappeler ces contraintes et la responsabilité nécessaire qu'elles induisent, particulièrement pour le législateur, afin d'apporter des éléments d'explication de l'apparente tension parfois palpable entre les attentes citoyennes légitimes et partagées et la responsabilité du législateur en tant qu'auteur de textes s'inscrivant dans une hiérarchie des normes.

(1) Cf. *infra*, deuxième partie, II, B et C.

A. LES LIMITES AUX MARGES DE MANŒUVRE DU LÉGISLATEUR : NORMES CONSTITUTIONNELLES, DROIT EUROPÉEN ET CONVENTIONS FISCALES

Les initiatives législatives en matière de lutte contre l'évasion fiscale doivent impérativement tenir compte de trois contraintes juridiques liées à la hiérarchie des normes.

• En premier lieu, la loi se doit de respecter les exigences constitutionnelles, sauf à encourir une censure prononcée par le Conseil constitutionnel.

Si la lutte contre l'évasion fiscale a été érigée par le Conseil en « *objectif à valeur constitutionnelle* »⁽¹⁾, un tel objectif ne peut systématiquement prévaloir sur des droits et garanties expressément consacrées par le bloc de constitutionnalité⁽²⁾. Les motifs qui fondent l'essentiel des censures prononcées sont :

– la liberté d'entreprendre, découlant de l'article IV de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen : un dispositif portant une atteinte disproportionnée à cette liberté ne saurait prospérer (un exemple récent peut être trouvé dans la censure du caractère public de la déclaration pays par pays⁽³⁾) ;

– l'incompétence négative, exigence résultant de l'article 34 de la Constitution, de la garantie des droits résultant de l'article XVI de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen et de l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, qui imposent au législateur d'épuiser sa compétence, c'est-à-dire de définir de façon suffisamment précise et complète les dispositifs qu'il adopte, sans renvoyer excessivement au pouvoir réglementaire (donc à l'administration) ou aux juridictions, sauf à risquer une application discrétionnaire de certains outils.

Les exemples de censures pour incompétence négative dans la lutte contre l'évasion fiscale sont nombreux ; peuvent être cités pour mémoire l'obligation de déclaration des schémas d'optimisation et l'assouplissement de l'abus de droit en

(1) *La lutte contre la fraude fiscale a été consacrée objectif à valeur constitutionnelle dès 1999 (Conseil constitutionnel, décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000, § 52). Dans une décision rendue en 2010, le Conseil constitutionnel a reconnu l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale (Conseil constitutionnel, décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, M. Pierre-Yves M., § 4.)*

(2) *La question d'une modification de la Constitution afin de mieux appréhender l'évasion fiscale fait l'objet d'un « focus » à la fin du présent III.*

(3) *Conseil constitutionnel, décision n° 2016-741 DC du 8 décembre 2016, Loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, § 100-104. Pour des informations complémentaires sur ce sujet, il est renvoyé aux développements dédiés (cf. infra, Troisième Partie, I, B, 3).*

2013⁽¹⁾ ou encore l'instauration d'une taxe sur les bénéficiaires détournés (la « *Google Tax* ») en 2016⁽²⁾.

• En deuxième lieu, le droit de l'Union européenne a un impact important sur la pérennité de certains outils nationaux, ainsi que sur leur champ.

Deux niveaux de normes européennes peuvent commander une évolution du droit national :

– le droit primaire, c'est-à-dire consacré par les traités européens, notamment la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux et l'interprétation qu'en fait la Cour de justice de l'Union européenne. Ces deux libertés font ainsi obstacle à ce que des dispositifs nationaux conduisent à traiter différemment les contribuables nationaux et les autres, y compris en dehors de l'Union européenne s'agissant de la liberté des capitaux, sauf si l'objectif poursuivi le justifie et que le dispositif en cause est proportionné ;

– le droit dérivé, essentiellement à travers des directives, telle que la directive relative au régime des sociétés mères et de leurs filiales, qui s'opposerait par exemple à la mise en place d'une retenue à la source trop élevée sur des flux dirigés vers d'autres États membres.

• Enfin, en troisième et dernier lieu, les conventions fiscales conclues par la France peuvent neutraliser les effets d'outils nationaux qui seraient incompatibles avec leurs stipulations.

Tel serait par exemple le cas d'une modification unilatérale du droit d'imposer certains revenus en fonction de leur nature ou de la soumission à l'IS français de toutes transactions censées lui échapper.

Certaines évolutions législatives ont pu permettre de contourner l'obstacle des conventions fiscales, telle celle apportée à l'article 209 B sur le régime des sociétés étrangères contrôlées⁽³⁾. Visant initialement les bénéficiaires de sociétés étrangères pour qu'ils soient imposés en France, l'article a été neutralisé par des conventions (en l'occurrence, la convention conclue avec la Suisse⁽⁴⁾). Le législateur français a donc fait évoluer la rédaction de l'article 209 B pour prévoir que les bénéficiaires de la société étrangère contrôlée étaient réputés constituer des revenus de capitaux mobiliers de la société mère française, échappant ainsi aux règles conventionnelles⁽⁵⁾.

(1) Conseil constitutionnel, décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances pour 2014, § 82-92 et § 112-119.

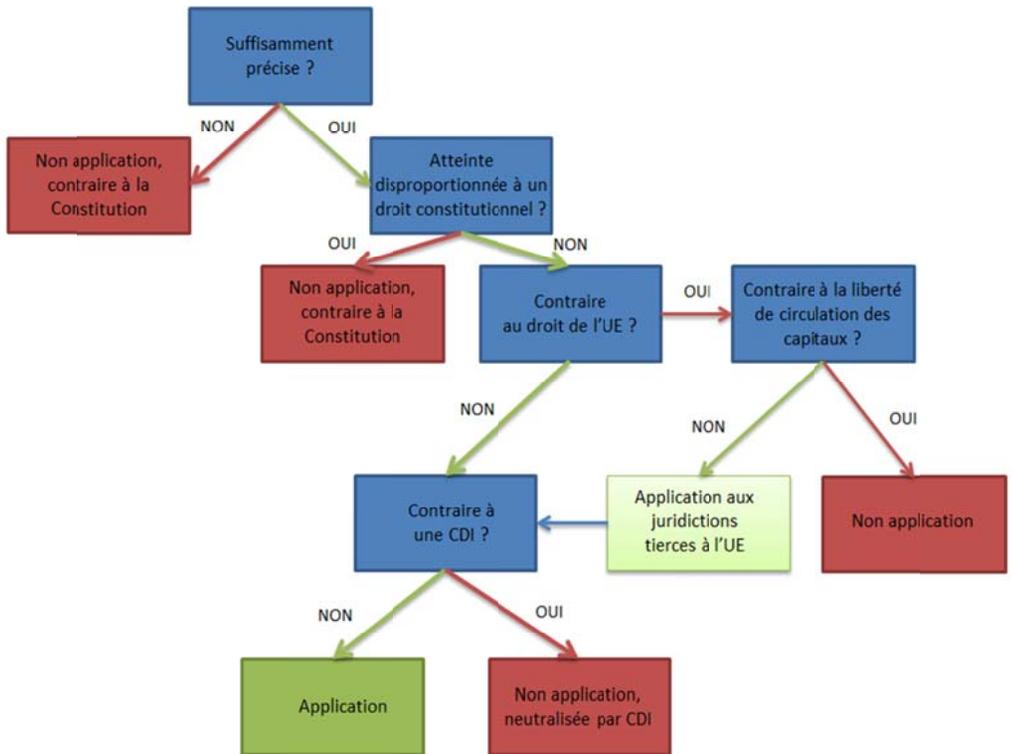
(2) Conseil constitutionnel, décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, Loi de finances pour 2017, § 80-84.

(3) Cf. infra, deuxième partie, III, A, 5.

(4) Conseil d'État, Ass., 28 juin 2002, Société Schneider Electric, n° 232276, au Recueil.

(5) Article 104 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005.

SCHÉMA DES CONTRAINTES APPLICABLES AUX NORMES NATIONALES



NB 1 : L'acronyme « CDI » correspond à « convention fiscale contre la double imposition ».

NB 2 : les normes contraires au droit de l'Union européenne ne s'appliquent pas, en tout état de cause, dans les rapports entre États membres (par exemple les normes contraires à la liberté d'établissement ou à la directive mère-fille). En revanche, elles peuvent s'appliquer dans les rapports avec les juridictions tierces dès lors qu'elles ne méconnaissent pas la libre circulation des capitaux.

Source : *commission des finances*.

B. DES CONTRAINTES APPELANT À UNE RESPONSABILISATION DU LÉGISLATEUR

Les trois contraintes précédemment rappelées ne sont ni anormales, ni susceptibles d'alimenter une quelconque polémique.

- Si elles peuvent nourrir une certaine frustration, elles n'en restent pas moins légitimes dans la mesure où, ainsi qu'il a été vu, elles sont la simple manifestation de la hiérarchie des normes et garantissent une sécurité juridique maximale.

- Traduisant les engagements internationaux et européens de la France et le fait que notre pays est un État de droit, ces contraintes doivent, aux yeux de la rapporteure, responsabiliser l'action du Parlement.

S'il peut être tentant, pour des motifs politiques, de proposer des évolutions séduisantes, radicales et d'apparence ambitieuse, de telles propositions ne devraient pas être faites lorsqu'elles s'exposent à coup sûr aux contraintes précédemment évoquées : la recherche du retentissement médiatique ou le souhait d'afficher son action ne doivent pas se faire au détriment du respect des normes auxquelles le législateur est tenu dans le cadre d'un État de droit.

La résonance médiatique et sociale ne doit donc pas guider seule l'action du Parlement. Si nos concitoyens, de façon tout à fait légitime, attendent des changements et n'acceptent pas l'immobilisme, il n'apparaît pas responsable ni même sain d'un point de vue démocratique de faire des propositions dont on sait qu'elles ne prospéreront pas.

- Cette discipline au respect de laquelle les travaux de la présente mission d'information s'est attachée ne signifie cependant pas l'inaction. Le Parlement souverain ne saurait s'interdire des initiatives qu'il juge opportune et qui seraient susceptibles de prospérer utilement.

Par ailleurs, cette responsabilité ne s'oppose pas, aux yeux de la rapporteure, à ce que des propositions puissent être faites dans un esprit constructif et une volonté de progrès, quand bien même elles pourraient se heurter à certaines des contraintes exposées. Il ne s'agit pas ici de suggérer des évolutions inconstitutionnelles ou contraires au droit européen (cela se révélerait inutile en l'état du droit) mais de s'autoriser à engager des modifications susceptibles, à travers une dimension pionnière, d'avoir un effet d'entraînement ou d'afficher le soutien de la France à certaines initiatives supranationales ⁽¹⁾.

(1) *Tel est par exemple le cas de la consécration de l'établissement stable numérique.*

La question de la consécration dans la Constitution de la lutte contre l'évasion fiscale

Pour contourner l'obstacle constitutionnel qui s'oppose à certaines tentatives de réformes, plusieurs voix militent pour une consécration dans la Constitution de la lutte contre l'évasion fiscale ou pour une inscription de la supériorité de l'intérêt général ou de l'utilité publique, selon les termes avancés, à certains droits et libertés constitutionnels, comme la liberté d'entreprendre ou le droit de propriété.

Si un tel procédé peut apparaître tentant, il appelle plusieurs observations.

D'une part, l'utilité publique figure déjà dans les normes constitutionnelles, l'article XVII de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen lui permettant de justifier une atteinte au droit de propriété (concrètement, de fonder les expropriations pour cause d'utilité publique). Par ailleurs, ce droit ne fait pas obstacle à des nationalisations (qui sont d'ailleurs expressément reconnues au neuvième alinéa du préambule de la Constitution du 27 octobre 1946).

D'autre part, les motifs d'intérêt général sont déjà retenus par le Conseil constitutionnel et servent à apprécier, en cas d'atteinte à un principe ou une liberté constitutionnels, si cette atteinte est justifiée. Il serait erroné de croire que la liberté d'entreprendre est absolue : ce sont les atteintes manifestement excessives qui sont sanctionnées, pas toutes les atteintes.

Enfin, ainsi qu'il a été vu, le Conseil constitutionnel a consacré l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Si son application a pu parfois décevoir, qu'il s'agisse des censures du registre public des trusts ou de la déclaration publique pays par pays des entreprises – pour se limiter à des exemples récents –, c'est qu'elle repose en réalité sur un équilibre qui tient à la tension entre les droits substantiels reconnus aux contribuables et les objectifs que peut poursuivre le législateur.

Les droits substantiels (droit de propriété, égalité devant l'impôt, consentement à l'impôt, liberté d'entreprendre ou encore droit au respect de la vie privée) peuvent ainsi être tempérés par d'autres principes constitutionnels, tels que la nécessité de l'impôt (nécessité de l'impôt qui emporte également l'exigence du caractère nécessaire d'un impôt pour justifier une atteinte à un droit constitutionnellement garanti) ou l'objectif de valeur constitutionnelle précédemment évoqué de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Cette tempérance suppose néanmoins que l'atteinte soit justifiée (ce qui est généralement le cas lorsqu'est en cause un dispositif renforçant les moyens de lutte contre l'évasion fiscale) mais, et c'est souvent là que le bât blesse, il faut que cette atteinte soit également proportionnée.

En conséquence, si l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales est bien réel et peut utilement trouver application, il appartient au législateur d'identifier des modalités d'actions qui n'emportent pas d'atteintes excessives à un droit garanti afin de donner à cet objectif essentiel une effectivité maximale.

Il appartient au Conseil constitutionnel d'apprécier et de sentir le pouls de la société, de se projeter dans les problèmes du siècle, les enjeux d'avenir et notamment ceux des générations futures, pour agir. Une telle action ne commande pas de modifier la Constitution : ses fondements juridiques se trouvent déjà au sein du bloc de constitutionnalité, ainsi que le relève Jacques Attali dans son billet à travers lequel il appelle le Conseil constitutionnel à intégrer à sa jurisprudence les besoins des générations à venir ⁽¹⁾.

(1) Jacques Attali, Les Cours suprêmes, au service des générations suivantes, Blog « Conversation avec Jacques Attali », 11 juin 2018

IV. APPRÉHENDER L'ÉVASION FISCALE INTERNATIONALE SANS COMPLAISANCE MAIS SANS HYSTÉRIE

L'évasion fiscale internationale doit donc être abordée avec pragmatisme. Sans complaisance, mais sans passion. Sans laxisme, mais sans hystérie.

Les entreprises qui ne jouent pas le jeu et qui éludent leur juste part d'impôt, leur contribution légitime, doivent être sanctionnées. Cela ne doit cependant pas se faire au détriment de toutes les autres entreprises, les plus nombreuses, qui paient leurs impôts sans montages abusifs. Cela ne saurait se faire au préjudice des intérêts de la France et des Français.

A. DES OUTILS DÉJÀ NOMBREUX ET EFFICACES : ENRICHIR L'ARSENAL SUR DES DYSFONCTIONNEMENTS CLAIREMENT IDENTIFIÉS

S'il est toujours tentant d'introduire de nouveaux outils juridiques pour combattre ceux qui se livrent à l'évasion fiscale, il faut rappeler que la France dispose d'un arsenal robuste qui a fait ses preuves.

Faut-il ajouter de nouveaux outils à travers des initiatives purement nationales ? Faut-il étoffer cet arsenal déjà puissant ? La réponse à ces questions peut varier selon les interlocuteurs. Pour la rapporteure, elle est affirmative dès lors que c'est utile, opérationnel et productif. Pour le dire autrement, il n'apparaît ni pertinent, ni opportun de créer des instruments à l'efficacité incertaine, que cette incertitude soit liée à leur caractère opérationnel ou qu'elle résulte d'effets de bord indésirables. Le remède ne doit pas être pire que le mal.

- La loi, par définition, est générale et impersonnelle. Elle ne peut donc, par construction, cibler des cas particuliers. Des interstices sont malheureusement inévitables, et s'il appartient au législateur et à l'ensemble des acteurs publics de les combler, il en demeurera toujours. Il convient donc de prendre garde à ne pas déborder excessivement lorsque ces trous doivent être bouchés, sans quoi la mesure curatrice aura des conséquences néfastes sur les parties déjà couvertes.

Les considérations politiques (d'aucuns diraient politiciennes) ne doivent pas non plus pousser à une surenchère potentiellement nuisible, à la seule fin de montrer qu'une action est engagée, sans connaître ses effets ou, plus cyniquement, en sachant qu'elle n'aboutira pas, ou qu'elle se conclura mal.

- À cet égard, le point de vue de l'administration, singulièrement celle en charge du contrôle fiscal de la DGFIP, paraît devoir être indiqué dans la mesure où il est certainement le mieux informé.

Lors des auditions de la mission d'information, le service du contrôle fiscal a indiqué ne pas demander de nouveaux outils. Ceux qui existent ont fait leur preuve et sont jugés suffisants par l'administration. La direction des vérifications nationales et internationales (DVNI), allant dans le même sens, a souligné l'efficacité de nombreux instruments français.

Il y a de fait tellement d'instruments que peu les connaissent tous, ce qui conduit parfois à des situations étranges durant des débats parlementaires, lorsque des dispositifs présentés comme résolvant tout ou partie de la question de l'évasion fiscale sont proposés mais rejetés dans l'incompréhension de nombreux parlementaires alors que ce rejet repose sur le fait que le droit existant satisfait déjà pleinement les dispositifs proposés.

Par ailleurs, un excès d'outils anti-abus (le terme excès étant choisi dans la mesure où ce qui est excessif n'est pas bon) pourrait entraîner un « effet boomerang » susceptible de nuire à l'attractivité nationale.

C'est d'ailleurs l'attractivité, parallèlement à l'applicabilité des outils, qui justifie la pertinence du niveau européen pour de nombreuses actions contre l'évasion fiscale (bien que cela ne doive pas faire obstacle à des actions nationales lorsque les initiatives européennes peinent à se concrétiser). La fiscalité, si elle est indéniablement instrument de justice et d'équité, est également un outil politique et économique.

Enfin, l'excès d'outils anti-abus peut conduire au paradoxe d'encourager l'évitement fiscal, comme le relèvent deux économistes : « *le civisme fiscal ne peut seulement résulter de la coercition.* »⁽¹⁾

La politique fiscale française, notamment celle du contrôle fiscal en France, doit sortir d'une logique budgétaire ou répressive pour retenir également une approche de long terme et s'inscrire dans une dimension économique plus générale. Elle n'a pas vocation à relever du court terme ni du ponctuel. Cela explique l'inadéquation des mesures rapidement prises après certaines révélations, après tel ou tel scandale, si elles ne sont pas mûrement réfléchies et ne correspondent pas de façon ciblée à un besoin réel.

(1) Aurélien Bealeu, Jean-Marie Monnier, La lutte contre l'évasion fiscale : le point de vue de l'économiste – L'évitement, enjeu de l'économie publique de l'impôt, *Revue française de finances publiques*, n° 127, 1^{er} août 2014.

• Cela étant dit, il ne faut pas s'interdire de proposer des améliorations lorsque celles-ci paraissent non seulement utiles, mais aussi applicables. Le présent rapport en sera ainsi la parfaite illustration, puisqu'il proposera la création dans certains cas, l'amélioration dans d'autres, d'outils renforçant la lutte contre l'évasion fiscale.

En attendant la concrétisation de ces mesures, il apparaît indispensable de mieux cartographier et connaître l'efficacité des outils français. Une telle initiative aurait plusieurs vertus, chacune de nature à la justifier :

– elle permettrait de disposer d'une vision générale sur l'arsenal français et de données complètes sur chacun de ses instruments ;

– elle montrerait enfin l'ampleur des dispositifs existants et la façon dont ils sont utilisés, permettant à l'ensemble de nos concitoyens de prendre la mesure réelle de l'action des services de contrôle et de la ferme prise en main de l'évitement fiscal par l'administration française (faisant taire par là même les critiques parfois entendues, toujours injustifiées, sur la prétendue inaction des pouvoirs publics et de l'administration) ;

– elle offrirait la possibilité d'évaluer chacun des outils afin d'identifier ceux qui se révèlent inutiles ou dépassés et ceux susceptibles d'être améliorés ;

– enfin, elle mettrait en lumière d'éventuels angles morts du droit fiscal, appelant des compléments.

Une telle évaluation bénéficierait donc à tous, citoyens, contribuables, Parlement et administration elle-même.

Recommandation n° 2 : Évaluer chaque l'année à travers un rapport remis au Parlement les outils fiscaux en vigueur contre la fraude et l'évasion fiscales, en faisant état de leur utilisation, de leur rendement individuel et des modifications susceptibles d'être apportées.

Lors de l'examen du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, la commission des finances, suivant l'avis favorable de la rapporteure du texte, Mme Émilie Cariou, a adopté un amendement CF47 de la rapporteure, sous-amendé par Mme Cariou, ayant précisément pour objet l'évaluation annuelle proposée.

Cette évaluation, qui portera sur les informations précédemment évoquées, figurera dans le document de politique transversale sur la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales créé en 2016.

B. REMETTRE EN PERSPECTIVE LE POIDS DE L'IS DANS LES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES

La solidité et la relative complétude des instruments français militent pour une approche rationnelle et dépassionnée de l'évitement fiscal. Un autre paramètre à garder à l'esprit va dans le même sens : le poids de l'IS dans les prélèvements obligatoires des entreprises et les recettes publiques de l'État.

Le produit annuel brut de l'IS est de l'ordre de 60 milliards d'euros, représentant 15 % des recettes fiscales de l'État, loin derrière la TVA (plus de 200 milliards d'euros de recettes brutes) ou l'impôt sur le revenu (environ 80 milliards d'euros). Les prélèvements obligatoires sur les entreprises représentaient en 2017 près de 19 % du PIB français et portaient sur un total de plus de 430 milliards d'euros (chiffres nets). L'IS représentait 6 % de ces prélèvements, derrière les prélèvements sociaux, la fiscalité locale et, surtout, les cotisations sociales ⁽¹⁾.

Le tableau suivant illustre le poids de différents prélèvements au regard du PIB, depuis 2012.

RECETTES DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES RAPPORTÉES AU PIB FRANÇAIS

(en % du PIB)

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018 (p.)
Recettes brutes IS	2,7 %	2,9 %	2,7 %	2,7%	2,5%	2,8 %	2,6 %
<i>Recettes nettes IS</i>	2,0 %	2,2 %	1,6 %	1,5 %	1,3 %	1,6 %	1,2 %
Recettes brutes IR	3,1 %	3,4 %	3,5 %	3,5 %	3,4 %	3,4 %	3,3 %
<i>Recettes nettes IR</i>	2,9 %	3,2 %	3,2 %	3,2 %	3,2 %	3,2 %	3,1 %
Recettes TVA	6,8 %	6,8 %	6,9 %	6,9 %	6,9 %	6,7 %	6,7 %
Recettes CSG	4,4 %	4,4 %	4,4 %	4,4 %	4,4 %	4,3 %	5,4 %
Recettes cotisations patronales	11,2 %	11,3 %	11,4 %	11,2 %	11,2 %	11,2 %	11,3 %

Source : direction générale du Trésor.

Cette remise en perspective n'a naturellement pas pour objet, et encore moins pour effet, de militer pour une timidité face à l'évasion fiscale des entreprises s'agissant de l'IS, les propositions d'évolution que fera la rapporteure témoignant de sa volonté en la matière. Il s'agit simplement de replacer cet impôt dans le cadre plus général des recettes publiques.

Il peut en effet sembler étonnant qu'un impôt dont le produit est nettement inférieur à l'IR et qui représente à peine le tiers de la TVA en termes de rendement, cristallise autant l'attention et nourrisse tant de passions au risque de détourner l'attention publique d'autres prélèvements et d'autres pratiques d'évitement. À cet égard, la fraude à la TVA, une des priorités de l'Union

(1) Valérie Rabault, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2017, tome I, Rapport général, Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 4125, 13 octobre 2016, p. 60.

européenne, devrait susciter un engagement au moins aussi fort que celui constaté sur l'IS, de même que les montages utilisés pour éviter les charges sociales ⁽¹⁾.

Pour ce motif aussi, nulle complaisance, mais nulle hystérie.

C'est au respect de cet équilibre que la rapporteure s'est attachée, pour proposer des pistes utiles, efficaces, prometteuses et qui seront de nature à renforcer la justice fiscale sans pour autant nuire aux intérêts nationaux, qu'il s'agisse de celui de l'État ou de ses citoyens et contribuables.

(1) *Le rapport déjà cité de notre collègue Fabien Roussel sur la proposition de loi créant une liste française des paradis fiscaux fournissant sur ce dernier point un exemple éloquent (Fabien Roussel, rapport précité, p. 33).*

PREMIÈRE PARTIE : PENSER LA LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE PAR LES PRISMES D'ATTRACTIVITÉ ET D'IDENTITÉ ÉCONOMIQUES DE LA FRANCE ET DE SA DIPLOMATIE FISCALE

L'évasion fiscale est indissociable du contexte international dans laquelle elle s'inscrit, son appréhension et son combat doivent donc impérativement être réalisés à l'aune de ce contexte. Une telle approche, qui peut sembler évidente mais paraît néanmoins trop souvent occultée, est indispensable pour bien comprendre le phénomène et identifier les moyens les plus appropriés pour y faire face.

Ces moyens doivent en effet tenir compte d'une double dimension, économique et diplomatique. Économique d'abord, pour assurer à la France une assiette imposable juste qui correspond à ce à quoi notre pays est en droit de prétendre en termes de recettes fiscales. Diplomatique, ensuite, car la fiscalité est une matière éminemment politique et suppose, au-delà des seules réponses techniques, une approche globale reposant sur l'utilisation par la France et l'Union européenne de tous les leviers à leur disposition pour stabiliser le plus possible un monde incertain et tendre, à terme, vers une justice fiscale mondiale.

I. L'IDENTITÉ ET L'ATTRACTIVITÉ ÉCONOMIQUES DE LA FRANCE

Dans sa lutte contre l'évasion fiscale internationale des entreprises, la France doit s'attacher à la poursuite de deux objectifs complémentaires, qui constituent les deux faces d'une même pièce : disposer des outils et moyens pour garantir au territoire national son assiette fiscale légitime sans que les transferts et pratiques érosives ne l'amenuisent, et se montrer attractive sans être agressive, afin d'assurer au pays un degré de compétitivité suffisant et d'offrir aux entreprises qui y opèrent des garanties adéquates.

A. MIEUX RATTACHER LE DROIT D'IMPOSER ET MIEUX VALORISER L'ASSIETTE

Le rattachement du droit d'imposer et la valorisation de l'assiette sont les deux piliers sur lesquels repose l'édifice de la fiscalité internationale. Le premier, à travers l'établissement stable, reconnaît à une juridiction fiscale son droit d'imposer des activités en raison du lien qui existe entre celles-ci et son territoire, ses infrastructures et ses moyens. La seconde, une fois le principe de ce rattachement reconnu, permet d'identifier le montant qui sera effectivement imposé à travers la quantification de la valeur créée, au cœur de laquelle se trouve la notion de prix de transfert.

L'établissement stable fait écho au principe de territorialité de l'impôt, reconnaissant le droit d'imposer les activités réalisées sur un territoire. S'oppose à ce principe celui de la mondialité, en vertu duquel une juridiction fiscale impose l'intégralité du bénéfice mondial des entreprises ayant leur siège sur son territoire – la portée effective de la mondialité étant fortement nuancée par les conventions fiscales et la reconnaissance d'établissements stables à l'étranger.

Territorialité et établissement stable, d'une part, création de valeur, de l'autre, sont complémentaires. Ils constituent d'ailleurs une réelle force pour un État capable de bien les articuler. La récente réforme américaine est à cet égard éloquente : en actant le passage d'une imposition mondiale à une imposition territoriale tout en mettant en place des dispositifs permettant une forte captation de valeur, les États-Unis ont proposé un système très ambitieux (pour leurs intérêts) ⁽¹⁾.

1. La notion cardinale d'établissement stable et les améliorations proposées

L'établissement stable consacre le lien entre une entreprise, son activité et un territoire fiscal. Pensé au siècle dernier dans le cadre d'une économie industrielle et physique, ses faiblesses font l'objet d'une ambitieuse action correctrice internationale afin d'en maintenir la pertinence (des développements spécifiquement consacrés à la question de l'établissement stable virtuel nourrissant la deuxième partie du rapport).

a. Les fondements conceptuels de l'établissement stable et les limites de sa définition actuelle

● En matière d'imposition des bénéfices des sociétés, la France retient une approche fondée sur le principe de territorialité, c'est-à-dire que sont soumis à l'IS les bénéfices réalisés par les entreprises exploitées en France, en application du I de l'article 209 du code général des impôts (CGI). Concrètement, cela signifie que :

– les bénéfices des entreprises françaises rattachables à des activités réalisées à l'étranger échappent en principe à l'IS ;

– les bénéfices des entreprises étrangères, s'ils sont rattachables à des activités réalisées en France, sont soumis à l'IS.

Les entreprises étrangères sont donc imposables en France si :

– elles réalisent leurs activités dans le cadre d'un établissement autonome ;

– ou, à défaut, exercent par l'intermédiaire de représentants sans personnalité professionnelle distincte de la leur (« agents dépendants ») ;

(1) La réforme fiscale américaine de décembre 2017 est présentée au point B du II de la présente partie.

– ou si les opérations réalisées en France forment un cycle commercial complet, défini comme une série d’opérations commerciales, industrielles ou artisanales dirigées vers un but déterminé et dont l’ensemble forment un tout cohérent (telles que les opérations d’achat de biens suivies de leur revente).

• Le droit français fait écho à une notion cardinale de la fiscalité internationale pour attribuer à une juridiction fiscale donnée le droit d’imposer une entreprise étrangère : l’établissement stable, défini par l’OCDE comme « *une installation fixe d’affaires par l’intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité* »⁽¹⁾, étant précisé que constitue également un tel établissement un agent dépendant, mandataire de l’entreprise étrangère et habilité à conclure des contrats au nom de cette dernière⁽²⁾.

Les éléments d’identification de l’établissement stable qui transparaissent de la définition de l’OCDE sont donc de nature géographique et physique (il faut être présent sur le territoire de la juridiction) et temporelle (il faut que cette présence soit suffisamment longue). En résumé, l’établissement stable repose sur une conception en vertu de laquelle « *seule l’intégration profonde et durable du contribuable à la vie économique d’un État est susceptible de créer un lien justifiant l’imposition de ses revenus au sein de cet État.* »⁽³⁾

C’est cette conception d’intégration économique suffisante qui conduit à exclure de la qualité d’établissement stable les activités préparatoires ou auxiliaires telles que le stockage ou la livraison, ou encore les chantiers dont la durée est jugée insuffisamment longue⁽⁴⁾.

Pour tenir compte de l’évolution technologique constatée depuis la seconde moitié du XX^e siècle, notamment de l’automatisation croissante de l’économie, des modifications ou compléments à la définition de l’établissement stable ont été apportés :

– l’exigence d’un personnel physiquement présent en assez grand nombre a progressivement été abandonnée, conduisant à reconnaître la qualité d’établissement stable à des sites automatisés (par exemple d’extraction de ressources naturelles), le personnel de l’entreprise se limitant à réaliser des fonctions d’entretien et de surveillance⁽⁵⁾ ;

(1) OCDE, Commentaires du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *article 5, paragraphe 1, point 2.*

(2) Cf. *infra*, b.

(3) Nicolas Vergnet, Les fondements théoriques de l’établissement stable à l’épreuve de la modernisation de l’économie, *Revue de droit fiscal*, n° 39, 28 septembre 2017, n° 476, p. 3

(4) La plupart des conventions fiscales prévoient une durée minimale en deçà de laquelle un chantier de construction n’est pas qualifiée d’établissement stable.

(5) OCDE, commentaires précités, *article 5, paragraphe 1, point 10.*

– dans la même logique, un serveur informatique peut constituer un établissement stable dans certaines conditions ⁽¹⁾.

Ces évolutions ne sont toutefois pas totalement satisfaisantes et laissent de côté certains aspects de l'économie moderne. La définition actuelle de l'établissement stable, telle qu'elle figure dans les conventions fiscales, présente en effet une importante limite : il faut un lien physique suffisant, substantiel, dans la juridiction, et si une société étrangère recourt à un agent dépendant – pouvant conduire à réduire son empreinte physique –, encore faut-il que ce dernier, pour être un établissement stable, dispose du pouvoir d'engager juridiquement la société.

b. L'amélioration de la définition de l'établissement stable : l'opportune proposition de l'OCDE

Dans le cadre du projet « BEPS », une réflexion nourrie a été lancée sur la modernisation de l'établissement stable, auquel l'action 7 est consacrée.

i. Les limites à la reconnaissance de l'établissement stable liées à l'exigence d'un engagement juridique

Les difficultés liées au lien physique actuellement prévu n'ont pas fait l'objet d'une réponse pleinement satisfaisante, ni dans cette action 7 ni à travers l'action 1 dédiée à la fiscalité du numérique : l'absence de consensus explique ce débouché incomplet ⁽²⁾.

Une avancée significative a néanmoins été réalisée à travers la modernisation bienvenue de la définition de l'agent dépendant, également appelé « accords de commissionnaires ».

Les accords de commissionnaires désignent les schémas – qui peuvent être tout à fait légitimes – dans lesquels une société étrangère, pour la conduite de ses opérations dans un pays, va recourir aux services d'un agent qui réalise certaines démarches et fournit des prestations, sans pour autant engager juridiquement cette société : l'agent joue essentiellement le rôle d'apporteur d'affaires et se voit rémunéré par le versement d'une commission (d'où l'appellation).

Si ces pratiques n'ont, en soi, rien d'anormal, elles ont été exploitées de façon relativement cynique par plusieurs entreprises, notamment celles pouvant se passer d'une présence physique dans une autre juridiction grâce à la numérisation de l'économie. Dans ces hypothèses, l'agent dépendant réalise l'essentiel des opérations à l'exception – capitale – de la conclusion juridique du contrat. C'est bien l'agent qui identifie les clients, leur présente les produits et services, les

(1) OCDE, commentaires précités, article 5, commerce électronique, points 42.2 et suivants. Voir également la réponse ministérielle à la question écrite du député Olivier de Chazeaux en 2001 (question n° 56961, réponse publiée au Journal officiel le 30 juillet 2001, p. 4395).

(2) Cf. infra, deuxième partie, I, A, 3.

renseigne, négocie avec eux et prépare les documents ; la signature du contrat, en revanche, échoit à la société mère étrangère.

Ce type de situations permet à cette dernière d'échapper à l'impôt dans la juridiction de réalisation des prestations dans la mesure où les conventions fiscales actuelles prévoient, s'agissant des agents dépendants, qu'ils doivent avoir le pouvoir de conclure des contrats au nom de la société pour être qualifiés d'établissement stable. Même lorsque la société mère se borne à apposer un contreseing formel sur le contrat négocié et préparé par l'agent dépendant, ce dernier n'est pas considéré comme établissement stable.

Ce formalisme juridique a le mérite d'assurer une sécurité maximale aux acteurs économiques dans la mesure où l'incertitude est quasiment inexistante : la ligne de partage entre ce qui relève de l'établissement stable et ce qui en est exclu est claire, c'est l'engagement juridique.

Un tel formalisme présente néanmoins l'inconvénient majeur d'éluder artificiellement l'impôt d'une juridiction, ce qui est d'autant moins admissible que tout est effectué au sein de cette dernière et grâce aux équipes et infrastructures locales.

C'est cette exigence de conclusion juridique qui a récemment conduit le juge administratif à annuler les redressements opérés par l'administration fiscale française à l'égard de sociétés étrangères fournissant des services numériques, Google et Valueclick.

**Les affaires « Google » et « Valueclick » :
illustrations des schémas reposant sur des accords de commissionnaires et des
insuffisances des conventions fiscales actuelles**

Des récentes décisions de justice concernant des entreprises du numérique fournissent une illustration éloquente des accords de commissionnaires et des lacunes touchant actuellement les conventions fiscales (convention contre la double imposition, ou « CDI ») en vigueur.

• Très médiatisés, les jugements rendus le 12 juillet 2017 par le tribunal administratif de Paris dans l'affaire concernant le groupe **Google** sont une première consécration du formalisme juridique qui découle des CDI⁽¹⁾.

La société Google France, filiale de Google Inc., société américaine, fournit à Google Ireland Limited (GIL), elle aussi filiale de Google Inc., une assistance commerciale et des conseils à ses clients français (GIL commercialisant en France un service payant d'insertion d'annonces publicitaires, AdWords).

Google France joue un rôle prépondérant et central dans l'activité de GIL, démarchant les clients, leur présentant les services et, d'après l'administration fiscale française, réalisant l'essentiel des opérations à la seule exception de la validation formelle des annonces mises en ligne, qui relève de GIL.

Malgré l'importance de Google France dans le processus commercial de GIL en France, la seule circonstance que la validation des annonces mises en ligne relève exclusivement de GIL suffit à priver Google France de la qualité d'établissement stable : Google France ne dispose pas du pouvoir d'engager GIL. Or, la convention fiscale franco-irlandaise exige, pour reconnaître la qualité d'établissement stable, non seulement une dépendance de l'agent commissionnaire à l'égard de la société de l'autre pays, mais aussi la disposition de « *pouvoirs qu'[il] exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise* » (point c du §9 de l'article 2 de la convention).

Dès lors, et même si GIL se bornait à une validation formelle sous la forme d'un contreseing, la qualité d'établissement stable de cette entreprise ne pouvait être reconnue à Google France.

- Dans la même logique et en matière de TVA, la cour administrative d'appel (CAA) de Paris, le 1^{er} mars 2018, a annulé le redressement de **Valueclick**, groupe américain intervenant dans le marketing digital personnalisé disposant d'une filiale en Irlande (Valueclick International Ltd.) et d'une autre en France.

La filiale française, bien que dotée d'importants moyens et dont les personnels négocient et rédigent certaines clauses des contrats, ne disposait en aucun cas du pouvoir d'engager juridiquement la société irlandaise, seule cette dernière signant lesdits contrats, « *quand bien même cette signature présentait un caractère d'automatisme et s'apparentait à une simple validation* »⁽¹⁾.

(1) *Tribunal administratif de Paris, 12 juillet 2017, Société Google Ireland Limited, nos 1505113/1-1, 1505126/1-1, 1505147/1-1, 1505165/1-1 et 1505178/1-1. L'impôt sur les sociétés n'était pas le seul impôt contesté, les jugements portant aussi sur la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe professionnelle et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (ainsi que sur une retenue à la source).*

(2) *CAA Paris, 1^{er} mars 2018, Conversant International Ltd., anciennement Valueclick International Ltd., n° 17PA01538.*

C'est également l'exigence de formalisme juridique qui explique qu'Airbnb, bien qu'ayant pour premier marché mondial Paris, n'acquitte en France qu'un IS très faible – 92 944 euros en 2016 pour un chiffre d'affaires estimé à 120 millions d'euros, d'après les informations parues dans la presse en août 2017. Bien que le bien loué soit en France, la transaction est formellement réalisée depuis des sites hébergés dans les îles britanniques.

D'aucuns ont pu critiquer l'approche excessivement juridique du juge administratif dans l'affaire Google et se sont réjouis que l'État interjette appel du jugement. Il n'appartient naturellement pas à la rapporteure de commenter le sens d'une décision de justice frappée de recours ni d'influencer de quelque manière le déroulement de l'instance. Néanmoins, il paraît difficile de reprocher au juge d'avoir fait une application exacte des termes d'une convention fiscale qui exige le nécessaire engagement juridique pour reconnaître dans un agent dépendant un établissement stable.

Enfin, le simple fait d'avoir dû faire évoluer les règles de qualification d'établissement stable dans le modèle de convention de l'OCDE montre que les

règles précédentes constituaient un réel obstacle à la reconnaissance d'un établissement stable sans engagement juridique.

Dans un tel contexte, l'évolution résultant du projet « BEPS » et traduite juridiquement dans la Convention multilatérale est tout particulièrement bienvenue.

ii. La réponse de l'OCDE : privilégier la substance sur le formalisme

L'action 7 du projet « BEPS » a abouti à une refonte du modèle de convention fiscale de l'OCDE afin de qualifier d'établissement stable les agents dépendants qui, sans conclure juridiquement de contrat, jouent un rôle essentiel dans cette conclusion et que cette dernière est faite par la société mère sans modification importante.

- La motivation sous-jacente de cette révision consiste à privilégier la substance sur le formalisme et à tenir compte de la réalité économique de l'opération.

Il serait possible d'y voir une sorte d'immixtion de la logique des prix de transfert en matière d'établissement stable, c'est à dire une confusion entre les deux étapes d'imposition internationale : établir le lien, quantifier l'assiette. En effet, il est possible de considérer que ce qui justifie cette approche reposant sur la substance est le fait que c'est l'agent dépendant qui crée le plus de valeur dans le processus commercial, la signature du contrat ne comptant pour rien ou presque.

Toutefois, il convient de souligner que le prix du contrat, sa contrepartie financière et donc le bénéficiaire qui pourra être rattaché à une juridiction donnée, pourront être minorés par différents flux tels que le versement de redevances à la société mère étrangère. On peut également considérer que c'est surtout le produit, le service, l'algorithme qui crée la valeur et attire le client, et non la prestation de l'agent dépendant en tant que tel. Il n'y a donc pas réellement confusion, et la révision de la définition de l'établissement stable à laquelle l'OCDE a procédé demeure bien sur le seul terrain du « nexus », du lien fiscal avec une juridiction.

- La rapporteure a déjà eu l'occasion d'aborder l'évolution de l'établissement stable à l'occasion de l'examen pour avis du projet de loi autorisant la ratification de la Convention multilatérale « BEPS », auquel il est prié de se reporter pour des précisions détaillées⁽¹⁾. Ne seront rappelés dans les développements suivants que les principaux éléments touchant à la modification de l'établissement stable et à ses conséquences.

(1) *Bénédictte Peyrol, Avis au nom de la commission des finances sur le projet de loi autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1093, 20 juin 2018, notamment pp. 91-93 pour une présentation détaillée du dispositif et pp. 115-117 pour des réponses apportées aux questions d'application que peut susciter la nouvelle définition de l'établissement stable.*

La Convention multilatérale prévoit à son article 12 la transposition de l'évolution apportée à l'établissement stable par l'action 7 du projet « BEPS ». Le fait que figure dans cet instrument novateur et ambitieux cette évolution accroît substantiellement la portée de celle-ci, de nombreuses conventions pouvant l'intégrer rapidement.

Compte tenu des modalités de fonctionnement de la Convention multilatérale, un certain nombre de conventions ne seront pas modifiées en ce sens, l'une des deux juridictions parties ayant formulé une réserve exclusive sur l'article 12. Tel est le cas de l'Irlande, du Luxembourg ou encore du Royaume-Uni. Le choix irlandais fait donc en l'état obstacle à l'application de la nouvelle définition de l'établissement stable à la situation de Google, circonstance susceptible d'engendrer une certaine frustration – qui ne doit toutefois qu'être passagère dans la mesure où les positions d'un pays peuvent changer, surtout si les moyens diplomatiques idoines sont employés à cet effet ⁽¹⁾.

Néanmoins, il faut bien se réjouir de l'évolution proposée par l'OCDE, qui constitue une avancée indéniable et s'inscrit dans un mouvement global de modernisation des règles fiscales et de leur prise en compte accrue de la substance économique.

Par ailleurs, des motifs de satisfaction existent aussi dans les options de certains pays, tels que les Pays-Bas qui ont retenu cet article 12.

Enfin, rappelons que les choix faits au titre de la Convention multilatérale ne préjugent pas d'évolutions futures qui pourraient intervenir dans un cadre bilatéral. La récente renégociation de la convention fiscale franco-luxembourgeoise en fournit une éclatante illustration : si le Luxembourg n'a pas retenu l'article 12 de la Convention multilatérale, il a accepté d'inclure son dispositif dans la nouvelle version de la convention bilatérale le liant à notre pays.

2. Mieux valoriser l'assiette imposable : la place centrale des prix de transfert

Plus encore que l'établissement stable, la question de la valorisation de l'assiette revêt une importance particulièrement saillante en matière de fiscalité internationale et face aux pratiques d'évasion fiscale. De fait, si le « nexus », le droit d'imposer, est reconnu, mais que l'assiette est minimale, tous les efforts pour obtenir la reconnaissance d'un établissement stable se révéleront, sinon inutiles, du moins sous-optimaux.

Le présent rapport ayant vocation à être pratique et déboucher sur des propositions d'évolution concrètes, les développements qui suivent ne prétendent

(1) *Le rôle nécessaire de la diplomatie dans la lutte contre l'évasion fiscale faisant l'objet du II de la présente partie.*

pas à l'exhaustivité. La question des prix de transfert est éminemment complexe et son traitement complet supposerait plusieurs tomes ⁽¹⁾.

a. La notion et l'importance des prix de transfert

Les prix de transfert correspondent aux « *prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées* » ⁽²⁾. De façon simplifiée, les prix de transfert sont donc les prix des transactions réalisées entre société appartenant au même groupe mais résidant dans différentes juridictions. On retrouve ici les deux critères des prix de transfert :

– des transactions entre entreprises liées, excluant les transactions entre sociétés indépendantes ;

– le franchissement d'une frontière fiscale, excluant les transactions domestiques.

La place centrale des prix de transfert dans la fiscalité internationale s'explique par l'importance de leur volume : compte tenu des associations de plus en plus nombreuses entre entreprises, les transactions intragroupes des multinationales représenteraient 60 % des opérations mondiales.

Les prix de transfert ne sont donc pas condamnables par essence et sont inhérents à une économie ouverte dans laquelle opèrent des groupes. C'est dans le cadre de leur manipulation ou de prix de transfert anormaux que ceux-ci constituent un vecteur d'évasion fiscale de choix à travers la relocalisation de profits dans des juridictions fiscales clémentes et la diminution d'assiette imposable dans celles à fiscalité plus élevée.

Les schémas d'évasion associant les prix de transfert peuvent revêtir une complexité extrême. De façon simplifiée, une société établie dans une juridiction à fiscalité élevée va majorer le prix qu'elle verse à une société liée établie dans un pays à fiscalité réduite en échange de la fourniture d'un bien, d'une prestation ou d'un droit de propriété intellectuelle, ce qui lui permet de réduire son assiette imposable et de minorer la charge fiscale du groupe.

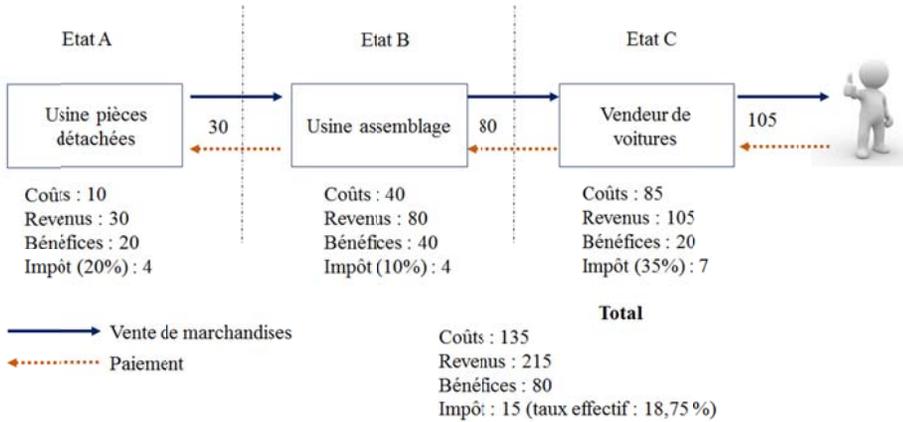
Les deux schémas suivants illustrent en quoi peut consister concrètement une manipulation abusive des prix de transfert à des fins fiscales. Le premier schéma correspond à une situation « normale », le second à celle résultant d'une

(1) Pour les lecteurs souhaitant approfondir leur connaissance des prix de transfert, il est renvoyé à l'édition 2017 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, document de 672 pages. Pour une analyse pertinente mais plus digeste, il est renvoyé à l'intéressant article de Vincent Renoux et Simon Bernard sur le sujet (Vincent Renoux et Simon Bernard, Création de valeur dans une économie multipolaire, ou la face cachée des prix de transfert, *Revue de droit fiscal*, n° 24, 14 juin 2018, n° 296).

(2) OCDE (2017), Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, *Préface*, § 11, p. 18.

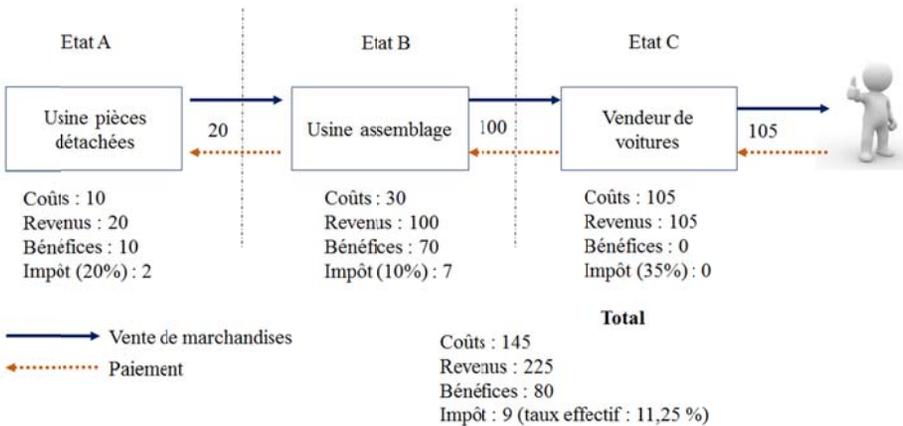
manipulation. Le tableau qui les complète dresse le bilan de l'opération de manipulation.

Utilisation de prix de pleine concurrence



Source : commission des finances

Manipulation du prix des transactions



Source : commission des finances

CONSEQUENCES DE LA MANIPULATION DES PRIX DE TRANSFERT

	Total sans manipulation des prix de transfert (A)	Total avec manipulation des prix de transfert (B)	Différence (B – A)
Coûts	135,00	145,00	10,00
Revenus	215,00	225,00	10,00
Bénéfices	80,00	80,00	0,00
Impôt (IS)	15,00	9,00	- 6,00
Taux effectif IS (%)	18,75	11,25	- 7,50

Il ressort de cet exemple qu'en manipulant les prix de transfert, à bénéfices constants, la charge fiscale est réduite de plus de 30 %.

b. Les techniques de valorisation

La détermination des prix de transfert repose sur un axe directeur, le principe de pleine concurrence (ou « prix de pleine concurrence »). En vertu de ce principe, qui représente le consensus international en matière de valorisation, les prix de transfert dans un groupe doivent être déterminés de la même manière que les prix de transactions comparables entre entités indépendantes sur un marché concurrentiel. La définition précise donnée de ce principe par l'OCDE est la suivante : « *Lorsque les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause des conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence* »⁽¹⁾.

i. L'analyse de la chaîne de valeur

- La première étape est l'analyse de la chaîne de valeur (« *value chain analysis* »), c'est à dire l'identification des fonctions exercées, des risques encourus et des actifs utilisés par chaque entité du groupe partie à une opération :

- les fonctions sont de différentes natures : conception, R&D, production, commercialisation, prestations financières, *etc.* ;

- les risques sont également variables : risques de marché tels que la variation du prix des matières premières, gestion des stocks, risques financiers (variation des taux de change ou d'intérêt par exemple), risques industriels (tels qu'un défaut de fabrication) ;

- les actifs, corporels et incorporels, sont recensés en fonction de leur nature et de leur exploitation.

(1) OCDE (2017), Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, *Glossaire*, p. 32. Il s'agit de la reprise de la définition figurant à l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Une fois cette analyse réalisée, la cartographie fonctionnelle de l'opération économique est faite et il est possible d'identifier les éléments rattachables à chaque entité ainsi que l'entrepreneur principal, qui est l'entité assumant les plus grands risques et à qui la rémunération résiduelle est attribuée (c'est à dire ce qu'il reste une fois que toutes les entités ont été correctement rémunérées pour leur participation).

- Cette analyse peut cependant se révéler incomplète, notamment face à des transactions à fort degré d'intégration des entités qui y prennent part ou lorsque sont utilisés des actifs uniques (sans équivalents et donc par définition difficilement comparables).

L'OCDE a donc suggéré, à travers les actions 8 à 10 du projet « BEPS », de moderniser l'appréhension des risques et des actifs à travers les fonctions de contrôle des risques et les fonctions de développement des actifs.

L'analyse de la chaîne de valeur ne doit pas être vue comme une solution miracle : il s'agit d'un outil qui permet de bien délimiter la transaction et ses composantes afin d'inciter une entreprise ou une administration à identifier la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée pour une transaction donnée ⁽¹⁾.

ii. Les méthodes de rémunération

L'OCDE identifie cinq méthodes de détermination de la rémunération attribuable à chaque entité participant à une opération, généralement distinguées en deux catégories : les méthodes traditionnelles et les méthodes transactionnelles.

- *Les trois méthodes traditionnelles*

Les trois méthodes traditionnelles sont :

- la méthode du prix comparable sur un marché libre (« *comparable uncontrolled price* » ou « *CUP* ») ;

- la méthode du prix de revente moins (« *retail minus* ») ;

- la méthode du prix de revient majoré (« *cost plus* »).

- **La méthode du prix comparable sur un marché libre** est la plus directe et la plus simple, consistant à comparer les prix constatés dans l'opération entre entités liées à ceux pratiqués sur le marché par des entreprises indépendantes.

Sa simplicité est son principal atout mais également sa faiblesse : elle suppose par définition l'existence de comparables, ce qui n'est pas toujours facile à obtenir, particulièrement dans les domaines innovants. Elle est donc plutôt

(1) OCDE, BEPS action 8-10, Revised Guidance on Profit Splits, 4 July – 5 September 2016, p. 12.

réservée aux transactions de vente de biens courants ou de prestations de services communs.

- La **méthode du prix de revente moins** (ou « *retail minus* », en anglais), deuxième méthode traditionnelle, consiste à identifier le prix auquel un produit acheté à une entité liée est revendu à un client indépendant auquel sera soustrait la marge brute réalisée.

Elle suppose donc d'identifier cette marge brute (le prix de revente étant connu) et donc de disposer de fonctions, de risques et d'actifs comparables, conduisant aux mêmes faiblesses que la méthode du prix comparable. L'usage de cette méthode est surtout adapté aux opérations de commercialisation dans lesquels le vendeur n'est pas l'entrepreneur principal (producteur).

- La **méthode du prix de revient majoré** (ou « *cost plus* ») consiste à déterminer le prix de revient d'un service ou d'un bien fourni à une entreprise liée, pour le majorer d'une marge brute. Elle suppose d'identifier les coûts de production directs et indirects ainsi que toutes les charges d'exploitation. Son usage est recommandé vis-à-vis des prestataires et sous-traitants exposés à peu ou pas de risques.

D'une manière générale, ces trois méthodes sont surtout utiles lorsqu'une entité, sans pour autant nécessairement être le centre de décision du groupe et/ou détenir les actifs clefs de la multinationale, n'est pour autant pas dénuée d'autonomie de gestion et de décision ou d'actifs propres au plan local. Elle encourra donc un certain niveau de risques locaux.

- *Les deux méthodes transactionnelles : marge nette et partage des bénéfices*

Les méthodes transactionnelles sont plus fiables pour s'assurer que les rémunérations entre entreprises liées sont conformes au principe de pleine concurrence. Ces deux méthodes sont :

- la méthode transactionnelle de la marge nette ;
- la méthode transactionnelle du partage des bénéfices (« *profit split* »).

- La **méthode transactionnelle de la marge nette**, plus connue sous ses initiales anglo-saxonnes « *TNMM* » (pour « *transactional net margin method* »), vise à déterminer la marge nette (le résultat d'exploitation) réalisée par une entreprise dans une transaction intragroupe à partir de données telles que le chiffre d'affaires, les charges, la valeur des actifs détenus et utilisés, *etc.* Là où, dans les méthodes traditionnelles, le raisonnement porte sur les prix ou sur la marge brute, la « *TNMM* » suppose de raisonner en ratio de marge nette (tel que le ratio de bénéfice sur le chiffre d'affaires).

Illustration simplifiée de la méthode « *TNMM* »

Un groupe X est constitué d'un producteur A, qui fabrique des meubles, et d'un distributeur B, qui les vend aux consommateurs pour un prix de 100. Le prix à déterminer est celui entre le producteur et le vendeur.

Le distributeur B réalise une marge d'exploitation de pleine concurrence de 10 % (déterminée par le rapport entre le bénéfice d'exploitation et le chiffre d'affaires). Cette marge est donc de 10 ($100 \times 10 \%$).

Supposons que le distributeur supporte des charges d'exploitation propres de 50, hors achats de marchandises objets du prix de transfert. Ce dernier sera donc calculé comme suit : $100 - 50 - 10 = 40$.

Le producteur vendra donc ses meubles au distributeur au prix de transfert de 40.

D'une manière générale, la « *TNMM* » est utile face à des configurations simples en termes de fonctions et en l'absence d'actifs de grande valeur ou unique que l'entité considérée pourrait détenir ou contribuer à élaborer.

• **La méthode du partage des bénéfices (« *profit split* »)** consiste à déterminer le résultat global dégagé par les parties à une ou des transactions identifiées et à le partager entre elles, en vue d'une allocation des profits qui aurait été celle constatée si les entités avaient été indépendantes.

D'apparence complexe, cette méthode est particulièrement précieuse face à des organisations très intégrées dans lesquelles il est difficile de valoriser chaque opération à laquelle participent plusieurs entités et, singulièrement, pour les transactions dans lesquelles la part d'actifs immatériels uniques est forte et auxquels plusieurs entités liées contribuent séparément ou de façon combinée.

Le « *profit split* » peut se faire de deux façons :

– par l'analyse des contributions, consistant à répartir les profits combinés dégagés par les parties à une ou des transactions identifiées en fonction de ce que chacune aurait pu avoir, dans le cadre de transactions comparables, si elle était autonome ;

– par l'analyse résiduelle, dans laquelle les contributions des entités peuvent être séparées en deux groupes et appréciées en deux étapes. Cette analyse est opportune lorsqu'une partie des contributions peut être valorisée *via* des comparables et qu'une autre ne le peut pas : pour les premières, l'emploi d'une méthode traditionnelle ou de la « *TNMM* » est suggérée, permettant d'identifier la rémunération initiale ; pour les secondes, la rémunération résiduelle est répartie selon les actifs, risques et fonctions, à travers l'analyse des contributions de chaque entité.

Illustration simplifiée de la méthode de « profit split »

Soit un producteur C, qui construit des appareils électroménagers pour un coût unitaire de 100, et un distributeur D, qui vend ces appareils aux consommateurs pour un prix unitaire de 1 000.

Le coût de distribution étant de 300, le bénéfice consolidé de la transaction est donc de $1\ 000 - 300 - 100 = 600$.

Pour répartir ce bénéfice entre les entreprises parties à la transaction, est utilisée une clef de répartition reposant sur le rapport charges d'exploitation de chaque entreprise / charges d'exploitation combinées des deux parties. Le total des charges est de 400 (100 de coût de production, 300 de coût de distribution).

Les contributions de C et D sont donc :

– pour C, de $100 / 400 = 25\ %$;

– pour D, de $300 / 400 = 75\ %$.

En conséquence, le bénéfice attribuable à chaque entreprise est :

– pour C, de $600 \times 25\ % = 150$;

– pour D, de $600 \times 75\ % = 450$.

Le rapport final sur les actions 8 à 10 du projet « BEPS » indique que cette méthode est « *la plus appropriée dans des situations dans lesquelles les caractéristiques de la transaction rendent problématique l'application d'autres méthodologies de prix de transfert.* »⁽¹⁾

Un document dédié au « profit split » a été publié par l'OCDE en juillet 2016 afin de servir de bases aux discussions visant à réviser les bonnes pratiques en la matière⁽²⁾. Une version actualisée en anglais, non encore traduite en français à la date de rédaction du présent rapport, est parue en juin 2018⁽³⁾.

(1) OCDE (2016), Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeurs, Action 8-10 - Rapports finaux 2015, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, p. 59.

(2) OCDE, *BEPS actions 8-10, Revised Guidance on Profit Splits*, 4 July – 5 September 2016 (<http://www.oecd.org/tax/beps/release-of-beps-discussion-drafts-on-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-and-revised-guidance-on-profit-splits.htm>).

(3) OCDE, *BEPS, action 10, Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method*, juin 2018.

c. L'appréhension perfectible des prix de transfert en France

Évoqués de façon relativement discrète dans la loi, les prix de transfert pourraient faire l'objet d'éclairages plus fournis de la part de l'administration, cette dernière pouvant également être accompagnée en vue d'un usage optimal des méthodes de valorisation.

i. L'opportunité d'une évolution du contenu de l'article 57 du code général des impôts sur les prix de transfert

• À travers l'article 57 du CGI, la France dispose d'un outil qui lui permet de rectifier le résultat des entreprises (à la hausse) lorsqu'elle constate qu'une entreprise française a abusivement transféré des bénéfices à l'étranger, dans le chef d'une entreprise qu'elle contrôle ou qui la contrôle. La condition de dépendance ou de contrôle n'est toutefois pas exigée lorsque l'entreprise étrangère se trouve dans un pays à régime fiscal privilégié ou un État ou territoire non coopératif (ETNC) ⁽¹⁾.

Concrètement, l'article 57 institue une présomption de transfert de bénéfices à l'étranger, à la double condition que l'administration puisse établir non seulement le lien de dépendance entre la société française et l'étrangère, mais aussi l'octroi d'un avantage à cette dernière. Une fois ces éléments établis, c'est à l'entreprise de démontrer que le transfert correspond à une réelle contrepartie et qu'il n'est donc pas abusif.

La dépendance, caractérisée par un lien financier constaté en cas de contrôle de la majorité du capital, peut également être de fait, dès lors qu'il est possible à l'une des entreprises de dicter des conditions économiques défavorables à l'entreprise contrôlée de fait, mais profitable à celle dominante ⁽²⁾.

(1) Ces deux notions seront présentées plus en détail dans la deuxième partie, III, B.

(2) Conclusions de Philippe Martin sous Conseil d'État, 18 mars 1994, SA Sovemarco-Europe, n^{os} 68799-70814, au Recueil.

L'acte anormal de gestion

Création prétorienne, l'acte anormal de gestion (AAG) peut être vu comme une exception à la règle selon laquelle l'administration n'a pas à s'immiscer dans la vie des entreprises ni à sanctionner les mauvaises gestions.

Comme l'abus de droit (*cf. infra*, B), l'AAG n'implique aucune violation directe de la loi et ne constitue pas *stricto sensu* une fraude. En revanche, à la différence de l'abus de droit, l'AAG ne suppose pas la méconnaissance de l'esprit des normes (ou une dissimulation) : il sanctionne un acte contraire à l'intérêt social de l'entreprise. Pour Maurice Cozian, l'AAG relève plus de la perversion financière que de l'évasion fiscale, qui n'est que la conséquence de l'acte et non sa cause : la différence avec l'abus de droit est ici manifeste ⁽¹⁾.

Sur le fondement de l'AAG, l'administration va rectifier le résultat d'une entreprise en réintégrant le manque à gagner jugé anormal ou en refusant la déduction de certaines charges. Le refoulement des charges peut être total, si elles sont anormales dans leur principe, ou partiel, si seul leur montant revêt un tel caractère.

En matière d'AAG, la charge de la preuve incombe à l'administration (les déclarations faites par les contribuables sont présumées correctes), sauf en l'absence de déclaration régulière des résultats, hypothèse dans laquelle l'administration fixe elle-même l'assiette imposable (il appartiendra alors au contribuable, le cas échéant, d'apporter la preuve du caractère excessif de l'assiette ainsi définie).

L'AAG est intéressant car à la différence de l'article 57, il s'applique même en dehors des hypothèses de dépendance. En revanche, c'est à l'administration de démontrer l'anormalité de l'acte, là où, au titre de l'article 57, la charge de la preuve est renversée et qu'il appartient à l'entreprise de démontrer l'existence d'une contrepartie sérieuse.

(1) Maurice Cozian, ouvrage précité, p. 98.

Cet article 57, qui remonte à 1933 ⁽¹⁾, a une rédaction relativement elliptique qui assure au dispositif une application généreuse. Sont en effet réincorporés au résultat de l'entreprise française « *les bénéfiques indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen* ».

● La largesse des termes employés a été critiquée par de nombreux acteurs, pour des raisons parfois opposées dans leur finalité.

Dans un rapport de 2013, l'Inspection générale des finances (IGF) considérait que l'administration fiscale française n'était pas aussi bien armée que ses homologues étrangères dans la mesure où la législation nationale ne faisait pas mention du principe de pleine concurrence ⁽²⁾. Pour l'IGF, cette lacune emportait deux conséquences regrettables pour les finances publiques :

(1) Article 76 de la loi du 31 mai 1933 portant fixation du budget général de l'exercice 1933.

(2) Inspection générale des finances, Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intra-groupe, mars 2013, p. 24.

– l’administration, dans ses vérifications, ne pouvait se prévaloir de la doctrine de l’OCDE en matière de prix de transfert ;

– les entreprises, en revanche, s’en inspiraient abondamment afin d’ériger un édifice difficile à abattre par l’administration.

En résulteraient une inégalité des armes et une différence de terrain au détriment de l’administration française, cette dernière n’étant pas en mesure de se fonder sur autre chose que des transactions comparables pour identifier une éventuelle anomalie, là où les entreprises raisonnent non par transactions mais par échantillons d’entités comparables, approche économiquement plus pertinente et mieux admise par les autres pays et les juridictions.

En conséquence, pour l’IGF, les fondements juridiques français du contrôle des prix de transfert, inadaptés, restreindraient les marges de manœuvre de l’administration et les chances que les vérifications réalisées prospèrent au contentieux.

Pour un grand nombre de contribuables – mais aussi de conseils –, ce n’est pas tant l’inadéquation de l’article 57 critiquée par l’IGF que sa rédaction peu précise qui pourrait poser des difficultés sous l’angle de la sécurité juridique.

Sous-optimal en termes de vérifications et de rendement du contrôle et peu sécurisant pour les contribuables, l’article 57 trouve de nombreux détracteurs. Il peut donc paraître étonnant que son dispositif n’ait pas évolué.

● En réalité, cet apparent immobilisme n’est ni totalement anormal, ni absolument incohérent.

En premier lieu, si l’article 57 ne cite pas formellement le principe de pleine concurrence, l’interprétation qu’en fait le juge de l’impôt comme les pratiques de l’administration satisfont l’objectif que poursuivrait l’évocation explicite du principe dans la loi, ce qu’a pu rappeler le Conseil d’État en 2005 dans sa célèbre décision *Cap Gemini*⁽¹⁾ et plus récemment en 2016⁽²⁾.

Le rapport particulier n° 4 réalisé dans le cadre du rapport du CPO de 2016 sur l’impôt sur les sociétés va dans le même sens en précisant, au sujet du dispositif de l’article 57, qu’y est inclus le principe de pleine concurrence⁽³⁾.

En second lieu, si la sécurité juridique doit être l’une des préoccupations permanentes du législateur et de l’administration, les éventuelles vérifications excessives auxquelles l’administration pourrait se livrer (d’après les éléments recueillis lors de plusieurs auditions) semblent trouver leur origine moins dans les

(1) *Conseil d’État, 7 novembre 2005, Ministre de l’économie, des finances et de l’industrie c. SA Sogeti et SA Cap Gemini Sogeti, nos 266436 et 266438.*

(2) *Conseil d’État, 23 décembre 2016, Société Cap Gemini, n° 375746.*

(3) *CPO, Adapter l’impôt sur les sociétés à une économie ouverte, décembre 2016 – Rapport particulier n° 4 – Le principe de territorialité de l’impôt sur les sociétés, p. 50.*

potentielles lacunes ou imprécisions d'un texte de loi que dans l'absence d'application par l'administration des règles communément admises, y compris par l'OCDE.

Ce ne serait donc *a priori* non pas tant une question de législation, mais plutôt d'application de celle-ci, le potentiel problème se situant alors plus dans les méthodes de l'administration que dans le code général des impôts ⁽¹⁾.

● La rapporteure considère ainsi qu'une modification apportée à l'article 57 à la seule fin d'y inscrire simplement le principe de pleine concurrence, sans plus de développements, n'apparaît pas indispensable. Cet article, tel qu'interprété par le juge, ne prive pas l'administration des facultés que le principe de pleine concurrence serait censé offrir.

En revanche, une évolution plus ambitieuse de ce dispositif, dont la rédaction sommaire n'est rattrapée que grâce aux commentaires administratifs (qui gagneraient au demeurant à s'étoffer – *cf. infra*), paraît opportune.

L'article 57 revêt en effet une importance toute particulière eu égard à la place occupée par les manipulations abusives de prix de transfert dans l'évasion fiscale internationale des entreprises. Il constitue une règle d'assiette essentielle, et ses lacunes dénoncées par l'IGF appellent une réflexion appuyée du législateur pour étoffer cette règle et en rendre son contenu plus robuste. De simples commentaires administratifs et des renvois aux travaux de l'OCDE, s'ils sont bienvenus, ne sont pas suffisants ni pleinement satisfaisants dès lors qu'est en cause une matière qui, en vertu de l'article 34 de la Constitution, doit voir ses règles fixées par la loi ⁽²⁾.

La réflexion à laquelle invite la rapporteure devra éviter l'écueil d'une rigidité excessive (qui se ferait au détriment de l'administration mais aussi des entreprises) et conserver une certaine forme de souplesse qu'offre la rédaction actuelle.

Recommandation n° 3 : Réfléchir à une évolution législative du contenu de l'article 57 du code général des impôts sur les prix de transfert afin que la loi détermine directement de façon suffisamment précise les règles d'assiette fiscale induites par ce dispositif.

(1) Au demeurant, rappelons que la perspective d'une mention explicite du principe de pleine concurrence dans la loi (c'est-à-dire à l'article 57 du CGI), abordée par la mission d'information conduite en 2013 par le président Éric Woerth et Pierre-Alain Muet, n'avait finalement pas été retenue parmi les (nombreuses) préconisations de cette mission (Rapport d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international précité, p. 87).

(2) Constitution de la Ve République, article 34 : La loi fixe les règles concernant : [...] – l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures [...]. »

ii. Le nécessaire enrichissement des instructions fiscales et guides de l'administration en matière de prix de transfert et la création d'une charte des prix de transfert

Si une évolution de l'article 57 est opportune mais suppose une réflexion complète et poussée, un enrichissement substantiel et rapide de la doctrine administrative sur son contenu et ses modalités quant à lui, apparaît non seulement utile, mais indispensable.

• Les instructions fiscales publiées pour commenter l'article 57 apparaissent de prime abord relativement étoffées, s'étendant sur pas moins de trente-neuf pages du *Bulletin officiel des finances publiques* (BOFiP).

Cependant, ces développements portent essentiellement sur les aspects procéduraux de la mise en œuvre de l'article 57 et sur les obligations déclaratives des entreprises :

– les éléments consacrés à la valorisation des prix de transfert par les entreprises sont regroupés sur une dizaine de pages seulement, dont quatre sur les méthodes de fixation des prix proprement dites ;

– plus dérangeant, les méthodes que l'administration doit retenir pour évaluer les modalités de valorisation retenues par les entreprises et rectifier les résultats tiennent en deux paragraphes comptant cinq lignes en tout et accompagnés de deux exemples⁽¹⁾.

À titre de comparaison, les lignes directrices publiées par l'OCDE sur la question des prix de transfert représentent 672 pages dans leur version de 2017.

La rapporteure n'appelle pas à la transposition de ce tome conséquent dans le BOFiP, ce dernier risquant alors de se révéler difficilement maniable, peu intelligible et par conséquent potentiellement source de confusion – situation d'autant moins souhaitable que le BOFiP, à la différence des lignes directrices de l'OCDE, est doté d'une valeur juridique et est opposable à l'administration. Sa clarté et son accessibilité sont donc opportunes.

En revanche, un enrichissement du BOFiP sur les différentes méthodes de fixation des prix de transfert et, surtout, les cas-types dans lesquels retenir l'une ou l'autre à travers des exemples fournis, paraît opportun.

Les notions capitales de transferts de risques ou de fonctions pourraient également être précisées par le BOFiP, sans que cela ne puisse être vu comme une délégation excessive par le législateur de son pouvoir de légiférer à l'administration : il s'agit de tirer toutes les conséquences du fait que, bien que non expressément mentionné en tant que tel dans la loi, le principe de pleine concurrence y a bien une accroche et, partant de là, de clarifier certains éléments

(1) Bulletin officiel des finances publiques, *BOI-BIC-BASE-80-20*, § 390 et 400.

nécessaires à sa bonne mise en œuvre. À cet égard, il y a lieu de faire état de la censure par le Conseil constitutionnel en 2013 de l'article 106 de la loi de finances pour 2014 qui apportait à l'article 57 du CGI des compléments portant sur le transfert de risques ou de fonctions, faute d'une définition suffisamment précise de ces éléments ⁽¹⁾.

• Dans la même logique, l'actualisation du guide à l'usage des PME sur les prix de transfert, élaboré par la DGFIP en novembre 2006, semble nécessaire :

– pour utile et bienvenu qu'il soit, ce guide paraît insuffisant au regard de la complexité des modèles opérationnels des entreprises ;

– il est ciblé sur les PME et n'appréhende pas certaines spécificités que connaissent les multinationales (qu'il s'agisse des types d'actifs, des volumes, du nombre d'acteurs dans le processus opérationnel, *etc.*) ;

– depuis 2006, de nombreuses évolutions sont intervenues dans l'organisation économique des opérateurs et dans les modalités de partage de la valeur, justifiant une mise à jour.

Cette dernière ne serait au demeurant pas d'une complexité dirimante dans la mesure où les lignes directrices de l'OCDE ont été actualisées en juillet 2017, soit très récemment. S'en inspirer directement pourrait ainsi opportunément compléter le guide français.

Si cette proposition relève non d'une évolution du droit positif mais d'un enrichissement de « droit mou », elle n'en revêt pas moins une importance singulière dans les relations entre l'administration fiscale et les entreprises. Dans un souci de sécurisation de ces relations et pour instaurer la confiance la plus solide possible, il est apparu à la mission d'information que la DGFIP devait moderniser cet outil.

Cette modernisation pourrait, à terme, conduire à la transformation du guide en « Charte en matière de prix de transfert » dont le contenu, qui pourrait reprendre celui du guide – dans sa version enrichie proposée –, aurait également vocation à présenter plusieurs cas-types pour chaque méthode ainsi que des exemples contentieux et les modalités offertes pour contester l'appréciation de la valorisation qu'a portée l'administration en cas de contrôle, s'il existe un désaccord avec l'entreprise.

Cette Charte, sur le modèle de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, serait opposable à l'administration. Cette opposabilité ne concernerait pas nécessairement l'ensemble du document, mais pourrait être circonscrite à son volet « contentieux », consacré aux hypothèses de désaccord entre l'entreprise et l'administration en cas de contrôle.

(1) Conseil constitutionnel, décision n° 2013-685 DC, 29 décembre 2013, Loi de finances pour 2014, § 126-130.

• Des précisions dans la doctrine fiscale opposable permettraient de satisfaire l'objectif poursuivi en évitant toute censure, sans abandon par le Parlement de ses prérogatives : rappelons en effet qu'au-delà de la lettre de la loi, l'intention du législateur revêt une portée juridique et guide les juridictions et l'administration.

La référence au principe de pleine concurrence et aux différentes méthodes de valorisation reconnues et encouragées par l'OCDE dans le présent rapport, mais aussi dans des rapports législatifs à venir, sera ainsi de nature à clarifier totalement la volonté du législateur français de s'inscrire dans le cadre bien défini de l'OCDE. Une étude comparée détaillée du droit applicable chez les principaux partenaires économiques de la France sur ce sujet (loi, mesures réglementaires, commentaires administratifs mais aussi jurisprudence) pourrait être de nature à éclairer la position française et, le cas échéant, à motiver une évolution normative plus précise.

Recommandation n° 4 : Développer les mesures infralégislatives en matière de prix de transfert :

– compléter les commentaires de l'article 57 figurant dans le BOFiP pour y préciser plus en détail les différentes méthodes de fixation des prix de transfert et la façon dont l'administration peut contester la valorisation réalisée par les entreprises ;

– procéder à l'actualisation et à l'enrichissement du guide sur les prix de transfert publié par la DGFIP en l'étendant à toutes les entreprises, et réfléchir à son évolution en « Charte en matière de prix de transfert », qui serait opposable et préciserait aux entreprises, de façon synthétique et complète, les méthodes de valorisation existantes, les hypothèses privilégiées de recours à chacune d'elles, des cas-types d'illustration et des exemples de contentieux liés à la valorisation ;

– consacrer de façon explicite dans les travaux parlementaires, en attendant les conclusions d'une analyse de droit comparé sur le sujet, la référence aux travaux de l'OCDE en matière de prix de transfert.

iii. L'opportun encadrement de l'utilisation des méthodes de détermination des prix de transfert par l'administration

En plus d'enrichir ses instructions et d'actualiser ses guides, l'administration fiscale gagnerait probablement à voir ses méthodes de valorisation encadrées, voire « normées ».

- *L'usage apparemment excessif par l'administration de la méthode transactionnelle de la marge nette*

• Il est apparu au cours de nombreuses auditions et rencontres, notamment avec des entreprises et des conseils, que l'administration, dans le cadre des vérifications portant sur les prix de transfert, faisait un usage excessif de la méthode transactionnelle de la marge nette, ou « *TNMM* ». Dernière illustration de ce constat, le jugement rendu le 14 juin 2018 par le tribunal administratif de

Melun dans une affaire de redressement d'une filiale française d'un groupe américain, dans laquelle l'usage par l'administration de la méthode reposant sur la marge nette a été contesté par le juge ⁽¹⁾.

La méthode de la marge nette est relativement simple et présente plusieurs avantages : en ce qu'elle repose avant tout sur l'identification du bénéfice net, elle s'appuie sur des indicateurs ⁽²⁾ moins sensibles aux différences affectant les transactions que ne le sont le prix ou la marge brute (les dépenses d'exploitation pouvant considérablement varier selon les entreprises pour le même bénéfice net).

● Toutefois, la « *TNMM* » souffre aussi d'importantes faiblesses :

– elle suppose, tant pour l'administration que pour les entreprises, de disposer de comparables suffisamment pertinents ;

– elle n'est appliquée qu'à une seule des entreprises liées (la « partie testée »), ce qui peut réduire substantiellement sa fiabilité ;

– elle est d'une efficacité limitée si l'entreprise testée traite avec des entreprises liées non seulement au niveau de ses achats, mais aussi de ses ventes : si son résultat est réévalué à la hausse, il faudra diminuer celui d'une autre entreprise liée, dont l'identification ne sera pas aisée.

L'utilisation apparemment fréquente, sinon systématique, de la « *TNMM* » par l'administration conduit à une réduction artificielle de certaines opérations complexes en leur appliquant le diptyque entrepreneur principal / filiale exerçant des fonctions routinières, au détriment de la réalité économique (tout particulièrement lorsque la filiale locale participe activement à la création de valeur).

● L'apparent recours élevé à la « *TNMM* » peut s'expliquer par différents facteurs, comme le manque de temps et le manque de moyens. Les vérificateurs de l'administration fiscale peuvent en effet ne pas disposer d'assez de temps pour procéder à toutes les analyses et opérations que suppose la méthode du « *profit split* », ou ne pas avoir les outils et éléments lui permettant d'y recourir utilement. La « *TNMM* » serait alors la méthode par défaut.

D'autres raisons peuvent également justifier le recours fréquent à la même méthode imparfaite, telles que la perception de bonne foi par l'administration que cette méthode est la plus appropriée ou un objectif de rendement budgétaire que cette méthode permettrait d'atteindre (à travers la logique selon laquelle, si des entreprises étrangères sont très profitables, c'est qu'une part de l'assiette fiscale française leur a été transférée).

(1) Tribunal administratif de Melun, 14 juin 2018, SAS NCH France, n° 1502063 (le jugement a été communiqué par le tribunal à la rapporteure à la suite d'une demande en ce sens).

(2) Tels que le rendement des actifs ou le ratio bénéfice d'exploitation sur chiffre d'affaires.

Cet objectif de rendement budgétaire et les faiblesses qu'il peut entraîner avaient d'ailleurs été soulignés par l'IGF dans son rapport de 2013 sur les prix de transfert, estimant que « *les administrations fiscales tendent à proposer des rectifications d'un montant élevé, qui témoignent de la poursuite d'un objectif prioritaire de rendement financier, non sans risque d'altérer la solidité du dossier* » et que ces administrations « *éprouvent des difficultés à avancer des arguments économiques recevables et étayés par les faits, notamment s'agissant des actifs incorporels et des transactions afférentes* »⁽¹⁾.

- *L'opportunité d'un recours plus fréquent à la méthode de partage des bénéfices*

Il est donc recommandé à l'administration fiscale de faire un usage plus fréquent du « *profit split* » lorsque cela est économiquement justifié au regard de l'organisation du groupe et de son modèle économique, sans recourir de façon excessive à la « *TNMM* » et en abandonnant une logique budgétaire dans les contrôles.

Cette recommandation paraît faire parfaitement écho à celles des actions 8 à 10 du projet « *BEPS* », dont la motivation principale est, rappelons-le, d'aligner le lieu d'imposition avec celui où la valeur est créée.

Autre élément de contexte, la déclaration pays par pays⁽²⁾, sans être un outil susceptible de fonder le recours à la méthode du « *profit split* » (ou plus généralement à toute autre méthode), peut apporter à l'administration des données utiles qui lui permettront de détecter des transactions potentiellement dommageables et de disposer des éléments rendant possible la mise en œuvre de cette méthode, si celle-ci se révélait appropriée. Il convient à cet égard de noter que l'OCDE, s'agissant de la méthode du « *profit split* », souligne comme faiblesse de cette dernière les potentielles difficultés d'accès à une bonne information sur les entreprises liées étrangères. La déclaration pays par pays et la documentation en matière de prix de transfert sont de nature à éliminer cette faiblesse⁽³⁾.

Un recours plus prononcé au « *profit split* » lorsque cette méthode se révèle pertinente au regard de l'organisation et du modèle économique d'un groupe s'inscrit également dans la continuité des travaux de l'IGF de mars 2013 qui suggéraient de « *ménager un environnement plus propice à l'application de la méthode du partage des bénéfices* », en ce que cette méthode permet à la fois une

(1) IGF, Mission de comparaison internationale sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intra-groupe, mars 2013, p. 16.

(2) Cf. infra, troisième partie, I, B, 3. L'article 107 de la loi de finances pour 2018 a enrichi la déclaration pays par pays des éléments recommandés par l'action 13 du projet « *BEPS* » (loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018).

(3) La déclaration pays par pays ne saurait en tout état de cause avoir pour objet de se substituer au contrôle fiscal ni être exploitée pour asseoir et motiver des redressements : il s'agit d'un outil d'information qui ne peut en aucun cas remplacer les opérations contradictoires du contrôle et la motivation de celui-ci par l'administration.

meilleure information de l'administration et une maîtrise accrue de la matière imposable sur le territoire national ⁽¹⁾.

Il ne s'agit naturellement pas de systématiser l'usage du « *profit split* » mais simplement d'encourager son recours lorsque cela est justifiée, en lieu et place de méthodes moins pertinentes au regard des données d'espèce. Les intérêts d'une telle approche sont en effet nombreux, non seulement pour les entreprises mais aussi pour les recettes fiscales :

– pour les entreprises, l'usage par l'administration d'une méthode correspondant à leurs pratiques et à leur organisation économiques renforce la sécurité juridique et réduit le risque de double imposition (les entreprises peuvent en effet ne pas souhaiter s'engager dans une longue bataille contentieuse incertaine et ne pas contester le redressement, même injustifié) ;

– pour l'administration, le recours à une méthode plus appropriée renforce la robustesse des redressements et limite les risques d'annulation contentieuse ;

– pour les recettes fiscales, la réduction des annulations contentieuses est un facteur de rendement, et l'usage du « *profit split* » peut se révéler budgétairement plus intéressant (notamment vis à vis de grandes sociétés du numérique).

• Pour atteindre cet objectif, un accompagnement de l'administration paraît opportun. Permettant d'identifier les difficultés que les agents des services de contrôle peuvent rencontrer lors des vérifications faites, il favorisera l'appropriation par les services du « *profit split* » et assurera que la méthode la plus appropriée soit utilisée par eux.

Afin de maximiser l'efficacité de cet accompagnement et de faire en sorte que les vérifications se fassent dans un climat totalement serein et en bonne intelligence entre entreprises et vérificateurs, un dialogue régulier semble utile, permettant une meilleure compréhension mutuelle. L'organisation annuelle de journées de rencontre entre la direction générale des entreprises, la direction de la législation fiscale et le service du contrôle fiscal de la DGFIP, d'une part, et les entreprises, de l'autre, serait à cet égard intéressante et constituerait une avancée dans la relation de confiance que l'administration française et les entreprises s'attachent à nouer.

Recommandation n° 5 : Identifier les difficultés auxquelles l'administration peut faire face en matière de prix de transfert et l'accompagner dans l'utilisation de la méthode du partage de bénéfices.

(1) IGF, rapport précité, p. 27.

B. CLARIFIER LES OUTILS ANTI-ABUS POUR UNE MEILLEURE SÉCURITÉ JURIDIQUE ET AU PROFIT DE LEUR EFFICACITÉ

Asseoir le droit d'imposer et bien valoriser l'assiette ainsi imposable sont deux actions nécessaires mais, hélas, pas toujours suffisantes. Face aux pratiques abusives de certaines entreprises (et plus généralement de certains contribuables), le droit doit se doter d'outils spécifiques contre les abus constatés. À cet égard, la France est relativement bien pourvue, même si des marges de progression existent encore. Le foisonnement des outils, dans une quantité sans précédent, suppose en outre de connaître les modalités de leur articulation, non seulement pour garantir une certaine sécurité aux entreprises, mais aussi pour assurer à ces outils une efficacité maximale.

Les développements qui suivent s'attacheront ainsi à présenter les outils anti-abus, plus particulièrement les dispositifs privant les contrevenants de certains avantages et ceux portant sur les charges financières ⁽¹⁾.

1. Les outils anti-abus

Le diptyque classique lien / valorisation, c'est-à-dire la question de la reconnaissance du droit d'imposer, d'une part, et celle de la détermination du montant imposable, d'autre part, permet non seulement de collecter les recettes fiscales des entreprises multinationales insusceptibles de faire l'objet du moindre reproche, mais aussi, à travers les éléments précédemment mentionnés, de récupérer la matière fiscale que des contribuables cherchent à déplacer.

Parallèlement à ces dispositions, existent des outils particuliers ciblant les abus auxquels peuvent recourir des contribuables, dont les entreprises.

Ces outils sont nombreux. Très nombreux. Contrairement à une idée parfois répandue, l'arsenal juridique français dédié à la lutte contre les abus et l'évasion fiscale est robuste et étoffé. Les dispositifs les plus saillants et ceux pour lesquels des améliorations seront proposées feront l'objet des développements qui suivent, mais un tableau de synthèse recensant le plus possible de ces outils semblait nécessaire pour rappeler l'efficacité de certains d'entre eux et les ordres de grandeurs associés (voir le tableau ci-après).

(1) Les outils spécifiquement dédiés aux opérations associant des paradis fiscaux seront abordés dans la Troisième Partie du présent rapport, à son point III.

RENDEMENT DES PRINCIPAUX OUTILS ANTI-ABUS

(Hors dispositifs spécifiques aux États et territoires non coopératifs – ETNC)

(en millions d'euros)

Fondement	Mesures	Droits (D) / Bases (B)	2013	2014	2015	2016	2017
57	Rectification des prix de transfert	B	2 195	3 589	2 829	2 917	3 223
209 B	Régime des sociétés étrangères contrôlées (SEC)	B	95	63	74	573	35
123 bis	Régime des SEC quand détention par une personne physique	B	23	123	55	30	85
238 A	Encadrement de la déductibilité des charges payée à une entreprise étrangère soumise à un régime fiscal privilégié	B	123	53	10	42	8
155 A	Imposition des rémunérations perçues par une personne établie hors de France au titre de prestations réalisées en France	B	13	15	7	10	21
119 ter et 145	Clause anti-abus du régime mère-fille	D	100	85	32	14	33
L. 64 LPF	Abus de droit	D	255	262	740	113	171
Juge	Acte anormal de gestion	B	216	1 189	113	136	177
212	Dispositifs d'encadrement de la déductibilité des charges financières	B	98	125	154	158	285
223 B, al. 6	« Amendement Charasse » (encadrement des opérations de rachat à soi-même)	B	51	387	2 110	93	141
209	Règles de territorialité de l'IS	B	308	763	298	506	2 272
Total Bases			3 122	6 307	5 650	4 465	6 247
Total Droits (anti-abus mère-fille et abus de droit)			355	347	772	127	204

(1) En l'absence de précision, l'article est dans le CGI. L'indication « LPF » renvoie au livre des procédures fiscales.

(2) Les lignes grisées portent sur les *droits* (D), c'est-à-dire l'impôt redressé hors majoration, les autres portent sur des *bases* (B), c'est-à-dire l'assiette redressée.

Source : DGFIP.

Le tableau ne comprend pas les dispositifs propres aux États et territoires non coopératifs (ETNC), le système d'information de la DGFIP ne permettant pas, dans de nombreux cas, d'isoler les redressements fondés sur un article général de ceux qui, au titre de ce même article, portent sur une transaction associant un ETNC.

Il ressort de ces éléments que le montant des bases redressées en 2017, sur un panel d'outils significatifs mais non exhaustifs, est supérieur à 6 milliards d'euros, dont plus de la moitié résulte du dispositif relatif aux prix de transfert prévu à l'article 57 du CGI (3,2 milliards d'euros en 2017).

S'il est difficile – voire impossible – de déduire des seules bases le montant des droits et pénalités envisageables ⁽¹⁾, l'ampleur des montants en jeu témoigne indéniablement de la robustesse des outils français.

Qu'est-ce qu'un bon outil anti-abus ?

La question peut paraître étonnante, elle est en réalité cruciale. La qualité d'un outil anti-abus se mesure-t-elle à l'aune de son rendement ? De son impact comportemental et donc de son caractère dissuasif ? Du nombre de contribuables appréhendés par l'outil ?

Ces trois paramètres ne peuvent coexister : un outil à fort rendement appréhende sans doute beaucoup de contribuables mais se révèle de fait peu dissuasif, un outil dissuasif n'étant pas censé être rentable.

Pour la rapporteure, l'outil anti-abus idéal est celui qui est dissuasif et prévient les abus plutôt que de les punir. Il est en effet plus facile, et plus efficace pour les recettes fiscales, de recouvrer normalement l'impôt que de faire la chasse à ceux qui l'éluent dans la mesure où il y aura toujours des personnes qui passeront à travers les mailles du filet.

Le rendement d'un outil dissuasif peut alors se révéler décevant car relativement faible, mais une telle approche serait réductrice : il faut en effet ajouter aux recettes résultant directement de celles perçues par l'application de l'outil, toutes les recettes rendues possibles par sa simple existence, prémunissant des comportements d'évasion. La peur du gendarme est souvent plus efficace que l'intervention effective de ce dernier.

Cela étant dit, un outil ne doit pas avoir pour effet de dissuader non seulement l'évasion fiscale, mais aussi la réalisation d'opérations : ce serait en effet contre-productif, non seulement sous l'angle budgétaire mais aussi du point de vue économique au sens large.

2. L'abus de droit et les clauses anti-abus

Parmi les nombreux outils participant à la lutte contre les comportements abusifs, figurent en bonne place ceux qui permettent de ne pas tenir compte d'un montage et de priver les contribuables d'un avantage ou d'un régime indu. Le plus emblématique et le dispositif relatif à l'abus de droit, récemment rejoint par des clauses anti-abus variées.

a. L'abus de droit français

Prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF) et remontant à 1941, l'abus de droit, « *châtiment des surdoués de la fiscalité* » ⁽²⁾, est l'une des armes les plus puissantes de l'arsenal anti-abus du droit français. Cette puissance conduit d'ailleurs à ce que son champ d'application soit limité, cantonné à certaines situations particulièrement bien encadrées.

(1) Une société peut être déficitaire, elle peut être membre d'un groupe fiscalement intégré prévoyant la consolidation des pertes et profits, etc.

(2) Maurice Cozian, *ouvrage précité*, p. 26.

- L'abus de droit se décompose en deux branches :

- l'abus de droit par simulation, incluant les actes fictifs et les actes déguisés (qui ont une étiquette juridique trompeuse, telle une donation déguisée en vente) ainsi que l'interposition de personnes (par recours à un prête-nom par exemple). Cette branche est bien identifiée et s'apparente à la fraude puisqu'il y a dissimulation et manœuvres ⁽¹⁾ ;

- l'abus de droit par fraude à la loi qui, contrairement à son nom, ne relève pas *stricto sensu* de la fraude fiscale ⁽²⁾.

Cette seconde branche de l'abus de droit suppose la satisfaction de deux conditions :

- une condition subjective, reposant sur la motivation exclusivement fiscale de l'opération ;

- une condition objective, tenant à ce que l'application littérale du texte par le contribuable est contraire à l'intention de ses auteurs.

L'abus de droit par fraude à la loi a donc non seulement l'apparence de la légalité mais est théoriquement légal puisque la lettre de la norme est parfaitement respectée. En revanche, l'esprit de cette norme est méconnu, et ce à des fins purement fiscales. C'est à ce titre qu'il est sanctionné.

Une relative confusion des deux branches a pu être constatée par le passé (et dénoncée par une partie de la doctrine ⁽³⁾). Il semble désormais que la distinction soit plus ferme, ce qui est heureux : la lettre de l'article L. 64 distingue bien chacune des branches et prévoit, pour la seconde (la fraude à la loi) un motif exclusivement fiscal qui n'est pas requis dans le cadre de la simulation.

- L'abus de droit est, par ses effets, un outil puissant :

- les actes ou qualifications réalisés par le contribuable ne sont pas opposables à l'administration, qui dispose ainsi de la faculté de tout requalifier, ce qui peut entraîner des conséquences lourdes sur le plan fiscal (par exemple, la perte du bénéfice d'un régime fiscal préférentiel, d'un taux d'imposition réduit, etc.) ;

- en plus de la requalification, l'abus de droit entraîne l'application de majorations particulièrement lourdes de 80 % (40 % si le contribuable n'a pas été à l'initiative du montage constitutif d'abus de droit ou n'en est pas le principal bénéficiaire), en application du *b* de l'article 1729 du CGI.

(1) Cf. supra, *partie préliminaire, I, A.*

(2) Cf. supra, *partie préliminaire, I, A.*

(3) Maurice Cozian, *ouvrage précité, pp. 32-33.*

Ce sont ces majorations automatiques qui font de l'abus de droit une règle de nature répressive ⁽¹⁾.

L'abus de droit ne joue pas qu'à l'égard des normes de droit interne, mais peut également trouver application en cas d'abus relatif à une convention fiscale.

La reconnaissance par le Conseil d'État de l'abus de droit conventionnel

L'abus de droit conventionnel est constaté lorsqu'un contribuable, tout en respectant la lettre des stipulations d'une convention fiscale, en méconnaît l'esprit et poursuit un motif exclusivement fiscal.

Sa consécration par le juge administratif s'est faite par étape, connaissant son plein aboutissement en octobre 2017.

Dès 2006, le Conseil d'État a refusé à un contribuable coupable de fraude à la loi le bénéfice d'un avantage conventionnel ⁽¹⁾. En 2009, sa Section des finances a, dans un avis, reconnu que les conventions ne font pas obstacle à la possibilité pour l'administration d'appliquer l'abus de droit national ⁽²⁾.

Enfin, par une importante décision *Verdannot* du 25 octobre 2017 ⁽³⁾, le Conseil d'État a expressément consacré l'application de la procédure de l'abus de droit aux conventions.

(1) *Conseil d'État, 29 décembre 2006, Bank of Scotland, n° 283314, au Recueil, complété par une décision du 24 avril 2012 Société Abbey National Treasury Services (n° 343709).*

(2) *Conseil d'État, Section des finances, avis, 31 mars 2009, n° 382545.*

(3) *Conseil d'État, plénière fiscale, 25 octobre 2017, Consorts Verdannot, n° 396954, au Recueil.*

● La motivation *exclusivement* fiscale a pu être vue comme trop restrictive, conduisant la mission d'information de 2013 précitée à proposer un assouplissement pour tendre à une motivation *principalement* fiscale – il s'agissait de la proposition n° 1 de cette mission ⁽²⁾.

Cette modification, consacrée par l'article 100 de la loi de finances pour 2014, a été censurée par le Conseil constitutionnel en ce qu'elle laissait une trop grande marge d'appréciation à l'administration alors que les conséquences de l'abus de droit à travers les lourdes majorations commandaient une précision de la part du législateur ⁽³⁾.

Il convient néanmoins de noter que le Conseil d'État fait preuve d'une relative souplesse, ou du moins d'un certain pragmatisme, dans son interprétation du motif exclusivement fiscal et son application de l'abus de droit.

(1) *Voir à cet égard la décision du Conseil constitutionnel sur la loi de finances rectificatives pour 2015 (décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, § 9-14) ainsi que l'article de Florence Deboissy, La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale, Revue de droit fiscal, n° 2, 11 janvier 2018, n° 64.*

(2) *Pierre-Alain Muet, rapport précité, pp. 15 et 83.*

(3) *Conseil constitutionnel, décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances pour 2014, § 112-119.*

Il admet l'abus de droit dès lors que l'objet fiscal se révèle absolument déterminant : l'exclusivité fiscale autorise donc un avantage autre que fiscal, si ce dernier est dérisoire ou minime ⁽¹⁾. De la même manière, même si une société revêt une substance indéniable, c'est-à-dire qu'elle dispose de moyens suffisants et exerce de réelles activités, dès lors qu'elle est interposée à des fins exclusivement fiscales, l'abus de droit est admis : c'est bien l'interposition artificielle de cette société, plutôt que son activité, qui sera prise en compte ⁽²⁾.

b. Les clauses anti-abus générales et ciblées et les interrogations qu'elles suscitent

Parallèlement à l'abus de droit, d'autres outils ciblés contre l'utilisation abusive de dispositifs à des fins fiscales existent en droit français et européen.

• *Les différentes clauses anti-abus*

Deux types de clauses anti-abus existent : celles à portée générale et celles ciblant un régime particulier.

Les premières, également connues sous l'acronyme anglais de « GAAR » (« *general anti-abuse rules* »), se retrouvent :

– à l'article 6 de la directive « ATAD » du 12 juillet 2016 précitée, qui permet de ne pas tenir compte des montages qui tombent dans son champ ;

– à l'article 7§1 de la Convention multilatérale de l'OCDE du 7 juin 2017, qui prive du bénéfice d'un avantage prévu par une convention fiscale les montages qu'elle vise (réservée aux conventions, il s'agit bien d'une clause anti-abus générale en ce qu'elle n'est pas propre à un type de revenu en particulier).

D'autres sont spécifiques à un régime en particulier :

– la clause anti-abus du régime mère-fille, prévue par une directive de 2015 ⁽³⁾ et transposée en droit français à l'article 119 *ter* du CGI ⁽⁴⁾ ;

– la clause anti-abus prévue par la directive portant sur le régime spécial des fusions ⁽⁵⁾ et récemment intégrée au III de l'article 210-0 A du CGI ⁽¹⁾ ;

(1) *Conseil d'État, 17 juillet 2013, SARL Garnier Choiseul Holding, n° 352989 (aux Tables), SAS Garnier Choiseul Holding, n° 356523, et SARL Garnier Choiseul, n° 360706.*

(2) *Voir par exemple Conseil d'État, 11 mai 2015, SA Natixis banques populaires, n° 365564 et, plus récemment, Conseil d'État, 25 octobre 2017, Consorts Verdannet, n° 396954, au Recueil, ainsi que la note de Florence Deboissy sur cette seconde décision (Florence Deboissy, La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale, *Revue de droit fiscal*, n° 2, 11 janvier 2018, n° 64).*

(3) *Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents.*

(4) *L'article 145 du CGI relatif au régime mère-fille renvoyant au 3 de cet article 119 *ter* qui contient la clause anti-abus.*

(5) *Article 11 de la directive n° 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des*

– certaines clauses conventionnelles ciblant l'imposition des intérêts, des redevances ou des dividendes ⁽²⁾.

- *Le mécanisme d'application des clauses anti-abus européennes*

Ces clauses retiennent une rédaction similaire excluant le bénéfice d'un avantage prévu par le texte auquel elles se rattachent :

« Un montage ou une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties. [Un] montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique. » ⁽³⁾

L'analyse intervient en deux temps. Il n'y a pas d'avantage si :

– le montage a pour objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal (c'est le motif « principalement fiscal ») qui va à l'encontre de l'objet ou de la finalité du texte concerné ;

– et si un tel montage n'est pas authentique si sa mise en place est dépourvue de motifs économiques valables reflétant la réalité économique.

Le premier temps n'est pas très éloigné de l'abus de droit français : la méconnaissance de l'esprit (de la finalité) de la norme est exigée, et si le motif fiscal doit être principal et non exclusif, la logique d'ensemble est similaire.

En revanche, le second temps paraît complexifier le raisonnement et donc l'application concrète des clauses anti-abus européennes dans la mesure où la motivation principalement fiscale contraire à l'esprit de la norme ne suffit pas : il faut une absence d'authenticité, définie par rapport à la réalité économique du montage : cette seconde étape permet à l'administration de s'assurer que les objectifs économiques mis en avant par le contribuable correspondent à la réalité économique de l'opération.

Si, de prime abord, le second temps paraît donc devoir être vue comme une seconde condition restreignant le champ de la première, subordonnant en plus

sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, modifiée par la directive n° 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009.

(1) Article 23 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

(2) À titre d'exemple, la convention fiscale franco-britannique prévoit de telles clauses spéciales sur les intérêts (article 11§7) et les redevances (article 12§5).

(3) Extraits de l'article 6 de la directive « ATAD » précitée.

de la motivation principalement fiscale contraire à la finalité du texte son absence de réalité économique, pourquoi, alors, parler « *d'un des objectifs principaux* » ?

En effet, un montage pourrait avoir plusieurs objectifs principaux, dont l'un fiscal, mais d'autres parfaitement valables économiquement. Dans cette hypothèse, quel temps du raisonnement doit primer ? Le second, excluant l'application de la clause face à des motifs commerciaux valables ? Ou le premier, conduisant à appliquer la clause ? La lettre de la clause militerait pour retenir la première solution – et écarter la clause – mais l'ajout de la référence aux motifs commerciaux valables prive, peu ou prou, de tout effet l'intérêt et la portée de la référence à une pluralité d'objectifs principaux.

- *L'appréhension délicate du caractère « principal » de l'objet fiscal*

Les clauses anti-abus d'inspiration européenne ou celle prévue dans la Convention multilatérale de l'OCDE s'appliquent dès lors que les considérations fiscales constituent l'objet principal d'une opération ou l'un de ses objets principaux.

Ce caractère principal n'est pas évident à appréhender : cela vise-t-il une acception majoritaire ?

Lorsque le motif fiscal est l'un des « *objets principaux* » de l'opération, peut-on réellement sanctionner cette dernière par un redressement ou la privation d'un avantage, alors qu'il est tout à fait envisageable que les motifs non fiscaux soient majoritaires ?

Dans le cadre de l'avis de la commission des finances sur le projet de loi autorisant la ratification de la Convention multilatérale de l'OCDE, la rapporteure a déjà eu l'occasion de soulever ces difficultés, mais aussi d'y apporter des éléments de réponse ⁽¹⁾.

La clause anti-abus prévue à l'article 7 de cette Convention, si elle vise le caractère principal de l'objet fiscal, ne devrait ainsi jouer que si cet objet est en réalité déterminant : les commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE précisent que la clause n'est pas censée jouer lorsque l'obtention de l'avantage fiscal « *n'aurait pas justifié la conclusion d'un montage ou d'une transaction* » et que la forme du montage ou de la transaction « *n'a pas été dictée par des considérations liées à l'obtention d'un avantage* » ⁽²⁾.

- *L'interprétation des clauses anti-abus par la Cour de justice*

Au-delà de la portée à donner à la notion d'objet fiscal principal, il convient de souligner l'interprétation relativement stricte – et reposant sur des

(1) *Bénédicte Peyrol, avis précité, pp. 120-123.*

(2) *Modèle de convention OCDE, mise à jour 2017, § 181.*

termes différents – que fait la Cour de justice de l’Union européenne des outils anti-abus.

Ainsi qu’il a été vu, les clauses européennes prévoient, en plus d’un objet fiscal principal, des conditions tenant à la méconnaissance de la finalité du texte et à l’authenticité du montage, c’est-à-dire à l’existence ou non de motifs commerciaux valables reflétant la réalité économique.

De telles clauses anti-abus ne devraient donc jouer qu’à l’égard de montages dépourvus de toute réalité économique, c’est-à-dire artificiels, notion plus restrictive que la simple exigence d’un objet principalement fiscal ⁽¹⁾.

Cette artificialité fait écho à la jurisprudence de la Cour de justice de l’Union européenne (CJUE) qui fait preuve d’une interprétation assez stricte des dispositifs restreignant les libertés du droit de l’Union européenne en sanctionnant les montages « *purement artificiels* », ce qu’elle a formellement consacré dans son célèbre arrêt *Cadbury Schweppes* du 12 septembre 2006 ⁽²⁾ et récemment rappelé dans l’arrêt *Egiom* du 7 septembre 2017 ⁽³⁾.

Pour apprécier le caractère abusif d’une opération, la Cour de justice retient, s’agissant de l’objet fiscal, son caractère « *essentiel* » ⁽⁴⁾ ou « *prépondérant* » ⁽⁵⁾, plutôt que « *principal* ».

Dans ces conditions, une clause anti-abus reposant sur le caractère « *principal* » de l’objet fiscal pourrait se révéler contraire au droit primaire de l’Union européenne, plus particulièrement aux libertés d’établissement et de circulation des capitaux. Loin d’être une fiction, cette question nourrit d’abondants débats doctrinaux. Il y a par ailleurs lieu de relever que la rédaction initiale de la proposition de directive « *ATAD* » élaborée par la Commission retenait un objet « *essentiellement* » fiscal.

(1) Comme l’avait d’ailleurs précisé le Gouvernement devant le Conseil constitutionnel lors de la transposition en 2015 de la clause anti-abus mère-fille (observations du Gouvernement dans le cadre de la décision du Conseil constitutionnel n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, Loi de finances rectificative pour 2015).

(2) CJCE, 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes plc, C-196/04, §55, visant les « montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique ». Dans un arrêt Imperial Chemical Industries, la Cour avait déjà visé les « montages purement artificiels » (CJCE, 16 juillet 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI), C-264/96, §26).

(3) CJUE, Egiom SAS, anciennement Holcim France SAS, et Enka SAS, C-6/16). Le §30 précise que « pour qu’une législation nationale soit considérée comme visant à éviter les fraudes et les abus, son but spécifique doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont le but est de bénéficier indûment d’un avantage fiscal ».

(4) CJCE, 21 février 2006, Halifax plc, C-255/02, §75 et §86, ou encore CJCE, 21 février 2008, Part Service srl, C-425/06, §45, ces deux décisions portant sur la TVA.

(5) CJUE, 10 novembre 2011, Foggia, C-126/10, §35, s’agissant de la portée de la clause anti-abus de la directive « *fusion* » – qui retient comme rédaction un objectif principal.

Liberté d'établissement et liberté de circulation des capitaux

La liberté d'établissement est consacrée aux articles 49 à 55 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), tandis que la liberté de circulation des capitaux fait l'objet des articles 63 à 66 du TFUE.

Les deux notions, souvent utilisées dans le cadre des contrôles des législations nationales, ne se confondent pas et ont des effets substantiellement différents :

- une norme nationale relative aux seules participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions d'une société et de déterminer les activités de celle-ci sera appréciée au regard de la liberté d'établissement ⁽¹⁾ ;
- une norme nationale relative à des participations effectuées dans la seule intention de réaliser un placement financier sans intention d'influer sur la gestion et le contrôle de l'entreprise sera appréciée au regard de la libre circulation des capitaux ⁽²⁾ ;
- une norme nationale portant sur les deux types de participations (soit qu'elle le prévoit, soit qu'elle s'applique indépendamment de l'ampleur de la participation), est susceptible de relever des deux libertés ⁽³⁾. Dans une telle hypothèse, la Cour de Justice détermine la liberté applicable en tenant compte d'éléments factuels propres au cas d'espèce et retient souvent l'application de la libre circulation des capitaux, ainsi que le souligne M. Emmanuel Raingeard de la Blétière dans sa chronique de droit de l'Union européenne pour 2012, s'appuyant notamment sur l'arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation* rendu le 13 novembre 2012 ⁽⁴⁾.

Le fondement du contrôle est important dans la mesure où la liberté d'établissement ne s'applique qu'entre les États membres, tandis que la liberté de circulation des capitaux joue également vis à vis d'États tiers, ce qui ressort expressément du 1 de l'article 63 du TFUE aux termes duquel : « *Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.* »

(1) Voir en ce sens CJCE, 13 avril 2000, C. Baars, C-251/98, § 20 : « le contrôle ou la gestion de la société, lesquels relèvent de l'exercice du droit d'établissement. » ; voir également CJCE, 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, § 37.

(2) Voir CJCE, 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, § 38.

(3) Voir CJCE, 24 mai 2007, *Holböck*, C-157/05, § 24.

(4) Voir CJCE, 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, § 92 à 104. Voir également E. Raingeard de la Blétière, *Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2012*, (*Revue de droit fiscal*, n° 9, 28 février 2013, n° 169) : « En revanche, lorsque la mesure ne s'applique pas exclusivement aux situations dans lesquelles la société mère exerce une influence décisive sur la filiale, la société résidente peut, indépendamment de l'ampleur de la participation qu'elle détient dans la société établie dans un État tiers, « se prévaloir de cette disposition afin de remettre en cause la légalité d'une telle réglementation ». La liberté de circulation des capitaux est donc applicable lorsque la législation vise les seules participations minoritaires et surtout lorsqu'elle vise indistinctement les participations minoritaire et majoritaire sans que le test in concreto ne puisse être invoqué. Dans cette dernière situation, cela signifie concrètement que confrontée à une législation d'un État membre générant une différence de traitement, tant une société de l'UE contrôlant une filiale résidente d'un État tiers, qu'une société de l'UE détenue par un résident d'un État tiers ou dans ces deux hypothèses, le résident de l'État tiers lui-même peuvent bénéficier de la liberté de circulation des capitaux, à moins que la clause de sauvegarde, prévue à l'article 64, § 1, ne trouve à s'appliquer. »

Dans l'hypothèse d'une contrariété des directives avec les traités, deux solutions sont envisageables :

– soit la directive laisse une marge de manœuvre aux États membres, permettant à la Cour d’apprécier les mesures nationales à l’aune du droit primaire (c’est-à-dire des traités) et de les censurer en cas d’incompatibilité avec ce dernier, quand bien même la directive serait respectée ;

– soit la directive procède à une harmonisation exhaustive d’une matière, les mesures nationales étant alors appréciées à l’aune de cette directive, et non de celle du droit primaire : la directive fait écran entre le droit national et le droit primaire européen.

La nature exhaustive de l’harmonisation est acquise si la disposition de la directive prescrit un comportement particulier aux États membres sans leur laisser d’option. Dans une telle hypothèse, si la directive méconnaissait le droit primaire, c’est elle directement, et non les mesures nationales de transposition, qui devrait être contestée ⁽¹⁾.

La décision *Eqiom* rendue en septembre 2017 était à cet égard attendue par la doctrine, qui espérait que la Cour précise sa position sur la compatibilité des clauses anti-abus actuelles avec le droit primaire (notamment au regard du caractère principalement fiscal retenu par ces clauses). Elle ne l’a finalement pas fait, ce que certains auteurs ont pu trouver regrettable ⁽²⁾.

c. L’articulation des outils anti-abus : abus de droit et clauses anti-abus

Avant de se pencher sur l’articulation entre ces clauses générales et l’abus de droit français, il semble opportun d’étudier leur articulation avec les clauses spéciales, et entre elles.

• *L’articulation des clauses anti-abus entre elles*

S’agissant des clauses générales et des clauses spéciales, les secondes paraissent primer : dès lors qu’une opération se trouve dans le champ d’une clause spéciale, cette dernière doit pouvoir s’appliquer. La clause générale revêtirait alors le rôle d’une disposition « balai », s’appliquant en l’absence de clause spéciale ou, si une telle clause existe, sans lui faire obstacle ⁽³⁾.

(1) Pour une présentation de la théorie de la directive écran, voir l’article d’Emmanuel Raingeard de la Blétière *Droit de l’Union européenne* : chronique de l’année 2017 (*Revue de droit fiscal*, n° 9, 5 mars 2018, n° 197).

(2) Voir à cet égard l’article au titre évocateur d’Alexandre Maitrot de la Motte et Lauren Silberman, *Les clauses anti-abus, le droit primaire et le droit dérivé de l’Union européenne* : presque rien sur presque tout, *Revue de droit fiscal*, n° 11, 15 mars 2018, n° 223. Le B du II de cet article s’intitule d’ailleurs « L’application de la liberté d’établissement : presque rien », et les auteurs y regrettent l’absence de prise de position de la Cour sur l’articulation entre les clauses anti-abus à « objet principal » et ses exigences visant les montages « purement artificiels ».

(3) Voir à titre d’exemple la clause générale prévue à l’article 25 de la convention fiscale conclue entre la France et Andorre, qui prévoit également des clauses spéciales.

S'agissant des clauses générales entre elles, singulièrement de la clause prévue par la directive « ATAD » et de celle figurant dans la Convention multilatérale de l'OCDE, c'est leur périmètre qui paraît devoir donner la réponse :

– la clause « ATAD » jouera dans le champ de la directive, c'est à dire dans les rapports entre États membres hors conventions fiscales et pour les opérations internes à un État ;

– la clause prévue par la Convention multilatérale trouvera application lorsqu'un avantage conventionnel est recherché, supposant que la convention fiscale soit applicable au flux et qu'elle fasse l'objet d'un abus.

• *L'articulation entre abus de droit et clauses anti-abus*

Pour ce qui est de l'articulation entre clauses anti-abus et abus de droit français, la réponse paraît devoir être celle d'une coexistence en raison de leur différence de nature : les clauses anti-abus sont des règles d'assiette, l'abus de droit revêt une dimension répressive.

Cependant, si les deux outils devaient jouer dans les mêmes hypothèses, à savoir un motif fiscal déterminant plutôt qu'exclusif (abus de droit) ou principal (clauses anti-abus européennes), la question d'une coexistence pratique se poserait avec plus d'acuité.

Or, ainsi qu'il a été vu, il semblerait que l'interprétation de l'abus de droit par le Conseil d'État et des outils anti-abus par la Cour de justice soit convergente, les deux juridictions paraissant s'accorder sur le caractère déterminant de la motivation fiscale, c'est-à-dire *a contrario* sur l'admission du caractère régulier d'une opération dès lors que « *l'avantage autre que fiscal invoqué [a] une réalité suffisante pour ne pas constituer un simple prétexte.* »⁽¹⁾

Mme Florence Deboissy fait une synthèse limpide de ce constat : « *le contenu de l'abus de droit semble ainsi très proche du contenu des clauses anti-abus générales* »⁽²⁾.

Pour cette éminente professeure, la coexistence devrait être acquise et l'administration disposerait du choix des armes, selon son objectif, « *punir ou rectifier* »⁽³⁾ :

– l'administration peut décider de se placer sur le terrain de l'abus de droit, devant alors respecter les règles procédurales prévues dans un tel cadre ;

– elle peut aussi décider de mettre en œuvre une clause anti-abus, alors même qu'elle serait en mesure d'engager la procédure d'abus de droit, sans que le

(1) Florence Deboissy, Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus, *Revue de droit fiscal*, n° 49, 8 décembre 2016, n° 632.

(2) Ibid.

(3) Ibid.

contribuable puisse exciper d'une violation des garanties que cette dernière lui offre au motif qu'elle n'aurait pas été engagée⁽¹⁾. Ce faisant, l'administration se prive de l'application automatique des lourdes majorations de l'abus de droit.

La question demeure néanmoins entière et la doctrine s'interroge sur l'articulation concrète des clauses anti-abus et de l'abus de droit, comme le relève M. Philippe Martin s'agissant de la clause générale de la directive « ATAD » et de l'abus de droit⁽²⁾.

La rapporteure estime que la différence de nature des outils ne peut conduire à une disparition sèche de l'abus de droit, qui devrait donc toujours exister – ce dont il faut se réjouir. Cependant, elle ne peut qu'appeler l'administration à clarifier la situation et, surtout, à dialoguer avec les institutions européennes, singulièrement la Commission, afin de connaître leur position et d'aboutir à un corpus de règles anti-abus clair, efficace et non sujet à interprétations divergentes

d. Faire évoluer l'abus de droit dans le respect des exigences constitutionnelles

Les divergences rédactionnelles (motif fiscal exclusif, essentiel, principal), peuvent être des sources de relative insécurité juridique. Cependant, il est apparu opportun de procéder à une distinction selon la nature du motif fiscal dans le cadre de l'abus de droit, ce que présentent les développements qui suivent, en raison de l'efficacité de cet outil (tout en veillant à ce que les termes employés par le législateur ne prêtent pas à confusion – c'est d'ailleurs ce qui explique que ceux retenus dans la proposition qui sera faite sont des notions déjà connues du droit positif, des praticiens du droit et des opérateurs économiques).

• Si une convergence prétorienne semble se réaliser, il convient cependant de préciser les points suivants :

– alors que la Cour retient un motif fiscal essentiel ou déterminant, ainsi qu'il a été vu, certaines de ses décisions traduisent une interprétation plus stricte en faisant référence à un motif fiscal exclusif⁽³⁾ :

- soit cette exclusivité doit s'interpréter de façon identique à la dimension essentielle, ce qui conduirait à une jurisprudence harmonisée dans le fond mais difficilement lisible sur la forme ;
- soit elle traduit des courants jurisprudentiels divergents, ce qui n'est pas satisfaisant sous l'angle de la sécurité juridique ;

(1) À titre d'exemple comparatif, un contribuable ne peut reprocher à l'administration de s'être placée sur le terrain de l'acte anormal de gestion alors que l'abus de droit était ouvert.

(2) Philippe Martin et Bruno Gouthière, Les conflits de normes : les clauses anti-évasion, *Revue de droit fiscal*, n° 39, 28 septembre 2017, n° 471.

(3) CJCE, 22 mai 2008, Amplificientifica Srl, Amplifin SpA, C-162/07, § 30 : « volonté exclusive d'obtenir un avantage fiscal ».

– si l’interprétation des normes par le juge est nécessaire et normale, il n’est pas forcément opportun de laisser à celui-ci toute latitude pour déterminer le champ d’un outil anti-abus. Le législateur peut – et doit – apporter les précisions qu’il juge utile, ne serait-ce que dans un souci de sécurité juridique.

Dans ces conditions, il apparaît pertinent, après l’échec de la tentative d’assouplissement de l’abus de droit en 2013, de procéder à un nouvel essai, cette fois en tenant compte des observations du Conseil constitutionnel et sans proposer une rédaction trop brutale.

L’idée serait, en réalité, d’aboutir à un abus de droit « à deux étages » :

– le premier étage serait un outil d’assiette, consistant à écarter des actes face à un montage dont l’objectif fiscal revêt un caractère « principal », sans pour autant appliquer automatiquement des majorations ;

– le second étage, en revanche, conserverait l’exclusivité fiscale et les majorations de 80 %, et donc sa nature répressive.

La robustesse juridique et l’intérêt d’une telle évolution ne paraissent pas devoir être remis en cause :

– la modification suggérée peut être vue comme une transposition de la directive « ATAD », à ceci près que le champ en serait étendu : non cantonnée au seul IS, elle concernerait l’ensemble de la fiscalité ;

– le terme « principal » figure désormais dans le droit existant avec les transpositions des clauses anti-abus spéciales intervenues en 2015 (régime mère-fille) et 2017 (régime spécial des fusions) ;

– surtout, à la différence de la tentative de 2013, les majorations ne seraient pas appliquées en l’absence de motif « exclusivement » fiscal, prémunissant la proposition d’une censure au motif qu’elle laisserait trop de marge à l’administration pour un outil répressif.

● Bien que l’acceptation du motif « principalement » fiscal soit relativement bien balisée, la notion figurant déjà dans des directives européennes, les commentaires de l’OCDE et la Convention multilatérale du 7 juin 2017, le souci de sécurité juridique pourrait militer pour mettre en place une nouvelle forme de rescrit fiscal au bénéfice des entreprises. En vertu de ce dernier, les entreprises pourraient solliciter de l’administration qu’elle se prononce sur la nature du motif fiscal d’une opération, afin de déterminer s’il est principal au sens de l’évolution proposée de l’abus de droit.

Recommandation n° 6 : Assouplir l’abus de droit, dans la branche de fraude à la loi, pour l’appliquer aux opérations à motivation fiscale principale et non plus exclusive, tout en réservant les majorations prévues aux motifs exclusivement fiscaux, et mettre en place une procédure de rescrit sur la nature principale du motif fiscal d’une opération.

3. Rénover les outils d'encadrement de la déductibilité des charges financières

Les charges financières, au premier rang desquels les intérêts d'emprunt, constituent un levier traditionnel d'évasion fiscale et font, à ce titre, l'objet d'un encadrement strict.

a. Les outils actuels prévus par le droit français

Pour éviter tout abus, le droit français compte pas moins d'une demi-douzaine de dispositifs dédiés à ces charges et encadrant leurs conditions de déductibilité. Là encore, de nombreux rapports se sont attachés à les présenter, récemment dans le cadre du projet de loi de finances pour 2018 ⁽¹⁾.

Ces outils seront donc mentionnés ici pour mémoire, le lecteur pouvant trouver de plus amples informations dans les productions précédemment mentionnées :

– l'encadrement des intérêts versés aux actionnaires (3° du I de l'article 39 du CGI) ;

– le plafonnement du taux d'intérêt pratiqué dans le cadre de prêts entre entreprises liées (*a* du I de l'article 212 du CGI) ;

– le dispositif contre les instruments hybrides (*b* du I du même article 212) ;

– la limitation de la déductibilité des intérêts versés à des entreprises liées à travers un mécanisme de lutte contre la sous-capitalisation appréciée à travers trois ratios (II de l'article 212 du CGI) ⁽²⁾ ;

– l'encadrement de la déductibilité des charges liées à l'acquisition de titres de participation (dispositif dit « amendement Carrez », prévu au IX de l'article 209 du CGI) ;

– l'encadrement de la déductibilité des charges dans le cadre des opérations dites de « rachat à soi-même » au sein des groupes fiscalement intégrés (dispositif dit « amendement Charasse », prévu au sixième alinéa de l'article 223 B du CGI) ;

– enfin, le plafonnement global de la déductibilité intégrale des charges financières nettes à 3 millions d'euros (dispositif dit du « rabot », prévu à

(1) *Joël Giraud*, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2018, *tome II*, Examen de la première partie du projet de loi de finances, pp. 519-527.

(2) *En vertu du II de l'article 212, les intérêts déductibles sont plafonnés à la limite la plus élevée parmi trois limites prévues, la première reposant sur le ratio d'endettement, la deuxième sur le ratio de couverture d'intérêts (apprécié à partir du résultat courant avant impôt) et la troisième sur le ratio des intérêts servis par des entreprises liées. La fraction des intérêts dépassant la plus élevée de ces trois limites est toutefois intégralement déductible lorsqu'elle n'excède pas 150 000 euros.*

l'article 212 *bis* du CGI). Au-delà de ce plafond, 25 % du montant total des charges financières nettes est réintégré au résultat ⁽¹⁾.

Il y a lieu, à l'issue de cette énumération, de souligner que si le nombre des outils ciblant la déduction des charges financières est une force, il est également susceptible de conduire à une complexité de mise en œuvre à travers l'articulation de ces dispositifs, élément qui pourrait être *in fine* de nature à limiter leur efficacité, voire à faciliter d'éventuels comportements abusifs : un bon outil doit être simple, plus il est complexe et plus il prête le flanc à des divergences d'interprétation et à des lacunes exploitables.

N'ayant pu obtenir d'informations exhaustives de la part de l'administration fiscale sur l'exposition contentieuse des outils français et de leur complexité – cette complexité pouvant d'ailleurs expliquer le manque de données ou la difficulté à les obtenir –, la rapporteure estime que la transposition annoncée de la directive « ATAD » s'agissant de la déductibilité d'emprunt devrait être l'occasion de clarifier et de renforcer l'efficacité des dispositifs.

b. Le renforcement possible de l'encadrement de la déductibilité des intérêts d'emprunt

L'outil existant au *b* du I de l'article 212 permettant de tenir en échec des montages associant des instruments hybrides prévoit de subordonner la déductibilité des intérêts d'emprunt versés par une entreprise débitrice établie en France à la démonstration, par celle-ci, de l'assujettissement de l'entreprise prêteuse, au titre des intérêts perçus, à un impôt dont le montant est au moins égal à 25 % de l'IS français au taux normal ⁽²⁾. Si l'entreprise prêteuse est établie à l'étranger, le seuil de 25 % est apprécié par rapport à l'IS qui aurait été dû si elle avait été établie en France.

La démonstration pesant sur l'entreprise française n'est toutefois exigée que si l'administration en fait la demande, c'est-à-dire, concrètement, dans le cadre d'une vérification.

Le seuil de 25 %, comme celui de 50 % applicable aux pays à régime fiscal privilégié, risque de se révéler insuffisant dans le contexte de baisse du taux normal de l'IS – auquel fait expressément référence le dispositif prévu au *b* du I de l'article 212.

Il pourrait donc être opportun, là aussi, de rehausser ce seuil en deçà duquel l'imposition des intérêts est jugée trop faible. Ce seuil pourrait être fixé à 33 1/3 %, neutralisant les effets de la baisse du taux normal, ou à 30 %.

(1) À titre d'exemple, si les charges financières nettes sont de 4 millions d'euros, sont réintégrés 1 million d'euros (et non uniquement 25 % de la part excédant le plafond de 3 millions d'euros).

(2) Le taux normal est de 33 1/3 % jusqu'en 2018, 31 % en 2019, 28 % en 2020, 26,5 % en 2021 et 25 % à compter de 2022.

Cette seconde solution paraît devoir être privilégiée : il serait paradoxal que la France décide de baisser son taux normal d'IS tout en conservant un périmètre constant des pays à régime fiscal privilégié. Par ailleurs, si le nouveau seuil devait nécessairement neutraliser la baisse du taux normal, il faudrait qu'il évolue lui-même chaque année entre 2019 et 2022, ce qui n'est guère optimal en termes de lisibilité.

Il est donc proposé de rehausser le seuil de 25 % à 30 %, tout en prévoyant une clause de sauvegarde lorsque les opérations sont réalisées avec des entreprises établies dans l'Union européenne.

Recommandation n° 7 : Rehausser à 30 % de l'impôt qui aurait été dû en France le seuil d'imposition des intérêts perçus par une entreprise en deçà duquel ces intérêts ne sont pas déductibles par l'entreprise qui les a versés, en introduisant dans cette hypothèse une clause de sauvegarde pour l'Union européenne.

c. Les points de vigilance concernant l'encadrement prévu par la directive « ATAD »

Second sujet commandant une analyse fouillée, celui de l'articulation entre les dispositifs français précédemment mentionnés et ceux qui, prévus par la directive « ATAD » du 12 juillet 2016 précitée, seront prochainement transposés en droit national ⁽¹⁾.

L'article 4 de cette directive « ATAD » met en place un mécanisme de limitation de la déductibilité des surcoûts d'emprunts (soit, schématiquement, la différence entre les intérêts perçus et ceux versés ⁽²⁾) en vertu duquel ces surcoûts ne sont déductibles qu'à hauteur de 30 % de l'EBITDA ou de 3 millions d'euros (le plus haut des deux montants étant retenu).

(1) Ces mesures de transpositions devraient figurer dans le projet de loi de finances pour 2019.

(2) La définition donnée par le 2 de l'article 2 est « le montant du dépassement des coûts d'emprunt déductibles supportés par un contribuable par rapport aux revenus d'intérêts imposables et autres revenus imposables économiquement équivalents perçus par ce contribuable, conformément au droit national ».

L'EBITDA

L'EBITDA (pour « *earnings before interest, taxes, depreciation and amortization* », soit bénéfice avant intérêt, impôts, dépréciation et amortissement) est un solde intermédiaire de gestion similaire à l'excédent brut d'exploitation (EBE).

Il permet d'illustrer la rentabilité d'une entreprise sur le plan de son activité opérationnelle (et donc indépendamment des conditions de son financement ou encore des amortissements liés à des acquisitions utiles pour l'exploitation, par exemple pour renouveler l'outil de production).

L'EBITDA se situe entre la valeur ajoutée, s'en distinguant en n'intégrant pas les charges de fonctionnement telles que salaires et loyers, et le résultat d'exploitation, qui n'intègre pas les amortissements et provisions. Ce résultat d'exploitation correspond à l'acronyme anglais « EBIT ».

• Divers aménagements ou exceptions sont prévus :

– le surcoût d'emprunt, le plafond de déductibilité (30 % de l'EBITDA ou 3 millions d'euros) et l'EBITDA peuvent, sur décision en ce sens d'un État membre, être calculés au niveau du groupe fiscal (tels que les groupes fiscalement intégrés s'agissant de la France ⁽¹⁾ ;

– les « *entités autonomes* » peuvent déduire l'intégralité des surcoûts d'emprunt. Une entité est qualifiée d'autonome au sens de la directive si elle ne fait pas partie d'un groupe consolidé à des fins de compatibilité financière et n'a pas d'entreprise associée ou d'établissement stable ;

– une entreprise membre d'un groupe consolidé à des fins de comptabilité financière peut déduire l'intégralité des surcoûts d'emprunt si elle démontre qu'elle n'est pas en situation de sous-capitalisation par rapport au groupe ⁽²⁾.

– une entreprise membre d'un groupe consolidé à des fins de comptabilité financière peut déduire un montant supérieur au plafond selon certaines modalités particulières ⁽³⁾ ;

– un État membre peut ne pas soumettre au plafond les emprunts contractés avant le 17 juin 2016 ou ceux servant à financer des infrastructures

(1) *Tel est déjà le cas s'agissant de l'application aux groupes fiscalement intégrés du mécanisme du « rabot » prévu à l'article 212 bis du CGI en vertu de l'article 223 B bis du même code. Cette appréciation au niveau du groupe peut présenter un désavantage lorsque les charges financières nettes des sociétés prises individuellement n'excèdent pas le plafond, mais que leur somme le dépasse. Inversement, elle peut se révéler avantageuse pour le groupe à travers la compensation des charges financières et des produits financiers entre différentes sociétés du groupe, conduisant à ne pas dépasser le plafond au niveau de ce dernier alors qu'il serait dépassé par une ou plusieurs sociétés prises individuellement.*

(2) *Le ratio entre ses fonds propres et l'ensemble de ses actifs ne doit pas être inférieur au même ratio pour l'ensemble du groupe auquel elle appartient.*

(3) *Un ratio au niveau du groupe est déterminé en divisant les surcoûts du groupe à l'égard de tiers par l'EBITDA du groupe. Ce ratio est ensuite multiplié par l'EBITDA de l'entreprise.*

publiques (sous réserve que le projet, son opérateur et l'ensemble des aspects financiers se trouvent dans l'Union européenne) ;

– enfin, un État membre peut décider d'exclure du champ de l'encadrement les entreprises financières⁽¹⁾ (rappelons que ces entreprises sont par ailleurs soumises à d'autres règles d'encadrement financier, notamment au regard du ratio de solvabilité et de la qualité des fonds propres définis par les accords de Bâle III et IV).

La directive prévoit également la possibilité de reporter en avant, sur les exercices futurs, les surcoûts d'emprunt qui n'auraient pu être déduits du fait d'un dépassement du plafond⁽²⁾. Elle autorise en outre, en combinaison avec le report en avant illimité des surcoûts d'emprunt si cette option est retenue, un report en avant, sur une période de cinq ans au plus, de la capacité inemployée de déduction des intérêts (c'est-à-dire de la fraction d'EBITDA non utilisée, correspondant à la différence entre le plafond de déductibilité prévu et le montant des surcoûts d'emprunt)⁽³⁾.

• Le plafond lié à une part de l'EBITDA, qui correspond à la « barrière d'intérêts » allemande (« *Zinsschranke* »), n'est pas propre à l'Union européenne :

– il figure parmi les recommandations de l'OCDE faites dans le cadre de l'action 4 du projet « BEPS »⁽⁴⁾ ;

– un plafond similaire a par ailleurs été retenu par les États-Unis dans la récente réforme fiscale de décembre 2017⁽⁵⁾.

Il peut paraître séduisant mais présente potentiellement plusieurs écueils :

– il peut se révéler moins intéressant que le « rabot » français qui, s'il ne permet une déduction intégrale des charges financières nettes que jusqu'à 3 millions d'euros, autorise néanmoins la déduction de 75 % desdites charges en cas de dépassement du plafond ;

– le dispositif revêt un caractère procyclique, c'est-à-dire qu'il avantage les entreprises rentables à fort EBITDA et pénalise les entreprises peu ou pas rentables : plus une entreprise aura un résultat élevé, plus elle pourra déduire et

(1) *Établissements de crédit, d'assurance, organisme de placement collectif en valeurs mobilières, institutions de retraite, fonds d'investissement alternatif, etc. La liste est donnée au 5 de l'article 2.*

(2) *Différentes modalités sont prévues, telles qu'un report en avant illimité ou un report en avant illimité assorti d'un report en arrière limité.*

(3) *Possibilité prévue par le c du 6 de l'article 4 de la directive.*

(4) *OCDE, Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers, Action 4 – Version actualisée 2016 : Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, p. 13.*

(5) *Ce plafonnement est plus sévère que celui prévu par le droit européen dans la mesure où, à compter de 2023, le plafond ne sera plus de 30 % de l'EBITDA, mais de 30 % de l'EBIT (donc du résultat d'exploitation). Retenir l'EBIT figure parmi les pistes vues comme envisageables par l'action 4 du projet « BEPS ».*

moins elle paiera d'impôt ; inversement, plus son résultat sera faible, moins elle pourra déduire d'intérêts et plus l'impôt dû sera élevé ⁽¹⁾. Notons cependant que la possibilité de reporter les surcoûts d'emprunt non déduits et, le cas échéant, celle de reporter sur cinq ans la capacité inemployée de déduction des intérêts, atténuent cette procyclicité ;

– ainsi que les entreprises entendues lors de la table ronde du 19 avril 2018 l'ont souligné, le rapport à l'EBITDA risque de pénaliser les entreprises se finançant par la dette plutôt que par les fonds propres, ce qui pourrait tout particulièrement toucher les entreprises françaises, tandis que les groupes allemands se trouveraient avantagés (ils sont fortement capitalisés et structurellement moins endettés) ⁽²⁾ ;

– le dispositif pourrait pénaliser des entreprises se lançant dans des opérations d'acquisition d'autres sociétés et pour lesquelles elles emprunteraient (ce qui augmenterait leurs intérêts dus et donc leurs surcoûts d'emprunt) ;

– une remontée des taux d'intérêts sera susceptible de fortement contraindre la capacité de déduction, sujet également soulevé par les entreprises entendues ⁽³⁾.

• Au delà de ces considérations liées à l'impact économique du dispositif prévu par la directive, il convient de se pencher sur son impact juridique au regard des outils français existants.

Il ne fait guère de doute que le « rabot » prévu à l'article 212 *bis* du CGI disparaisse avec la transposition du plafonnement prévu par la directive « ATAD » : les deux sont manifestement incompatibles.

Par ailleurs, le II de l'article 212 du CGI relatif au dispositif de lutte contre la sous-capitalisation pourrait, lui aussi, disparaître à l'occasion de la transposition de l'article 4 de la directive « ATAD ». Ainsi qu'il a été vu, ce dispositif repose sur le dépassement de la plus élevée de trois limites, la deuxième s'établissant à partir du résultat courant avant impôts auquel des retraitements sont réalisés. Cette deuxième limite étant voisine du rapport à l'EBITDA prévu par la directive, elle risquerait de se révéler redondante avec ce dernier. Compte tenu du caractère

(1) *Le caractère procyclique d'un encadrement de la déductibilité des intérêts fondés sur un ratio d'EBITDA avait notamment été souligné par notre collègue sénateur Albéric de Montgolfier en décembre 2016 (Rapport sur la proposition de résolution européenne sur les propositions de directives du Conseil COM (2016) 683 final concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) et COM 2016 (685) final concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, Sénat, session ordinaire de 2016-2017, n° 257, 21 décembre 2016, p. 15).*

(2) *Point également mentionné par Albéric de Montgolfier dans son rapport précité, p. 15. D'après les informations fournies à la rapporteure par l'administration, le taux d'endettement des sociétés non financières françaises au quatrième semestre 2017 s'élevait à 72 % (en % du PIB), soit près du double du taux allemand (37 %).*

(3) *Le rapport de l'OCDE de 2016 sur l'action 4 du projet « BEPS » précité souligne d'ailleurs que des taux d'intérêts élevés peuvent justifier un ratio supérieur à 30 % (rapport précité, p. 60).*

cumulatif des trois limites – elles ne sont pas d’application alternative –, la redondance semblerait s’étendre à l’ensemble du II de l’article 212.

Ces disparitions, dont l’incidence financière devra être bien évaluée par l’administration fiscale, présenteront l’important avantage d’une simplification du droit fiscal en limitant l’enchevêtrement et la difficile lisibilité qui en résulte des outils fiscaux encadrant la déduction des charges financières.

Il conviendra, en tout état de cause, de veiller à la préservation des outils efficaces que contient notre droit et qui ne se trouveraient pas déjà couverts ou satisfaits par la directive « ATAD », afin de ne pas le désarmer face à des pratiques dommageables contre lesquelles la transposition des règles européennes serait impuissante.

Enfin, une fois la transposition de la directive « ATAD » réalisée dans l’ensemble des États membres de l’Union européenne, la rapporteure appelle de ses vœux la réalisation d’une étude comparée afin d’analyser les modalités de transposition effectuées par les autres États membres, particulièrement au regard des options et hypothèses de dérogation retenues. Une telle étude apparaît non seulement utile, mais également nécessaire en ce qu’elle permettra d’identifier, le cas échéant, des pistes d’évolution en droit français, et rendra possible l’appréciation de la position française au regard de ses partenaires européens, approche précieuse sous l’angle de l’attractivité du territoire français.

Recommandation n° 8 : Dans le cadre de la transposition de l’encadrement de la déductibilité des charges financières prévu par la directive « ATAD », veiller à la bonne articulation de ce dispositif avec les outils français autres que le « rabot » et le dispositif contre la sous-capitalisation, et exiger de la part du Gouvernement, d’une part, une évaluation exhaustive de l’impact du dispositif sur les entreprises françaises, notamment les petites entreprises, celles en difficulté et celles s’endettant pour procéder à des acquisitions, ainsi qu’une analyse de l’opportunité d’exclure les sociétés financières du champ du dispositif, d’autre part, la sollicitation des institutions européennes pour que soit réalisée une étude européenne sur la mise en œuvre de la directive au sein des autres États membres et les options prises par chacun, notamment pour apprécier la position française et son incidence éventuelle sur l’attractivité nationale.

C. LES ENJEUX DE L'ATTRACTIVITÉ

Matière technique, la fiscalité, ainsi que la rapporteure a déjà eu l'occasion de l'indiquer, est avant tout un objet politique. Une analyse prospective de l'évasion fiscale internationale ne peut donc faire l'économie d'une réflexion sur l'attractivité du territoire. Deux aspects paraissent à cet égard devoir concentrer l'attention : les actifs incorporels, d'une part, les garanties et la sécurité juridique offertes aux contribuables, singulièrement aux entreprises, de l'autre.

1. Renforcer l'attractivité française dans le domaine des actifs incorporels

Incontournables dans l'économie moderne et la chaîne de création de valeur, les actifs incorporels constituent un enjeu non seulement fiscal, mais aussi – voire surtout – économique, supposant de garantir à la France une attractivité forte vis-à-vis d'eux.

a. *La place stratégique occupée par les actifs incorporels*

Les actifs incorporels se trouvent à l'heure actuelle au cœur de la création de valeur. Ils permettent aux entreprises de se différencier de leurs concurrents et d'innover. Qu'il s'agisse de marques, dont la réputation et l'image participent puissamment au succès commercial des produits (que l'on pense ici aux produits de luxe ou à certains téléphones pour lesquels la griffe est au moins aussi importante que le bien dans l'acte d'achat du consommateur), d'algorithmes, de données, l'immatériel est incontournable.

Ces actifs incorporels constituent également un enjeu majeur dans la lutte contre l'évasion fiscale. Aisément localisables dans des juridictions à faible fiscalité, ils permettent à des groupes, à travers d'importantes redevances versées en contrepartie de leur usage, de transférer des bénéfices là où ils seront moins imposés.

Souvent associés à l'économie numérique en raison de leur nature immatérielle commune, les actifs incorporels concernent pourtant bien l'intégralité des secteurs économiques. Les marques et licences d'utilisation en sont un bon exemple, et il suffit de regarder le schéma d'évasion mis en place en Europe par le groupe McDonald's pour s'en convaincre ⁽¹⁾.

De là à évincer les incorporels de la chaîne de création de valeur, il y a un pas que la rapporteure se gardera bien de franchir et qui ne paraît pas devoir être réalisé.

L'actif incorporel n'est pas en soi un vecteur d'évasion, il est simplement un élément de création de valeur. C'est combiné avec certains dispositifs ou manipulé par l'habileté de contribuables peu scrupuleux, qu'il peut déboucher sur

(1) Pour une présentation du montage de McDonald's, voir le rapport précité de Fabien Roussel, p. 16.

une réduction, voire une élimination, de la charge fiscale. Sa plus-value intrinsèque, en revanche, est évidente. Encore faut-il qu'il soit correctement rémunéré, ce qui suppose de satisfaire deux conditions :

– les redevances versées en contrepartie de sa concession ou de son usage ne doivent pas être excessives au regard de l'apport qu'il permet, renvoyant à la question des prix de transfert précédemment étudiée ⁽¹⁾ ;

– la simple propriété d'un tel actif ne doit pas nécessairement conduire à capter la plus grande partie de la valeur créée par un produit, sauf à encourager les montages de transfert des droits de propriété intellectuelle vers des cieux fiscaux favorables.

b. L'indispensable encouragement de l'innovation et la protection de la propriété intellectuelle

L'innovation, au cœur du développement de l'économie, des sociétés et des entreprises, doit faire l'objet de mesures de soutien ambitieuses pour garantir à la France une attractivité maximale.

Avant de se pencher sur l'outil fiscal spécifique portant sur le régime d'imposition des revenus tirés de brevets, il est apparu opportun à la rapporteure d'aborder la question plus générale de la protection de la propriété intellectuelle, indispensable pour permettre l'innovation dans les meilleures conditions possibles.

i. La nécessité de renforcer l'innovation des entreprises françaises

D'après les éléments fournis à la rapporteure par la direction générale des entreprises (DGE), alors que la France est la cinquième ou sixième puissance économique mondiale (selon les critères retenus), elle n'affiche qu'une modeste vingtième place mondiale et une dixième ou onzième place européenne en matière d'innovation. S'agissant de la numérisation des entreprises, la France occupait en 2017 la seizième place en Europe ⁽²⁾.

Les infrastructures françaises sont bonnes, le financement est accessible mais la transformation des travaux de recherche effectués en résultats concrets et économiquement productifs semble marquer le pas par rapport aux autres économies.

Dans un tel contexte, on ne peut que se réjouir des initiatives récemment prises ou annoncées en matière d'innovation et, singulièrement, de brevets.

(1) Cf. supra, A, 2.

(2) *Indice DESI* (« Digital economy and society index »).

ii. Les mesures non fiscales pour développer l'innovation à travers une meilleure protection de la propriété intellectuelle

Le Plan d'action pour la croissance et la transformation des entreprises (PACTE), décliné en plusieurs dispositifs et qui fait notamment l'objet d'un projet de loi présenté en conseil des ministres le 18 juin 2018 et dont l'examen à l'Assemblée nationale a débuté en commission au début du mois de septembre, prévoit d'ambitieuses et opportunes mesures en matière de propriété intellectuelle, traduisant la volonté du Gouvernement de veiller à l'innovation des entreprises dans des conditions de sécurité juridique maximale pour elles.

Sans entrer dans le détail de ces mesures, qui feront l'objet d'une analyse approfondie à l'occasion de la discussion du projet de loi, trois d'entre elles paraissent devoir être présentées.

En premier lieu, le projet de loi prévoit d'allonger de six à dix ans la durée du certificat d'utilité et la possibilité de le convertir en demande de brevet d'invention. La durée accrue de ce certificat, qui constitue un titre de propriété industrielle sur des inventions à durée de vie courte, devrait renforcer l'attractivité de l'outil, la durée de six ans ayant pu être jugée comme trop brève pour permettre un retour sur investissement.

En deuxième lieu, est prévue l'amélioration substantielle de la procédure de demande provisoire de brevets, permettant à l'entreprise de compléter son dossier pendant un an à compter du dépôt (actuellement, tout nouvel élément figurant dans la demande faite un an après la demande provisoire est exclu du dispositif, qui ne porte que sur les éléments communs aux deux demandes et suppose donc que l'entreprise fournisse un dossier relativement complet dès l'origine). La nouvelle demande provisoire sera plus souple et mieux en phase avec la réalité économique de l'innovation.

En troisième lieu, une nouvelle procédure d'opposition aux brevets est prévue pour renforcer le respect des droits de propriété intellectuelle des inventeurs réels face à des entreprises qui pourraient les piller. Dans le cadre de cette procédure, un tiers pourra contester la nouveauté et l'activité inventive de l'invention faisant l'objet du brevet en litige directement devant l'Institut national de la propriété industrielle (INPI). Cette procédure, plus simple et moins coûteuse qu'une action contentieuse, évitera que certains acteurs soient dissuadés de faire valoir leurs droits en raison des délais et des coûts des procédures juridictionnelles.

Autre initiative intéressante, l'action de France brevets, fonds d'investissement public en propriété intellectuelle qui aide les PME à faire valoir leurs brevets à travers la prise de licences et la défense des brevets devant les juridictions.

Enfin, le brevet unitaire européen et la juridiction unifiée du brevet, qui devraient voir le jour en 2019, sont des mesures bienvenues qui réduiront

considérablement le coût des procédures (jusqu'à quatre fois d'après les éléments fournis par la DGE) et renforceront la compétitivité des entreprises européennes, tout particulièrement celle des PME.

c. Les outils fiscaux en faveur de la recherche et de l'innovation : la question du taux réduit de 15 %

Pour la France, les actifs incorporels revêtent une importance singulière. Les grands groupes français, qu'il s'agisse de géants de la construction, des maisons de luxe, des entreprises de spiritueux, des sociétés d'énergie ou encore des fleurons technologiques, ne réalisent pas l'essentiel de leur chiffre d'affaires en France, loin s'en faut. Elles paient pourtant une part substantielle de leur impôt mondial dans notre pays, précisément parce qu'y sont localisés les actifs incorporels.

Plusieurs outils existent en droit français pour soutenir l'innovation : le crédit d'impôt recherche (CIR) prévu à l'article 244 *quater* B du CGI est l'un des plus connus, mais il faut également citer le dispositif des Jeunes entreprises innovantes (JEI) ⁽¹⁾.

(1) Définies à l'article 44 *sexies-0 A* du CGI. Ce dispositif prévoit des exonérations d'IS et d'IR, d'impôts locaux et de cotisations sociales patronales.

Le crédit d'impôt recherche (CIR)

Prévu à l'article 244 *quater* B du CGI, le CIR est la principale dépense fiscale dont bénéficient les entreprises (crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi mis à part), son montant pour 2017 étant de l'ordre de 6,3 milliards d'euros.

Outil puissant, il consiste en un avantage fiscal correspondant à 30 % des dépenses de recherche engagées par l'entreprise ⁽¹⁾, la liste des dépenses éligibles figurant au II de l'article 244 *quater* B. Peuvent être mentionnés, de façon non exhaustive :

- les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens ;
- les dotations aux amortissements d'immobilisations affectées aux opérations de recherche ;
- les dépenses correspondant aux travaux de recherche confiés à des sous-traitants publics ou agréés ;
- les frais de prise, de maintenance et de défense des brevets ;
- les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections (pour les entreprises du secteur textile-habillement-cuir) ;
- les dépenses de veille technologique.

Par ailleurs, afin de favoriser l'emploi des jeunes chercheurs et le développement des associations entre recherche privée et recherche publique, des majorations d'assiette sont prévues dans certains cas. À titre d'exemple, les rémunérations versées aux jeunes docteurs sont prises en compte dans l'assiette du CIR pour le double de leur montant.

(1) Le taux est de 5 % pour la fraction des dépenses excédant 100 millions d'euros. Pour les dépenses réalisées par des exploitations situées dans un département d'outre-mer, le taux de 30 % est majoré à 50 %.

S'agissant du crédit d'impôt recherche, la déclaration commune franco-allemande faite à Meseberg le 19 juin 2018 semble admettre le maintien de cet outil dans le cadre du projet « ACCIS » ⁽¹⁾.

Existe à côté de ces deux instruments un troisième outil régulièrement désigné par l'un de ses fondements juridiques, le « 39 *terdecies* ». Il s'agit du régime d'imposition à taux réduit (15 %) des produits tirés de la cession de brevets et d'inventions brevetables ainsi qu'au résultat net de la concession de licences d'exploitation de ces éléments ⁽²⁾.

(1) Sa pérennité faisait débat eu égard à l'existence, dans la proposition de directive « ACIS », d'une « superdéduction » en faveur de la recherche, poursuivant un objectif similaire au CIR français mais nettement moins avantageuse que ce dernier.

*(2) En réalité, ce régime est prévu au 1 de l'article 39 *terdecies* du CGI – cet article portant plus généralement sur les plus-values de long terme et inclut notamment dans le reste de son dispositif les distributions faites par des sociétés de capital-risque. Le régime est par ailleurs indissociable du dernier alinéa du a *quater* du I de l'article 219 du CGI, qui prévoit que les produits visés au 1 de l'article 39 *terdecies* bénéficient du régime des plus-values de long terme même en deçà d'une durée de deux ans.*

i. Les critiques de l'OCDE et de l'Union européenne contre le régime d'imposition à taux réduit des brevets

Ce régime d'imposition à taux réduit de certains revenus tirés de la propriété intellectuelle, appelé communément « *patent box* » (« boîte de brevets ») fait l'objet de critiques nourries de la part de l'OCDE, qui l'a qualifié de régime fiscal dommageable lors de l'audit conduit au titre de l'action 5 du projet « BEPS ».

Le caractère dommageable du régime français réside dans l'absence d'exigence de lien entre l'engagement des dépenses de recherche et développement aboutissant *in fine* à l'actif incorporel, et le bénéfice du régime et donc du taux réduit qu'il prévoit.

Ce lien, ce « nexus », est indispensable, selon l'OCDE, pour éviter toute tentation d'abus. Il est en effet manifeste que le défaut de liaison entre dépenses engagées et bénéfice d'un avantage fiscal peut conduire des entreprises à faire réaliser leurs travaux de recherche à un endroit où la main d'œuvre qualifiée sera peu coûteuse pour ensuite transférer l'actif obtenu à une entreprise établie dans un autre pays, cette entreprise récoltant le fruit des travaux faits par d'autres.

L'approche « nexus » est également préconisée au niveau de l'Union européenne par le groupe « Code de conduite (fiscalité des entreprises) » depuis novembre 2014 ⁽¹⁾. La France, à cet égard, a été identifiée comme ayant, à travers son régime fiscal des brevets, une pratique fiscale dommageable faute de respecter l'approche « nexus ». Le Conseil ECOFIN, le 9 décembre 2014, avait arrêté la fin des « *patent box* » dommageables entre juin 2016 (refus du bénéfice pour les nouveaux entrants) et juin 2021 (terme définitif des régimes préférentiels dommageables) ⁽²⁾.

En novembre 2017, après que le régime italien fut considéré comme non dommageable à la suite des changements qui y ont été apportés, seuls trois régimes de deux États membres étaient jugés comme ne respectant pas les lignes directrices européennes : ces régimes concernent la France et l'Espagne ⁽³⁾.

(1) Le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises a été adopté par une résolution du Conseil du 1^{er} décembre 1997. Afin d'évaluer les mesures fiscales susceptibles d'entrer dans le champ de ce code, le Conseil a, le 9 mars 1998, créé le « groupe « Code de conduite (fiscalité des entreprises) ».

(2) Groupe « Code de conduite (fiscalité des entreprises) », 24 novembre 2017, n° 14784/17 FISC 300 ECOFIN 999, point III, B, § 26.

(3) S'agissant de l'Espagne, sont visés le régime national et celui de Navarre – ce dernier étant seulement contesté par la Commission au regard de la procédure de rescrit applicable. Le régime basque, initialement ciblé, a évolué et est désormais considéré comme non dommageable. Pour plus d'éléments sur ce sujet il est renvoyé aux conclusions précitées du groupe « Code de conduite (fiscalité des entreprises) » du 24 novembre 2017, § 20 à 42.

ii. Un caractère dommageable du régime certain dans son principe mais à nuancer en pratique

Sur le principe, les critiques de l'OCDE sont donc parfaitement légitimes. Dans le cas particulier du dispositif français, toutefois, si, dans son principe, l'outil peut être un vecteur d'évasion, plusieurs éléments peuvent laisser penser que ses effets dommageables ne sont pas évidents.

D'une part, une entreprise française n'aurait pas forcément intérêt à déléguer à une entité étrangère les travaux de recherche : en les faisant elle-même, elle maximise l'assiette de son crédit d'impôt recherche, assiette qui se trouverait substantiellement réduite par une délocalisation à l'étranger de ces activités.

D'autre part, l'avantage fiscal, à savoir un taux d'imposition de 15 % contre un taux normal de 33 1/3 % ⁽¹⁾, reste moins intéressant qu'une imposition intégrale au taux normal dans certains pays. Sans aller piocher dans les cas extrêmes de paradis fiscaux pratiquant une imposition nulle ou quasi-nulle, peuvent être mentionnés l'Irlande et son taux de 12,5 % ou la Hongrie et son taux d'IS de 9 %. Le taux réduit français reste donc supérieur à certains taux normaux.

Par ailleurs, compte tenu du mouvement général de baisse des taux d'IS en Europe et, plus largement, dans le monde, l'avantage représenté par un taux de 15 % s'érode peu à peu. Il n'est ainsi que de six point par rapport au nouveau taux normal américain – contre vingt points jusqu'en 2017 – et de quatre points au regard du taux pratiqué au Royaume-Uni.

Enfin, un régime d'imposition dérogatoire pour les brevets n'est pas forcément le moyen le plus efficace pour soutenir l'effort de R&D : c'est avant tout l'environnement de la recherche et de l'innovation, notamment à travers la qualité des infrastructures et des chercheurs, qui joue. Cette analyse a été confirmée par les entreprises entendues dans le cadre de la mission d'information.

En réalité, il semble que le régime français, plutôt que d'attirer des brevets étrangers, ait permis de conserver de l'immatériel sur le territoire national (en association avec les autres outils budgétaires et fiscaux en faveur de la recherche et avec la qualité des équipes de recherche).

iii. L'évolution du régime : être attentif au maintien de l'attractivité nationale

La France s'est engagée dans une évolution de ce régime, afin de se mettre en conformité avec les exigences de l'OCDE et de l'Union européenne. De cela, il faut se réjouir. Comment, en effet, attendre de nos proches partenaires et plus généralement des autres pays des évolutions dans le sens d'une plus grande vertu fiscale si la France, de son côté, ne fait aucun effort ?

(1) Ou, pour l'année 2018, 28 % si le bénéfice est inférieur à 500 000 euros.

La rapporteure considère toutefois que cette évolution, si elle est nécessaire, ne doit pas être faite dans la précipitation ni aboutir à un changement radical qui se ferait au détriment des entreprises françaises et de l'attractivité du territoire national (attractivité entendue ici comme susceptible de maintenir des actifs en France plutôt que comme propice à attirer des actifs étrangers, ainsi qu'il vient d'être vu)⁽¹⁾.

La consultation lancée par le ministère de l'économie et des finances au printemps dernier, dans la perspective d'une modification du régime français d'imposition de certains revenus tirés de droits de propriété intellectuelle, est à cet égard une excellente chose. Elle montre que le Gouvernement, avant de proposer au Parlement une solution, a entamé une réflexion poussée associant tous les acteurs concernés, les entreprises au premier chef.

La solution qui devrait figurer dans le projet de loi de finances pour 2019 devra donc se montrer équilibrée, combinant respect des recommandations de l'OCDE et de l'Union européenne à travers la fin d'un mécanisme potentiellement dommageable, et attractivité nationale pour un soutien nécessaire aux entreprises.

À cet égard, si les modalités de bénéfice du taux réduit de 15 % devaient changer (à travers par exemple la mise en place d'un rapport entre les dépenses de recherche engagée pour produire l'actif en cause et le montant global des dépenses de recherche faites par le groupe), le périmètre de ce régime pourrait, lui, s'étendre.

Son application aux logiciels, voire à d'autres éléments incorporels actuellement exclus du champ, serait à cet égard une piste à explorer. Un plafonnement pourrait néanmoins être introduit afin d'éviter que le coût budgétaire du taux réduit d'IS n'explose.

En outre, le champ des dépenses prises en compte devra être finement étudié pour éviter tout débordement mais aussi toute iniquité. À titre d'exemple, il pourrait être considéré (il ne s'agit que de pistes de réflexion qui devront trouver leur équilibre dans un ensemble acceptable tant d'un point de vue budgétaire que d'égalité entre les entreprises bénéficiaires) que les dépenses permettant l'obtention d'autres avantages fiscaux, tels la rémunération de chercheurs ou les amortissements des immobilisations affectées à la recherche qui sont éligibles au CIR, soient prises en compte seulement pour une fraction de leur montant. Inversement, lorsque les activités et les dépenses de R&D sont effectivement engagées à l'étranger mais qu'elles sont finalement supportées par l'entreprise établie en France qui a permis ces activités, leur prise en compte pourrait ne pas être absurde.

(1) La France occupe le 6^e rang mondial en matière de brevets (en 2016, l'INPI a enregistré 16 000 demandes de brevets d'invention, 92 000 dépôts de marques et 6 300 dessins ou modèles – chiffres fournis par la direction générale des entreprises).

Par ailleurs, une autre piste d'évolution envisageable pourrait consister en une réorientation du nouveau régime par rapport à l'ancien afin de cibler plus particulièrement les PME en phase de croissance ou qui doivent consolider leur position, et ce pour garantir à leur développement le meilleur environnement possible. Un tel calibrage devrait naturellement être fait avec prudence pour éviter non seulement tout risque de rupture d'égalité ou d'octroi d'avantage sélectif injustifié, mais aussi voire surtout pour ne pas déstabiliser certains secteurs économiques (tels que celui des produits pharmaceutiques, qui bénéficie du régime actuel et compte en son sein de grandes entreprises françaises).

En outre, ici comme sur d'autres aspects, une analyse comparative des différents régimes fiscaux préférentiels dans le domaine de la propriété intellectuelle existant au sein des États membres de l'Union européenne devrait être produite par le Gouvernement. L'évaluation préalable des dispositions annoncées dans le projet de loi de finances pour 2019 sur le régime fiscal des brevets paraît constituer, à cet égard, le véhicule le plus pertinent et garantira aux parlementaires, singulièrement aux commissaires aux finances des deux assemblées, une information complète sur le sujet sur lequel ils seront appelés à se prononcer.

En tout état de cause, s'agissant de l'évolution générale du régime, l'introduction d'une « clause de grand-père » semble opportune. Elle éviterait un changement trop brutal en permettant aux entreprises de bénéficier du régime actuel, même si la cession de l'actif intervient après l'évolution du régime, dès lors que l'actif a été développé avant celle-ci.

Recommandation n° 9 : Dans le cadre de l'évolution du régime d'imposition à taux réduit de certains revenus tirés de droits de propriété intellectuelle, veiller à garantir le maintien de l'attractivité française et le soutien aux entreprises françaises, particulièrement les PME à fort potentiel, notamment en réfléchissant à l'inclusion dans ce régime de nouveaux actifs tels que les logiciels, et prévoir de la part du Gouvernement la production, dans le cadre du projet de loi de finances pour 2019, d'une étude comparative des différents régimes fiscaux en matière de propriété intellectuelle existant dans l'Union européenne.

d. La nécessité d'une réponse ambitieuse de l'Union européenne aux défis posés par la réforme fiscale américaine

La nécessité de préserver l'attractivité de la France s'agissant des actifs incorporels est d'ailleurs encore plus saillante à l'aune de la réforme américaine de décembre 2017, même si celle-ci suppose avant tout une réponse européenne.

Cette réforme, à laquelle des développements seront consacrés plus loin ⁽¹⁾, lutte de façon volontaire – et unilatérale – contre l'évasion fiscale.

Elle repose en particulier sur trois mesures particulièrement agressives qui doivent retenir l'attention :

– une imposition à taux réduit les revenus dégagés lors d'exportations et tirés d'actifs incorporels (« la carotte ») ;

– une imposition aux États-Unis les revenus tirés de tels actifs lorsqu'ils sont localisés à l'étranger et qu'ils y sont insuffisamment imposés (« le bâton ») ;

– une mesure anti-abus consistant à réintégrer à l'assiette des paiements effectués au profit d'entités liées étrangères, et donc à surtaxer les entreprises à ce titre.

L'articulation de ces trois mesures, et notamment des deux dispositifs miroir « carotte et bâton », offrent aux États-Unis une « *patent box* » particulièrement puissante qui risque, si rien n'est fait, de conduire au glissement d'un très grand volume d'actifs incorporels vers les États-Unis, au détriment notamment de l'Europe.

Les entreprises entendues dans le cadre de la mission ont manifesté leur volonté de conserver leurs actifs incorporels en France, qui ne devrait donc pas pâtir de cette réforme autant que ce qui pouvait être craint. Néanmoins, la réalité est bien celle d'un renforcement sans précédent de l'attractivité américaine.

La rapporteure appelle donc à une réponse de l'Union européenne afin de limiter les effets de la réforme américaine sur la base imposable européenne et, *in fine*, les recettes fiscales des États membres.

En tout état de cause, quelles que soient les modalités finalement retenues, le principe d'une réponse européenne doit être acquis. Le Président de la République et le Gouvernement français, à cet égard, devront travailler auprès des autorités des autres États membres et des institutions de l'Union pour aboutir, dans les meilleurs délais, à une solution satisfaisante.

(1) Cf. *supra*, II, B, 1.

2. Assurer une sécurité juridique optimale

Les considérations fiscales sont loin d'être les seules à intervenir dans les choix économiques des entreprises : les préoccupations liées à la qualité des infrastructures, des services, de la main-d'œuvre sont autant d'éléments pris en compte par les investisseurs et les entreprises dans leurs décisions de participation ou d'implantation.

S'y ajoute également un facteur déterminant mais souvent oublié, surtout dans le cadre de travaux sur l'évasion fiscale : la sécurité juridique, qui assure aux citoyens et aux entreprises une visibilité et l'intelligibilité du droit applicable et renforce la confiance des entreprises vis-à-vis de l'administration, au cœur de la relation qu'entend mettre en œuvre le Gouvernement.

a. Garantir la stabilité du droit fiscal

Au risque d'enfoncer des portes ouvertes, il paraît nécessaire de rappeler l'importance de la stabilité normative, tout particulièrement en matière fiscale eu égard à l'impact économique qu'elle revêt.

Ne pas savoir quelles normes fiscales seront appliquées, ne pas connaître à l'avance le régime retenu sont autant d'éléments qui peuvent dissuader la réalisation d'activités économiques, qui s'agisse de la création d'entreprises ou de la réalisation d'investissements ou de prises de participations.

La stabilité normative est ainsi un aspect incontournable de l'attractivité d'un pays, permettant aux acteurs d'avoir une vision de moyen et long terme suffisante pour réaliser leurs opérations.

Un très grand nombre d'auditions conduites dans le cadre de la mission ont fait état de la même demande : les entreprises préfèrent payer plus d'impôt si elles sont assurées que le droit ne connaîtra pas de modifications trop fréquentes et contraires, et qu'il sera appliqué selon des modalités connues. Les entreprises sont prêtes à payer pour bénéficier d'une telle stabilité. Par ailleurs, s'agissant plus spécialement des outils portant sur l'innovation, les investissements par nature risqués supposent nécessairement un cadre fiscal clair et stable, comme a pu le rappeler en audition la DGE.

L'idée n'est évidemment pas de figer le droit, qui doit s'adapter à la société et aux besoins et évoluer lorsque cela est nécessaire. Il s'agit en réalité d'éviter que chaque automne budgétaire soit l'occasion de modifier des dispositifs déjà changés l'année précédente, de rétablir des articles abrogés depuis peu ou au contraire supprimer sans coup férir des dispositions pourtant largement utilisées.

Cette stabilité pourrait également conduire à limiter le recours aux dispositions à caractère interprétatif qui, si elles ne portent généralement pas

atteinte à des droits garantis en ce qu'elles se bornent à préciser le sens d'un texte, peuvent parfois en modifier la substance ⁽¹⁾.

La rapporteure n'est naturellement pas la première à militer pour plus de stabilité dans le droit fiscal, mais nourrit l'espoir d'être parmi les dernières, ce qui signifierait qu'enfin, l'appel à la stabilité aura été entendu.

b. Offrir aux entreprises des garanties procédurales suffisantes en développant les rescrits en matière de prix de transfert et d'établissement stable

La lutte contre l'évitement fiscal et la recherche des responsables ne doit pas se faire au détriment des garanties élémentaires que peuvent attendre les contribuables d'un État de droit comme la France.

Que le lecteur soit rassuré : tel n'est évidemment pas le cas dans notre pays, mais certains points précis pourraient faire l'objet d'améliorations notables afin de fournir aux contribuables des garanties supplémentaires. Nulle complaisance, nul laxisme : il s'agit tout simplement d'éviter des inconvénients excessifs tant que la réalité de l'évasion fiscale n'a pas été établie.

Le droit fiscal français prévoit, à l'article L. 80 B du LPF, différents rescrits fiscaux, qui consistent pour l'administration à prendre position sur une demande d'un contribuable, la position ainsi prise lui étant alors opposable. Deux rescrits en particuliers paraissent devoir être étudiés dans le cadre de l'évasion fiscale internationale :

– le rescrit « établissement stable », prévu au 6° de l'article L. 80 B, qui permet à un contribuable résidant dans une juridiction étrangère de demander à l'administration l'assurance qu'il ne dispose pas en France d'un établissement stable ;

– le rescrit « prix de transfert », prévu au 7° du même article L. 80 B, qui rend opposable à l'administration l'accord préalable en matière de prix de transfert (APP) que celle-ci a conclu avec le contribuable (ou avec l'autre juridiction partie à une convention fiscale).

Ces rescrits gratuits – à la différence d'autres pays dans lesquels les demandes sont payantes – offrent une garantie au contribuable, quel que soit leur sens.

(1) Comme l'a fait l'article 17 de la loi de finances pour 2017 précitée sur l'encadrement du report de déficit en avant en cas d'abandon de créances. Il ressortait expressément des travaux parlementaires que le dispositif d'assouplissement visait les sociétés bénéficiaires de tels abandons, mais aussi celles qui y consentaient, cet article a restreint la mesure aux seules sociétés bénéficiaires (voir en ce sens l'exposé sommaire de l'amendement n° 247 (Rect) présenté en nouvelle lecture par M. Christian Eckert, Rapporteur général au nom de la commission des finances, sur l'article 16 du projet de loi de finances pour 2013, et les débats de la troisième séance du jeudi 13 décembre 2012). L'article 17 de la loi de finances pour 2017 a restreint la mesure aux seules sociétés bénéficiaires de façon rétroactive, en dotant le dispositif d'une portée interprétative.

- D'après les informations recueillies au cours des auditions conduites par la mission, le rescrit « établissement stable » est relativement peu utilisé alors qu'il présente un intérêt évident pour une entreprise étrangère.

Sa promotion paraît ainsi opportune et de nature à encourager les entreprises étrangères à s'implanter en France ou à y conduire des activités à travers la certitude qu'il offre s'agissant de la qualification fiscale applicable aux installations présentes en France.

- Les APP connaissent un succès plus prononcé que les rescrits « établissement stable », principalement en raison de leur objet : ils permettent de valider *ab initio* la méthode de valorisation des prix de transfert retenue par une entreprise, offrant à cette dernière une sécurité juridique précieuse.

Cependant, les enjeux recouverts par les APP supposent un examen approfondi de chaque dossier, sauf à les traiter superficiellement et à risquer de délivrer des accords erronés qui feraient obstacle à une action de l'administration. Afin de fluidifier le traitement des demandes d'APP, a ainsi été créée en 2013 une entité dédiée au sein de la DGFIP, la mission d'expertise juridique et économique internationale (MEJEI).

Les analyses sont donc relativement lourdes et font par ailleurs l'objet d'un examen attentif de la Commission européenne qui, s'il révèle une aide d'État prohibée, peut conduire à des sanctions (l'affaire Apple en Irlande étant à cet égard éloquente⁽¹⁾). Cela explique qu'environ quinze à vingt APP seulement soient conclus chaque année⁽²⁾.

Le recours aux APP gagnerait à croître, sans pour autant compromettre la qualité de l'instruction conduite par l'administration. En conséquence, il serait opportun de réfléchir aux moyens permettant de renforcer les services chargés des APP et des rescrits, que cela passe par un redéploiement d'effectifs ou par une évolution de l'organisation interne de la DGFIP.

Recommandation n° 10 : Réfléchir à un redéploiement des agents de la DGFIP ou à de nouvelles modalités d'organisation interne pour renforcer les services en charge des rescrits et des accords préalables en matière de prix de transfert, afin de mieux accompagner les entreprises dans la sécurisation de leurs opérations.

(1) Cf. infra, troisième partie, III, A.

(2) D'après les données fournies par le service juridique de la fiscalité de la DGFIP.

c. Engager une réflexion sur l'opposabilité des versions consolidées des conventions modifiées par la Convention multilatérale du 7 juin 2017

La convention multilatérale qui fait l'objet de l'action 15 du projet « BEPS »⁽¹⁾ a été signée le 7 juin 2017 à Paris et compte au 23 juillet 2018 un total de 83 juridictions signataires, d'autres devant les rejoindre. Projet ambitieux, cette convention va permettre de modifier de façon quasiment instantanée des milliers de conventions bilatérales : là où, à travers des négociations bilatérales, il aurait fallu plusieurs décennies, la Convention multilatérale atteint ce résultat en quelques semaines ou quelques mois.

Cette convention fait l'objet d'un projet de loi demandant au Parlement l'autorisation de la ratifier, qui a été adopté définitivement le 5 juillet 2018, la loi ayant été promulguée le 12 juillet suivant⁽²⁾. Il est renvoyé à l'avis de la commission des finances pour le détail de son mécanisme de fonctionnement et toutes les précisions utiles sur son contenu et la position de la France sur chacune de ses stipulations⁽³⁾.

Il sera néanmoins question ici d'un aspect essentiel de cette convention, l'intelligibilité du droit et la sécurité juridique. Ainsi que cela a été indiqué dans l'avis fait au nom de la commission des finances, la Convention multilatérale va modifier substantiellement de nombreuses conventions bilatérales (65 conclues par la France en l'état, chiffre qui devrait augmenter⁽⁴⁾) selon des modalités différentes.

Se pose donc la question du contenu final des conventions modifiées, partiellement traitée par l'administration qui s'est engagée à publier des versions consolidées. À la différence des modifications que peuvent apporter à un traité un avenant, ou à une loi un amendement (modifications connues et certaines ne laissant aucun doute sur le contenu final de la norme), celles résultant de la Convention multilatérale ne seront pas forcément connues au mot près, l'instrument décrivant parfois le sens de la modification sans la définir exhaustivement à travers une rédaction précise et normative.

Les prises de position de l'administration faites en application des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales (LPF), si elles lui sont

(1) *Dont l'appellation complète est : « Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. »*

(2) *Loi n° 2018-604 du 12 juillet 2018 autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.*

(3) *Bénédicte Peyrol, Avis au nom de la commission des finances sur le projet de loi autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1093, 20 juin 2018.*

(4) *Aux 61 conventions identifiées dans l'avis de la commission des finances, doivent être ajoutées celles conclues par la France avec les Émirats arabes unis, l'Estonie, le Kazakhstan et l'Ukraine, qui ont signé la Convention multilatérale respectivement les 27, 29, 25 juin et 23 juillet 2018 – la France et ces quatre pays ayant chacun notifié la convention bilatérale pertinente à l'OCDE.*

opposables, ne concernent que l'application et l'interprétation d'un texte, non sur le contenu ou la consistance même dudit texte ⁽¹⁾.

Seule une opposabilité des conventions consolidées étant de nature à assurer aux contribuables, singulièrement aux entreprises, une sécurité juridique maximale, il serait opportun d'engager une réflexion sur l'opposabilité de ces conventions consolidées, comme cela avait été souhaité dans l'avis précité ⁽²⁾.

Recommandation n° 11 : Engager une réflexion sur l'opposabilité des versions consolidées des conventions fiscales modifiées par la Convention multilatérale, le cas échéant après consultation des autres juridictions parties aux dites conventions.

d. Valoriser les entreprises fiscalement vertueuses

Si les entreprises qui éludent l'impôt et échappent à leurs obligations doivent faire l'objet des sanctions les plus fermes, celles qui au contraire font preuve d'un civisme fiscal important devraient pouvoir être identifiées comme telles.

Cette promotion, revers de la médaille dont l'avvers serait constitué du « *name and shame* », permettrait aux entreprises concernées de valoriser leur respect des règles fiscales auprès des citoyens et de leurs potentiels clients. La question du civisme fiscal des entreprises est en effet une préoccupation croissante au sein de la société, les entreprises rivalisant entre elles pour mettre en exergue leur respect de la réglementation fiscale et le fait qu'elles paient des impôts en France (c'est même devenu un argument publicitaire).

Dans ce contexte, la rapporteure considère qu'une reconnaissance du civisme fiscal des entreprises vertueuses serait une bonne chose. En plus de valoriser celles qui respectent les règles, elle inciterait les entreprises moins « civiques » à revenir dans le droit chemin : il ne s'agit pas de stigmatiser les entreprises sans reconnaissance, mais bien d'élever celles qui l'ont et, à termes, les autres entreprises par effet d'incitation.

La dimension fiscale de la responsabilité sociale des entreprises (RSE) n'est pas totalement nouvelle : dès 2001, dans son Livre vert sur la RSE, la Commission européenne notait que « [la] *responsabilité sociale des entreprises a aussi trait à l'intégration des entreprises dans leur milieu local, que ce soit au niveau européen ou international. Les entreprises apportent leur contribution à la communauté, locale notamment, en fournissant des emplois, des salaires et prestations ainsi que des recettes fiscales.* » ⁽³⁾

(1) Point déjà souligné par M. Philippe Martin, conseiller d'État, lors de la soirée d'étude annuelle de l'IFA du 4 octobre 2017 (La Convention multilatérale OCDE : quel impact sur la fiscalité internationale ?, *Revue de droit fiscal*, n° 51-52, 21 décembre 2017, n° 587, p. 31).

(2) Bénédicte Peyrol, avis précité, pp. 112-114.

(3) Commission européenne, Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises – Livre vert, juillet 2001.

L'OCDE est sur une ligne similaire, son magazine *L'Observateur* notant que « *la discipline fiscale est considérée comme l'un des éléments de la responsabilité des entreprises. La récession et la crise financière ont accru la défiance du public à l'égard des entreprises et renforcé l'intérêt pour leur transparence fiscale. Les groupes de pression redoublent d'activité. Ces deux dernières années, nombre de rapports d'ONG et d'associations ont réclamé plus de transparence et de contrôle des pratiques fiscales des entreprises. Certaines sociétés ont pris les devants et ont intégré la discipline fiscale dans leur démarche de responsabilité.* »⁽¹⁾

La « certification » des entreprises vertueuses pourrait se faire de deux manières :

- par un certificateur tiers et indépendant ;
- par l'administration fiscale.

Dans la mesure où c'est la seconde qui dispose des moyens et des données pertinentes et que l'intervention du premier supposerait la levée du secret fiscal – et un coût probable de la prestation du certificateur pour l'entreprise –, il paraît préférable de laisser faire l'administration.

Tel est d'ailleurs le sens d'un amendement adopté par l'Assemblée nationale, à l'initiative de la rapporteure⁽²⁾, lors de l'examen en nouvelle lecture de l'article 7 du projet de loi pour un État au service d'une société de confiance (ESSOC), devenu article 17 de la loi promulguée le 10 août 2018⁽³⁾.

Les modalités par lesquelles l'administration procédera à la reconnaissance et à la publicité des entreprises engagées dans la relation de confiance avec elle devront être fixées par une ordonnance que le Gouvernement a été habilité à prendre.

La première étape de ce processus de certification est donc faite, il convient de s'assurer que la suite soit à la hauteur des attentes des partisans d'une telle solution et que celle-ci constitue le départ d'un débat plus général sur la valorisation des entreprises fiscalement vertueuses et sa prise en compte en termes de compétitivité et d'image, débat qui pourrait associer à l'administration la société civile.

Recommandation n° 12 : Garantir l'effectivité et l'accès à toutes les entreprises du processus de labellisation des entreprises engagées avec l'administration dans une relation de confiance prévu par l'article 17 de la loi du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance.

(1) *L'Observateur de l'OCDE*, Responsabilité des entreprises et fiscalité, n° 276-277, décembre 2009-janvier 2010.

(2) Amendement n° 110 (rect.) (<http://www.assemblee-nationale.fr/15/amendements/1056/AN/110.asp>).

(3) Loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance.

II. REMETTRE LA DIPLOMATIE FISCALE AU CENTRE DU JEU

La lutte contre l'évasion fiscale est une obligation budgétaire mais également démocratique, afin de rétablir l'égalité entre contribuables et conforter le consentement à l'impôt. Les outils anti-abus sont à cet égard nécessaires, mais pas suffisants. La restauration de l'assiette fiscale de la France passe aussi par le renforcement de son attractivité et de la compétitivité de ses entreprises.

Toutefois, ces questions ne peuvent faire l'objet d'une seule approche juridique. Aussi, afin d'embrasser l'évasion fiscale dans sa totalité, la rapporteure a décidé d'axer une partie de ses travaux sur la prise en compte des aspects fiscaux dans la conduite des relations diplomatiques de notre pays, prisme rarement associé à l'évasion fiscale mais qui, pourtant, participe pleinement à la lutte contre celle-ci.

Cette approche inédite permettra d'apporter des propositions d'évolutions utiles et complémentaires de celles déjà faites afin d'assurer à la réponse française et internationale contre l'évasion fiscale une efficacité maximale.

A. UTILISER LA FORCE DIPLOMATIQUE ET LA STABILITÉ POLITIQUE DE LA FRANCE POUR ÊTRE MOTEUR DANS LA LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE

Puissance diplomatique et économique de premier plan, la France doit utiliser tous les leviers dont elle dispose pour faire avancer la lutte contre l'évasion fiscale sur les scènes européenne et internationale. Ce rôle moteur, cohérent avec l'ambition mondiale de notre pays, a déjà permis d'aboutir sur plusieurs sujets, comme en témoignent les propositions européennes en matière de fiscalité numérique sur lesquelles la rapporteure reviendra dans la deuxième partie du rapport. Le contexte politique européen, marqué par des difficultés dans de nombreux grands États, confère à la France, qui jouit d'une grande stabilité gouvernementale et politique, une responsabilité singulière pour rendre possible les progrès internationaux en la matière, tout particulièrement au sein de l'Union européenne.

1. Utiliser la puissance diplomatique et politique de la France face aux pratiques fiscales dommageables étrangères

Si l'évasion fiscale est le fait des entreprises, elle n'est souvent permise que par la complicité, tacite ou affichée, de certains pays qui se livrent à des pratiques fiscales dommageables. Pour mettre un terme à ces comportements délétères, la France doit utiliser sa puissance diplomatique et politique.

a. Améliorer la prise en compte des aspects fiscaux dans les rencontres officielles internationales

Les auditions conduites par la mission d'information ont montré que les problématiques fiscales n'étaient pas étrangères aux préparations des rencontres officielles et qu'elles figuraient généralement dans les dossiers remis aux autorités françaises.

Cependant, ces efforts ne paraissent pas avoir de résultats concrets, comme l'illustrent les nombreux exemples de violation des conventions fiscales qui seront ultérieurement fournis (*cf. infra*, B, 2).

Les lacunes de la dimension fiscale dans les rencontres officielles paraissent trouver leur origine dans une absence ou une insuffisance de portage politique. Sujet d'apparence technique plus que politique ou diplomatique, la fiscalité serait trop peu abordée.

La conviction de la rapporteure est, au contraire, que la fiscalité et le respect des conventions fiscales se trouvent au cœur de la diplomatie économique et politique de la France, ce que traduisent, par exemple, les efforts entrepris au niveau européen en matière de renforcement des moyens contre l'évasion fiscale.

Le propos n'est naturellement pas de placer la fiscalité au centre de tout et de compromettre des initiatives internationales au seul motif qu'un taux excessif de retenue à la source serait appliqué à certains revenus de sociétés françaises : la diplomatie est affaire de mesure et de compromis, et toute brusquerie d'un pays pourrait se retourner contre la France à plus long terme. En revanche, il ne faut pas omettre la dimension fiscale des rapports bilatéraux ou multilatéraux.

Ainsi, lorsqu'un pays étranger qui viole la convention le liant à la France sollicite par ailleurs un avantage ou un soutien de notre pays, il semble opportun de profiter du levier offert pour exiger le rétablissement d'une situation fiscale normale.

Recommandation n° 13 : Prendre systématiquement en compte les aspects fiscaux des relations avec les pays étrangers lors de rencontres officielles avec leurs autorités (déplacements ou réceptions).

b. Utiliser tous les leviers possibles pour obtenir des avancées sur les sujets fiscaux

Il ne paraît pas aberrant que la France, dans le cadre de négociations avec ses partenaires, utilise les outils et leviers dont elle peut disposer pour aboutir à des conclusions utiles et obtenir des autres pays des avancées en matière fiscale.

Ces leviers n'ont pas nécessairement à être, eux aussi, fiscaux : ils peuvent revêtir un caractère économique, politique, culturel, *etc.*

L'idée sous-jacente à une telle suggestion est de ne pas admettre des pratiques dommageables de la part de pays qui attendent par ailleurs un soutien français ou qui sollicitent de la France quelque chose. Pour obtenir ce soutien ou ce qu'ils sollicitent, ces pays doivent faire des gestes, qui peuvent consister à mettre un terme à des pratiques fiscales dommageables, à cesser des vérifications agressives de groupes français ou, dans le cadre de négociations internationales ou européennes, à accepter telle ou telle disposition.

Le projet « ACCIS » et le paquet numérique de la Commission européenne sur lesquels la rapporteure reviendra ⁽¹⁾ sont à cet égard des terrains diplomatiques intéressants. Le relatif enlèvement du premier mériterait que la France, appuyée de l'Allemagne et en cohérence avec la déclaration de Meseberg du 19 juin dernier, fasse pression sur les États membres récalcitrants. Il n'est pas totalement absurde d'envisager qu'une pression des deux premières économies européennes puisse conduire un pays à changer de position, lorsque sa position initiale n'est pas satisfaisante en termes de justice fiscale.

La France est puissante, qu'elle le montre et agisse en cohérence avec ses ambitions internationales.

2. Renforcer la lutte contre les pratiques fiscales dommageables au sein de l'Union européenne et accompagner la transition des États fiscalement agressifs

Malgré les nombreux efforts des institutions européennes et de plusieurs États membres, dont la France, il existe dans l'Union européenne des pays qui ont des pratiques dommageables sur le plan fiscal. Lutter contre elles est un impératif, mais cette lutte doit être conduite de façon intelligente en permettant aux États concernés de pouvoir évoluer vers un modèle économique non dommageable soutenable.

a. Les pratiques dommageables de certains États membres

Une attention particulière paraît devoir être portée sur l'Union européenne, pour plusieurs raisons :

– l'Union européenne est l'association d'États la plus aboutie dans le monde, les éventuels dysfonctionnements doivent donc être traités avec vigilance et fermeté ;

– elle réunit les principaux partenaires de la France et compte les principaux débouchés des entreprises françaises : d'éventuels abus ont donc des conséquences potentiellement très importantes ;

– l'encadrement des législations fiscales nationales par le droit européen, notamment les libertés fondamentales prévues par les traités, peut limiter les

(1) Cf. infra, deuxième partie, II, A.

marges de manœuvres unilatérales et les contre-mesures face à des États membres ne jouant pas le jeu : une réponse européenne est donc requise et, en attendant, une pression diplomatique envisageable.

Dire que des pays européens ont des pratiques fiscales dommageables correspond, malheureusement, à la réalité et est admis par les institutions européennes elles-mêmes :

– des membres du Parlement européen n'hésitent pas à qualifier certains États membres de « *pirates* », ainsi qu'a pu le faire devant la commission des finances de l'Assemblée nationale le Néerlandais Paul Tang, co-rapporteur des propositions de directives « ACCIS »⁽¹⁾ ;

– le Parlement européen dans son ensemble, en tant qu'institution, considère que des « *États membres [jouent] un rôle systématique dans la promotion et la facilitation de pratiques fiscales dommageables et qui ne respectent pas le critère de la justice fiscale* »⁽²⁾ ;

– le 7 mars 2018, à l'occasion de la présentation de l'édition 2018 de son rapport annuel sur la situation économique et sociale dans les États membres, la Commission européenne a mis à l'index sept États membres pour des pratiques nationales facilitant la planification fiscale agressive : la Belgique, Chypre, l'Irlande, le Luxembourg, la Hongrie, Malte et les Pays-Bas⁽³⁾.

D'une manière générale, certains États membres retiennent des pratiques inadmissibles pour quiconque prétend appartenir à l'Union européenne et adhérer à ses valeurs. Malte est souvent mentionnée parmi eux, les révélations médiatiques régulières alimentant les interrogations sur le respect par ce pays non seulement de la philosophie européenne, mais aussi de ses engagements concrets. Il faut se réjouir de l'action institutionnelle de l'Union européenne face à des États membres qui méconnaissent les principes fondamentaux nourrissant le projet européen sous l'angle de l'État de droit, mais une action du même ordre en matière fiscale serait également la bienvenue.

À cet égard, la rapporteure relève l'importance du vote intervenu au sein de la commission des finances de l'Assemblée nationale le 25 juillet 2018 lors de l'examen du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, ultérieurement confirmé en séance. À l'unanimité, a été adoptée la suppression de l'exclusion de principe de la liste française des États et territoires non coopératifs (ETNC) des États membres de l'Union européenne. Si, par lui-même, il ne permettra pas de mettre

(1) Assemblée nationale, XV^e législature, commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, compte rendu n° 70, 14 février 2018 (échange de vues avec une délégation de la commission des affaires économiques et monétaires du Parlement européen sur le semestre européen et l'harmonisation fiscale).

(2) Recommandation du Parlement européen du 13 décembre 2017 à l'intention du Conseil et de la Commission à la suite de l'enquête sur le blanchiment de capitaux, l'évasion fiscale et la fraude fiscale (2016/3044/RSP, TA-PROV(2017)0491, § 28.

(3) Voir notamment les déclarations du commissaire européen Pierre Moscovici le 7 mars 2018.

un terme aux pratiques dommageables que certains États membres retiennent, et ne pourrait juridiquement conduire à l'application de l'arsenal français ciblant les opérations réalisées avec un ETNC dans l'hypothèse peu probable où un État membre était qualifié de tel ⁽¹⁾, ce vote ne témoigne pas moins pour autant de la volonté politique de la Représentation nationale à assurer au sein de l'Union la justice fiscale et à ne plus accepter des pratiques dommageables de la part de pays partageant avec la France un destin commun. Il illustre également, en dernière analyse, la nécessité de l'accompagnement des États membres concernés dans une transition vers des modèles économiques plus vertueux et viables pour eux, afin de concilier justice fiscale et pérennité des développements nationaux, point sur lequel la rapporteure reviendra.

b. Assurer le respect des engagements fiscaux des États membres de l'Union européenne

i. Valoriser le code de conduite européen dans le domaine de la fiscalité des entreprises

Il existe au niveau européen un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, adopté par le Conseil le 1^{er} décembre 1997 ⁽²⁾. En vertu de ce code, les États membres se sont engagés « à ne pas introduire de nouvelles mesures fiscales dommageables [...] et éliminer toute mesure dommageable dans le meilleur délai » ⁽³⁾. Ces mesures sont définies dans le code à travers cinq critères alternatifs ⁽⁴⁾.

Le code est plus que jamais d'actualité dans la mesure où les critères qu'il prévoit ont été intégrés au deuxième critère d'identification des juridictions fiscales non coopératives dans le cadre de l'élaboration de la liste commune européenne (critère reposant sur l'équité fiscale). Cette liste exclut *a priori* les États membres de l'Union européenne.

Il est regrettable que le contenu d'un code de conduite soit opposable à des pays tiers et que son non-respect puisse entraîner l'inscription sur une « liste noire », mais que sa méconnaissance par les États membres qui se sont engagés à le respecter ne soit assortie d'aucune sanction.

Afin d'assurer à cet outil bienvenu une postérité utile au sein de l'Union, et pour garantir le respect par les États membres des engagements auxquels ils ont

(1) En raison d'une incompatibilité avec le droit européen. Pour une présentation détaillée de la notion d'ETNC et des contre-mesures prévues par le droit fiscal français, il est renvoyé aux développements du A du III de la deuxième partie du présent rapport.

(2) Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997 sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises.

(3) Code de conduite, points C et D.

(4) Avantages accordés exclusivement à des non-résidents ; avantages isolés de l'économie domestique et sans incidence sur la base fiscale nationale ; avantages accordés en l'absence d'activité économique réelle et de présence économique substantielle ; règles de détermination des bénéficiaires divergeant des principes de l'OCDE ; manque de transparence dans les mesures fiscales et l'octroi des avantages.

eux-mêmes consentis⁽¹⁾, les institutions européennes devraient valoriser le code de conduite et accroître sa portée juridique.

Sans nécessairement lui donner une force opposable totale – il ne s’agit que de droit souple et il est trop imprécis en l’état pour produire des effets concrets –, pourrait être envisagée l’adoption de textes qui s’inspirent de son contenu, ou bien la possibilité de fonder des poursuites pour aides d’État illégales sur son fondement, motif tiré de sa méconnaissance.

Recommandation n° 14 : Solliciter de la part des institutions de l’Union européenne une valorisation du code de conduite européen en matière de fiscalité des entreprises adopté en 1997 et l’adoption des textes législatifs européens s’inspirant de son contenu.

Par ailleurs, il serait sans doute opportun que la Commission européenne, en plus des enquêtes en matière d’aides d’État, accentue son action vis-à-vis des États membres manquant à leurs engagements à travers l’engagement plus fréquent de procédures en manquement.

Certains pourraient considérer qu’une telle approche punitive risquerait de renforcer le sentiment anti-européen qui grandit dans certains pays. Une telle vision ne saurait prévaloir :

– le respect des principes européens ne peut être à géométrie variable et s’effacer pour des considérations politiques, laissant des États membres agir en toute impunité ;

– seule une action européenne ambitieuse, montrant l’absence de compromission et la volonté des institutions de l’Union de garantir l’équité et la justice, est de nature à renforcer l’adhésion des populations au projet européen.

ii. Inscrire la lutte contre l’évasion fiscale dans le semestre européen

Cycle de coordination des politiques économiques et budgétaires des États membres de l’Union européenne, le semestre européen, qui se tient sur les six premiers mois de chaque année civile, vise à garantir la convergence et la stabilité de l’Union.

Dans ce cadre, les États membres adressent à la Commission leurs plans de réformes budgétaires, économiques et structurelles, qui permettent à l’institution européenne d’apprécier leur teneur et d’émettre des recommandations spécifiques.

Si, comme il a été vu, le dernier semestre européen a été l’occasion pour la Commission européenne de mettre à l’index sept États membres au titre de leurs pratiques fiscales dommageables, le manque de systématisation d’une analyse sur ce sujet et de recommandations en conséquence reste regrettable.

(1) Du moins s’agissant des États qui étaient membres de l’Union européenne en 1997.

La rapporteure estime donc nécessaire de consacrer, dans le cadre du semestre européen, un *momentum* dédié à la lutte contre l'évasion fiscale. Un tel enrichissement du semestre européen permettrait d'identifier les difficultés auxquelles les États membres font face contre l'évasion fiscale, de mettre en lumière les pratiques contestables de certains d'entre eux et de formuler des recommandations pour accentuer l'efficacité de la lutte contre ce fléau.

Recommandation n° 15 : Dans le cadre du semestre européen, systématiser la prise en compte des pratiques fiscales des États membres à travers une évaluation complète pour identifier celles étant potentiellement dommageables, les raisons de ces pratiques et les pistes d'évolutions possibles.

Si l'ambition du semestre européen est la convergence et la stabilité dans l'Union, la prise en compte spécifique de l'évasion fiscale, de ses conséquences et des moyens permettant de l'éradiquer est non seulement utile, mais indispensable.

Cette prise en compte pourrait en outre être l'occasion de fournir aux États peu vertueux sur le plan fiscal des outils spécifiques pour les faire évoluer dans la bonne direction.

c. Accompagner la transition des États membres dont les modèles économiques reposent sur l'attractivité fiscale

Si la lutte contre les pratiques dommageables auxquelles certains États membres adhèrent est une nécessité, elle doit se faire de façon intelligente, progressive et sans brutalité.

Cette lutte ne saurait en effet conduire à mettre un pays partenaire à genoux, à signer son arrêt de mort. Tous les pays ne disposent pas des capacités économiques de la France, de l'Allemagne ou encore de l'Italie, pour ne prendre que ces trois exemples. Certains ont développé leur économie sur l'attractivité fiscale afin d'attirer sur leur sol investissements et capitaux sans lesquels leur développement se serait trouvé grandement compromis. Mettre un terme à ces modèles sans perspective alternative, sans voie de sortie, conduirait à un effondrement économique de ces pays au détriment de leurs populations ou de leur avenir économique.

L'Irlande offre ici une illustration pertinente des précautions à prendre et du nécessaire accompagnement durant la transition évoquée : la très forte croissance du pays, qui a même atteint 26,3 % de son PIB⁽¹⁾ en 2015, est en grande partie artificielle en ce qu'elle repose sur la localisation en Irlande d'actifs de grandes multinationales étrangères qui n'y sont pas imposés, et qu'elle ne s'est pas traduite par une amélioration significative du pouvoir d'achat ou de l'emploi⁽²⁾. En revanche, cette croissance élevée a eu le mérite de

(1) D'après les chiffres produits par l'Office central des statistiques irlandais le 12 juillet 2016.

(2) Du moins pas dans les mêmes proportions que l'accroissement de la croissance.

substantiellement améliorer la position irlandaise sur les marchés financiers et a facilité la capacité du pays à emprunter, dans la mesure où la croissance du PIB a mécaniquement conduit à une diminution importante du rapport du déficit public et de la dette publique à cet agrégat. Agir brutalement pourrait fragiliser le financement irlandais, circonstance susceptible d'avoir des conséquences économiques désastreuses pour le pays mais aussi pour ses partenaires et l'Union européenne.

Un dialogue nourri est donc indispensable, le poids diplomatique et politique de la France et les exigences accrues des citoyens européens en matière de justice fiscale constituant à cet égard des leviers opportuns.

Une telle approche a déjà produit ses fruits, certes non décisifs car ne concernant pas tous les États en cause, mais néanmoins bien mûrs et encourageants :

– la France a obtenu du Luxembourg qu'il retienne dans la version renégociée de la convention fiscale liant les deux pays les ajustements opportuns apportés par l'OCDE à la définition de l'établissement stable (et ce, alors que le Luxembourg n'a pas choisi d'appliquer ces ajustements dans le cadre de la Convention multilatérale « BEPS ») ;

– les Pays-Bas, qui souffrent d'une réputation fiscale relativement dégradée, ont entamé sous la pression internationale et citoyenne une mue radicale, ainsi qu'en témoignent les choix ambitieux et sans équivalents dans le cadre de la Convention multilatérale « BEPS » ou les récentes évolutions législatives nationales améliorant la lutte contre les schémas abusifs.

La poursuite de cette action est nécessaire et doit se faire au niveau européen, en associant les institutions de l'Union et les États membres. L'enrichissement du semestre européen proposé serait à cet égard un moyen pertinent pour que les acteurs concernés puissent identifier les marges d'évolution des États et les outils envisageables pour leur assurer une transition souple vers une organisation économique moins agressive.

À cet égard, il convient de faire état de la piste évoquée par le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire lors de son audition par la mission d'information, piste consistant à procéder à une répartition différenciée du produit de certains impôts au profit d'États dont l'évolution du modèle est souhaitée. À titre d'exemple, les recettes dégagées par la taxe de 3 % sur les revenus tirés de certains services numériques⁽¹⁾ pourraient être provisoirement octroyés de façon préférentielle à l'Irlande, siège de nombreux géants du numérique, pour lui permettre de développer d'autres modèles économiques.

(1) Cf. *infra*, deuxième partie, II, C, 2.

L'Union européenne doit protéger et aider au développement de ses membres et de leurs populations. L'accompagnement des États dans une transition vertueuse s'inscrit pleinement dans la philosophie du projet européen et doit donc se concrétiser pour assurer à ce dernier une pérennité et une ambition nécessaires pour le continent.

*
* *

Ces trois propositions (valorisation du Code de conduite de 1997, utilisation du semestre européen pour renforcer la justice fiscale dans l'Union et accompagnement des États membres vers une transition mutuellement bénéfique) ont connu, lors de l'examen à l'Assemblée nationale du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, un début de concrétisation à la suite de l'adoption par la commission d'un amendement déposé par la rapporteure, devenu l'article 11 *bis* C du projet de loi et qui a été confirmé en séance publique.

B. PENSER LA FISCALITÉ DANS UN MONDE INSTABLE

L'instabilité du monde est consubstantielle à ce dernier, comme peuvent en témoigner la multiplication des conflits ou encore les défis migratoires. Cette instabilité n'épargne pas l'économie, les échos de guerre commerciale entre États-Unis, Chine et Union européenne étant à cet égard malheureusement significatifs. La réforme fiscale engagée aux États-Unis est une autre illustration de ce caractère instable, nourrissant des inquiétudes importantes auprès des partenaires de ce pays.

La fiscalité internationale et la lutte contre l'évasion fiscale doivent donc impérativement intégrer cette dimension d'instabilité et veiller au respect des textes qui encadrent les relations fiscales internationales, sauf à compromettre de façon certaine la réponse apportée en vue d'une meilleure équité fiscale.

1. L'indispensable réponse européenne à la réforme fiscale américaine

a. La récente réforme fiscale américaine : une ambition contre l'évasion fiscale empreinte d'unilatéralisme

Le 22 décembre 2017, le président des États-Unis Donald Trump a signé le « *Tax Cuts and Job Act* », réforme fiscale adoptée par le Congrès américain d'une importance considérable ⁽¹⁾.

(1) *Le nom officiel de la loi est « An Act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018 ».*

● Touchant aussi bien la fiscalité des ménages que celles des entreprises et portant sur un coût estimé à environ 1 500 milliards de dollars sur dix ans⁽¹⁾ (dont 1 000 milliards de dollars de coût net au titre des mesures touchant les entreprises), la mesure phare de cette réforme est la baisse conséquente du taux de l'IS fédéral, qui passe de 35 % à 21 %.

Si cette baisse, dans son principe et par son ampleur, s'inscrit dans la trajectoire générale suivie par les taux d'IS dans les pays développés et peut être vue comme plaçant les États-Unis dans une concurrence fiscale assumée, d'autres mesures de la réforme manifestent le souci américain de lutter contre l'érosion des bases fiscales nationales et de renforcer l'attractivité du territoire américain. De nombreux dispositifs peuvent d'ailleurs être vus comme traduisant, de façon unilatérale, des actions du projet « BEPS ».

D'une manière générale, cette réforme a été vue comme passant d'un système d'imposition mondiale des entreprises (dans lequel les entreprises sont imposées par leur État de résidence sur l'intégralité de leurs bénéfices, après imputation des impôts acquittés à l'étranger) à un système territorial (où sont imposés les bénéfices résultant d'activités réalisées aux États-Unis).

Schématiquement, la réforme comporte deux volets : l'encouragement de l'activité et du développement des entreprises américaines, d'une part ; la dissuasion d'opérations ou d'investissements avec des entreprises étrangères, d'autre part.

● Pour encourager les entreprises américaines, en plus de la baisse du taux d'IS, sont prévues :

– une déduction intégrale immédiate de certains investissements (comparable à un amortissement très accéléré) ;

– l'exonération des dividendes reçus de l'étranger par les sociétés américaines ;

– l'abrogation de l'impôt minimum alternatif (« *alternative minimum tax* », ou « *AMT* »)⁽²⁾ ;

– l'imposition à taux réduit des profits tirés d'actifs incorporels localisés aux États-Unis et ayant contribué à des exportations (cette mesure est appelée la « *FDII* », pour « *Foreign derived intangible income* », soit « revenu étranger tiré d'actif incorporel »).

Est également prévue l'imposition à taux réduit des réserves logées à l'étranger et rapatriées aux États-Unis (« *transition tax* »), aux taux de 15,5 % ou

(1) *Estimations du Joint Committee on Taxation (JCT). Selon le JCT, la réforme augmenterait la dette publique américaine de 1 000 milliards de dollars sur dix ans, soit 5 points du PIB américain.*

(2) *Dans le cadre de l'AMT, applicable à partir d'un certain niveau de revenus, le contribuable acquitte le plus élevé des montants dus au titre de l'impôt fédéral classique ou de l'AMT (dont le taux était de 20 %).*

8 % selon leur nature. Cette mesure cible notamment les bénéficiaires logés dans les paradis fiscaux (tels que les Bermudes) et placés là grâce à des montages du type « double irlandais » (« *double irish* ») ⁽¹⁾.

- Plusieurs autres dispositifs tendent à lutter contre l'érosion fiscale :
 - les reports de déficit sont encadrés ;
 - la déductibilité des charges financières est plus strictement encadrée (s'inspirant des recommandations de l'action 4 du projet « BEPS ») ;
 - les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC, ou « *CFC rules* » en anglais) sont renforcées à travers un élargissement des hypothèses de qualification d'une société en SEC ;
 - les revenus attribués à des actifs incorporels détenus par des filiales étrangères sont forfaitairement taxés aux États-Unis s'ils sont insuffisamment imposés localement (cette mesure est appelée « *GILTI* », pour « *Global intangible low tax income* », soit « revenu mondial à faible taux d'imposition tiré d'incorporels »).

La « patent » box américaine : les mesures « *FDII* » et « *GILTI* »

Les mesures « *FDII* » et « *GILTI* », chacune étant le miroir de l'autre, conduisent prises ensemble à un mécanisme incitatif très puissant pour localiser les actifs incorporels aux États-Unis, consistant ainsi en une « *patent box* » d'un nouveau genre (le terme « *patent box* » désigne les régimes d'imposition de faveur pour les revenus tirés d'actifs incorporels).

En application de la « *FDII* », les bénéficiaires tirés de l'exploitation d'actifs incorporels américains ayant contribué à des exportations auprès de clients étrangers font l'objet d'une déduction de 37,5 % (21,875 % à compter de 2026), conduisant à un taux d'IS effectif de 13,125 % (16,406 % à compter de 2026).

Le « *GILTI* », lui, consiste à imposer aux États-Unis les profits que des filiales étrangères de sociétés américaines tirent d'actifs incorporels qu'elles détiennent, si ces profits sont jugés insuffisamment imposés. Concrètement, le « *GILTI* » soumet les sociétés américaines à un complément d'IS si les conditions suivantes sont remplies :

- les filiales étrangères sont implantées dans des juridictions à faible imposition, c'est-à-dire dont le taux d'imposition des actifs incorporels est inférieur à 13,125 % jusqu'en 2025 et à 16,406 % à compter de 2026 ;
- les profits des filiales tirés des actifs incorporels sont considérés excessifs, nature acquise dès lors que la rentabilité de l'actif excède 10 %.

Les revenus dans le champ du « *GILTI* » font l'objet d'une déduction spéciale au titre de la « *FDII* » : 50 % jusqu'en 2025, 37,5 % à compter de 2026.

(1) Pour une présentation détaillée du « double irish » à travers l'exemple de Google, il est renvoyé au rapport de la mission d'information de 2013 précitée (pp. 72-77) et, pour une synthèse, au rapport précité de Fabien Roussel (pp. 20-22).

Le taux effectif d'imposition du « *GILTI* » est donc de 10,5 %, puis de 13,125 % à compter de 2026.

À noter que les entreprises bénéficient d'un crédit d'impôt correspondant à 80 % des impositions acquittées à l'étranger sur les revenus ciblés par le « *GILTI* ». L'objectif de cette imputation partielle des impôts étrangers est de rendre les sociétés américaines plus sensibles à l'impôt payé à l'étranger (dans le but, là aussi, de renforcer l'attractivité américaine).

Pour résumer, la combinaison des mesures « *FDII* » et « *GILTI* » est un mécanisme de « carotte » et de « bâton ».

• Enfin, la réforme américaine prévoit une taxe spéciale contre l'érosion de l'assiette fiscale, consistant à réintégrer dans cette dernière certains versements effectués par la société américaine au profit d'entités étrangères : il s'agit de la fameuse « *Base erosion anti-abuse tax* », ou « *BEAT* »), dont la compatibilité avec les règles internationales paraît douteuse.

Cette taxe est applicable aux sociétés dont la moyenne annuelle des recettes brutes sur les trois précédents exercices est d'au moins 500 millions de dollars. D'un fonctionnement complexe, elle consiste schématiquement à majorer la charge fiscale des entreprises américaines qui effectuent des paiements à des entités liées qui sont établies à l'étranger, en réintégrant ces paiements dans l'assiette imposable (ces paiements doivent représenter plus de 3 % du total des sommes déduites de son résultat par la société) ⁽¹⁾.

Concrètement, la « *BEAT* » correspond à la différence entre, d'une part, une fraction de la somme de l'assiette normale et des versements réintégrés et, d'autre part, l'IS normalement dû. La fraction de la somme mentionnée est de 5 % en 2018, de 10 % entre 2019 et 2025 et de 12,5 % à compter de 2026.

Une autre présentation possible de la « *BEAT* » est une imposition au taux de 5 %, 10 % ou 12,5 % (selon la période considérée) de l'assiette normale majorée des versements réintégrés (mais cette présentation fusionne charge fiscale normale et charge liée à la « *BEAT* », qui ne se substitue pas à l'IS mais s'y ajoute).

(1) Les paiements concernés ne sont pas encore tous exactement connus, l'administration américaine ayant jusqu'en juin 2019 pour en établir la liste exhaustive.

Illustration de la « *Base erosion anti-abuse tax* » (« BEAT »)

Une société américaine a un résultat imposable de 100 millions de dollars au titre de l'exercice 2019.

Sur la période 2016-2018, elle a enregistré une moyenne annuelle de recettes brutes supérieure à 500 millions de dollars.

Elle verse à deux entreprises étrangères liées les sommes suivantes :

- des intérêts déductibles à hauteur de 45 millions de dollars ;
- des redevances à hauteur de 80 millions de dollars.

Le total des dépenses déductibles du résultat de cette société s'élève à 400 millions de dollars.

● La société entre dans le champ d'application de la « BEAT » :

- elle satisfait à la condition tenant à la moyenne des recettes brutes ;
- les versements susceptibles d'être réintégrés à l'assiette (45 + 80 millions = 125 millions) excèdent 3 % du total des sommes déductibles ($125/400 = 31,25\%$).

● La charge due au titre de la taxe correspond à 10 % (taux 2019) de la différence entre, d'une part, la somme de son résultat imposable normal 2019 (100 millions de dollars) et des versements réintégrés (45 + 80 = 125 millions de dollars) et, d'autre part, l'IS normalement dû (21 % de 100 millions = 21 millions de dollars) :

$$= [10\% (100 + (45 + 85))] - 21$$

$$= 10\% (225) - 21$$

$$= 22,5 - 21$$

$$= 1,5 \text{ million de dollars.}$$

La charge fiscale totale de la société en 2019 sera donc de 22,5 millions de dollars, dont 1,5 million au titre de la « BEAT ».

Si la présentation simplifiée est retenue (application du taux en vigueur de la taxe à la somme de l'assiette normale et des versements réintégrés), la taxe anti-érosion conduira la société à supporter une charge de 10 % (100 + 125) = 10 % de 225 = 22,5 millions de dollars. Plus rapide, cette méthode ne permet toutefois pas d'isoler le montant dû au titre de la nouvelle taxe.

La somme de l'assiette imposable normale et des versements réintégrés est appelée « MTI », pour « *modified taxable income* », soit « revenu imposable modifié ».

b. Les moyens de réponse de l'Union européenne

Outre sa dimension anti-abus et son objectif d'attractivité, la réforme américaine risque de conduire à des doubles impositions irrégulières de nombreux flux :

– la « *BEAT* » aura pour conséquence une double imposition des transactions déjà imposées dans le chef de l'entreprise à qui les versements sont réalisés ;

– le « *GILTI* » aura le même effet s'agissant de produits imposés d'abord dans le chef de la société étrangère, puis dans celui de l'entreprise américaine, conduisant à un traitement fiscal discriminant en fonction de l'origine géographique des revenus.

La « *BEAT* », tout particulièrement, pourrait se révéler extrêmement pénalisante pour le secteur bancaire et assurantiel français en frappant d'une imposition supplémentaire de 10 % puis de 12,5 % les redevances versées par les filiales américaines aux sociétés mères établies en France, comme l'a rappelé Bruno Le Maire lors de son audition le 5 juillet dernier.

La France, accompagnée de l'Allemagne et du Royaume-Uni, a déjà manifesté auprès des autorités américaines son souhait de voir ces deux mesures évoluer. Cette action est mue par des considérations économiques mais aussi par le souci de garantir le respect des conventions fiscales et des règles internationales, au nom de l'équité fiscale.

Cette approche diplomatique paraît devoir être privilégiée à une riposte musclée qui présenterait le risque plus que tangible de conduire à une escalade destructrice. Un conflit commercial majeur oppose déjà les États-Unis à l'Union européenne, et ouvrir un second front fiscal n'est pas forcément opportun.

Les autres États membres et les institutions de l'Union devraient, s'ils ne l'ont déjà fait, se joindre à la France, l'Allemagne et au Royaume-Uni pour faire évoluer la position américaine.

Une initiative parlementaire ambitieuse associant des représentants des différents parlements nationaux et du Parlement européen auprès du Congrès américain pourrait en outre utilement appuyer la démarche européenne.

Enfin, l'OCDE gagnerait à se saisir expressément de certains aspects de la réforme américaine au titre de l'examen des mesures fiscales par les pairs et dans le cadre de l'action 5 du projet BEPS.

Recommandation n° 16 : Soutenir la démarche française et européenne visant à ce que les États-Unis reviennent sur les mesures fiscales dommageables adoptées en décembre 2017 et favoriser la mise en œuvre d'un dialogue interparlementaire avec le Congrès américain à cet effet.

2. Assurer le respect des intérêts français dans le cadre de l'exécution des conventions

Si les choix retenus par la France dans ses conventions fiscales sont conformes à ses intérêts, encore faut-il s'assurer du respect de celles-ci par les autres pays. La concurrence fiscale mondiale ne passe en effet pas que par des taux réduits, des régimes préférentiels et des avantages particuliers, elle se réalise également à travers des pratiques dommageables contraires aux conventions, consistant à imposer irrégulièrement certains revenus ou certaines entités.

a. Les pratiques irrégulières de nombreux pays pour récupérer des recettes fiscales

Bien que le principe des conventions fiscales bilatérales soit de définir les modalités d'imposition de flux internationaux pour éviter toute double imposition, certains pays n'hésitent pas, à travers leur législation, les décisions de leurs juridictions ou une interprétation des conventions que l'on pourrait qualifier d'audacieuse, à imposer des revenus ou des entités de façon tout à fait contraire aux stipulations conventionnelles auxquelles ils ont pourtant consenti.

Beaucoup d'entre eux sont des pays en développement qui considèrent que les activités réalisées sur leur territoire ont une grande part dans la création de valeur finale de l'entreprise française. Néanmoins, d'autres sont des pays développés figurant parmi les plus proches partenaires de la France, certains étant même membres de l'Union européenne.

Les modalités d'imposition irrégulière des revenus dégagés par les entreprises françaises prennent différentes formes :

- reconnaître un établissement stable en méconnaissance des conventions fiscales et attribuer à cet établissement stable un profit – là encore de façon irrégulière ;

- valoriser des activités et des transactions en total décalage avec la réalité économique et les lignes directrices de l'OCDE afin de gonfler artificiellement l'assiette fiscale locale ;

- empêcher les filiales locales de déduire de leur résultat les rémunérations qu'elles versent à la société mère française, accroissant la charge globale du groupe et compromettant la pérennité des activités locales ;

- appliquer des retenues à la source non prévues par les conventions ou avec un taux supérieur au taux conventionnel.

Pour illustrer ces comportements dommageables, les exemples sont nombreux. Ceux qui suivent sont issus d'informations communiquées à la mission d'information par l'Association française des entreprises privées (AFEP), et ne sont pas exhaustifs.

DIFFICULTÉS FISCALES CONSTATÉES PAR LES GROUPES FRANÇAIS À L'ÉTRANGER

Pays	Difficultés fiscales constatées
Algérie	Retenue à la source sur les services facturés aux filiales par les mères françaises, contraire à la convention fiscale Rattachement aux établissements stables algériens de prestations réalisées en France (rehaussement de l'assiette algérienne, risque de double imposition)
Allemagne	Traitement agressif des entreprises françaises par l'administration fiscale
Arabie Saoudite	Application des taux conventionnels des retenues à la source seulement si l'entreprise formule une réclamation (l'entreprise doit donc faire l'avance de la différence à l'administration saoudienne) Interprétation très extensive des bénéfices rattachables au pays
Argentine	Application des taux internes des retenues à la source, plus élevés que les taux conventionnels Réintégration dans l'assiette des filiales des sommes versées aux mères françaises en contrepartie de services
Autriche	Retenue à la source de 25 % sur les dividendes des filiales autrichiennes versées aux mères françaises, en violation du régime mère-fille européen (quand exonération reconnue, le remboursement des retenues versées peut être long)
Bolivie	Retenue à la source de 12,5 % sur les prestations de services fournies par les mères françaises aux filiales, en violation de la convention
Brésil	Retenue à la source de 15 % sur les prestations de services fournies par les mères françaises aux filiales, en violation de la convention
Chine	Imposition de certaines plus-values par la Chine en violation de la convention Conditionnement de la déductibilité de certaines prestations fournies par la mère française à de lourdes conditions et procédures Plafonnement du montant des commissions facturées par les mères françaises aux filiales chinoises
Corée du Sud	Retenue à la source sur les services facturés aux filiales par les mères françaises, contraire à la convention fiscale (double imposition)
Côte d'Ivoire	Réintégration dans l'assiette des filiales des sommes versées aux mères françaises en contrepartie de services
Espagne	Réintégration dans l'assiette des filiales des sommes versées aux mères françaises en contrepartie de services Pratique agressive de l'administration espagnole en matière de prix de transfert
Inde	Réintégration dans l'assiette des filiales des sommes versées aux mères françaises en contrepartie de services Retenue à la source de 20 %, en méconnaissance de la clause de la nation la plus favorisée prévue par la convention Pratique agressive de l'administration indienne en matière de prix de transfert (sur la base d'un modèle de documentation contraire à celui de l'OCDE) Positions administratives fluctuantes sur des sujets pourtant similaires Difficultés administratives fortes
Italie	Pratique agressive en matière de prix de transfert (l'administration italienne ne compare les transactions entre filiales italiennes et mères françaises qu'avec des transactions italiennes) Redressements excessifs relatifs aux flux allant vers la France
Mexique	Retenue à la source sur certaines rémunérations en principe exonérées par la convention
Russie	Réintégration dans l'assiette des filiales des sommes versées aux mères françaises en contrepartie de services
Taiwan	Difficultés pour l'obtention de l'application des taux réduits de retenue à la source prévus par la convention

Source : AFEP.

L'inquiétude nourrie vis-à-vis de telles pratiques et la nécessité d'une réaction n'est pas nouvelle : elle fait échos aux préoccupations que la rapporteure avait émises dans l'avis sur le projet de loi autorisant la ratification de la Convention multilatérale « BEPS »⁽¹⁾.

b. Renforcer le dialogue avec les entreprises pour avoir une pleine connaissance des pratiques locales irrégulières

L'administration française entretient un dialogue relativement appuyé avec les entreprises françaises, non seulement lors de vérifications les concernant mais également de manière générale, notamment par l'intermédiaire de son réseau diplomatique : les ambassades font remonter à l'administration centrale à Paris les difficultés dont ont pu les informer certaines entreprises françaises ayant des filiales localement, voire ces filiales directement.

Ce dialogue utile avec les entreprises gagnerait à s'étoffer pour maximiser la bonne information des autorités compétentes françaises.

À cet égard, pourrait être mis en place un cycle de réunions régulières entre les administrations fiscales, économiques et diplomatiques, d'une part, et les organisations représentatives des entreprises, telles que l'AFEP et/ou les grandes entreprises concernées par les pratiques irrégulières des pays étrangers.

De tels cycles présenteraient de nombreux avantages :

– une meilleure remontée d'informations, complémentaire à celle réalisée par le réseau diplomatique ;

– l'engagement d'entrevues régulières et donc prévisibles, éliminant les incertitudes liées à la programmation de réunions soumises aux aléas des agendas des uns et des autres ;

– une meilleure relation de confiance entre entreprises et administration, susceptible de produire des effets bénéfiques sur d'autres sujets que les violations conventionnelles étrangères (par exemple, dans le domaine des vérifications).

En plus de ces réunions, pourraient s'organiser des entretiens ponctuels avec les entreprises, préalablement à tout déplacement ou réception officiel, pour garantir la bonne prise en compte des problématiques fiscales locales.

Recommandation n° 17 : Améliorer l'association des entreprises françaises à l'identification des impositions irrégulières étrangères à travers des cycles de réunions régulières et des entretiens préalables aux rencontres officielles avec les autorités étrangères concernées.

(1) *Bénédicte Peyrol, avis précité, p. 130-131.*

C. RENFORCER L'ASSOCIATION DU PARLEMENT DANS LA DIPLOMATIE FISCALE FRANÇAISE

Si la conduite de la diplomatie est une prérogative du pouvoir exécutif, le Parlement doit pouvoir intervenir, tout particulièrement lorsque sont en cause des aspects fiscaux, sujet au cœur de la compétence législative. Compte tenu de l'importance des conventions et du droit européen sur le droit fiscal national, renforcer le rôle du Parlement à travers une meilleure association aux travaux diplomatiques paraît opportun. Dans la même logique, une collaboration plus étroite des parlements nationaux au processus décisionnel européen serait une piste intéressante.

1. Renforcer l'association du Parlement jusqu'à la ratification des conventions

Les négociations des conventions fiscales et la détermination de leur contenu incombent au pouvoir exécutif, ce qui est cohérent avec les compétences de ce dernier en matière de conduite des relations extérieures de la France.

Les administrations associées aux négociations des conventions fiscales

La négociation des conventions fiscales associe essentiellement deux administrations :

- celle du ministère de l'Europe et des affaires étrangères, à travers la mission des conventions et de l'entraide judiciaire à la direction des Français de l'étranger et de l'administration consulaire (et avec la sous-direction des politiques internes et des questions institutionnelles de la direction de l'Union européenne) ;
- la direction de la législation fiscale rattachée aux ministères économiques et financiers, plus particulièrement sa sous-direction E.

Les rôles sont répartis de la manière suivante :

- l'administration diplomatique participe aux aspects juridiques des textes, c'est-à-dire à la mécanique des conventions, et mobilise son réseau pour fournir aux services fiscaux des informations sur la situation du ou des pays avec lesquels les négociations ont lieu (incluant notamment des éléments de contexte national sur certains sujets – par exemple, en matière de fiscalité du numérique, des éléments sur le contenu et le sens des débats sur le sujet) ;
- les aspects de fond, techniques, c'est-à-dire les questions de fiscalité, sont pris en charge par les services des ministères économiques et financiers, qu'il s'agisse de l'expertise des différentes propositions ou des négociations de haut niveau ;
- une fois les conventions signées, la mission des accords et traités de la direction des affaires juridiques du ministère de l'Europe et des affaires étrangères assure la coordination des projets de loi autorisant leur ratification.

Si la légitimité du pouvoir exécutif en matière de fiscalité internationale ne saurait être remise en cause, il convient de rappeler que ces conventions, tout en étant des traités internationaux, ont un contenu fiscal. Or, la fiscalité est un sujet qui, par nature, doit associer de façon étroite le Parlement. C'est le principe même

du consentement à l'impôt au cœur de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyens, c'est le fondement de l'exigence de non taxation sans représentation ayant poussé sur le chemin de l'indépendance les colonies américaines.

a. Améliorer l'information du Parlement tout au long des négociations

Actuellement, la Constitution ne permet l'association du Parlement qu'à travers l'autorisation de ratification ou d'approbation qu'il donne au pouvoir exécutif en application de son article 53.

Dans les faits, cette procédure peut paraître insatisfaisante :

– les études d'impacts qui accompagnent les projets de loi demandant l'autorisation de ratification d'une convention sont inégales et, souvent, trop peu documentées pour fournir au Parlement une information exhaustive, celle du projet de loi relatif à la Convention multilatérale « BEPS » fournissant une bonne illustration de cette indigence regrettable ⁽¹⁾ ;

– le choix offert au Parlement est binaire : il autorise ou n'autorise pas, ce qui se traduit concrètement par une adoption ou un rejet du texte ;

– le droit d'amendement est particulièrement encadré, ne pouvant au nom de la séparation des pouvoirs et de la cohérence des négociations internationales adresser d'injonction au Gouvernement ni modifier le texte conventionnel dont la ratification est prévue : concrètement, seuls des amendements supprimant une ou plusieurs conventions dans l'hypothèse de textes portant sur plusieurs traités ont une réelle portée sur le fond ;

– ce droit d'amendement est interprété de façon très stricte, pouvant conduire à empêcher le dépôt de demandes de rapports pourtant parfois opportuns ou, plus généralement, d'amendements renforçant l'information du Parlement.

Or, l'information des parlementaires est au cœur de la procédure : comment, sans elle, voir autre chose dans la demande d'autorisation qu'une simple formalité ? Comment, sans connaissance par le Parlement des enjeux et du contenu de la convention et de ses conséquences, attendre des parlementaires un avis éclairé et, en dernière hypothèse, un rejet motivé par l'appréciation selon laquelle la convention ne répond pas aux intérêts de la France ?

A minima, le Parlement devrait être régulièrement informé, tout au long des négociations d'un texte, de leur état d'avancement, des enjeux et des difficultés éventuelles. Cela est fait pour les propositions de directives européennes ; cela devrait être fait pour les conventions fiscales les plus importantes. Un tel dispositif permettrait en outre au Parlement de disposer d'éléments utiles dès le début du processus international, sans attendre d'être informé à sa fin, lors de la demande d'autorisation de ratification.

(1) Point souligné par la rapporteure dans le cadre de l'avis relatif à cette convention (Bénédicté Peyrol, avis précité, pp. 124-125).

Pour éviter que des questions confidentielles ne filtrent et puissent compromettre la bonne marche des négociations, cette information pourrait être réduite à celle des commissions de chacune des deux chambres en charge des finances et des affaires étrangères.

Recommandation n° 18 : Organiser l'information régulière des commissions permanentes chargées des finances et des affaires étrangères des deux assemblées lors de la négociation de conventions fiscales.

b. Développer les compétences réglementaires de la commission des finances sur les projets de loi relatifs aux conventions fiscales

Au Sénat, les projets de loi demandant l'autorisation de ratification de conventions fiscales relèvent, en vertu du règlement de la seconde chambre, de la commission des finances.

À l'Assemblée nationale, en revanche, cette compétence échoit à la commission des affaires étrangères en application du 3° de l'article 36 de son règlement, qui consacre parmi les domaines relevant de cette commission les « *traités et accords internationaux* ».

S'il est logique que les traités internationaux en général relèvent de la commission chargée de la politique étrangère de la France, non seulement en raison de leur essence internationale mais également du fait d'une mécanique juridique commune à chaque traité, ceux portant sur la matière fiscale intéressent également, compte tenu de leur objet, la commission des finances :

- cette commission est familière de la technicité de la fiscalité et des mécanismes fiscaux, puisque c'est elle qui est compétente en la matière ;
- de nombreux amendements ou dispositifs fiscaux se heurtent à des conventions fiscales ou en tirent les conséquences, pouvant ainsi justifier une attraction de la commission des finances s'agissant des conventions fiscales ;
- il y aurait une harmonisation des commissions compétentes entre les deux assemblées.

Pour autant, faut-il modifier le règlement de l'Assemblée pour attribuer à la commission des finances la pleine compétence en matière de conventions fiscales ? Plusieurs raisons peuvent justifier une réponse négative :

- même si chaque convention fiscale produit des effets concrets pour les entreprises qu'elles concernent, toutes n'ont pas la même portée : pour une Convention multilatérale « BEPS » ou une convention avec un État fiscalement difficile, de nombreuses autres conventions aux enjeux *a priori* plus modestes sont examinées ;

– la commission des finances dispose de la faculté de se saisir pour avis si elle le juge opportun, ce qu'elle a d'ailleurs fait sur la Convention multilatérale « BEPS » : rien ne l'empêche donc de faire valoir son point de vue ;

– la commission ne se saisit pas de tous les textes portant sur des conventions fiscales, témoignant ainsi de l'absence de nécessité de systématiser sa compétence ;

– l'agenda particulièrement contraint de la commission des finances paraît difficilement compatible avec l'examen d'un projet de loi autorisant la ratification d'une convention fiscale, surtout si ce dernier devait intervenir en période budgétaire ;

– l'unicité d'interlocuteur à travers la commission des affaires étrangères est, pour le ministère de l'Europe et des affaires étrangères, un élément de simplification de ses rapports avec le Parlement (à cet égard, l'organisation sénatoriale complexifie les choses) ;

– si la commission des finances devait traiter les textes relatifs aux conventions fiscales, pourquoi les autres commissions permanentes ne revendiqueraient-elles pas une compétence similaire pour ceux des traités qui portent sur les matières qu'elles traitent ? En plus d'un tarissement des compétences la commission des affaires étrangères, une telle évolution accentuerait les difficultés précédemment évoquées pour le ministère.

Pour l'ensemble de ces motifs, la rapporteure estime qu'il n'apparaît pas forcément opportun de faire basculer totalement la compétence en matière de conventions fiscales de la commission des affaires étrangères à celle des finances. Le mécanisme actuel de la saisine pour avis offre une souplesse bienvenue qui permet à la commission, lorsqu'elle le souhaite, d'étudier un texte et d'apporter son expertise technique.

Il est néanmoins possible de prévoir un dispositif intermédiaire consistant en un dessaisissement ponctuel de la commission des affaires étrangères au profit de celle des finances, lorsque la seconde le demande et que la première ne s'y oppose pas – en cas de désaccord, un système d'arbitrage par le Bureau de l'Assemblée nationale (ou sa Conférence des présidents) pourrait être envisagé.

Un tel dispositif allierait la souplesse offerte par les règles actuelles à l'opportunité d'un examen au fond par la commission techniquement compétente sur les matières faisant l'objet de la convention.

Recommandation n° 19 : Permettre à la commission des finances de l'Assemblée nationale d'examiner au fond les projets de loi relatifs aux conventions fiscales, lorsqu'elle en fait la demande et en l'absence d'opposition de la commission des affaires étrangères.

2. Développer l'implication des parlements nationaux dans le processus décisionnel de l'Union européenne

Le droit de l'Union européenne, depuis le Traité de Lisbonne du 13 décembre 2007, entré en vigueur le 1^{er} décembre 2009, prévoit l'association des parlements nationaux au processus décisionnel européen, dans un souci légitime et bienvenu de renforcer la dimension démocratique de l'Union européenne.

À cet égard, l'article 12 du traité sur l'Union européenne (TUE) reconnaît pour la première fois la contribution des parlements nationaux « *au bon fonctionnement de l'Union* ».

• Au-delà de cette consécration symbolique, des procédures concrètes ont été élaborées à travers le protocole sur le rôle des parlements nationaux dans l'Union européenne ⁽¹⁾ pour encourager leur participation aux différentes activités des institutions européennes et leur permettre d'exprimer leurs points de vue :

– le droit d'information des parlements a été étendu, ces derniers devenant destinataires de tous les documents d'information de la Commission et des projets d'actes législatifs européens (les projets d'ordre du jour et procès-verbaux du Conseil leur sont aussi communiqués) ⁽²⁾ ;

– un rôle institutionnel fort a été reconnu au profit des parlements nationaux, qui sont chargés de veiller au respect du principe cardinal de subsidiarité : dans un délai de huit semaines, un parlement peut contester une proposition d'acte de la Commission s'il estime que ce principe est méconnu, et se voit offert la possibilité de saisir la Cour de justice d'un recours dirigé contre un acte adopté ⁽³⁾ ;

– les parlements nationaux contribuent à l'évaluation des politiques de l'espace de liberté, de sécurité et de justice ;

– enfin, dans le cadre de la Conférence des organes parlementaires spécialisés dans les affaires de l'Union (COSAC), ils peuvent adresser des contributions aux institutions et échanger entre eux des informations ⁽⁴⁾.

Pour utiles et opportunes qu'elles soient, ces modalités peuvent se révéler insuffisantes, notamment en matière de fiscalité directe (de façon peut-être paradoxale, la fiscalité directe restant du domaine des États membres).

(1) *Traité sur l'Union européenne, Protocole (n° 1) sur le rôle des parlements nationaux dans l'Union européenne.*

(2) *En France, cette information est consacrée à l'article 88-4 de la Constitution, qui prévoit également la possibilité d'adopter des résolutions européennes sur les projets d'actes.*

(3) *Ces moyens sont reconnus en France par l'article 88-6 de la Constitution.*

(4) *La COSAC réunit chaque semestre six représentants de chaque parlement national des États membres, six représentants du Parlement européen et trois observateurs des pays candidats à l'adhésion.*

- Une meilleure association des parlements nationaux serait, tout d'abord, de nature à mieux comprendre de la part de ces derniers les contraintes juridiques qui peuvent résulter du processus législatif européen et, surtout, qui peuvent faire obstacle à des initiatives nationales.

Surtout, il paraît nécessaire de renforcer l'information des parlements, singulièrement du Parlement français, en amont et en aval des réunions du Conseil ECOFIN (puisque'il s'agit ici de traiter de la fiscalité) et de mettre en place un réseau interparlementaire plus efficace que l'actuelle COSAC.

Une interaction plus prononcée entre les différents parlements semble à cet égard une initiative à explorer. Les différents entretiens conduits dans le cadre du déplacement réalisé à Bruxelles, notamment avec la représentation permanente des Pays-Bas, ont pu souligner l'intérêt d'une telle évolution.

Idéalement, cette interaction devrait se faire avec l'ensemble des parlements nationaux, à travers par exemple une refondation de la COSAC. Dans l'hypothèse où ce projet devait se révéler chimérique, un groupe plus étroit, associant les parlements français, allemand, espagnol et italien (ainsi que tout autre parlement de bonne volonté) devrait pouvoir être créé pour discuter des initiatives en cours et des pistes d'évolution envisageables.

La force d'une telle structure ne doit pas être sous-estimée : si le Conseil conserve la main et reste seul décideur, à traités constants, le poids démocratique et politique d'une résolution commune de plusieurs parlements nationaux serait certain. Il suffit pour s'en convaincre de regarder les efforts entrepris par les parlements allemand et français pour manifester leur soutien à la coopération franco-allemande à l'occasion du 55^e anniversaire du Traité de l'Élysée ⁽¹⁾.

Un rapprochement entre ces deux parlements, parallèlement ou à la place de la structure associant d'autres États membres, serait en tout état de cause opportune : dans le contexte actuel de travail de concert des deux pays, encore illustré récemment par les conclusions de Meseberg, ajouter à la coopération gouvernementale une coopération parlementaire offrirait aux travaux franco-allemands une onction démocratique inégalée.

Recommandation n° 20 : Mettre en place une structure interparlementaire européenne destinée à travailler sur les questions fiscales pour formuler des recommandations d'évolution législative et favoriser le rapprochement des parlements allemands et français pour renforcer la prise de positions communes.

Pour ce qui est du seul Parlement français, l'actuel débat précédant la tenue des conseils européens n'apparaît pas suffisant.

(1) *Résolution pour un nouveau Traité de l'Élysée, accroître le rôle des parlements dans la coopération franco-allemande, Assemblée nationale, XV^e législature, texte adopté n° 72, 22 janvier 2018.*

Il faudrait, *a minima*, qu'avant chaque Conseil ECOFIN, le ou les ministres chargés des questions fiscales viennent devant les commissions des finances et des affaires européennes de chacune des deux assemblées présenter les enjeux de la réunion et la position officielle de la France. Si des considérations d'ordre politique ou diplomatique pourraient rendre la publicité de telles réunions délicate, celles-ci pourraient se tenir à huis clos afin que les impératifs diplomatiques ne compromettent pas la bonne information du Parlement sur des sujets qui intéressent la représentation nationale.

Une autre piste, plus prometteuse et d'inspiration allemande, pourrait consister en un mandat donné par le Parlement français au Gouvernement avant chaque réunion du Conseil de l'Union européenne. Ce mandat présenterait trois avantages :

– une démocratisation du processus décisionnel européen à travers une association plus étroite du Parlement et l'émission par ce dernier d'un cadre de négociation dans lequel le Gouvernement devrait s'inscrire ;

– un renforcement de la légitimité de la position française lors des négociations : si un ministre peut dire qu'il a derrière lui le Parlement et qu'il n'agit qu'au nom de ce dernier, devant lequel – il est parfois nécessaire de le rappeler – le Gouvernement est responsable, il ne peut plus être vu comme un négociateur parmi vingt-sept ou vingt-six autres, mais comme le porteur d'une ligne voulue par la représentation de sa nation ;

– une meilleure information en amont des enjeux soulevés par ces réunions, souvent déterminantes pour l'avenir du continent mais trop peu connues de nos concitoyens.

Ce mandat n'aurait pas vocation à être trop précis pour ne pas risquer d'enfermer de façon contre-productive les négociateurs français dans une position inconfortable. Il devrait en revanche fixer les lignes rouges et le cadre général de ce qui est jugé acceptable, voire nécessaire, par le Parlement.

Par ailleurs, compte tenu des obstacles constitutionnels probables vis-à-vis d'un instrument juridiquement contraignant, le mandat proposé pourrait revêtir une portée politique, le Gouvernement s'engageant à l'issue d'un débat à suivre les axes souhaités par la Représentation nationale.

Recommandation n° 21 : Prévoir que le Parlement, avant les réunions du Conseil de l'Union européenne, donne au Gouvernement un mandat politique de négociation fixant le cadre général de la position française et les points durs.

DEUXIÈME PARTIE : APPRÉHENDER LA NUMÉRISATION ET LA FINANCIARISATION DE L'ÉCONOMIE

La transformation de l'économie s'est profondément accélérée et son mouvement de digitalisation et financiarisation n'est plus à démontrer. Pour autant nos automatismes fiscaux, en particulier ceux de la fiscalité internationale, sont restés calqués sur des modèles anciens.

La mobilité, la dématérialisation tant à travers sa digitalisation que la folie des flux financiers qui ne se traduisent pas par des biens physiques dans la réalité⁽¹⁾, de cette économie, est un véritable défi pour une fiscalité pensée sur des bases statiques et matérielles.

La déconnexion entre création de valeur et lieu d'imposition s'accroît, et ce mouvement n'est pas uniquement lié aux évolutions technologiques et à l'ingénierie fiscale de plus en plus fine, mais peut découler, dans certains cas, de choix *a priori* non constitutifs d'évasion fiscale de la part de groupes⁽²⁾.

Ces deux aspects supposent de la part des autorités politiques et des acteurs une réflexion globale, afin que la fiscalité nationale et internationale ne soit pas à la traîne de l'économie et qu'elle puisse continuer à alimenter le budget des États.

I. LES DÉFIS DE LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE

L'économie numérique se trouve au cœur des discussions relatives à l'évasion fiscale internationale, ses plus grands acteurs étant régulièrement accusés de ne pas acquitter leur juste contribution. D'après les informations obtenues du commissaire européen Pierre Moscovici lors de son audition, le taux moyen d'imposition dans l'Union européenne des entreprises ayant un modèle d'affaires traditionnel est de 23,2 %, contre 9,5 % pour les acteurs du numérique. Ces chiffres, qui se trouvent également dans les documents de la Commission européenne sur l'imposition du numérique⁽³⁾, constituent une moyenne et ne fournissent donc qu'une tendance générale qui ne peut être extrapolée pour une

(1) Il suffit, pour s'en convaincre, de constater les chiffres étourdissants de la croissance irlandaise en 2015, qui se sont établis à 26,3 % de son PIB, sans que cela ne se traduise concrètement par une amélioration significative de l'économie, du pouvoir d'achat ou de l'emploi. Cette distorsion est le fruit de la politique économique et fiscale irlandaise et résulte de l'enregistrement en Irlande d'importants actifs de grandes multinationales, bien que les profits associés ne soient pas imposés dans ce pays.

(2) Certaines multinationales considèrent par exemple l'Union européenne comme une entité unique, et non comme une juxtaposition de juridictions fiscales distinctes, les conduisant à ne pas se poser la question de la répartition entre États membres des bénéfices et de l'impôt puisque, pour elles, il s'agit du même marché économique. À l'inverse, d'autres sociétés, telles que la française Critéo, s'attache, dans chaque juridiction fiscale dans laquelle elle intervient, à y disposer d'un établissement stable.

(3) Voir notamment la fiche d'information de la Commission « Questions et réponses sur un système d'imposition des entreprises juste et efficace au sein de l'Union pour le marché unique numérique » publiée le 21 mars 2018.

appréciation de la situation de chaque acteur du numérique : parmi ces derniers, de très nombreuses entreprises – très certainement la plupart – paient de façon tout à fait juste et normale leurs impôts. Ce sont les comportements que l'on peut qualifier de prédateurs adoptés par les multinationales géantes, associés aux masses financières concernées, qui réduisent cette moyenne ⁽¹⁾.

Plusieurs initiatives ont été prises pour résoudre les difficultés fiscales que pose cette révolution technologique, par les pays mais aussi par l'Union européenne. Cependant, il n'est pas certain que réserver un traitement particulier à l'économie numérique soit pertinent.

A. ÉCONOMIE NUMÉRIQUE OU NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE ?

L'économie numérique résulte des transformations découlant des nouvelles technologies de l'information et de la communication (TIC) et leur développement : de moins en moins chères, standardisées, les TIC améliorent les processus commerciaux et favorisent l'innovation dans l'ensemble des secteurs économiques.

1. Une numérisation de l'ensemble de l'économie

Les termes « économie numérique », « acteurs de l'économie numérique », « entreprise du numérique » ou « secteur du numérique » sont régulièrement employés, que ce soit dans les débats parlementaires, les médias, les rapports officiels nationaux ou internationaux ou même dans le présent rapport.

Si leur emploi peut être justifié par un souci de simplification, il ne doit pas conduire à un excès de simplicité qui serait trompeur : plutôt que d'une économie numérique, il faudrait parler de numérisation de l'économie.

La notion d'entreprise du numérique est pour le moins floue et ne correspond en réalité à rien de concret, ou plutôt correspond à une réalité concrète mais diffuse : elle embrasse l'ensemble de l'économie et tous ses acteurs ou presque.

La révolution numérique n'est pas limitée à certaines activités ou certains secteurs : c'est un changement radical des modèles organisationnels et des modes opératoires des entreprises, tout comme la révolution industrielle le fut en son temps. Ainsi que le relève le Cadre inclusif du projet « BEPS », *« l'économie numérique s'assimilant de plus en plus à l'économie proprement dite, il serait*

(1) La Commission européenne estime ainsi, s'agissant des groupes multinationaux ayant un modèle d'affaires numérique et qui sont engagés dans des pratiques fiscales agressives exploitant des régimes liés à la propriété intellectuelle, que le taux moyen d'imposition est négatif, établi à -2,3 % (contre, rappelons-le, 9,5 % en moyenne pour l'ensemble des multinationales du numérique, indépendamment de leurs pratiques). Il est renvoyé pour plus de détails à l'étude d'impact du paquet numérique du 21 mars 2018 (COM(2018) 147 final – COM(2018) 148 final – SWD(2018) 82 final, p. 137).

difficile, pour ne pas dire impossible, de la distinguer du reste de l'économie dans une optique fiscale »⁽¹⁾.

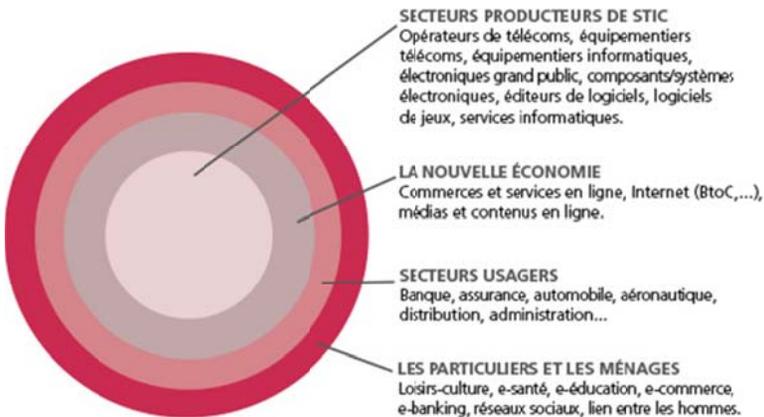
Les acteurs de l'économie numérique

La direction générale des entreprises identifie quatre catégories d'acteurs de l'économie numérique :

- ceux des secteurs producteurs de technologies de l'information et de la communication (TIC) ;
- ceux dont l'existence est liée à l'émergence des TIC (services en ligne, e-commerce, etc.) ;
- ceux utilisant les TIC dans le cadre de leurs activités et qui, grâce à cet usage, améliorent leurs performances ;
- les particuliers utilisant les TIC dans leur vie quotidienne.

Le schéma suivant illustre ces quatre catégories.

Illustration des acteurs de l'économie numérique



Source : direction générale des entreprises.

Ce sont donc bien tous les secteurs qui, de près ou de loin, se trouvent touchés par la révolution numérique.

(1) *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices Action 1 : 2015 Rapport final, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, OCDE, 2017, p. 11.*

Numérisation de l'économie et économie collaborative

La numérisation de l'économie, si elle concerne tous les secteurs, a profondément transformé l'un d'eux en particulier, celui de l'économie collaborative.

Avec l'apparition de plateformes à partir desquels des personnes, généralement des particuliers (dans l'esprit de l'économie collaborative), procèdent à la vente, la fourniture ou l'échange de biens ou de services avec d'autres, ces opérations, qui existaient naturellement depuis longtemps, ont connu un rayonnement et une dimension considérables.

Ainsi, une étude réalisée en 2016 pour la Commission européenne estimait l'évolution du chiffre d'affaires des cinq principaux secteurs de l'économie collaborative à 570 milliards d'euros en 2025, contre 28 milliards d'euros en 2016, soit une hausse de l'ordre de 2 000 %⁽¹⁾.

La France, il convient de le souligner, est en pointe en matière d'économie collaborative, qu'il s'agisse du poids de cette forme de prestations ou du cadre juridique prévu. Avec le Royaume-Uni, il s'agit en effet du pays qui compte le plus d'entreprises dans ce secteur (d'après la même étude commandée par la Commission européenne).

Surtout, le législateur français a pris soin d'offrir un cadre juridique adapté à cette économie. Ainsi, certains revenus sont exonérés par nature : vente de biens d'occasion, d'une part, partage de frais d'autre part – sous certaines conditions précisées par la loi ou la doctrine administrative.

Les plateformes proprement dites, quant à elles, ont assez vite fait l'objet d'un encadrement, non pour les freiner, mais pour éviter que, à travers elles et du fait de la facilitation qu'elles procurent pour réaliser des transactions, certains perçoivent des revenus sans les déclarer et donc sans être imposés. L'article 4 du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, en cours de discussion à l'Assemblée nationale au moment de la rédaction du présent rapport, entend apporter des réponses pertinentes à ces questions. Il lui faudra concilier efficacité, garantie de l'égalité devant l'impôt mais aussi proportionnalité, afin d'éviter que des obligations trop lourdes et, dans certaines hypothèses, inopportunes, ne fragilisent le développement d'un pan entier de l'économie⁽²⁾.

Enfin, l'économie collaborative ne doit pas être confondue avec certaines nouvelles formes économiques, notamment celles liées aux crypto-actifs telles que les « *initial coin offerings* » (« ICO »), méthodes de levées de fonds via l'émission d'actifs numériques.

L'économie collaborative à travers les plateformes – et la législation qui l'accompagne – suppose en effet une monnaie ayant cours légal. Les transactions utilisant des crypto-actifs se trouvent donc en dehors du champ de ces règles – en revanche, la conversion de ces actifs en monnaie ayant cours légal et la plus-value dégagée lors de la cession de tels actifs, elles, sont bien imposables⁽³⁾.

(1) PwC, *Future of the Sharing Economy in Europe 2016, 2016*.

(2) Pour une présentation complète de ces dispositifs juridiques, il est renvoyé au commentaire de l'article 4 du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude réalisé par la rapporteure du texte pour la commission des finances de l'Assemblée nationale, *Émilie Cariou* (Rapport sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, *Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1212, 25 juillet 2018, pp. 111-133*).

(3) Pour une présentation plus détaillée du régime fiscal des crypto-actifs, cf. *infra, fin du II de la Deuxième partie*.

2. Les défis fiscaux de l'économie numérique

Si la numérisation irrigue l'ensemble de l'économie, il peut toutefois exister en propre une « économie numérique », définie à partir de certaines caractéristiques qu'ont mis en évidence tant l'OCDE dans le cadre de l'action 1 du projet « BEPS »⁽¹⁾ que France Stratégie au titre de ses travaux d'analyse⁽²⁾.

En premier lieu, l'économie numérique est marquée par une profonde mobilité, tout particulièrement des biens incorporels dont l'exploitation est un élément essentiel. Cette mobilité touche également les utilisateurs mais aussi les fonctions de l'entreprise : tout ou presque peut être exercé à distance, depuis des sites très éloignées des marchés.

En deuxième lieu, cette économie repose dans de nombreux cas sur l'exploitation des données des utilisateurs et clients, qui a été considérablement facilitée par le renforcement de la puissance de traitement des données et le développement des capacités de stockage, dont le coût s'est substantiellement réduit⁽³⁾.

En troisième lieu, les effets de réseau, c'est-à-dire l'impact qu'une décision d'un utilisateur a sur l'intérêt du réseau vis-à-vis des autres utilisateurs, sont importants dans de nombreuses activités numériques. En vertu de la loi de Metcalfe, l'utilité d'un réseau est proportionnelle au carré du nombre de ses utilisateurs. Pour ne donner qu'un exemple, une société telle qu'Airbnb s'appuie beaucoup sur les effets de réseau : plus son nombre d'utilisateurs est élevé, plus cette société peut proposer une offre variée et toucher d'autres utilisateurs, plus son réseau aura de la valeur.

Ces caractéristiques, loin d'être exclusives, sont complémentaires : un réseau social comme Facebook joue sur l'effet réseau en maximisant le nombre de ses utilisateurs pour encore augmenter ce dernier, ce qui accroît le volume et la variété des données collectées et donc leur monétisation.

3. Une absence de consensus sur l'appréhension fiscale de l'économie numérique

Isoler la sphère numérique du reste de l'économie n'est pas nécessairement pertinent sous l'angle opérationnel et économique, ainsi qu'il a été vu dans les développements précédents, de même que du point de vue fiscal.

Le rapport publié le 16 mars 2018 par le groupe de travail de l'OCDE sur la fiscalité du numérique, au titre de l'action 1 du projet « BEPS », fait état d'une absence de consensus international sur les modalités d'appréhension fiscale de

(1) Id.

(2) France Stratégie, Fiscalité du numérique, *La note d'analyse*, n° 25, mars 2015.

(3) De 56,30 dollars américains par gigaoctet en 1998 à 0,05 dollar américain par gigaoctet en 2012, d'après les données publiées par l'OCDE.

l'économie numérique, en identifiant trois groupes de pays aux visions distinctes sur les modalités d'appréhension du sujet ⁽¹⁾ :

– un premier groupe considère que les décalages observés dans l'économie numérique entre lieu de création de valeur et lieu d'imposition des bénéfices ne résultent pas de pratiques d'évitement fiscal mais résultent en fait des caractéristiques propres des modèles d'affaires à forte composante numérique. Pour supprimer ou atténuer ces décalages, des mesures ciblées suffiraient (par exemple la prise en compte de la contribution des utilisateurs), n'appelant pas à une refonte du cadre fiscal international ;

– un deuxième groupe de pays estime, lui, que la numérisation de l'économie menace le cadre fiscal international actuel en sapant ses deux principes directeurs que sont le lien (déterminant le droit d'imposer) et l'attribution des bénéfices (déterminant l'assiette imposable) : les règles actuelles seraient inadaptées, appelant une refonte globale (et une taxation accrue dans le pays de consommation) ;

– enfin, un troisième groupe n'estime ni nécessaire ni souhaitable une réforme radicale du système fiscal international, considérant que les mesures du projet « BEPS » apportent déjà des réponses satisfaisantes.

Autre point faisant l'objet d'un défaut de consensus, celui de la pertinence de mesures provisoires en attendant l'élaboration de règles pérennes.

B. LES CONSÉQUENCES D'UNE ADAPTATION DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE À L'ÉCONOMIE DU NUMÉRIQUE : UN GLISSEMENT VERS LES MARCHÉS DE CONSOMMATION ?

La fiscalité mondiale, cela a été vu, est marquée par des divergences de vues en matière numérique. Elle l'est également s'agissant des modalités d'appréhension de la création de valeur, entre pays de source et pays de résidence, divergence accentuée par la dématérialisation des processus et la possibilité offerte par la numérisation économique d'opérer de loin, sans présence tangible sur les marchés.

Dès la première moitié du XX^e siècle, la Société des Nations avait réalisé des travaux sur la répartition du pouvoir d'imposer entre les États de source et les États de résidence, en s'appuyant sur le concept de l'allégeance économique. Compte tenu du poids des pays développés à l'époque, c'est une approche reposant sur l'offre qui fut privilégiée et qui a continué à irriguer la fiscalité internationale jusqu'à nos jours : le marché de consommation n'est pas jugé susceptible de constituer en lui-même un facteur participant à la création de valeur. Dans le cadre de cette approche, les États considérés comme source des

(1) *Projet OCDE / G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices – Cadre inclusif sur le BEPS, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018, 16 mars 2018 (30 mai 2018 pour l'édition française), § 387-397, pp. 196-198.*

revenus se confondent souvent avec ceux de résidence des entreprises, du moins pour une part importante de la valeur créée ⁽¹⁾.

Si la position française traditionnelle s'appuie sur une approche reposant sur la résidence, la France étant un État de sièges d'entreprises, nombreux sont ceux qui constatent un glissement plus ou moins subreptice des règles fiscales internationales au profit des États de consommation. Tout l'enjeu pour la France est de savoir si ce glissement, s'il devait prospérer, lui nuirait ou au contraire lui serait bénéfique, comme la rapporteure avait déjà pu le souligner dans l'avis sur la Convention multilatérale de l'OCDE ⁽²⁾. Un rééquilibrage au profit des pays qui constituent de grands marchés de consommation doit être étudié, non seulement dans un souci d'équité fiscale mondiale mais aussi en raison de la participation accrue des consommateurs à la création de valeur. Une telle étude, et l'éventuel rééquilibrage auquel elle pourrait aboutir, ne doit toutefois pas se faire au détriment des intérêts de la France.

1. Les manifestations d'un glissement vers le pays de consommation au regard des questions liées à la création de valeur

Le glissement éventuel de la fiscalité internationale des pays de siège aux pays de consommation se manifeste à travers la question de la création de valeur, qui trouve ici un écho particulier s'inscrivant pleinement dans la question d'une diplomatie fiscale intelligente et pragmatique explorée précédemment par la rapporteure.

Dans la mesure où, dans la littérature consacrée à ces questions, ce sont les termes de marchés finaux et de pays de consommation qui sont les plus fréquemment employés, ce sont eux qui seront retenus dans les développements qui suivent. Toutefois, plutôt que de pays de consommation, il semble plus pertinent et approprié de parler de pays de « débouchés », notion moins passive que la précédente et qui reflète sans doute mieux la réalité économique.

a. L'appréciation des facteurs de création de valeur : une place plus importante pour les pays de consommation ?

Ainsi qu'il a été vu à l'occasion des développements consacrés à la valorisation de l'assiette et aux prix de transfert, les questions portant sur la création de valeur sont déterminantes et doivent être au cœur des réflexions internationales actuelles et futures, sans quoi tous les efforts entrepris depuis plusieurs années risqueraient de se révéler stériles. Rappelons à cet égard que le fondement du projet « BEPS » est précisément de faire en sorte que les entreprises déclarent leurs bénéfices (et paient l'impôt assis sur ceux-ci) là où les activités

(1) Le lecteur intéressé par un approfondissement des fondements conceptuels et historiques de ces questions pourra utilement se reporter à l'article de Nicola Vergnet, Les fondements théoriques de l'établissement stable à l'épreuve de la modernisation de l'économie (*Revue de droit fiscal*, n° 39, 28 septembre 2017, n° 476).

(2) *Bénédicte Peyrol, avis précité, pp. 131-132.*

économiques sont réalisées et où la valeur est créée, et que les initiatives européennes telles que le projet « ACCIS » ou le paquet numérique du 21 mars 2018 qui seront présentés plus loin ⁽¹⁾, reposent sur les mêmes principes : imposer là où la valeur se crée.

Or, en la matière, le constat est celui d'une divergence importante essentiellement liée à des considérations purement nationales qui s'appuient sur ce qu'un pays donné va estimer être conforme à ses intérêts.

S'opposent ainsi schématiquement les États dits « de siège » (ou de résidence), dans lesquels sont établis les sièges des entreprises et où sont généralement logés les actifs incorporels tels que les marques et brevets, et les États dits « de source », où sont réalisées les prestations et achetés les produits et qui insistent sur le rôle des consommateurs et de l'acte d'achat dans la chaîne de création de valeur. Les opérations économiques modernes, faites de plus en plus par des groupes interconnectés, associent une multiplicité croissante d'acteurs.

L'opposition « siège / consommateurs », si elle paraît irriguer les pratiques et commentaires en matière de création de valeur et de prix de transfert, semble dépassée, notamment dans le cadre de la numérisation de l'économie et de ses effets sur la création de valeur.

i. La question de la participation des consommateurs à la création de valeur et son acuité dans l'économie numérique

Pour les tenants d'une approche de la création de valeur reposant sur l'offre, les consommateurs ne participent pas à la création de valeur. S'ils achètent des produits, des prestations, cet acte d'achat ne crée en lui-même pas réellement de valeur mais est plutôt la conséquence de travaux importants en termes de développement d'un produit, de son élaboration et de la communication qui est faite autour de lui.

Pour les partisans d'une approche fondée sur la demande, en revanche, les consommateurs doivent être pris en compte : sans leur achat, aucune valeur n'est possible.

Cette dichotomie, qui peut faire écho aux débats plus larges en matière économique sur les écoles de l'offre et celles de la demande, peut être écartée au profit d'une approche plus nuancée intégrant les deux aspects, à travers la question du ciblage des consommateurs par les entreprises. La question est : qui doit être considéré comme participant à cette création ? Est-ce l'entité chargée du ciblage celle recueillant les données de tout ordre permettant celui-ci, ou bien directement les consommateurs ?

Cette question est tout sauf anodine : en fonction de la réponse, la valeur – et donc les profits – sera allouée à la juridiction fiscale où se trouve l'entité

(1) Cf. infra, II.

chargée de développer la publicité ou le produit ou, au contraire, elle sera attribuée au marché de consommation. L'impact sur l'imposition des entreprises et, *in fine*, sur les recettes fiscales d'une juridiction, pourrait être très important.

Il semble possible, pour répondre à la question, de distinguer selon que le consommateur potentiel, le client, participe ou non à l'opération.

Concrètement, si le ciblage se fait à partir des données du consommateur, qui sont recueillies et exploitées, ce consommateur doit pouvoir être vu comme participant à la création de valeur. Telle est la logique de l'ESV et de la prise en compte, dans l'allocation des profits, des données collectées et de leur origine

En revanche, si le ciblage est plus général, impersonnel, et qu'il consiste à adapter à un marché donné un produit à travers un design, une présentation ou une campagne publicitaire propre à ce marché, les consommateurs de ce dernier ne paraissent pas devoir être vus comme créant de la valeur. En effet, lorsque le ciblage relève d'études de marché générales (telles que des sondages) et d'une stratégie commerciale élaborée par les fonctions de direction et de marketing des entreprises pour maximiser sur chaque marché leur pénétration et leur performance, la situation semble différente des hypothèses dans lesquelles les données personnelles collectées permettent un ciblage individualisé. Ce sont donc ces fonctions et les risques et dépenses associés qui participent à la création de valeur. Pour le dire autrement, l'entreprise a été assez intelligente pour s'adapter localement, sans nécessairement exploiter pour cela des données personnelles collectées auprès d'utilisateurs (si une telle exploitation devait être constatée, en revanche, la situation serait différente ainsi qu'il vient d'être vu).

ii. L'appréhension de la création de valeur par le projet « BEPS », manifestation d'un glissement vers le pays de consommation ?

Le projet « BEPS », dans le cadre de ses actions 8, 9 et 10, formule plusieurs recommandations révisant les principes qui régissent les prix de transfert qui peuvent être vues comme la manifestation d'un accent plus soutenu mis sur le rôle joué par le pays de consommation.

En premier lieu, il est recommandé de procéder à une délimitation concrète et prudente des transactions réelles entre entreprises liées en confrontant les relations contractuelles aux comportements réels : si ces derniers infirment les stipulations des contrats conclus entre les entreprises liées, ils doivent pouvoir s'y substituer afin de refléter la réalité.

En deuxième lieu, un effort important a été fourni en matière de risques et d'actifs incorporels, qui font partie intégrante du processus de création de valeur :

– si un risque est contractuellement supporté par une société qui, dans les faits, n'exerce aucun contrôle précis et significatif sur ce risque ou qui ne dispose pas de la capacité financière suffisante pour le supporter, ledit risque sera pris en charge par l'entreprise exerçant le contrôle ou ayant la capacité financière idoine ;

– une approche similaire est prévue s’agissant des actifs incorporels : la seule propriété légale ne confère pas un droit sur le rendement généré par l’actif.

Par ailleurs, en matière de financement, seul l’apport en capital impliquant un risque financier effectif doit conduire à la perception des bénéfices associés : en l’absence de risque, l’entreprise procurant les fonds ne devrait pas pouvoir prétendre à autre chose qu’un rendement sans risque.

En troisième lieu, le rapport final des actions 8 à 10 du projet « BEPS » souligne la nécessité d’attribuer les bénéfices, donc la part de valeur créée, aux activités les plus importantes économiquement, c’est-à-dire à celles qui contribuent le plus à cette création, sans que des sociétés liées qui n’y ont pas participé puissent en percevoir les fruits ⁽¹⁾.

Ces évolutions peuvent se rapprocher d’autres actions du projet « BEPS », telles que l’action 7 sur l’évitement artificiel de l’établissement stable qui tient compte des accords de commissionnaire pour privilégier la réalité à la stricte apparence juridique, ou encore l’action 5 consistant à tenir compte de la substance.

Il s’agit donc, en matière de prix de transfert, de l’application de la logique « *substance over form* ».

D’une manière générale, certaines des recommandations du projet « BEPS » peuvent être vues comme développant la part attribuable aux marchés de consommation :

– l’évolution de l’établissement stable en matière d’accord de commissionnaire participe à ce glissement vers la juridiction de consommation en reconnaissant un rôle accru de l’agent local dans la création de valeur ;

– l’assouplissement proposé dans l’édition 2017 du modèle de convention fiscale de l’OCDE en matière d’exception à la qualification d’établissement stable va dans le même sens : alors qu’auparavant, des activités logistiques de stockage ou de livraison ne permettaient pas la reconnaissance d’un tel établissement, l’OCDE considère qu’elles peuvent le faire dès lors qu’elles ne sont pas préparatoires ou auxiliaires ⁽²⁾ ;

– les conclusions des rapports finaux sur les actions 8, 9 et 10 consacrées aux prix de transfert et militant sur une rénovation de l’analyse de la chaîne de valeur et le recours accru au « *profit split* », qui pourrait conduire à davantage prendre en compte des interventions sans réelle valeur ajoutée dans l’exploitation d’actifs (notamment incorporels).

(1) À titre d’exemple, la valeur induites par des remises obtenues sur le volume de marchandises commandées par plusieurs des entreprises d’un groupe doit être affectée à ces seules entreprises, et non aux autres du groupe.

(2) Cela correspond à l’option A de l’article 13 de la Convention multilatérale. La France a retenu l’option B qui repose sur l’approche traditionnelle.

b. La nécessité d'une approche européenne commune sur la création de valeur

La réflexion européenne en matière de fiscalité internationale apparaît se concentrer sur l'attribution, non de la valeur, mais du droit d'imposer, c'est-à-dire sur le « nexus », le lien entre une activité et une juridiction.

Le sujet de la création de valeur, en revanche, ne semble pas être au cœur des préoccupations des institutions européennes – ce qui peut se comprendre eu égard aux très nombreux enjeux capitaux auxquels l'Union doit actuellement faire face, mais un tel constat n'en demeure pas moins regrettable.

i. Les initiatives européennes paraissant privilégier les pays de consommation

Si l'Union européenne est constituée, au moins en partie, d'États de siège importants, certaines de ses initiatives semblent placer le marché de consommation au cœur de la création de valeur. Les exemples suivants, qui feront l'objet d'analyses plus détaillées dans la suite de cette deuxième partie du rapport, témoignent de ce constat.

Dans le cadre du projet « ACCIS », l'assiette imposable est répartie entre les États selon une clef de répartition qui s'appuie sur trois facteurs, dont le chiffre d'affaires, c'est à dire le volume de consommation des produits et services.

Quant au paquet numérique présenté en mars 2018, qu'il s'agisse de l'établissement stable virtuel ou de la taxe de 3 % sur certains revenus tirés de services numériques, il paraît mettre en avant les États membres dans lesquels se trouvent les utilisateurs et donc les consommateurs.

ii. L'indispensable position commune européenne

Les entretiens réalisés dans le cadre du déplacement à Bruxelles avec les services de la Commission européenne et plusieurs représentations permanentes d'États membres ⁽¹⁾ ont paru conforter cette analyse selon laquelle la création de valeur, bien qu'essentielle de l'avis de tous, ne faisait l'objet d'aucune initiative particulière.

Sans position commune, les États membres de l'Union européenne s'exposent à des difficultés non seulement dans leurs relations mutuelles, mais aussi dans celles nouées avec des pays tiers, pouvant à terme nuire à une politique cohérente et intelligible de la répartition de valeur et donc des modalités d'imposition.

Le risque est en effet qu'une approche différente soit retenue selon que le pays partenaire se trouve dans ou en dehors de l'Union. À titre d'exemple, les

(1) Représentations permanentes auprès de l'Union européenne de l'Allemagne, de l'Espagne, de l'Italie et des Pays-Bas.

grands marchés européens que sont la France et l'Allemagne pourraient être tentés de mettre en avant la valeur créée par les consommateurs dans leurs relations avec les autres États membres plus petits, tout en cherchant à privilégier la logique de siège vis-à-vis des pays tiers tels que l'Inde, la Chine ou le Brésil, qui sont des marchés beaucoup plus importants qu'eux. La cohérence suppose d'avoir la même approche dans tous les cas.

Pour ce faire, il est indispensable qu'un accord soit trouvé parmi l'ensemble des États membres.

Recommandation n° 22 : Engager une réflexion au niveau européen sur la création et le partage de la valeur pour aboutir à une position commune des États membres et des institutions en la matière.

2. Les conséquences incertaines d'un tel glissement pour la France

Passer d'une fiscalité internationale reposant sur la résidence à un système mettant en avant le marché de consommation risque de ne pas être neutre pour la France ; toute la question est de savoir si elle y a intérêt.

a. Un glissement a priori favorable à la France s'agissant de l'économie numérique

S'agissant des géants du numérique, la réponse est vraisemblablement positive, les grands acteurs du secteur ayant en France un important marché alors que leur charge fiscale est très réduite – il suffit pour s'en convaincre de se rappeler la tentative de redressement de Google pour un montant total de plus d'1 milliard d'euros.

Cependant, il convient de distinguer entre modèles reposant sur les données d'utilisateurs et services numériques ne faisant pas appel à ces données. Dans le premier cas, en effet, les utilisateurs peuvent être considérés comme participant à la création de valeur, non comme de simples consommateurs, mais comme producteurs, à travers leurs données et leur « travail gratuit ». Ce faisant, ces utilisateurs sont assimilés à des collaborateurs de l'entreprise, faisant partie prenante de son organisation économique, et non à de simples clients.

Telle était la position de la mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique confiée en 2013 par le Gouvernement d'alors à Pierre Collin, membre du Conseil d'État, et Nicolas Colin, membre de l'Inspection générale des finances (IGF) ⁽¹⁾

(1) Pierre Collin et Nicolas Colin, Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique, *Rapport remis au ministre de l'économie et des finances, au ministre du redressement productif, au ministre délégué chargé du budget et à la ministre déléguée chargée des petites et moyennes entreprises, de l'innovation et de l'économie numérique*, janvier 2013.

b. Un glissement défavorable s’agissant de certains grands groupes

Pour l’ensemble de l’économie, en revanche, la réponse est plus incertaine.

Les grands groupes français enregistrant d’importants succès à l’exportation, notamment les entreprises du luxe, réalisent une très grande part de leur chiffre d’affaires dans les grands marchés de consommation que sont la Chine, le Brésil, l’Inde ou encore les États-Unis.

La France, à l’évidence, ne peut seule rivaliser avec ces marchés. L’AFEP a ainsi souligné que le glissement susceptible d’être opéré au niveau mondial pourrait avoir des effets négatifs pour la France ⁽¹⁾.

c. Premiers éléments de réponse par l’analyse du solde commercial français : un déficit important et des importations dynamiques

Si l’on se penche sur le solde du commerce extérieur de la France, c’est-à-dire la différence entre la valeur des exportations et celle des importations, son caractère déficitaire chronique peut laisser penser que privilégier le marché de consommation conduira, d’un point de vue global, à de meilleures recettes fiscales ⁽²⁾.

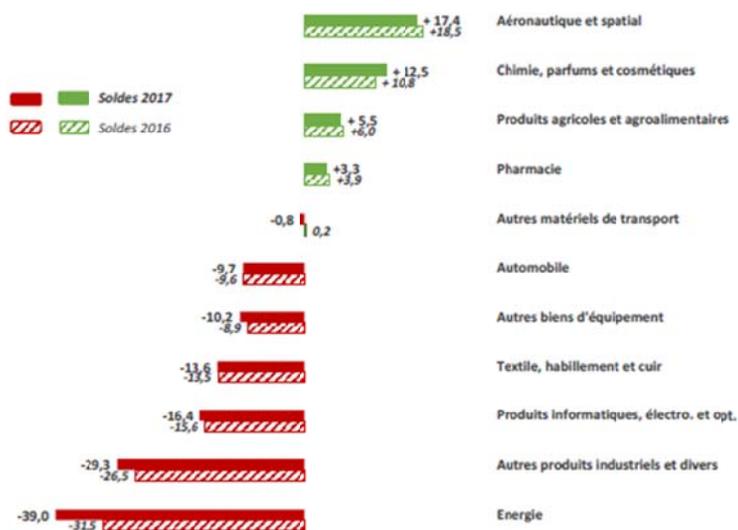
Le graphique suivant illustre, secteur par secteur, les principaux excédents ou déficits commerciaux en 2017.

(1) Voir notamment le rapport d’activité 2015 de l’AFEP, pp. 13-14.

(2) Les données qui suivent proviennent de la direction générale du Trésor (DGT, Commerce extérieur – Résultats 2017, 7 février 2018).

PRINCIPAUX EXCÉDENTS ET DÉFICITS EN 2017

(en milliards d'euros)



Source : direction générale du Trésor.

En 2017, le solde des biens et services a connu un déficit de 38,3 milliards d'euros, soit 11,5 milliards de plus qu'en 2016.

Le déficit commercial (des échanges de biens), quant à lui, s'est établi à 62,3 milliards d'euros en 2017, soit une dégradation de 29 % par rapport à l'année précédente, mais la hausse de la facture énergétique a beaucoup joué dans ce creusement.

Le déficit des biens et services s'explique entre autres facteurs par l'accroissement de la demande interne lié à la reprise économique constatée en France. La consommation des ménages et les plus grands investissements des entreprises ont conduit à un dynamisme des importations.

D'un point de vue mondial, la synthèse des flux commerciaux de la France montre que le solde export – import est négatif à 80,2 milliards d'euros pour 2017, le déficit étant particulièrement prononcé vis-à-vis de l'Union européenne (Allemagne, Pays-Bas, Italie et Belgique pour l'essentiel). Le tableau ci-après décline cette synthèse région par région, tandis que les deux graphiques qui l'accompagnent illustrent les soldes par région et par pays.

SYNTHÈSE DES FLUX COMMERCIAUX AVEC LA FRANCE

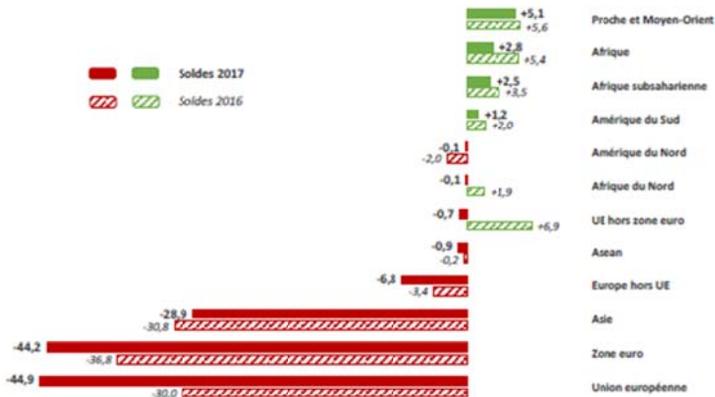
(Export – import)

(en milliards d'euros)

Zone	2016	2017
Monde	- 66,2	- 80,2
Union européenne (UE)	- 30,0	- 44,9
Dont Zone euro	- 36,8	- 44,2
Europe hors UE	- 3,4	- 6,8
Afrique	+ 5,4	+ 2,8
Amérique	+ 0,2	+ 1,4
Proche et Moyen-Orient	+ 5,6	+ 5,1
Asie	- 30,8	- 28,9
Autres pays	- 13,2	- 8,9

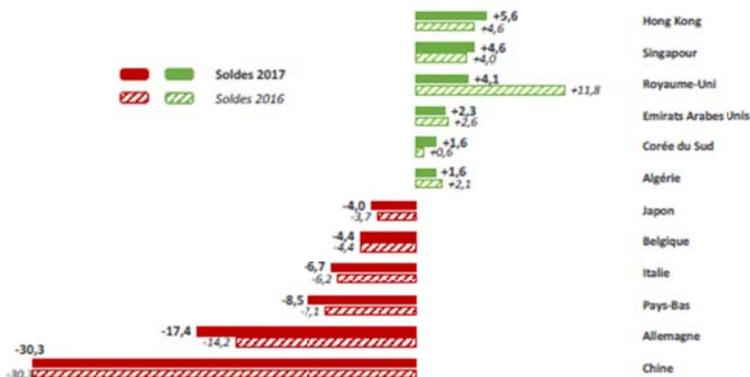
Source : direction générale du Trésor.

SOLDE COMMERCIAL 2017 DE LA FRANCE (PAR RÉGION)



Source : direction générale du Trésor.

SOLDE COMMERCIAL 2017 DE LA FRANCE (PAR PAYS)



Source : direction générale du Trésor

Au regard de l'ensemble de ces données, il paraît possible de considérer qu'un glissement vers les marchés de consommation ne serait pas, dans l'absolu, défavorable à la France et qu'il lui permettrait même d'améliorer ses recettes fiscales.

d. Rester vigilant et disposer d'une évaluation exhaustive

À supposer que la conclusion tirée du solde commercial français se confirme, des éléments appellent une certaine vigilance.

- Beaucoup de grands groupes français acquittent en France un IS très largement supérieur à la part qu'occupe la France dans leur chiffre d'affaires mondial.

L'IS payé par les cent plus grandes entreprises françaises correspond à 17 % des recettes totales de cet impôt, soit environ 10 milliards d'euros⁽¹⁾, sans prise en compte des surtaxes d'IS adoptées dans le cadre de la première loi de finances rectificative pour 2017⁽²⁾.

Par ailleurs, la France accueille un grand nombre de sièges de multinationales, plus qu'aucun autre État européen⁽³⁾.

Enfin, le solde des redevances pour usage de propriété intellectuelle est positif : il s'est établi à + 1,4 milliard d'euros en 2017⁽⁴⁾. Cela montre que le système actuel bénéficie à la France, au moins sur certains points.

(1) AFEP, Grandes entreprises : leur forte contribution à l'économie française se confirme, 28 juin 2018.

(2) Article 1^{er} de la loi n° 2017-1640 du 1^{er} décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

(3) 31 sièges en France contre 30 au Royaume-Uni et 28 en Allemagne d'après l'AFEP.

(4) Données fournies par la direction générale des entreprises à partir des chiffres de la Banque de France.

● Un transfert de l'imposition de ces grands groupes à l'étranger pourrait avoir des conséquences délétères importantes :

– ces grandes entreprises feraient face à une imposition locale accrue qui pourrait ne pas être aussi claire et sûre que celle due en France (malgré les reproches qui peuvent lui être adressés) et maniée par une administration fiscale qui pourrait se révéler peu coopérative ⁽¹⁾ ;

– si l'attribution à la France du droit d'imposer les bénéfices issus des ventes réalisées par des entreprises étrangères pourrait théoriquement permettre un accroissement de l'assiette fiscale française, encore faut-il que l'administration fiscale puisse les imposer effectivement – des problèmes de recouvrement ne sont en effet pas à exclure.

En outre, pour que la valeur éventuellement reconnue aux consommateurs français soit effectivement imposable en France, il faut que l'entreprise étrangère y dispose d'un établissement stable, sans quoi l'imposition ne sera pas possible.

● En conséquence, une évaluation exhaustive de la part des services dédiés de l'État (direction générale du Trésor et Insee, notamment) est indispensable :

– évaluation de l'impact sur les recettes fiscales ;

– évaluation des conséquences pour les entreprises (par taille et par secteur).

Un tel travail, pourtant *a priori* évident, n'a pas été fait à la connaissance de la rapporteure. Notons qu'une telle évaluation souhaitée a été lancée par la Commission européenne au sujet du projet « ACCIS », afin de disposer d'une cartographie précise des conséquences. Le Gouvernement français doit donc faire de même pour ne pas se lancer dans l'inconnu mais bien avancer de façon mesurée et efficace. Interrogé sur ce point lors de son audition par la mission d'information, le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire a manifesté son intérêt pour cette évaluation.

La direction générale du Trésor et la direction générale des entreprises, à la demande de la rapporteure, ont transmis plusieurs données qui, sans résoudre la délicate équation posée, permettent de bien illustrer la difficile appréhension du caractère « gagnant » ou « perdant » de la France face à une valorisation reposant sur la consommation :

– les recettes d'IS rapportées au PIB sont plutôt faibles, malgré un taux élevé, conduisant à laisser penser qu'une répartition assise sur une clef forfaitaire tenant compte du chiffre d'affaires serait favorable à la France, surtout s'agissant des entreprises du numérique ;

(1) Il suffit de se reporter aux exemples fournis précédemment pour s'en convaincre (cf. infra, première partie, II, B, 2).

— à l'inverse, la France est bénéficiaire du système actuel à plusieurs égards, ce qu'illustre notamment le solde positif des redevances pour usage de propriété intellectuelle.

En attendant que les travaux appelés de ses vœux par la rapporteure puissent prospérer et aboutir à un résultat net, la prudence semble devoir être de mise.

II. LES RÉPONSES À LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE

L'appréhension fiscale des évolutions induites par la numérisation de l'économie ne doit pas faire l'objet d'un fatalisme quelconque. Des voies existent, nombreuses et complémentaires, notamment à travers plusieurs initiatives de l'Union européenne lancées notamment sous l'impulsion de la France. Moteur en la matière, notre pays fait preuve d'un volontarisme affiché et témoigne d'une ambition qui sied à son rang et à la responsabilité qui lui incombe.

Ces différences initiatives, qui seront présentées dans les développements suivants, doivent être appréhendées comme un tout et supposent une stratégie coordonnée reposant sur plusieurs scénarios afin de garantir l'efficacité maximale de la réponse fiscale.

La rapporteure souhaite ici apporter deux précisions qui, si elles semblent évidentes, n'en sont pas moins capitales.

En premier lieu, seule une solution de long terme, est de nature à apporter des réponses concrètes et satisfaisantes et à garantir la justice fiscale. Les mesures de court terme, si elles présentent un intérêt pour assurer la transition d'ici à l'adoption de règles pérennes, ne sauraient en effet être vues comme une fin en soi, voire une justification pour ne pas avancer sur des solutions structurelles durables.

En second lieu, les mesures qui pourraient être adoptées dans le domaine de la fiscalité de l'économie du numérique doivent être bien calibrées pour éviter tout effet indésirable. Les géants du numérique, les grandes entreprises multinationales disposent d'une capacité d'adaptation inégalée et peuvent faire rapidement évoluer leurs comportements et leurs modes d'organisation en fonction des changements apportés aux règles fiscales, faculté que n'ont pas, ou peu, les PME. En conséquence, il ne faudrait pas que les solutions mises en avant dans le débat public, bien que motivées par la taxation équitable de tous les acteurs, ne se concentrent finalement dans les faits que sur les petites structures. Si la politique doit conduire l'action publique, cette dernière doit impérativement être empreinte d'une minutie et d'une prudence garantissant son efficacité et son équité.

A. LE PROJET « ACCIS », PREMIÈRE RÉPONSE À LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE ET AU RENFORCEMENT DE LA JUSTICE FISCALE EUROPÉENNE

Le projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, ou « ACCIS », est l'une des plus ambitieuses initiatives européennes en matière de fiscalité directe. S'il ne se concentre pas uniquement sur les aspects liés à la numérisation de l'économie, le projet constitue une réponse opportune aux défis posés par celle-ci et permet une amélioration substantielle de l'équité et de la justice fiscales dans l'Union européenne.

1. L'ambitieux projet « ACCIS » : faciliter la vie des entreprises et renforcer la lutte contre les abus fiscaux

D'origine ancienne ⁽¹⁾, l'idée d'une assiette unique et consolidée fut formalisée par une proposition de directive du 16 mars 2011, qui se heurta aux divergences des États membres.

Relancé opportunément en 2016 par la Commission européenne, le projet « ACCIS » est désormais scindé en deux propositions de directives :

– la première, relative à l'assiette commune (« ACIS »), est censée entrer en vigueur en 2019 ;

– la seconde, consacrée à la consolidation de l'assiette et à sa répartition entre États membres où opèrent les entreprises (« ACCIS »), est censée entrer en vigueur en 2021 ⁽²⁾.

Cette scission est censée faciliter l'adoption du projet – le second volet étant le plus délicat politiquement. Le Parlement européen s'est prononcé le 15 mars 2018 sur les deux propositions, suggérant des évolutions substantielles ⁽³⁾.

a. Les objectifs du projet « ACCIS »

Le projet « ACCIS » poursuit trois séries d'objectifs :

– le renforcement du marché commun par une meilleure intégration des économies européennes ;

(1) Il est possible de remonter au « Rapport Neumark » du Comité fiscal et financier de 1962 et aux travaux du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises (« Comité Ruding »). La première esquisse d'une assiette unique et consolidée fut faite par la Commission européenne en 2001.

(2) Le Parlement européen propose une entrée en vigueur commune en 2020.

(3) Résolution législative du Parlement européen du 15 mars 2018 sur la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (COM(2016)0685 – C8-0472/2016 – 2016/0337(CNS)), Résolution législative du Parlement européen du 15 mars 2018 sur la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) (COM(2016)0683 – C8-0471/2016 – 2016/0336(CNS)).

– la simplification pour les entreprises (réduction des coûts de mise en conformité, d’implantation de filiales, *etc.*) ;

– la lutte contre l’évasion fiscale :

- la transparence induite par l’harmonisation devrait limiter, voire éliminer, les rescrits fiscaux abusifs (« *tax rulings* »)⁽¹⁾ ;
- les modalités de répartition de l’assiette entre États devraient limiter, voire éliminer, la manipulation de prix de transferts abusifs.

b. L’harmonisation de l’assiette

Il est prévu que les deux directives soient obligatoires pour les entreprises membres d’un groupe dont le chiffre d’affaires dépasse 750 millions d’euros, et optionnelles pour les autres. Le Parlement européen propose la disparition de ce seuil au bout de sept ans pour une application généralisée.

Les règles prévues dans la proposition relative à l’assiette commune associent aux modalités classiques de détermination d’assiette (provisions, amortissement, déductibilité des charges) des mesures d’incitation et des outils anti-abus :

– une « superdéduction » en faveur de la recherche, accentuée pour les petites entreprises. Le Parlement européen propose de la remplacer par un crédit d’impôt moins avantageux – les deux mesures sont moins profitables que le crédit d’impôt recherche français ;

– une « déduction pour la croissance et l’investissement » (DCI) au bénéfice des entreprises se finançant par fonds propres et non par l’emprunt, pour neutraliser le « biais en faveur de la dette »⁽²⁾. Le Parlement européen propose de supprimer la DCI ;

– un encadrement de la déductibilité des surcoûts d’emprunt ;

– l’encadrement des reports de déficit (uniquement en avant, mais illimité dans le temps et dans leur montant, le Parlement européen proposant une limitation temporelle à cinq ans) ;

– l’encadrement des bénéficiaires des sociétés implantées dans des pays à régime fiscal privilégié, consistant à remplacer l’exonération des dividendes perçus d’une telle société par un crédit d’impôt correspondant à l’impôt localement acquitté (clause dite de « *switch-over* »).

(1) Sur les rescrits abusifs, cf. *infra*, troisième partie, III, A.

(2) Le biais en faveur de la dette désigne la préférence qu’auraient certaines entreprises pour se financer par l’emprunt plutôt que par leurs fonds propres, les intérêts versés en contrepartie d’un prêt étant déductibles de l’assiette alors que les dividendes servis en contrepartie d’une participation ne le sont pas.

Le Parlement européen propose en outre la consécration d'un établissement stable numérique reposant sur une présence numérique significative ⁽¹⁾.

c. La consolidation et la répartition de l'assiette commune

L'assiette commune est dite consolidée, c'est-à-dire qu'un groupe européen relevant des directives pourra compenser ses pertes et profits réalisés dans différents États européens.

La répartition forfaitaire (« *formulary apportionment* ») repose sur une clef tripartite composée de trois facteurs également pondérés :

- 1/3 pour le chiffre d'affaires ;
- 1/3 pour la main-d'œuvre (50 % effectifs et 50 % masse salariale) ;
- 1/3 pour les immobilisations corporelles ⁽²⁾.

La part d'assiette affectée à une société d'un groupe assujetti correspondra à la formule suivante, multipliée par l'assiette consolidée du groupe :

$$\frac{1}{3} \times \frac{CA \text{ soc.}}{CA \text{ groupe}} + \frac{1}{3} \times \left(\frac{1}{2} \times \frac{Eff. \text{ soc.}}{Eff. \text{ groupe}} + \frac{1}{2} \times \frac{MS \text{ soc.}}{MS \text{ groupe}} \right) + \frac{1}{3} \times \frac{I \text{ soc.}}{I \text{ groupe}}$$

(1) Cf. infra, B.

(2) Clef de répartition connue sous le nom de « formule du Massachussets ».

Illustration des modalités de répartition de l'assiette commune consolidée

Soit un groupe européen dont le chiffre d'affaires est de 775 millions d'euros, les effectifs de 2 900 personnes correspondant à une masse salariale de 87 millions d'euros et qui a des immobilisations corporelles pour une valeur de 23 millions d'euros.

Il est constitué de trois sociétés, A, B et C, chacune implantée dans un État membre différent :

– la société A réalise un chiffre d'affaires de 225 millions d'euros, emploie 1 200 personnes pour une masse salariale de 36 millions d'euros et a des immobilisations de 10 millions d'euros ;

– la société B réalise un chiffre d'affaires de 400 millions d'euros, emploie 1 000 personnes pour une masse salariale de 30 millions d'euros et a des immobilisations de 8 millions d'euros ;

– la société C réalise un chiffre d'affaires de 150 millions d'euros, emploie 700 personnes pour une masse salariale de 21 millions d'euros et a des immobilisations de 5 millions d'euros.

En application de la formule de répartition, l'assiette consolidée du groupe sera répartie entre les trois sociétés le composant selon les ratios suivants :

– 38,0 % de l'assiette pour la société A ;

– 40,3 % de l'assiette pour la société B ;

– 21,7 % de l'assiette pour la société C.

Le Parlement européen, dans sa résolution législative du 15 mars 2018, a proposé d'ajouter un quatrième critère reposant sur les données collectées et exploitées, afin de tenir compte de la présence numérique des entreprises.

L'une des principales lacunes de la clef de répartition proposée est l'absence des actifs incorporels, qui participent pourtant grandement à la création de valeur.

d. Le recouvrement de l'impôt

S'agissant du recouvrement, il est prévu un système de guichet unique : le groupe ne traitera qu'avec une seule administration fiscale, celle de l'État membre dans lequel la société mère est résidente fiscale. Une déclaration unique est faite, consolidant les résultats.

L'administration procède ensuite au recouvrement des créances fiscales, selon la part d'assiette attribuable à chaque État et le taux d'IS en vigueur dans chacun d'eux, puis répartit le produit entre ces États.

Si l'administration fiscale française est d'excellente qualité, tous les États membres de l'Union européenne ne disposent pas des mêmes avantages : les risques sur l'efficacité du recouvrement sont donc réels. Une mise à niveau et une harmonisation des compétences des administrations fiscales des États membres

destinées à garantir une qualité minimale de recouvrement apparaissent ainsi opportunes, voire nécessaires ⁽¹⁾.

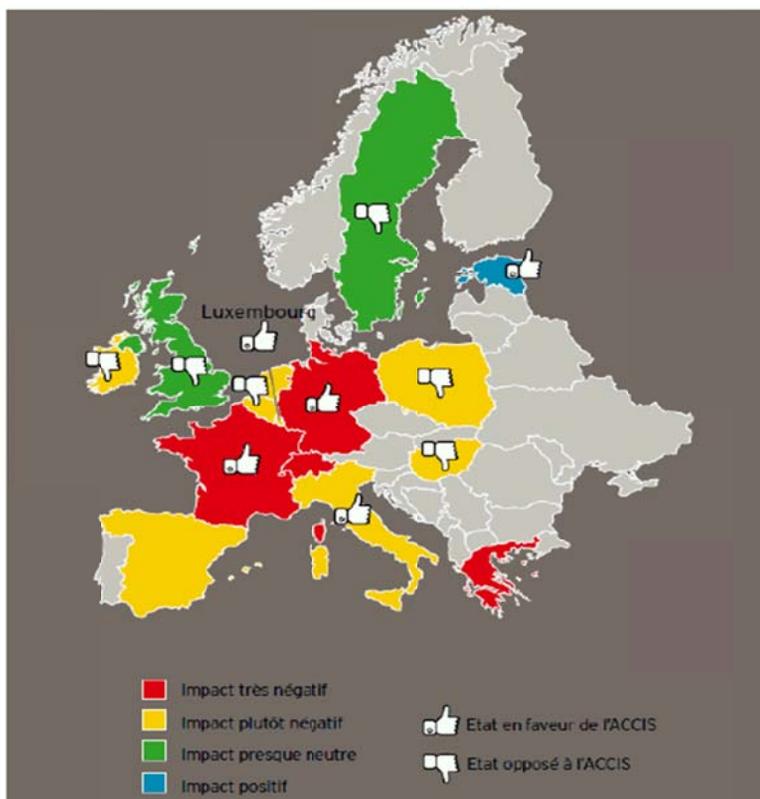
2. L'impact du projet « ACCIS »

Le projet « ACCIS », malgré le fort soutien du Parlement européen, est enlisé au niveau du Conseil de l'Union européenne où l'unanimité est requise dans la mesure où il s'agit de fiscalité directe. Or, de nombreux États – notamment Malte ou l'Irlande, pour ne citer qu'eux – sont opposés à la mise en œuvre de l'« ACCIS ».

La carte ci-après fait état des effets qu'aurait la directive « ACIS » sur les recettes fiscales de certains États membres et de la position de chacun d'eux sur le texte.

(1) *Ainsi que l'appelaient de ses vœux la commission des finances du Sénat (Résolution européenne sur les propositions de directives du Conseil COM (2016) 683 final concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) et COM (2016) 685 final concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, Sénat, session ordinaire de 2016-2017, texte adopté n° 55, devenue résolution du Sénat le 27 décembre 2016).*

CONSÉQUENCES BUDGÉTAIRES DE L'ACIS ET POSITION DES ÉTATS MEMBRES



Source : « Compétition fiscale et projet d'assiette commune de l'impôt sur les sociétés en Europe : quelle stratégie adopter ? », Ernst & Young, mai 2016, reproduit dans le rapport d'Isabelle Bruneau sur le projet « ACCIS » (Rapport d'information au nom de la commission des affaires européennes sur la proposition d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 4513, 16 février 2017, p. 32).

L'impact du projet « ACCIS » doit cependant être vu à travers ses deux volets, et donc intégrer la proposition de consolidation assortie d'une répartition entre États membres.

Dans ce cadre, les conséquences budgétaires des deux propositions de directive seraient positives pour la France : la part de l'assiette française dans le total européen passerait de 8,3 % à 10 %. Les autres grandes économies européennes que sont l'Allemagne, l'Italie et l'Espagne y gagneraient également ; à l'inverse, la Belgique, le Danemark, l'Irlande, les Pays-Bas ou encore la Suède y perdraient ⁽¹⁾.

Des évaluations de l'impact des deux propositions de directive pour les États mais aussi pour les entreprises ont été lancées par la Commission

(1) CPO. Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte, décembre 2016, p. 89. L'impact sur l'assiette française résulte, d'après le rapport du CPO, d'estimations de la Commission européenne (la part mentionnée de 8,3 % correspond aux données 2010).

européenne. Elles sont indispensables pour permettre des négociations sur des bases tangibles, reposant sur des données chiffrées claires plutôt que sur des intuitions ou des estimations vagues.

Cette initiative européenne est donc louable et devrait être suivie par chacun des États en ce qui le concerne. L'administration fiscale française, appuyée par les services économiques du ministère de l'économie et des finances, aurait tout intérêt à réaliser des simulations précises et à associer à ses travaux les entreprises, en priorité celles dont le chiffre d'affaires excède 750 millions d'euros par an, pour apprécier l'impact fiscal, administratif et financier du projet européen mais aussi pour déterminer l'effet d'une telle réforme sur les recettes fiscales nationales.

3. Un travail diplomatique intense permettant d'envisager une harmonisation de l'assiette de l'IS à l'été 2019

Les difficultés politiques auxquelles le projet « ACCIS » fait face ne sont pas nouvelles, et depuis la relance de l'initiative en 2016 elles semblent se confirmer. Cependant, le fatalisme ne doit pas être de rigueur, d'autant qu'un intense travail de négociations entre les États membres, sous l'impulsion notable de la France, pourrait permettre d'aboutir prochainement sur ce chantier essentiel.

a. La position commune franco-allemande sur « ACCIS »

La France et l'Allemagne ont récemment réaffirmé leur soutien ferme au projet « ACCIS » à travers la publication le 19 juin 2018 d'une position commune sur la directive « ACIS » destinée à alimenter les discussions en cours et convaincre les autres États membres, « *avant d'envisager l'adoption éventuelle de la directive ACCIS.* »⁽¹⁾

Plusieurs évolutions à la proposition initiale sont avancées, certaines faisant écho aux suggestions du Parlement européen :

– les directives seraient obligatoires pour toutes les entreprises, en supprimant le seuil de 750 millions d'euros de chiffre d'affaires ;

– l'assiette fiscale devrait être établie sur la base de principes comptables, permettant l'utilisation d'une méthode simple limitant la charge administrative ;

– l'assiette harmonisée ne devrait pas comporter de dispositifs d'incitation fiscale, conduisant à la suppression de la DCI et de la « superdéduction » en faveur de la R&D.

Les deux États soutiennent par ailleurs les mesures de lutte contre l'évitement fiscal prévues, y compris la clause de « *switch-over* » remplaçant par

(1) *Position commune de la France et de l'Allemagne sur la directive ACIS, 19 juin 2018, p. 1.*

un crédit d'impôt l'exonération des dividendes reçus de filiales étrangères soumises à un régime fiscal privilégié.

Il faut se réjouir de l'initiative franco-allemande, de nature à redonner une impulsion bienvenue à un projet qui semblait s'enliser.

b. Les négociations auprès des autres États membres et la perspective d'un aboutissement en 2019

Sous l'impulsion de la France et de l'Allemagne, et tout particulièrement à l'initiative du Président de la République et du ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire, des négociations soutenues ont lieu et vont continuer auprès de chaque État membre pour obtenir leur soutien et atteindre enfin l'unanimité requise pour l'adoption du projet.

La première étape, l'assiette commune, est le préalable indispensable à toute réforme ambitieuse en matière de fiscalité des entreprises dans l'Union :

- sans elle, la consolidation n'aurait aucune assise et serait impossible ;
- sans elle, un encadrement des taux d'IS à travers un tunnel de taux serait illusoire.

Bruno Le Maire, lors de son audition du 5 juillet, a ainsi indiqué voir prochainement son homologue irlandais afin d'essayer d'emporter sa conviction. D'autres contacts devraient suivre dans les mois qui viennent.

D'après les éléments fournis par le ministre, il serait envisageable d'aboutir sur le volet « ACCIS », c'est à dire l'assiette harmonisée, à l'été 2019. Ce qui relevait auparavant d'une chimère prend désormais forme et se concrétise, preuve de l'importance du rôle que peut jouer la diplomatie fiscale.

c. La nécessaire réaffirmation du soutien du Parlement français au projet « ACCIS »

Le Parlement français a déjà eu l'occasion de soutenir le projet « ACCIS », à travers une résolution européenne du Sénat du 27 décembre 2016⁽¹⁾ et, de façon encore plus saillante, par la résolution européenne de l'Assemblée nationale du 31 mars 2017⁽²⁾.

Il semble cependant nécessaire, dans un contexte politiquement sensible et alors qu'une nouvelle Commission sera constituée à l'issue des prochaines

(1) Résolution européenne sur les propositions de directives du Conseil COM (2016) 683 final concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) et COM (2016) 685 final concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, *Sénat, session ordinaire 2016-2017, n° 55, 27 décembre 2016*.

(2) Résolution européenne sur la proposition d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, *Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 935, 31 mars 2017*.

élections européennes en 2019, de réaffirmer le soutien de la représentation nationale française au projet « ACCIS ».

Soutien ne signifiant pas blanc-seing, cette réaffirmation pourrait, en tant que de besoin, rappeler que certains sujets doivent faire l'objet d'une attention particulière de la part de la France, tels que la question des incorporels ou la capacité de certaines administrations fiscales étrangères à recouvrer l'IS. Un autre point de vigilance, qu'avait d'ailleurs souligné le Rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale à l'occasion de plusieurs auditions du commissaire européen Pierre Moscovici les 4 octobre et 13 décembre 2017 ⁽¹⁾, est celui de l'harmonisation des règles comptables. Le résultat fiscal étant déterminé à partir du résultat comptable, qui fait ensuite l'objet de plusieurs retraitements (réintégrations ou déductions extracomptables), seule une harmonisation comptable totale sera de nature à assurer à l'assiette commune européenne une efficacité maximale. Enfin, dernier point de vigilance, il semble nécessaire de disposer d'un corpus interprétatif commun des règles fiscales de l'assiette commune, sans quoi les mêmes situations pourraient faire l'objet, d'un État membre à l'autre, d'un traitement distinct (par exemple en matière de charges déductibles).

La réaffirmation du soutien au projet « ACCIS » n'en reste pas moins indispensable pour appuyer politiquement les négociations conduites par la France auprès de ses partenaires.

Recommandation n° 23 : Renouveler le soutien ferme du Parlement français au projet « ACCIS », le cas échéant en soulignant les points devant faire l'objet d'une certaine vigilance, lancer au sein des entreprises des évaluations sur les effets du projet et prévoir une information du Parlement consacrée à l'impact budgétaire sur les recettes fiscales françaises et, de façon régulière, aux avancées des négociations européennes ; soutenir la mise en place d'un tunnel européen des taux de l'impôt sur les sociétés dans une forme ambitieuse pour garantir son efficacité.

(1) *Assemblée nationale, commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, mercredi 4 octobre 2017, séance de 8h30, compte rendu n° 3 ; mercredi 13 décembre, séance de 8h30, compte rendu n° 55.*

B. MIEUX IMPOSER LES ACTEURS DU NUMÉRIQUE : LA CONSÉCRATION DE L'ÉTABLISSEMENT STABLE VIRTUEL (ESV)

Ainsi qu'il a été vu, l'établissement stable a été conçu et défini lorsque l'économie et les modèles opérationnels des entreprises reposaient essentiellement sur des moyens tangibles, qu'il s'agisse d'immobilisations ou de personnels.

En l'état du droit, une société établie dans un pays qui vend ses produits partout dans le monde sans y être implantée, ne sera assujettie qu'à l'impôt de son État de siège. Si la vertu fiscale ne fait pas partie des traits saillants de cette entreprise, elle aura fait en sorte de s'implanter dans une juridiction à fiscalité privilégiée dotée d'un régime *offshore* particulièrement seyant (en vertu duquel elle ne paiera pas ou très peu d'impôt, son activité étant réalisée à l'étranger).

De telles pratiques ne sont pas propres aux opérations dématérialisées, mais ont été accentuées avec la numérisation de l'économie. La dématérialisation croissante de l'économie, sa généralisation à l'ensemble des entreprises et des activités, permet à une entreprise d'opérer dans diverses juridictions fiscales sans y disposer d'une présence physique en dehors de quelques entrepôts. Or, les activités de stockages et de livraison constituent dans la plupart des conventions fiscales des exceptions à la qualification d'établissement stable.

1. Le concept d'établissement stable virtuel

L'une des initiatives les plus prometteuses pour attribuer à une juridiction le droit d'imposer les bénéfices d'une entreprise sans que cette dernière n'y dispose d'une présence physique réside dans le concept de l'« établissement stable virtuel » ou numérique (« ESV »).

L'ESV repose non sur les moyens humains et matériels dont dispose une entreprise dans une juridiction donnée, mais sur sa « présence numérique », qui emportera qualification d'ESV dès lors qu'elle revêt un caractère significatif.

L'ESV ne doit pas être confondu avec l'approche consistant à voir la présence physique comme n'étant plus nécessairement pertinente pour qualifier un établissement stable. Les deux logiques sont proches, l'ESV pouvant être vu comme faisant partie de la catégorie plus large des établissements stables sans présence physique tangible, dénommés dans le modèle de convention des Nations unies « établissement stable de service ». Ce dernier suppose néanmoins une certaine présence de la société étrangère, à travers des employés ou des agents mandataires.

2. L'essor de l'établissement stable virtuel : les initiatives nationales

Le concept d'ESV connaît un essor certain depuis plusieurs années. En France, il avait été étudié et proposé dès 2013 par la mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique conduite par MM. Colin et Collin, précédemment mentionnée.

Les deux auteurs justifiaient la création d'un ESV par le fait que le « travail gratuit » des utilisateurs, notion qu'ils mettaient en avant dans leurs travaux de 2013 précités, assimilait ceci à des collaborateurs de l'entreprise et non de simples clients.

En avril 2016, la présence numérique significative a été introduite par Israël et devrait entrer en vigueur en 2019 en Inde. Dans l'Union européenne, la Slovaquie, depuis 2017, a étendu à certaines plateformes la qualité d'installation fixe d'affaires prévue dans la définition de l'établissement stable.

L'ESV israélien et indien : la présence numérique significative

Le droit fiscal israélien, depuis la publication d'une circulaire du 11 avril 2016, prévoit que les services en ligne fournis à distance par des sociétés étrangères à des utilisateurs locaux peuvent induire une présence imposable s'ils ont une présence numérique significative. L'appréciation de cette dernière repose sur plusieurs facteurs :

- un nombre significatif de contrats sont conclus en ligne avec des clients israéliens ;
- un nombre significatif de clients israéliens utilisent les services en ligne de la société étrangère ;
- le ou les sites de la société étrangère ciblent spécialement le marché israélien, le ciblage étant apprécié notamment à travers l'utilisation de l'hébreu, des remises et offres commerciales particulières pour les clients israéliens ou encore l'usage du shekel pour payer ;
- une part significative des profits de la société est liée aux activités en ligne des utilisateurs locaux.

En Inde, les débats sur le budget 2018 ont conduit à modifier la loi sur l'impôt sur le revenu pour y intégrer la dimension de la présence numérique significative, reconnue dans deux hypothèses distinctes :

- le dépassement d'un seuil de revenus tirés d'Inde ;
- le dépassement d'un seuil d'utilisateurs indiens.

Source : OCDE.

L'ESV israélien comme l'indien ne s'appliquent qu'en dehors des conventions fiscales et n'ont donc pas vocation à jouer dans les relations avec des juridictions fiscales qui sont liées à chacun de ces pays par une convention.

Par ailleurs, ils ne résolvent pas la question de l'allocation des profits, c'est à dire de la répartition de la valeur et de la détermination de l'assiette imposable en Israël ou en Inde.

3. L'ambitieuse proposition de la Commission européenne : la consécration de l'établissement stable virtuel en Europe

Parallèlement aux initiatives nationales précédemment présentées, l'ESV a fait très récemment l'objet d'une proposition de directive de la Commission européenne, le 21 mars 2018 ⁽¹⁾.

a. La proposition européenne reposant sur la présence numérique significative

Cette proposition de directive définit à son article 4 la présence numérique significative, étendant ainsi la notion d'établissement stable.

• Une société sera réputée disposer d'une présence numérique significative dans un État membre si elle exerce des activités consistant en tout ou partie en la fourniture de services numériques par l'intermédiaire d'une interface numérique et si elle remplit l'une des trois conditions suivantes :

– les revenus tirés de la fourniture de services numériques aux utilisateurs de cet État membre excèdent 7 millions d'euros ;

– le nombre annuel d'utilisateurs desdits services au sein de l'État membre est supérieur à 100 000 ;

– le nombre de contrats pour la fourniture de ces services annuellement conclus dans cet État membre est supérieur à 3 000.

La présence des utilisateurs dans l'État membre repose sur le critère de la localisation de l'appareil utilisé pour accéder à l'interface numérique (appréciée à partir de l'adresse IP). S'agissant des contrats, ils sont réputés conclus avec un utilisateur situé dans l'État membre si cet utilisateur est résident fiscal de l'État ou y dispose d'un établissement stable.

À la différence des initiatives israélienne et indienne, la proposition de la Commission européenne traite le sujet du partage des bénéfices. À cet égard, est prévue une analyse fonctionnelle dans le cadre de laquelle sont prises en compte les « activités économiquement significatives », c'est à dire :

– la collecte, le stockage, le traitement, l'analyse et la vente de données ;

– la vente d'espaces publicitaires en ligne ;

– la mise à disposition de contenu en ligne créé par des tiers ;

– plus généralement, la fourniture de tout service numérique.

(1) Commission européenne, proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, COM(2018) 147 final, 2018/0072 (CNS), 21 mars 2018.

- Ces nouvelles règles, si elles étaient adoptées, s’appliqueraient entre États membres indépendamment des stipulations conventionnelles régissant leurs relations mutuelles. Il s’agirait d’une avancée remarquable à la portée significative eu égard à l’importance des opérations intracommunautaires dans les échanges économiques des différents États membres.

En revanche, ces règles seraient neutralisées par les conventions conclues avec des pays tiers à l’Union européenne. La Commission recommande d’ailleurs aux États membres de négocier dans un cadre bilatéral les adaptations nécessaires aux conventions fiscales existantes pour que ces règles puissent s’appliquer de manière effective.

La recommandation de la Commission est louable mais risque de se heurter à l’absence de consensus sur la question de l’imposition de l’économie numérique qu’a mis en lumière le rapport intérimaire du groupe de travail de l’OCDE sur la fiscalité du numérique ⁽¹⁾.

- Malgré l’opposition de certains États, l’ESV constitue bien un progrès, non seulement en matière de lutte contre l’évasion fiscale mais également du point de vue de la fiscalité des entreprises en général.

D’une part, en modernisant des critères parfois obsolètes et en tenant compte de nouveaux éléments se trouvant au cœur des modèles opérationnels et commerciaux de plus en plus d’entreprises, l’ESV modernise l’imposition des bénéficiaires des entreprises. À cet égard, il constitue l’une des premières pierres de l’IS du XXI^e siècle.

D’autre part, en tenant en échec des montages reposant sur l’inadéquation du droit fiscal et l’exigence de présence physique, l’ESV permet aux juridictions de récupérer un droit d’imposer qui leur échappait jusque-là.

Enfin, l’ESV est un facteur contribuant à assurer entre les différents opérateurs économiques une certaine égalité de concurrence en assurant un traitement fiscal similaire au commerce physique et au commerce en ligne ⁽²⁾.

- Les évolutions organisationnelles qu’ont annoncées certains acteurs du numérique, tel Facebook, peuvent être vues comme anticipant sur la mise en place d’un ESV au sein de l’Union européenne. Facebook s’est engagé à modifier ses pratiques commerciales en dehors des États-Unis (et donc notamment en Europe) à compter de 2019, à travers un enregistrement des recettes publicitaires obtenues grâce aux équipes locales non plus au siège irlandais du groupe, mais dans chaque société nationale (telle que Facebook France pour notre pays). Ces changements,

(1) *Projet OCDE / G20 sur l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéficiaires – Cadre inclusif sur le BEPS, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie – rapport intérimaire 2018, précité.*

(2) *Cette égalité de traitement fiscal répond également à des considérations d’aménagement du territoire en permettant d’éviter le plus possible la fermeture des commerces physiques, assurant ainsi non seulement un maintien de l’activité sur les territoires mais aussi l’accessibilité des services à ceux indépendamment de la couverture numérique du pays.*

toutefois, doivent être appréciés avec prudence et ne sauraient en aucun cas conduire à un arrêt des évolutions fiscales envisagées au motif que les opérateurs économiques s’y plieraient plus ou moins de leur propre initiative. La souveraineté fiscale des États et de l’Union suppose nécessairement des règles juridiques claires, et l’équité fiscale passe par l’adoption de mesures ambitieuses. Ce ne sont pas les géants du numérique qui doivent, par leurs pratiques, déterminer le sens des réformes fiscales, mais bien les autorités publiques. Ces dernières doivent ainsi se montrer fermes et, si certains comportements peuvent se révéler prometteurs, ils doivent être vus comme un encouragement à poursuivre les progrès, et non un signal d’armistice.

b. L’articulation de l’ESV européen et du projet « ACCIS »

Le projet « ACCIS » et la proposition de directive sur l’ESV européen à travers la présence numérique significative ne sont pas incompatibles, mais bien complémentaires.

Ainsi qu’il a été vu, le projet « ACCIS » vise en effet, d’une part, à mettre en place des règles communes de détermination de l’assiette de l’IS entre les différents États membres, d’autre part, à consolider l’assiette pour la répartir entre les États dans lesquels un groupe exerce une activité, c’est-à-dire dans lesquels se trouve sa société mère, des filiales ou des établissements stables.

Dans ces conditions, la reconnaissance d’un ESV, en ce qu’elle permettrait d’attribuer à un État membre le droit d’imposer un groupe en dehors de la présence sur son sol d’une filiale ou d’un établissement stable « classique » (physique), s’inscrit dans la logique et la philosophie d’une imposition plus juste portée par le projet « ACCIS » et l’enrichit utilement.

Il convient d’ailleurs de souligner que, dans le cadre de son examen de la proposition de directive relative à l’assiette commune (volet « ACIS »), le Parlement européen a recommandé l’introduction d’un « établissement stable numérique »⁽¹⁾. Plus succincte et moins précise que la proposition dédiée à l’ESV faite par la Commission européenne, cette introduction reflète néanmoins l’accord qui existe entre deux des trois institutions législatives de l’Union.

4. L’éventuelle consécration de l’établissement stable virtuel en droit français

L’adoption de la proposition de directive du 21 mars 2018 portant création de l’ESV en droit européen n’est pas assurée. L’unanimité est en effet requise, or différents États membres se sont depuis plusieurs années érigés en havres pour les grands acteurs de l’économie numérique et il est probable qu’ils s’opposent à une mesure qui attribuerait une partie de leur droit d’imposer à d’autres pays (étant ici

(1) Voir notamment l’article 4 de cette proposition de directive dans sa version résultant de la résolution législative du Parlement européen du 15 mars 2018.

rappelé que cette attribution serait légitime, pour les raisons précédemment mentionnées).

a. La question de l'opportunité d'une consécration nationale de l'ESV

La principale question à laquelle le Parlement français fait face réside donc dans l'opportunité d'une transposition nationale anticipée de la notion d'ESV.

Une telle transposition serait sans effet à l'égard des juridictions liées avec la France par des conventions fiscales, ces dernières définissant de manière exhaustive ce qu'est un établissement stable. Les conventions neutraliseraient donc l'apport de l'ESV.

Sous un angle plus politique, une initiative française transposant un texte en cours de discussion au sein des institutions européennes pourrait être perçue par nos partenaires comme la manifestation d'un manque de confiance dans les négociations en cours sur l'ESV.

En réalité, de telles considérations, si elles ne sont pas infondées (voire parfaitement justifiées s'agissant des effets des conventions), ne paraissent pas devoir empêcher notre pays d'avancer s'il le souhaite.

• En premier lieu, s'agissant des conventions fiscales, la rapporteure souhaiterait faire deux observations.

D'une part, si les conventions conclues par la France priveront d'effets l'ESV vis-à-vis des opérations impliquant des juridictions liées, cet ESV sera applicable à l'égard de l'ensemble des autres pays.

Certes, la France dispose du deuxième réseau conventionnel au monde, limitant substantiellement le champ d'application concret d'un ESV français. Néanmoins, de nombreuses juridictions réputées pour leur clémence fiscale, pour ne pas dire plus, ne sont pas liées à la France.

D'autre part, l'objection liée à la neutralisation par les conventions s'applique tout autant au texte européen en cours d'examen, s'agissant des relations entre États membres et pays tiers à l'Union.

• En second lieu, en réponse aux arguments politiques et aux risques qu'une initiative française se révèle contre-productive, plusieurs éléments doivent être précisés.

D'une part, il serait pour le moins étrange qu'une loi française consacrant un dispositif par ailleurs discuté au niveau européen et dans la genèse duquel la France a joué un rôle déterminant puisse être vue comme manifestant de la défiance vis à vis des négociations européennes. Tout au plus pourrait-on déceler dans une telle consécration nationale la cohérence de la position française vis-à-vis de l'ESV.

D'autre part, le fait qu'une loi transpose de façon anticipée une proposition européenne ne paraît pas compromettre la nécessaire dimension multilatérale que l'ESV doit revêtir ni être contradictoire avec la volonté française de voir l'ESV le plus largement appliqué. Là encore, il s'agit simplement de la volonté française de disposer dans son droit d'un outil juridique qu'elle considère performant, tout en ayant conscience que cette performance serait accrue si l'ensemble des États membres retenaient une ligne similaire.

Enfin, il est apparu au cours des entretiens conduits dans le cadre du déplacement effectué à Bruxelles le 19 juin dernier que les institutions européennes comme les représentations nationales des États membres rencontrées ne voient pas d'un mauvais œil une initiative nationale, dès lors qu'elle correspond à ce que prévoient les propositions européennes (ou qu'elle ne compromet pas ces dernières).

S'agissant de l'ESV, c'est exactement le cas, aussi sa consécration en droit français, plutôt que d'aller à l'encontre des vœux européens, doit être vue comme appuyant ces derniers.

• En tout état de cause et d'une manière générale, il convient de souligner que la France, en pointe sur le front de la lutte contre l'évasion fiscale, a déjà dans le passé pris des mesures seules, sans que cet isolement initial se révèle contre-productif.

La déclaration pays par pays fournit à cet égard deux illustrations éloquentes.

D'une part, la déclaration pays par pays que les plus grandes entreprises doivent remettre à l'administration fiscale a été introduite en France par la loi du 29 décembre 2015 de finances pour 2016⁽¹⁾. Sa consécration en droit de l'Union européenne résulte quant à elle d'une directive du 25 mai 2016⁽²⁾ ; elle fut donc postérieure à l'initiative française.

D'autre part, la déclaration *publique* pays par pays auxquelles les banques sont assujetties est issue, en droit français, de la loi bancaire du 26 juillet 2013⁽³⁾. Si une telle déclaration publique existe aussi au niveau européen, c'est en vertu de la directive dite « CRD IV » du 26 juin 2013, dont la discussion fut parallèle à celle du projet de loi bancaire⁽⁴⁾.

(1) Article 121 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016, qui a introduit dans le CGI un article 223 quinquies C.

(2) Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

(3) Loi n° 2013-672 du 26 juillet 2013 de séparation et de régulation des activités bancaires, dont l'article 7 a notamment modifié l'article L. 511-45 du code monétaire et financier.

(4) Directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE.

Ces deux exemples permettent de tirer plusieurs conclusions :

– des évolutions importantes sont intervenues par des initiatives nationales et ont fourni une impulsion européenne conduisant à leur généralisation dans l'ensemble de l'Union, démonstration du rôle moteur que notre pays peut jouer ;

– la France, singulièrement ses parlementaires, n'ont pas renoncé à un dispositif au motif qu'étaient engagées des discussions au niveau européen.

b. La question des modalités de la consécration de l'ESV en droit français

Si le principe d'une consécration de l'ESV est opportun, la question qui se pose est celle des modalités de cette consécration.

Partir de la proposition européenne apparaît opportun. Il ne faut cependant pas s'interdire de suggérer des améliorations, qui pourraient d'ailleurs utilement alimenter les négociations européennes en vue d'un enrichissement de la proposition de directive.

À cet égard, la rapporteure pense utile de s'appuyer sur un faisceau d'indices pour alimenter la reconnaissance en France d'un ESV.

Les critères reposant sur le nombre d'utilisateurs et de contrats et sur le montant des revenus tirés des services concernés sont pertinents mais perfectibles. La prise en compte d'autres aspects apparaît nécessaire pour refléter le plus fidèlement possible l'ampleur du lien économique entre une entreprise et un territoire. Parmi ces aspects, peuvent être mentionnés :

– les dépenses de marketing et de communication, point qui fait écho à l'ESV israélien présenté plus haut ;

– les fonctions exercées par les salariés de l'entreprise étrangère sur le territoire national, résonnant opportunément avec l'évolution de la définition de l'établissement stable proposée par l'article 12 de la Convention multilatérale. ;

– les actifs présents en France.

La prise en compte de ces nouveaux critères renforce le lien économique avec la France et a le mérite, à la différence des critères européens actuels, de ne pas subordonner la reconnaissance d'un ESV à l'efficacité et aux résultats d'une entreprise étrangère.

Rappelons en effet que, dans le cadre d'une économie physique, une entreprise exerçant en France est imposable, peu importe ses résultats et ses performances : si elle est déficitaire, elle ne sera pas imposée (ce qui est différent du fait d'être imposable), et si elle réalise un bénéfice même minime, elle devra acquitter l'impôt.

Les critères européens reposant sur le nombre d'utilisateurs et de contrats et les revenus dégagés, ils pourraient conduire à ce qu'une entreprise pourtant très active sur le marché français, engageant des dépenses de marketing importantes pour y vendre ses produits ou services et disposant localement de salariés impliqués dans les processus commerciaux et d'actifs pour conduire ses opérations, n'ait pas d'ESV au motif que ses résultats seraient insuffisants. Ce n'est pas la meilleure des approches, car les éventuels défauts de performance d'une entreprise ne doivent pas aboutir à la déconnecter d'un lien économique avec un pays.

Les nouveaux éléments proposés par la rapporteure ont ainsi le mérite de prendre en considération non seulement la performance, mais aussi l'engagement économique d'une entreprise pour un territoire donné, en l'occurrence la France.

Pour affiner encore plus la pertinence des éléments de définition de l'ESV, une distinction entre utilisateurs actifs et passifs pourrait être faite. Toutes les modalités d'utilisation d'un service numérique ne sont pas équivalentes, et si certaines conduisent à faire de l'utilisateur un participant effectif à la création de valeur (« utilisateur actif »), tenir compte de l'intégralité du nombre de personnes utilisant un service donné ne permet pas d'appréhender correctement l'importance économique d'une entreprise dans un territoire.

En conséquence, la rapporteure suggère d'inclure dans les éléments de définition de l'ESV et les critères permettant sa reconnaissance les aspects qui viennent d'être évoqués, afin que l'ESV traduise le plus justement et correctement possible la présence économique et l'implication d'une entreprise en France.

c. L'application combinée de l'ESV et de la clause anti-abus générale conventionnelle

Pour clore la réflexion sur l'ESV, il semble utile de lier la définition précédemment proposée de ce dernier et la clause anti-abus générale prévue à l'article 7 de la Convention multilatérale « BEPS », qui permet de faire échec à des opérations principalement motivées par un objectif fiscal et avec l'amélioration de la définition de l'établissement stable à partir d'une approche privilégiant la substance à la forme.

L'ESV consiste en effet à reconnaître sur un territoire la présence économique d'une entreprise étrangère à travers l'importance de ses activités. La philosophie sous-jacente est donc de mettre en avant la substance économique des activités plutôt que leurs modalités juridiques d'organisation.

Dès lors, il n'est pas impossible, bien au contraire, que la consécration en droit national de l'ESV puisse conduire à ce que des montages visant à échapper à cette définition et à la qualification d'établissement stable tombent sous le coup de la clause anti-abus générale : le montage étant motivé par le souci de bénéficier des définitions limitatives de l'établissement stable que consacre la convention

fiscale, il serait sanctionné et ne pourrait prétendre à l'application des stipulations conventionnelles définissant un tel établissement.

Pour le dire plus simplement, étoffer le concept d'établissement stable en droit national à travers l'ESV permettra d'améliorer l'efficacité et l'effectivité de la clause anti-abus générale de la Convention multilatérale en accroissant les hypothèses dans lesquelles une opération cherchera l'application stricte d'une convention à des fins fiscales ⁽¹⁾.

Cette interprétation, si elle présente d'indéniables avantages, ne saurait toutefois remplacer la consécration internationale de l'ESV, à partir d'une définition commune. Ainsi qu'il a été vu, il n'existe pas, pour le moment, de consensus international sur la façon d'appréhender les défis fiscaux posés par l'économie numérique, et l'ESV ne semble pas une piste particulièrement privilégiée par l'OCDE (probablement du fait de l'absence de consensus). Ce constat *a priori* pessimiste ne doit cependant pas dissimuler les éventuelles évolutions que la matière pourrait connaître, singulièrement s'agissant de l'ESV. Absence de consensus ne signifie pas refus général, et nombreux sont les pays qui adoptent ou prévoient d'intégrer la notion d'ESV dans leur droit, l'Union européenne fournissant à cet égard une illustration topique.

Dans l'hypothèse d'une reconnaissance future de l'ESV au niveau international, l'OCDE pourrait faire évoluer son Modèle de convention fiscale et proposer une révision de la Convention multilatérale « BEPS » afin d'enrichir celle-ci de cette notion et, par conséquent, d'en tenir compte pour l'application de la clause anti-abus générale prévue par ladite Convention.

*
* *

La consécration de l'ESV en droit national est donc possible. La rapporteure propose néanmoins de n'y recourir qu'en cas d'échec ou d'enlisement des négociations sur le projet « ACCIS » et sur la taxe sur les revenus tirés de certains services numériques qui sera étudiée dans les développements suivants, étant entendu que l'ESV européen constitue à terme la solution idéale.

Les scénarios proposés par la rapporteure en matière de fiscalité de l'économie numérique sont résumés à la fin des développements de la présente partie ⁽²⁾.

(1) Pour une illustration doctrinale de cette interprétation, voir l'article de Vincent Renoux et Simon Bernard, Quelle imposition des revenus de l'économie numérique ? (*Revue de droit fiscal*, n° 39, 28 septembre 2017, n° 477, pp. 5-6).

(2) Cf. infra, E du présent II.

Recommandation n° 24 : En cas d'échec ou d'enlisement des négociations sur les projets européens liés à la fiscalité de l'économie numérique et à l'assiette commune consolidés, introduire en droit fiscal français la définition de l'établissement stable virtuel reposant sur une présence numérique significative, selon des modalités correspondant à celles prévues par la proposition de directive du 21 mars 2018 tout en y intégrant d'autres éléments d'identification garantissant une appréhension optimale de l'implication économique d'une entreprise sur le territoire national.

C. LES TAXES SPÉCIFIQUES À L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE

L'ESV permet de rattacher une activité à une juridiction fiscale et permet d'intégrer des spécificités liées à la numérisation de l'économie dans le cadre fiscal actuel. D'autres outils, ciblant particulièrement les services numériques, offrent également des réponses aux défis rencontrés, consistant en des taxes *ad hoc* assises sur le chiffre d'affaires dégagés des activités numériques.

1. Les initiatives nationales

L'idée d'une taxe spéciale pour les revenus tirés de l'économie numérique fait son chemin parmi certains États.

- Ainsi, l'Italie a mis en place un prélèvement sur les transactions numériques (« *imposta sulle transazioni digitali* ») au taux de 3 % assis sur les services fournis par Internet ou un réseau électronique supposant une implication humaine minimale et impossible à réaliser sans les technologies de l'information. Ce prélèvement est dû par les prestataires de services numériques hors commerce électronique qui effectuent plus de 3 000 transactions par an ⁽¹⁾.

Institué par l'article 1^{er} de la loi de finances italienne pour 2018 ⁽²⁾, ce dispositif n'est censé entrer en vigueur qu'en 2019. Les informations obtenues lors du déplacement à Bruxelles le 19 juin 2018, notamment de la représentation permanente de l'Italie auprès de l'Union européenne, indiquent que les autorités italiennes attendent de voir les suites données à la proposition de directive européenne sur la taxe sur les services numériques (*cf. infra*, 2) pour décider de l'avenir de la mesure adoptée en décembre 2017.

- L'Inde a également mis en place un prélèvement *ad hoc* correspondant à 6 % du chiffre d'affaires retiré de la fourniture de publicités en ligne par des

(1) D'après les éléments fournis à l'OCDE par l'Italie, le produit estimé de ce prélèvement serait légèrement inférieur à 200 millions d'euros par an (OCDE (2018), Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018, Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, p. 162).

(2) Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020, loi n° 205 du 27 décembre 2017, article 1^{er}, § 1011 à 1019 (<http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2017/12/29/17G00222/sg>).

non-résidents. Le prélèvement est collecté par le contribuable indien qui recourt à ces services.

- La Hongrie, quant à elle, a prévu une taxe sur la publicité réalisée par différents supports dans le pays, le lien avec ce dernier étant établi par différents moyens tels que l'usage du hongrois. D'après l'OCDE, cette taxe est peu appliquée et n'a pas entraîné de recettes fiscales particulières.

- La France dispose également d'un instrument applicable aux revenus publicitaires tirés de la fourniture de contenu audiovisuel en ligne (en plus de ses très nombreux outils anti-abus qui assurent à notre pays une récupération importante des impôts éludés – outils dont beaucoup de pays ne disposent pas), prévue à l'article 1609 *sexdecies* B du CGI.

La taxe française sur la diffusion en vidéo physique et en ligne de contenu audiovisuels

La taxe prévue à l'article 1609 *sexdecies* B du CGI, portant sur la fourniture payante d'un contenu audiovisuel (physique ou numérique) et assise sur le paiement de la transaction, a été récemment étendue à la mise à disposition gratuite de contenus audiovisuels en ligne et assise dans cette hypothèse sur les revenus publicitaires.

Son taux est de 2 %, majoré à 10 % pour les contenus pornographiques ou incitant à la violence.

L'extension aux contenus en ligne, réalisée par la loi de finances pour 2016 (1), a parfois été présentée comme participant à la lutte contre l'évasion fiscale de grands groupes numériques et a fait gagner à la taxe le surnom de « taxe YouTube ».

En réalité, cette évolution s'assimile plutôt à une actualisation de l'assiette de la taxe pour tirer les conséquences de l'évolution technologique touchant la fourniture de services audiovisuels et toucher ainsi l'ensemble de la mise à disposition de contenus audiovisuels, quel que soit le média utilisé.

Interrogée sur ce point, l'administration n'a pas fourni à la rapporteure d'éléments de chiffrage sur le rendement supplémentaire résultant de la modification apportée en 2016.

(1) Article 56 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016.

2. La proposition européenne de taxe sur les services numériques (TSN) : une initiative opportune mais appelant à la vigilance

Le 21 mars 2018, parallèlement à la proposition sur l'ESV qui constitue l'objectif de long terme, la Commission européenne a présenté une solution qualifiée de court terme destinée à apporter un commencement de réponse en attendant la consécration de l'ESV.

Cette solution de court terme, déjà présentée de façon succincte dans la partie préliminaire du présent rapport, consiste en une taxe de 3 % sur les revenus

tirés de certains services numériques, ou « taxe sur les services numériques » (TSN).

- Les entreprises assujetties à la TSN sont celles :
 - dont le chiffre d'affaires mondial excède 750 millions d'euros ;
 - et dont le chiffre d'affaires tiré de services numériques au sein de l'Union européenne excède 50 millions d'euros.

D'après les informations fournies par la direction générale fiscalité et union douanière (DG TAXUD), environ 180 groupes pourraient être concernés par la TSN, la moitié d'entre eux étant américains et environ un tiers européens ⁽¹⁾. Une répartition plus fine par État n'a pu en revanche être obtenue.

- L'assiette de la TSN est constituée des revenus tirés de services dans lesquels la valeur principale est créée par la participation des utilisateurs. Il s'agit, dans le détail, des services suivants :

- placement sur une interface numérique de publicités ciblant les utilisateurs de l'interface ;

- mise à disposition de plateformes facilitant les interactions entre utilisateurs et la fourniture de biens ou de services entre utilisateurs (à l'exclusion des plateformes fournissant du contenu numérique, des services de communication ou des services de paiement) ;

- la transmission à titre onéreux des données des utilisateurs, générées à partir de leur activité sur l'interface (excluant la collecte et l'utilisation de données par une entreprise à des fins purement internes).

Ne sont donc pas concernés le commerce électronique ni la vente de services numériques (tels que le *streaming* payant). Par ailleurs, la taxe s'appliquant à des activités et non à des entreprises, le profil des assujetties peut être relativement mixte et associer entreprises purement numériques et acteurs plus traditionnels réalisant leur transition numérique.

- Le produit attendu de la TSN serait de l'ordre de 5 milliards d'euros : 4,7 milliards d'euros d'après l'étude d'impact accompagnant le paquet numérique du 21 mars 2018 et les éléments transmis par la DG TAXUD, ce chiffre se répartissant ainsi :

- 0,8 milliard d'euros au titre des activités de publicité en ligne ;
 - 3,9 milliards d'euros au titre des services d'intermédiation.

(1) Cette répartition approximative ayant été fournie par Pierre Moscovici, commissaire européen aux affaires économiques et financières, à la fiscalité et aux douanes, lors de son audition par la mission d'information du 22 mai 2018.

Ces 4,7 milliards d'euros n'intègrent toutefois pas les produits de la vente des données des utilisateurs, l'information n'étant apparemment pas disponible ⁽¹⁾.

• Les revenus sont réputés générés dans un État membre si les utilisateurs s'y trouvent, cette localisation étant appréciée à partir de celle de l'appareil utilisé pour accéder aux services (appareil sur lequel la publicité apparaît, appareil utilisé pour accéder à la plateforme ou créer son compte, appareil utilisé pour accéder à l'interface dont les données sont collectées). L'adresse IP (protocole Internet) de l'appareil est utilisée pour déterminer sa localisation. La résidence de l'entreprise assujettie est donc sans incidence : c'est l'État de destination du service qui est pris en compte.

Enfin, la TSN sera exigible dans un État donné sur la part des revenus imposables considérée comme générée dans cet État.

Ces modalités de répartition entre États membres des produits imposables paraissent s'exposer à des difficultés techniques. Elles supposent une connaissance fine de la localisation de chaque utilisateur, et donc de chaque appareil. Il paraît nécessaire d'obtenir de la part de la Commission des précisions quant aux modalités concrètes de sa mise en œuvre, sans quoi la taxe risque de rester un vœu pieux.

D'autres points appellent une certaine vigilance :

– si le chiffre d'affaires retenu pour l'application de la taxe est élevé, certaines entreprises plus petites pourraient malgré tout acquitter la TSN dès lors qu'elles font partie d'un grand groupe (cette circonstance pouvant d'ailleurs dégrader la valeur de « jeunes pousses » aux yeux d'investisseurs, comme a pu le souligner le sénateur Albéric de Montgolfier ⁽²⁾) ;

– certaines entreprises pourraient acquitter la taxe alors qu'elles versent déjà leur juste part d'IS, sans chercher à y échapper ; à cet égard, la déductibilité du montant de la TSN de l'assiette de l'IS peut apparaître insuffisante et des ajustements techniques, tels qu'une imputation de l'IS payé sur la TSN due, devront être envisagés. À supposer que cette piste se révèle inopportune en privant d'effet concret la TSN, il faudra en tout état de cause étudier les solutions

(1) *Étude d'impact du paquet numérique du 21 mars 2018 précitée, p. 71. L'estimation repose sur une approche dite « top-down » reposant sur les prévisions de revenus pour 2019 des activités numériques ciblées. Un filtre est appliqué pour ne retenir que les groupes dans le champ de la TSN (ceux dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros) et le taux de 3 % est ensuite appliqué. Cette approche a été privilégiée à celle dite « bottom-up », qui part non des activités mais des entreprises – une liste de 112 –, seules celles dont l'activité principale serait concernée par la taxe étant conservées. Cette méthode ne tiens donc pas compte de la nature mixte de certaines entreprises.*

(2) *Albéric de Montgolfier, Rapport au nom de la commission des finances sur la proposition de résolution européenne sur les propositions de directives du Conseil de l'Union européenne COM(2018) 147 établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative et COM(2018) 148 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, Sénat, session ordinaire de 2017-2018, n° 471, 15 mai 2018.*

permettant d'éliminer le plus efficacement possible les hypothèses de double imposition, pour éviter qu'un secteur en pleine expansion ne se trouve fragilisé ;

– il n'est pas impossible (et cela risque même d'être probable) que les entreprises acquittant la TSN répercutent son coût sur les clients, faisant finalement peser sur eux la charge nouvelle ;

La TSN constitue une réponse ciblée et rapide à un problème global : elle ne peut constituer la seule façon de traiter les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie. Telle est d'ailleurs la position de la Commission, qui identifie bien cette mesure comme étant une solution de court terme, en attendant mieux – ce mieux étant l'ESV, réponse plus structurelle.

Pour éviter que le court terme ne se prolonge, et pour inciter les pays européens à avancer de concert sur l'ESV, il semble opportun d'introduire pour la TSV une durée maximale d'application. Une durée de deux ans à compter de l'adoption définitive de la directive ou de la dernière mesure de transposition nationale paraît à cet égard pertinente. Cette limitation temporelle devrait pousser les États membres à s'accorder sur la solution de long terme dans la mesure où si les négociations venaient à trop traîner, ils se retrouveraient sans outil adéquat⁽¹⁾.

Recommandation n° 25 : Prévoir une durée maximale de deux ans pour l'application de la taxe de 3 % sur les revenus tirés de certains services numériques afin d'inciter les États membres à avancer sur l'établissement stable numérique, et étudier les risques de double imposition pour ne pas fragiliser un secteur économique dynamique.

3. Faire preuve de prudence vis-à-vis des mesures ciblant certaines entreprises numériques

Les deux propositions européennes, de même que les initiatives nationales précédemment étudiées, abordent la question de la fiscalité de l'économie numérique de façon particulière à travers des mesures ciblées.

Cependant, ce traitement en silo, selon les mesures prises, risque d'avoir un contrecoup massif en étendant – involontairement – l'application des mesures en question à l'ensemble des secteurs économiques ou, inversement, à différencier de façon injustifiée certains acteurs par rapport à d'autres.

Par ailleurs, la présentation politique de certaines mesures suppose une relative prudence. À cet égard, la TSN européenne fournit un bon exemple.

Cette taxe a été présentée comme une taxe « anti-GAFA », reprenant l'acronyme désignant les quatre géants américains Google, Apple, Facebook et Amazon.

(1) *Tel Cortés échouant volontairement ses navires à Veracruz avant de se lancer à la conquête de l'empire aztèque, la limitation temporelle de la TSN motiverait les États membres à avancer sur l'ESV, faute de repli possible.*

Le terme est accrocheur et montre aux citoyens que les plus grands groupes mondiaux n'échappent pas au nécessaire respect de leurs obligations fiscales. Cependant, il est à la fois excessif et réducteur, et porteur de risques.

- En premier lieu, la TSN, plutôt que de toucher les « GAFA », va concerner les « G-F- » : si Google et Facebook, à travers la vente de publicités ciblées à partir de l'exploitation de données, se trouvent en plein dans le champ d'application du dispositif, Apple et Amazon ne devraient pas être concernés ou, du moins, pas sur l'essentiel de leur activité :

- le cœur de l'activité d'Apple consiste en la vente de produits multimédias (téléphones, ordinateurs, logiciels) ;

- l'activité d'Amazon à travers le e-commerce et la vente de contenus culturels, selon une logique de distributeur (« *retailer* »), est hors champ ⁽¹⁾.

Si certaines activités « annexes » plus récemment développées pourraient tomber dans le champ de la TSN, cette dernière ne concernera pas en premier chef les deux « A » des « GAFA ».

- En deuxième lieu, les « GAFA » ne seront pas du tout les seuls concernés par la TSN : ainsi qu'il a été vu, la TSN, d'après les éléments transmis par la DG TAXUD, touchera environ 180 entreprises, la moitié d'entre elles n'étant pas américaines.

La TSN devrait toucher entre 120 et 150 entreprises, dont environ 50 % américaines, 30 % européennes, les 20 % restant concernant surtout l'Asie, notamment la Chine.

Ce ne sont donc pas que les traditionnels « géants du Net » mais bien l'ensemble des entreprises européennes et mondiales suffisamment importantes et tirant une part de leurs revenus de la participation des utilisateurs, qui seront concernées par la TSN.

- Enfin, présenter la TSN comme « anti-GAFA » apparaît maladroit.

Dire que l'Union européenne va imposer les « GAFA » revient à annoncer aux États-Unis qu'ils sont attaqués économiquement sur leurs fleurons. Sans remettre en cause la légitimité d'imposer ces géants, il serait sans doute plus judicieux de parler de taxation des entreprises tirant des revenus de l'exploitation des données d'utilisateurs. Le nom est long, moins vendeur politiquement, mais a le mérite de correspondre au champ de la taxe et surtout de ne pas inutilement braquer la première puissance mondiale.

Il est d'ailleurs ressorti de certaines auditions conduites dans le cadre des travaux de la mission que cette présentation ciblant les « GAFA » avait suscité un certain émoi du côté américain et pouvait expliquer, au moins en partie, le relatif

(1) À la différence du service Amazon Marketplace.

enlèvement récemment constaté dans les négociations au sein du Conseil de l'Union européenne sur cette mesure, des États membres tels que l'Allemagne craignant des contre-mesures américaines en représailles ⁽¹⁾. La possibilité de telles contre-mesures est tout sauf hypothétique compte tenu du contexte de vives tensions commerciales, pour ne pas dire de guerre commerciale, entre les deux côtés de l'Atlantique.

Au demeurant, il convient de noter que la réforme fiscale américaine déjà présentée, à travers ses dispositifs « *FDII* », « *GILTI* », « *BEAT* » et la « *transition tax* », vont conduire à une imposition sans précédent des géants du numérique. Il est donc inexact de dire que ces derniers n'acquittent que très peu d'impôt : si cela était vrai par le passé, la situation va certainement évoluer vers une taxation beaucoup plus forte (élément de nature à nuancer la nécessité absolue de taxer ces entreprises au seul motif qu'elles ne paieraient pas d'impôt).

**Taxer l'économie numérique :
la question d'un prélèvement reposant sur la logique du péage**

Parmi les auditions et travaux conduits par la mission d'information, a été évoquée l'idée d'une taxation des transactions numériques reposant sur une logique de péage.

L'idée sous-jacente à ce dispositif repose sur l'utilisation par les opérateurs économiques des réseaux de télécommunications nationaux, en l'occurrence français s'agissant des prestations réalisées auprès de clients français. L'exploitation de ces infrastructures, sans lesquelles l'activité de l'opérateur ne serait pas possible, conduit ainsi à l'établissement d'un lien avec la juridiction fiscale concernée.

Séduisante en théorie, cette imposition sous la forme d'un droit de péage présente plusieurs difficultés susceptibles de réduire substantiellement son opportunité.

En premier lieu, si le prélèvement ne s'appliquait qu'aux entreprises étrangères, il risquerait de se voir qualifier de mesure d'effet équivalent à des restrictions quantitatives ou de droit de douanes déguisés, prohibés par les traités européens car contraire à la liberté de circulation.

En deuxième lieu, et à supposer qu'il concerne toutes les entreprises, un tel prélèvement ne tiendrait pas compte de la réalité économique des différents opérateurs. Si son montant était forfaitaire, sous la forme d'un droit d'entrée, il pourrait conduire à une charge excessive dans la mesure où il serait décorrélé du volume d'activité et des résultats enregistrés par les entreprises. S'il consistait en une part du chiffre d'affaires, il s'analyserait comme une taxe sur la production s'ajoutant à celles déjà existantes.

En troisième lieu, les récentes initiatives européennes, telles que la TSN ou l'ESV, sont de nature à nuancer l'intérêt de créer un nouvel impôt, surtout si elles sont combinées à d'autres évolutions comme, s'agissant de l'ESV, les modifications apportées aux prix de transfert pour assurer une meilleure allocation de la valeur.

Enfin, une consécration isolée d'un tel prélèvement risquerait de nuire à l'attractivité du territoire français et, à terme, d'altérer la disposition par les consommateurs de services utiles, voire essentiels.

(1) Cette position semble avoir évolué depuis la déclaration de Meseberg faite le 19 juin 2018.

D. DES PISTES À EXPLORER : TAXE ANTI-ABUS ET IMPOSITION ALTERNATIVE FORFAITAIRE

Pour répondre aux défis de la numérisation de l'économie, l'ESV et les taxes assises sur le chiffre d'affaires constituent des outils intéressants. D'autres pistes paraissent également devoir être explorées, d'autant plus qu'elles revêtent une ambition supérieure en pouvant s'appliquer à tous les secteurs économiques et à toutes les situations, sans être cantonnées aux aspects numériques.

Il s'agit d'une taxe anti-abus inédite, d'une part, d'une imposition forfaitaire alternative, de l'autre, la première semblant *a priori* plus pertinente.

Ce type de proposition ne serait mis en œuvre qu'en l'absence d'aboutissement ou de progrès des projets européens « ACCIS » et ceux dédiés à la fiscalité du numérique. La combinaison de la taxe anti-abus et de l'éventuelle consécration nationale de l'ESV est aux yeux de la rapporteure la meilleure solution si la condition précédemment évoquée devait malheureusement se réaliser.

1. L'éventuelle introduction d'une taxe sur les bénéfiques détournés

La piste d'une taxe anti-abus doit être explorée. En effet, son examen est nécessaire non seulement pour une éventuelle évolution opportune du droit, mais aussi en raison de sa présence récurrente dans les débats parlementaires et les propositions faites en ce sens par une partie de la doctrine.

a. Une taxe inspirée d'un outil britannique anti-abus

De façon schématique, cette taxe, en l'état des différentes propositions existantes, s'inspirerait d'un instrument britannique, la « *diverted profit tax* » (soit « taxe sur les bénéfiques détournés », également connue sous ses initiales « *DPT* »), en ciblant les bénéfiques détournés.

La « *diverted profit tax* » britannique

La « *diverted profit tax* » (« *DPT* »), ou « taxe sur les bénéfices détournés », est un outil fiscal britannique (qui existe également en Australie) touchant les bénéfices qui sont considérés comme étant artificiellement détournés du Royaume-Uni. Son taux, de 25 %, est supérieur au taux normal de l'IS britannique établi à 19 %.

L'assiette de la « *DPT* », c'est à dire les bénéfices détournés, est identifiée à travers deux règles de base, l'établissement stable évité et le système alternatif (« *alternative provision* »).

L'établissement stable évité vise les multinationales étrangères et joue s'il est « *raisonnable de considérer* » que l'un des principaux objectifs d'un montage est l'évitement d'un établissement stable au Royaume-Uni et de la charge fiscale associée. Si un tel évitement est constaté, l'administration britannique impose la multinationale comme si cette dernière disposait d'un établissement stable, « *sur la base des meilleures estimations susceptibles d'être faites* ».

Le système alternatif concerne l'aspect des prix de transfert et s'applique aux déductions excessives (paiements érosifs telle une redevance trop élevée) et aux profits sous-estimés (résultant par exemple de fournitures réalisées à des prix sous-évalués ou à la gratuité induite). Cette règle s'applique s'il est « *raisonnable de considérer* » que la transaction n'aurait pas été faite en l'absence d'un avantage fiscal et si deux conditions sont réunies :

- la déduction excessive ou le revenu détourné est soumis dans la juridiction étrangère à un impôt inférieur à 80 % de la réduction d'impôt britannique résultant de l'avantage fiscal ;
- il est raisonnable de considérer que le montage a été réalisé pour obtenir un avantage fiscal et que cet avantage dépasse les autres avantages financiers.

Les autorités fiscales britanniques estiment à 330 millions d'euros les recettes dégagées par la « *DPT* » en 2016-2017, dont 138 millions provenant directement de la taxe, le reste résultant des changements comportementaux qu'elle aurait induits.

L'apparence séduisante de la « *DPT* » et son rendement non négligeable – quoique finalement susceptible d'être vu comme modeste eu égard à son large champ d'application qui n'est pas cantonné aux seules entreprises du numérique – expliquent sans doute l'attrait récemment constaté en France pour cette taxe :

– dès 2015, dans le projet de loi de finances pour 2016, le Sénat avait proposé l'introduction d'un dispositif similaire, finalement supprimé à l'Assemblée nationale ;

– l'Assemblée nationale avait introduit dans la loi de finances pour 2017 un dispositif voisin de celui proposé par le Sénat mais corrigeant plusieurs de ses nombreuses imperfections juridiques (connu à l'automne budgétaire 2016 sous le nom de « *Google Tax* ») ; il a été censuré par le Conseil constitutionnel ⁽¹⁾ ;

(1) Conseil constitutionnel, décision n° 2016-744 du 29 décembre 2016, Loi de finances pour 2017, § 80-84.

– le Sénat a fait une nouvelle tentative lors de l’examen du projet de loi de finances pour 2018, sans plus de succès (il avait repris le dispositif de 2015) ;

– la doctrine a récemment proposé de transposer la « DPT » en droit français ⁽¹⁾.

b. Les difficultés juridiques et la potentielle redondance entraînées par une telle taxe

• Le caractère infructueux de ces tentatives s’explique par diverses considérations, la principale étant d’ordre juridique :

– d’une part, il ne s’agissait pas d’une nouvelle taxe, mais d’une modification des règles d’assiette de l’IS : le dispositif aurait donc été neutralisé par les conventions fiscales, minorant fortement son utilité pratique ;

– d’autre part, en reprenant les termes utilisés dans la loi britannique, le législateur français s’est exposé à une incompétence négative, ne précisant pas suffisamment le champ et les conditions d’application de la mesure. Les notions « *il est raisonnable de considérer que* » et « *sur la base des meilleures estimations qui peuvent raisonnablement être faites* », si elles peuvent prospérer de l’autre côté de la Manche, paraissent trop imprécises au regard des exigences constitutionnelles de clarté et d’intelligibilité de la norme, de sécurité juridique et de garantie des droits. Elles laissent de fait un trop grand pouvoir d’appréciation discrétionnaire à l’administration fiscale française.

• Surtout, la question d’une transposition en droit français d’un outil tel que la « DPT » doit être traitée à la lumière de son opportunité. Le droit français, cela a été vu, compte déjà un très grand nombre d’outils anti-abus, à la différence de la législation britannique qui partait de très loin : l’arsenal existant permet déjà d’imposer les bénéfices indûment détournés.

La notion d’établissement stable évité est traitée à travers le régime relativement robuste des sociétés étrangères contrôlées prévu à l’article 209 B du CGI, qui a pour effet concret d’imposer en France les bénéfices détournés dans une filiale soumise à un régime fiscal privilégié.

Les charges excessives conduisant à une minoration de l’assiette nationale sont appréhendées à travers l’article 238 A du CGI vis-à-vis des pays à régime fiscal privilégié, et par le biais de l’article 57 du même code sur les prix de transfert (qui permettent également de toucher les bénéfices sous-estimés).

Ces charges excessives sont également traitées par tous les outils d’encadrement de la déductibilité des charges financières.

(1) Voir par exemple l’article de Vincent Renoux et Simon Bernard, *Quelle imposition des revenus de l’économie numérique ?*, *Revue de droit fiscal*, n° 39, 28 septembre 2017, n° 477, p. 6, ou encore la tribune de Manon Laporte, *Comment taxer les GAFA*, parue dans *Le Monde* du 30 juin 2018.

En outre, les aspects de la « *DPT* » relatifs à l'objectif fiscal des montages et l'anormalité des opérations existent déjà en droit français dans les notions d'abus de droit (dont une évolution est proposée par la mission) et d'acte anormal de gestion.

Notons par ailleurs que les modifications suggérées par le projet « BEPS » (singulièrement celles prévues dans la Convention multilatérale en matière d'établissement stable et de clause anti-abus générale, cette dernière figurant également dans la directive « ATAD » de 2016), mais aussi l'évolution relative à l'établissement stable virtuel dont la consécration en droit national est envisagée par la rapporteure, permettront d'enrichir utilement un arsenal français déjà très bien pourvu.

Par ailleurs, s'agissant du rendement, il a été vu précédemment que les outils français permettent des redressements conséquents (plus de 3 milliards d'euros en base pour le seul article 57 sur les prix de transfert).

Quant au rendement indirect résultant des changements comportementaux, par définition délicat à appréhender, il paraît probable de considérer qu'il est également conséquent eu égard à l'ampleur des instruments existants.

Enfin, il n'est pas impossible que l'ajout à l'arsenal déjà robuste de la France d'un nouvel outil anti-abus puisse entraîner des conséquences économiques indésirables, telles qu'une diminution des investissements étrangers, en raison d'un « effet signal » négatif.

- Ces considérations sont naturellement fortes mais ne doivent pas pour autant conduire à balayer d'un revers de main le principe d'une taxe ciblant les flux abusifs et le détournement de profits. S'agissant du potentiel « effet signal » négatif, il convient de souligner que l'enrichissement important de nombreuses conventions fiscales à travers la Convention multilatérale « BEPS » n'a pas suscité de réserves liées à d'éventuels tarissements d'activités au motif que les abus seraient désormais mieux combattus.

En outre, les difficultés d'ordre juridique étant identifiées, notamment à la suite des précédentes et infructueuses tentatives des dernières années, il appartiendra au législateur d'en tenir compte pour aboutir à un dispositif qui se distinguera de ceux déjà proposés et écartés.

Enfin, l'impératif de justice fiscale et la nécessité de lutter fermement contre ceux qui échappent à leurs obligations par de savants détournements de bénéfices militent pour n'exclure aucune piste et pour étoffer les outils existants de tout dispositif pertinent.

Recommandation n° 26 : En cas d'échec ou d'enlisement des négociations sur les projets européens liés à la fiscalité de l'économie numérique et à l'assiette commune consolidés, prévoir l'introduction en droit national d'une taxe anti-abus spécifique.

2. La réflexion autour d'un impôt forfaitaire alternatif

a. Une réflexion faisant écho à celle sur l'impôt minimum

L'idée d'une répartition forfaitaire de l'assiette d'un groupe multinational à partir d'une formule préétablie est perçue comme susceptible de constituer une alternative au principe de pleine concurrence. Elle présenterait plusieurs avantages, tant en termes de coûts de gestion et de simplicité pour les entreprises qu'au regard de l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale, en rendant obsolètes les montages assis sur les prix de transfert abusifs.

La réflexion sur un impôt forfaitaire alternatif fait écho à celle, plus large, d'un impôt minimum, c'est-à-dire de la mise en place d'une charge fiscale minimale que devrait chaque contribuable en fonction de ses capacités. Il ne s'agit de rien d'autre, d'un point de vue philosophique, que de la concrétisation des dispositions de l'article XIII de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, aux termes duquel « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.* »

L'impôt minimum doit toutefois se distinguer de l'IS minimum. En effet, l'IS n'est qu'un impôt parmi d'autres prélèvements obligatoires acquitté par les entreprises. Par ailleurs, il n'est pas dû en l'absence de bénéfice.

En conséquence, il serait, sinon absurde, au moins difficilement justifiable de raisonner sur l'impôt minimum en ne retenant que l'IS : tous les prélèvements devraient être intégrés, qu'il s'agisse de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), de la cotisation foncière des entreprises (CFE), de la TVA, de la taxe sur les salaires, des impositions sectorielles, de diverses taxes et contributions assis sur le chiffre d'affaires ou encore des cotisations sociales.

b. Les manifestations de l'impôt forfaitaire et son rejet par l'OCDE

Le projet « ACCIS » peut être vu comme consacrant l'approche de l'impôt forfaitaire dans la mesure où il prévoit de répartir entre États membres l'assiette consolidée d'un groupe en fonction d'une clef tripartite (ou quadripartite dans la proposition du Parlement européen), sur le modèle de la « formule du Massachusetts », reposant sur le chiffre d'affaires, la main-d'œuvre et les immobilisations corporelles (le Parlement européen ayant ajouté les données).

D'autres pays prévoient déjà dans leur droit fiscal un tel dispositif reposant sur la logique du « *formulary apportionment* », tels que le Brésil ou, au niveau des États fédérés, les États-Unis, tandis que des cercles de réflexion suggèrent sa généralisation dans le monde, comme l'*Independent Commission for the reform of international corporate taxation* (ICRICT).

L'OCDE rejette cette piste, position clairement exprimée dans l'édition 2017 des lignes directrices de l'organisation en matière de prix de transfert⁽¹⁾. Le « *formulary apportionment* » est vu comme une solution sous-optimale compte tenu de ses faiblesses alléguées :

– pour que ce dispositif fonctionne correctement, il faut une application large supposant l'accord des États (idéalement de tous), ce qui paraît se heurter à la réalité politique internationale (les difficultés d'adopter l'ACCIS au niveau européen illustrent bien cet écueil) ;

– le « *formulary apportionment* » suppose une harmonisation des règles de détermination de l'assiette imposable pour voir son efficacité maximisée ;

– ce principe peut ne pas refléter les réalités économiques, conduisant à attribuer à une juridiction une part d'assiette alors que le groupe, sur son territoire, est déficitaire, et à l'inverse à minorer l'assiette d'une autre juridiction alors qu'un volume important de bénéfiques est réalisé. L'OCDE souligne la déconnexion de la répartition forfaitaire avec le modèle d'organisation et de fonctionnement des groupes multinationaux ;

– plus généralement, cela pose la question des critères de répartition : le seul chiffre d'affaires revient à tout attribuer au marché de consommation, alors que l'inclusion des actifs incorporels permet une répartition plus fine et juste mais s'expose au risque de délocalisation. ;

– le dispositif présente un certain risque de double imposition.

c. La question d'une consécration nationale d'un impôt forfaitaire alternatif et ses difficultés

Malgré ces difficultés, le « *formulary apportionment* » ne paraît pas devoir être balayé d'un revers de main, y compris pour une application au niveau national. Sans prétendre le substituer à l'IS actuel et au principe de pleine concurrence, il pourrait être envisagé de créer un dispositif assis sur le « *formulary apportionment* » au titre d'un impôt alternatif.

• Reprenant la logique du projet « ACCIS », cet impôt alternatif forfaitaire consisterait à consolider le bénéfice mondial d'un groupe à travers une compensation des pertes et profits de chaque entité membre, puis d'attribuer à la France une part de cette assiette consolidée à partir d'une formule préétablie correspondant à celle de la proposition de directive « ACCIS » : chiffre d'affaires, main-d'œuvre composée à part égale des effectifs et de la masse salariale, immobilisations corporelles. La fraction française de l'assiette correspondrait ainsi, pour chacun des facteurs également pondérés à hauteur d'un tiers, au rapport entre la part française de ces facteurs sur leur volume mondial.

(1) OCDE (2017), Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, p. 46.

Ne seraient assujetties à cet impôt alternatif que les multinationales dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 750 millions d'euros.

Le taux de cet impôt pourrait être celui de l'IS ou lui être inférieur, par exemple 80 % du taux normal.

Il se distinguerait par ailleurs de l'IS dans la mesure où son assiette serait différente : non pas l'assiette déterminée en application du CGI, mais une fraction de l'assiette mondiale consolidée. Dès lors, les conventions fiscales ne lui seraient pas opposables.

Enfin, cet impôt ne serait pas systématiquement dû – il ne remplace pas l'IS –, mais n'aurait vocation à s'appliquer que si son montant excédait un pourcentage de l'IS. Ce pourcentage devrait être au minimum de 100 % mais pourrait être, par exemple, de 150 % de l'IS acquitté, (afin de garantir que le nouvel impôt alternatif ne soit dû que face à un IS manifestement insuffisant au regard de l'activité réalisée en France.

Ce dispositif, qui paraît certes être complexe, permet enfin d'aborder la question des modalités de paiement de l'impôt alternatif. L'entreprise paierait son IS normalement à travers les acomptes et, si elle était éligible à l'impôt alternatif, elle réglerait le montant dû au titre de ce dernier, duquel serait déduit les sommes versées au titre de l'IS. Dans les faits, cela reviendrait à payer la différence entre l'impôt alternatif et l'IS.

Exemple de l'application du dispositif de l'impôt forfaitaire alternatif

Les activités exercées en France par une multinationale correspondent à 1/4 de son chiffre d'affaires mondial, 1/5 de sa main-d'œuvre et 1/10 de ses immobilisations corporelles. En application de la formule de répartition, la part forfaitaire d'assiette attribuable à la France correspond à 18,3 % de son bénéfice mondial consolidé.

Ce bénéfice consolidé est de 100, et l'assiette actuellement imposable en France est de 9, soit un IS de 3.

Avec l'impôt forfaitaire alternatif, à partir d'une assiette de 18,3, le montant dû serait de 6,1.

La condition tenant au rapport entre cet impôt et l'IS étant satisfaite, la multinationale acquitterait l'IS (soit 3), et l'impôt alternatif à hauteur de 3,1 (6,1 – 3).

Si le taux de l'impôt forfaitaire alternatif correspondait à 80 % de celui de l'IS, le montant dû serait de 4,88, soit 3 au titre de l'IS et 1,88 au titre de l'impôt alternatif.

• La détermination de l'assiette mondiale pourrait se révéler délicate en raison de l'existence de règles distinctes d'une juridiction à l'autre. Se retrouve ici le problème déjà évoqué lié à l'absence d'harmonisation des règles fiscales.

La déclaration pays par pays, à laquelle sont soumises les entreprises qui pourraient être assujetties à l'impôt alternatif, permettrait de résoudre au moins partiellement cette difficulté, les entreprises additionnant les données contenues

dans ces déclarations et les administrations pouvant contrôler. Toutefois, cet outil d'information n'a pas, en principe, vocation à se transformer en outil d'assiette. En outre, s'il servait de base à la détermination de l'impôt – ce qui, encore une fois, n'est pas son objet –, les informations qu'il contient devraient être parfaitement exactes et faire l'objet d'un contrôle particulièrement strict et exhaustif de la part de l'administration, facteur d'alourdissement important de la charge administrative tant pour les entreprises que pour les services fiscaux.

- La circonstance qu'un tel impôt forfaitaire ne tienne pas compte de la réalité économique d'un groupe n'est pas, là non plus, un obstacle insurmontable s'agissant d'un outil de justice fiscale conduisant à permettre à la France d'imposer un acteur qui s'enrichit grâce à notre pays et d'une mesure anti-abus évitant que, par le jeu des prix de transfert, une entreprise soit artificiellement déficitaire ou sous-imposée en France.

Toutefois, l'impôt pourrait également frapper des entreprises qui ne se dérobent pas à leurs obligations, risquant de faire peser sur elles une charge lourde.

- En lien avec ce qui vient d'être dit, l'une des principales difficultés d'un impôt forfaitaire appliqué à une échelle purement nationale réside dans le traitement des doubles impositions.

L'impôt forfaitaire présente en effet le risque d'entraîner pour le groupe concerné une surimposition de ses revenus dans la mesure où il peut inclure dans son assiette une part de bénéfices imposés par ailleurs (par exemple dans l'État de siège de la société mère). Un mécanisme visant à éliminer la double imposition pourrait donc être envisagé, mais il se révélerait plus complexe que ceux actuellement prévus par les conventions fiscales dans la mesure où ceux-ci portent sur le même revenu (là où, dans l'impôt alternatif, deux assiettes distinctes seraient prises en compte).

La règle dite « du butoir », qui prévalait dans le cadre de l'ancien régime du bénéfice mondial consolidé, paraît difficilement pouvoir servir d'inspiration : elle était applicable dans la mesure où l'intégralité du bénéfice mondial était imposée en France, là où dans l'hypothèse d'un impôt alternatif, seule une partie de ce bénéfice sera imposé dans notre pays.

- Enfin, reste le sujet des actifs incorporels, cruciaux pour les groupes et importants du point de vue des recettes fiscales françaises issues des multinationales de notre pays. Plus qu'une question juridique, il s'agit d'une problématique politique et économique au regard du risque à plus long terme et à plus grande échelle liée à la compétitivité de la France.

En conséquence, si l'idée d'un tel impôt doit faire l'objet d'une réflexion, sa consécration purement nationale semble se heurter à de trop nombreux obstacles pour pouvoir faire l'objet d'une proposition opérationnelle.

E. SYNTHÈSE ET HIÉRARCHISATION DES RÉPONSES À APPORTER

L'ensemble des pistes d'évolution évoquées dans les précédents développements n'ont pas vocation à être mises en œuvre de façon simultanée et pérenne. Certaines constituent des voies alternatives, d'autres des dispositifs censés durer.

Une hiérarchisation des propositions et l'identification de scénarios d'actions sont donc nécessaires pour répondre le plus efficacement possible aux difficultés auxquelles ces outils feront face. Deux perspectives peuvent ainsi être retenues, l'une fondée sur la bonne conclusion des initiatives européennes, l'autre constituant une solution de repli à défaut d'aboutissement heureux des négociations européennes.

1. Propositions en cas de succès des initiatives européennes : assurer l'efficacité des dispositifs prévus

Le succès à court terme des initiatives européennes reposant sur la TSN et le projet « ACCIS » constituerait la situation idéale en termes de fiscalité européenne.

Dès lors, la rapporteure suggère le plan d'action suivant, reposant sur une approche de court terme et une autre de moyen terme.

- En premier lieu, l'adoption de la proposition de directive sur la TSN devrait intervenir avant la fin de l'année 2018, avec les implications concrètes suivantes :

- une limitation de la durée d'application de la TSN à deux années ;

- l'insertion d'ajustements d'ordre technique, notamment pour éviter de faire supporter aux entreprises une charge excessive au titre du cumul de la TSN et de l'IS lorsqu'elles acquittent effectivement ce dernier (ce, afin de ne pas fragiliser un secteur économique en plein essor) ;

- En deuxième lieu, les négociations sur les propositions de directive ACIS et ACCIS devraient permettre d'aboutir avant la fin de 2019 ou à tout le moins être très avancées à cette date pour une perspective de conclusion effective et positive à un horizon temporel bref.

Leur mise en œuvre, y compris s'agissant du volet ACCIS, devrait alors être prévues pour 2022 au plus tard.

Pour rendre possible une telle perspective, les évaluations complètes des effets des propositions de directive sur les recettes fiscales et les entreprises, précédemment évoquées par la rapporteure, devraient impérativement être conduites en vue de la remise de conclusions, idéalement au début de l'année 2019.

2. Propositions en cas d'enlisement des initiatives européennes : agir au niveau national

Dans l'hypothèse malheureuse et non souhaitable d'un enlisement des négociations européennes, traduit par le défaut d'adoption de la TSN avant la fin de l'année 2018 et l'absence de progrès dans les négociations sur le projet « ACCIS », le problème devra être pris en main par le législateur national à travers deux types de mesures :

– d'une part, la consécration en droit français de l'ESV à l'occasion du projet de loi de finances pour 2020, reprenant les éléments évoqués par la rapporteure sur le contenu de cette consécration, notamment à travers la prise en compte d'un faisceau d'indices reposant sur des éléments reflétant mieux l'engagement économique en France d'une entreprise étrangère ;

– d'autre part, l'adoption dans la loi française d'une taxe anti-abus spécifique, selon les modalités déjà évoquées.

Ce second scénario, certes sous-optimal par rapport au premier dans la mesure où il n'aurait pas la portée d'une solution européenne commune, offre l'avantage indéniable de ne pas rester dans l'expectative et de permettre une action rapide contre l'évasion fiscale. Il s'agit donc d'une solution de repli permettant au législateur français de disposer des éléments utiles pour se préparer au pire.

Synthèse des recommandations sur la fiscalité numérique : En matière de fiscalité numérique, tout faire pour aboutir à l'adoption de la directive sur la taxe sur les services numériques d'ici 2019 en limitant son application à deux ans et en y intégrant des ajustements techniques et soutenir l'aboutissement du projet « ACCIS » au plus tard en 2022, en commençant par une évaluation complète de ses effets budgétaires et sur les entreprises.

À défaut de satisfaction de ces objectifs, consacrer en droit national à l'occasion du projet de loi de finances pour 2020 la définition de l'établissement stable en partant de la proposition européenne tout en l'enrichissant de nouveaux critères complémentaires, et introduire une taxe anti-abus spécifique.

La vigilance concernant les crypto-actifs

Relevant à la fois de la numérisation de l'économie et de sa financiarisation, les monnaies virtuelles (ou « crypto-actifs »), dont la plus connue est sans doute le bitcoin, connaissent depuis plusieurs années un développement particulièrement significatif.

L'engouement autour de ces actifs, traduit par un cours proche de 20 000 dollars pour un bitcoin en décembre 2017, ne doit pas dissimuler leur forte volatilité (début septembre 2018, le cours était autour de 6 000 dollars).

- Des projets de régulation et d'encadrement ont été annoncés par le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire. La commission des finances de l'Assemblée nationale a par ailleurs décidé la création d'une mission d'information sur les monnaies virtuelles, présidée par Éric Woerth et dont le rapporteur est Pierre Person, dont les travaux devraient être restitués en septembre 2018.

Cet intérêt public et politique pour les crypto-actifs traduit l'opportunité que ceux-ci représentent mais aussi les craintes face aux risques potentiels susceptibles d'être créés par ces innovations monétaires et technologiques.

À la grande volatilité des monnaies virtuelles, potentielle source d'instabilité des marchés financiers si ces actifs irriguaient plus en avant l'économie, s'ajoute en effet une certaine opacité, voire une opacité certaine, liée à la sécurisation des transactions par un cryptage et une validation décentralisée (« *blockchain* »).

- La rapporteure appelle à ce que la question soit également traitée sous un angle intégrant les risques d'évitement fiscal, afin de voir si certaines entreprises pourraient se servir de ces monnaies virtuelles pour dissimuler des revenus et effectuer des transactions abusivement sous les radars des administrations fiscales.

Compte tenu de la très forte volatilité de ces actifs, une exploitation des monnaies virtuelles à des fins d'évasion fiscale paraît peu probable. Les entreprises, et d'une manière générale les contribuables, ne devraient pas se risquer à détourner artificiellement des bénéfices sous la forme de crypto-actifs à la seule fin d'échapper à l'impôt, sauf à s'exposer à une érosion ironique des profits ainsi dissimulés.

Cependant, ces outils pourraient servir, dans de mauvaises mains, aux circuits du blanchiment de capitaux et au financement d'activités criminelles.

Des règles déclaratives particulières devront donc vraisemblablement être prévues, tandis que se pose la question d'un régime fiscal propre aux transactions impliquant des crypto-actifs.

- Parallèlement à ces réflexions qui supposent des travaux complémentaires appuyés, il semble indispensable à la rapporteure que soit adopté un traitement fiscal clair des crypto-actifs.

Jusqu'en avril 2018, en vertu d'une instruction fiscale publiée au BOFiP, les gains tirés de la cession par des particuliers de bitcoins (seul ce crypto-actif était traité par la doctrine fiscale) relevaient soit des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), soit des bénéfices non commerciaux (BNC) :

- lorsque la cession correspondait à une activité habituelle, ils relevaient des BIC ;

- lorsque la cession correspondait à une activité occasionnelle, ils relevaient des BNC.

Par une importante décision du 24 avril 2018⁽¹⁾, le Conseil d'État a précisé le régime fiscal :

- eu égard à la nature des bitcoins, les gains tirés de leur cession relèvent en principe du régime des plus-values de cession de biens meubles prévu à l'article 150 UA du CGI ;
- si ces gains correspondent à la contrepartie de la participation du cédant à la création ou au fonctionnement du système des bitcoins, ils relèvent des BNC ;
- enfin, si les gains proviennent de la cession à titre habituelle de bitcoins, ils relèvent des BIC (le régime ne changeant pas au regard du droit antérieur).

Bien que passant de deux à trois régimes fiscaux, la décision du Conseil d'État apporte bien une simplification en ce qu'elle pose le principe de l'application du régime prévu à l'article 150 UA du CGI, seules les circonstances particulières dans lesquelles les opérations de cession interviennent pouvant conduire à l'application d'un régime différent.

Néanmoins, une clarification plus poussée paraît opportune, afin que l'ensemble des crypto-actifs (et non pas uniquement les bitcoins) fassent l'objet d'un traitement fiscal propre.

À cet égard, le régime des plus-values mobilières, et donc l'application du prélèvement forfaitaire unique (PFU) semble pertinent :

- il serait cohérent avec la montée en puissance de l'usage des crypto-actifs comme vecteur d'investissement à travers les levées de fonds permises par les *initial coin offering* (ICO) ;
- il revêtirait une certaine logique eu égard à la nature immatérielle des actifs concernés, là où le régime fiscale de l'article 150 UA s'applique aux biens corporels ;
- enfin, l'un des principaux avantages de ce régime, l'abattement pour durée de détention (5 % par an au delà de la deuxième année de détention), n'apparaît pas nécessairement profitable s'agissant des crypto-actifs, dont la durée de détention est souvent assez brève, et en tout cas généralement suffisamment courte pour que cet abattement se révèle peu bénéfique.

(1) Conseil d'État, 24 avril 2018, M. G. et autres, n°s 417809, 418030, 418031, 418032 et 418033, au Recueil.

III. LA FINANCIARISATION DE L'ÉCONOMIE : LUTTER CONTRE L'ÉVASION FINANCIÈRE

Les bouleversements qu'a connu l'économie mondiale ces dernières décennies ne sont pas uniquement liés à sa numérisation, mais reposent également sur une financiarisation accrue qui facilite les flux entre pays et participe, en cela, à l'évasion fiscale.

Le développement d'outils spécifiques permettant d'appréhender ces flux et de les connaître est non seulement une exigence au titre de la justice fiscale, mais également une nécessité pour assurer la stabilité financière mondiale.

À cet égard, il est nécessaire que le législateur renforce ses moyens contre les « enfers fiscaux » pour les budgets des États, ces paradis fiscaux de la finance et de la fiscalité mondiale, et qu'il se dote d'outils efficaces permettant un suivi fin des transactions réalisées sur la planète. Le sujet des pays qualifiés de paradis fiscaux au sein de l'Union européenne en raison de leurs pratiques dommageables et les réponses à apporter ont été précédemment évoqués ; seront étudiés ici les outils concrets participant à la lutte contre de tels pays, où qu'ils soient sur la planète.

A. RENFORCER LES OUTILS CONTRE LES « PARADIS FISCAUX »

Les pratiques d'évasions fiscales associent souvent des juridictions qualifiées de « paradis fiscaux ». Notion plus sociale ou politique que juridique, les paradis fiscaux sont appréhendés par le droit français selon deux modalités :

- les États et territoires non coopératifs (ETNC) ;
- les pays à régime fiscal privilégié.

Si le droit français se révèle relativement robuste face à ces pays, plusieurs pistes d'amélioration des outils existants sont possibles.

1. L'actualité européenne : la liste commune des juridictions non coopératives

Après le relatif échec de la « liste Moscovici », élaborée par la Commission européenne et consistant en la simple compilation des listes de juridictions non coopératives des États membres et l'extraction, à partir de cette compilation, des trente juridictions les plus fréquemment inscrites, le Conseil de l'Union européenne, le 5 décembre 2017, a publié une vraie liste commune, élaborée non par les États mais bien au niveau de l'Union.

Trois critères, arrêtés dès novembre 2016, ont présidé l'élaboration de cette liste :

- transparence fiscale ;
- équité fiscale ;
- mise en œuvre des mesures du projet « BEPS ».

Le critère le plus ambitieux est sans doute le second puisqu'il cible les juridictions appliquant des mesures fiscales préférentielles susceptibles d'être dommageable et celles facilitant la création de sociétés *offshore* ⁽¹⁾.

213 juridictions ont été évaluées, 92 d'entre elles ont été retenues pour un examen poussé et invitées à fournir toute information utile pour répondre aux observations et questions de l'Union européenne.

À la suite de ces travaux, le Conseil de l'Union européenne a, le 5 décembre 2017, publié trois listes :

- une liste « noire » de 17 juridictions, jugées non coopératives ;
- une liste « grise » de 47 juridictions, sous surveillance et censées démontrer le respect d'engagements pris auprès de l'Union ;
- une liste « ouragan » composée de huit juridictions touchées par les ouragans ayant frappé les Caraïbes à l'automne 2017, auxquelles un délai supplémentaire de réponse a été consenti.

Le 23 janvier 2018, la liste noire a été actualisée pour ne compter que neuf juridictions, huit ayant basculé sur la liste grise à raison des engagements pris.

Le 13 mars suivant, trois juridictions ont été retirées de la liste noire, tandis que trois nouvelles y ont été ajoutées depuis la liste « ouragan » (les cinq autres juridictions de cette dernière liste basculant sur la liste grise).

Enfin, le 25 mai 2018, deux des juridictions inscrites sur la liste noire en mars en ont finalement été retirées. La liste noire ne compte désormais plus que sept juridictions.

Le tableau suivant fait état de l'évolution de la liste noire entre décembre et mai 2018.

(1) Une présentation détaillée des critères retenus par le Conseil de l'Union européenne figure dans le rapport précité de Fabien Roussel, pp. 45-46 et pp. 93-111 (ces derniers développements étant plus consacrés aux critères de la proposition de loi qu'à ceux du Conseil de l'Union européenne mais apportent sur ces derniers un éclairage utile dans la mesure où les premiers s'inspirent directement des seconds). Par ailleurs, une présentation complète du régime applicable aux ETNC et de la liste européenne commune est faite dans les commentaires d'Émilie Cariou sur l'article 11 du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude (Émilie Cariou, Rapport sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, Assemblée nationale, XVe législature, n° 1212, 25 juillet 2018, pp. 282-315).

**LISTE EUROPÉENNE DES JURIDICTIONS NON COOPÉRATIVES
(DÉCEMBRE 2017-MAI 2018)**

5 décembre 2017	23 janvier 2018	13 mars 2018	25 mai 2018
<i>17 juridictions</i>	<i>9 juridictions (- 8)</i>	<i>9 juridictions (- 3 ; + 3)</i>	<i>7 juridictions (- 2)</i>
Bahreïn	Bahreïn	<i>Retrait</i>	
Barbade	<i>Retrait</i>		
Corée du Sud	<i>Retrait</i>		
Émirats arabes unis	<i>Retrait</i>		
Grenade	<i>Retrait</i>		
Guam	Guam	Guam	Guam
Macao	<i>Retrait</i>		
Îles Marshall	Îles Marshall	<i>Retrait</i>	
Mongolie	<i>Retrait</i>		
Namibie	Namibie	Namibie	Namibie
Palaos	Palaos	Palaos	Palaos
Panama	<i>Retrait</i>		
Sainte-Lucie	Sainte-Lucie	<i>Retrait</i>	
Samoa	Samoa	Samoa	Samoa
Samoa américaines	Samoa américaines	Samoa américaines	Samoa américaines
Trinité-et-Tobago	Trinité-et-Tobago	Trinité-et-Tobago	Trinité-et-Tobago
Tunisie	<i>Retrait</i>		
–	–	Bahamas	<i>Retrait</i>
–	–	Saint-Christophe-et-Niévès	<i>Retrait</i>
–	–	Îles Vierges américaines	Îles Vierges américaines

Source : Commission des finances, à partir des données du Conseil de l'Union européenne.

Les juridictions progressivement retirées de la liste noire ont basculé sur la liste grise. Pour ne pas retourner sur la première, elles devront démontrer que les engagements formels pris auprès des institutions européennes seront réellement respectés à compter de 2019.

La liste européenne est donc évolutive, et si l'apparente modestie de son contenu actuel peut nourrir certaines déceptions, il faut attendre la fin du processus d'évaluation du respect des engagements pris pour voir si les juridictions inscrites actuellement sur la liste grise ne basculeront pas sur la liste noire.

2. Accélérer la mise en œuvre des contre-mesures face aux États et territoires non coopératifs (ETNC)

Définis à l'article 238-0 A du CGI, les ETNC désignent les juridictions fiscales qui, en 2010, avaient fait l'objet d'un examen de leur situation, au regard des questions de transparence et d'échanges de renseignements, par l'OCDE et qui n'avaient pas conclu de convention en matière d'assistance administrative dans le domaine fiscal ni avec la France, ni avec douze autres juridictions. Depuis 2010, des pays peuvent être inscrits ou retirés de la liste, en fonction de critères reposant sur la conclusion d'une convention avec la France et la mise en œuvre effective de celle-ci ainsi que sur l'appréciation par le Forum mondial de l'OCDE de leur situation en matière d'échange de renseignements ⁽¹⁾.

La notion d'ETNC vise donc en l'état plus l'opacité et l'absence de coopération que l'existence de pratiques fiscales dommageables.

La qualification d'ETNC a d'importantes conséquences en ce qu'elle déclenche l'application d'un vaste panel de contre-mesures prévues par le droit national. Précision utile, ce n'est pas le pays qualifié d'ETNC, mais les transactions et donc les opérateurs qui transitent par un ETNC qui sont frappés par ces contre-mesures, qui sont de trois ordres :

– certaines privent l'opération du bénéfice de régimes fiscaux avantageux (tels que le régime mère-fille) ;

– d'autres majorent les taux applicables à certaines formes d'imposition (par exemple, à 75 % pour la retenue à la source sur les montants distribués, lorsqu'ils le sont à une personne établie dans un ETNC) ;

– d'autres assouplissent les conditions d'application de certains dispositifs anti-abus.

Le tableau suivant dresse la liste des outils ciblant les ETNC.

(1) La présentation détaillée des critères se trouve elle aussi dans le commentaire de l'article 11 du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude (Émilie Cariou, rapport précité).

SYNTHÈSE DES CONTRE-MESURES PRÉVUES FACE AUX ETNC

Fondement (CGL, sauf mention contraire)	Dispositif	Contre-mesure
Contre-mesures excluant le bénéfice de régimes préférentiels		
39 duodecies, 2, c	PV résultant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé - cession de titres de sociétés acquis depuis au moins deux ans	Application du régime des PVCT si les titres cédés sont ceux d'une société établie dans un ETNC
39 terdecies, 5	Régime des PVLVT des cessions de titres par une société de capital-risque	Exclusion du régime si les titres cédés sont ceux d'une société établie dans un ETNC
145, 6, d	Régime mère-fille	Exclusion du régime si la filiale est établie dans un ETNC
163 quinquies C, II, 2	Distributions par une société de capital-risque prélevées sur les bénéfices réalisés dans le cadre de son objet social	Exclusion de l'exonération si la distribution est payée dans un ETNC
163 quinquies C bis	Distributions par une société unipersonnelle d'investissement à risque	Exclusion de l'exonération de la RAS du 119 bis si payées dans un ETNC
219, a sexies-0 ter	I, Régime des PVLVT de titres de participation - exonération sauf QPFC 12 % (« Niche Copé »)	Exclusion de l'exonération si les titres cédés sont ceux d'une société établie dans un ETNC
L. 62 A du LPF	Demande du redevable tendant à la dispense de RAS sur les bénéfices transférés à l'étranger qualifiés de revenus distribués	Exclusion de la dispense si le bénéficiaire des revenus est situé dans un ETNC
Contre-mesures facilitant ou assouplissant l'application d'outils fiscaux		
57	Réintégration au résultat d'une entreprise française des bénéfices transférés à une entité étrangère contrôlant ou contrôlée par l'entreprise française	Dispense de la condition de contrôle ou de dépendance si l'entité étrangère est dans un ETNC
123 bis	Imposition en France des revenus d'une entité étrangère soumise à un régime fiscal privilégié détenue à hauteur d'au moins 10 % par une personne physique domiciliée en France	Présomption de détention à hauteur d'au moins 10 % si l'entité étrangère est dans un ETNC
209 B	Imposition en France des revenus d'une société étrangère soumise à un régime fiscal privilégié contrôlée par une société établie en France	Exclusion de l'imputation sur l'IS français des RAS prélevées sur les revenus passifs perçus par la société étrangère s'ils proviennent d'un ETNC
238 A	Limitation de la déductibilité de certaines charges financières versées à une personne soumise à un régime fiscal privilégié	Durcissement de la clause de sauvegarde si les versements sont effectués dans un ETNC
792-0 bis, II, 2, avant-dernier al.	Droits de mutation à titre gratuit lors de la transmission d'un trust : paiement des droits par l'administrateur du trust	Responsabilité solidaire du paiement des droits entre les bénéficiaires du trust et l'administrateur si ce dernier est établi dans un ETNC
L. 13 AB du LPF	Documentation en matière de prix de transfert (prévue à l'article L. 13 AA)	Documentation complémentaire si des entreprises du groupe sont établies dans un ETNC
Contre-mesures majorant le taux d'imposition		
125-0 A, II bis	Prélèvement sur les produits de bons ou contrats de capitalisation bénéficiant à une personne établie dans un ETNC	Majoration du taux à 75 %
125 A, III	Prélèvement sur les produits de placement à revenu fixe payés dans un ETNC	Majoration du taux à 75 %

150 ter, 3	Profits réalisés lors de la cession ou du dénouement de contrats financiers (instruments financiers à terme) lorsque le teneur de compte ou le cocontractant est établi dans un ETNC	Majoration du taux à 50 %
163 quinquies C, II, 1	Distributions par une société de capital-risque prélevées sur les PV nettes de cessions de titres et payées dans un ETNC	Majoration du taux à 75 % (renvoi à la RAS du 2 du 119 bis)
182 A bis, VI	RAS sur les rémunérations de prestations artistiques réalisées en France et versées à une personne établie hors de France	Majoration du taux à 75 %
182 A ter, V	RAS sur la cession par une personne établie hors de France de titres correspondant à la souscription d'actions/à des attributions gratuites d'actions	Majoration du taux à 75 %
182 B, III	RAS sur certains revenus de prestations intellectuelles et libérales	Majoration du taux à 75 %
187, 2	RAS sur les montants distribués prévue au 2 de l'article 119 bis	Majoration du taux à 75 %
244 bis	Profits relevant des BIC tirés d'immeubles par des personnes établies hors de France	Majoration du taux à 75 %
244 bis B	Gains tirés de la cession ou du rachat de droits sociaux réalisés par des personnes établies hors de France	Majoration du taux à 75 %
792-0 bis, II, 2, dernier al.	Droits de donation / mutation par décès sur biens placés dans un trust	Imposition à 60 % si l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un ETNC (dernier taux du III de l'article 777)

NB : PVLТ/PVCT : plus-values de long terme/court terme ; RAS : retenue à la source ; QPFC : quote-part pour frais et charges.

La liste actuelle des ETNC, présentée dans le tableau ci-après, est relativement limitée et ne compte que sept juridictions ⁽¹⁾.

LISTE DES ÉTATS ET TERRITOIRES NON COOPÉRATIFS

(arrêté du 8 avril 2016)

Botswana	Nauru
Brunei	Niue
Guatemala	Panama
Îles Marshall	

Pour une présentation exhaustive des critères d'identification des ETNC et des conséquences que cette qualification entraîne, il est renvoyé au commentaire de l'article 11 du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fait par la rapporteure du texte à l'Assemblée nationale, Mme Émilie Cariou ⁽²⁾.

(1) Liste figurant à l'article 1^{er} de l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI, modifié en dernière date par l'arrêté du 8 avril 2016.

(2) Émilie Cariou, rapport précité.

Les évolutions du régime des ETNC prévues par le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude

Le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, présenté le 28 mars 2018 en Conseil des ministres, prévoit à son article 11 des évolutions substantielles concernant les ETNC.

En premier lieu, la liste des ETNC serait enrichie des juridictions figurant sur la liste européenne des juridictions non coopératives si leur inscription résulte :

- de l'existence de dispositif facilitant la création de sociétés *offshore* ;
- du non respect de l'un des autres critères prévus pour l'établissement de cette liste.

En second lieu, les contre-mesures applicables aux flux concernant les ETNC feraient l'objet d'une modulation : les contre-mesures consistant en des majorations de taux d'imposition ou en l'exclusion de régimes préférentiels ne seraient plus qu'appliquées aux ETNC inscrits sur le fondement du critère *offshore* ou en application de la législation actuelle sur la transparence.

L'objectif de ce ciblage est de concentrer sur les paradis fiscaux jugés les plus dommageables les sanctions les plus importantes, partant du principe que toutes les pratiques dommageables n'ont pas le même degré d'intensité et ne causent pas les mêmes préjudices (les montages *offshore* étant certainement les plus dommageables).

La commission des finances de l'Assemblée nationale, le 25 juillet dernier, a adopté ces évolutions bienvenues. Elle a par ailleurs, à l'unanimité et à l'initiative de quatre groupes parlementaires dont trois d'opposition, supprimé l'exclusion de principe des États membres de l'Union européenne de la liste française. La portée technique de ce vote sera limitée dans la mesure où, d'une part, les règles européennes prémunissent qu'un État membre remplisse les critères de qualification d'un ETNC et, d'autre part, les contre-mesures françaises ne pourront pleinement être appliquées en raison d'une contrariété avec le droit européen. En revanche, la dimension politique et symbolique de ce vote est certaine et témoigne de la volonté des députés de ne plus accepter des pratiques dommageables au sein de l'Union européenne.

La liste des ETNC est fixée chaque année par un arrêté ministériel. Les contre-mesures présentées s'appliquent aux ETNC (plus exactement aux flux avec les ETNC) à compter du premier jour du troisième mois qui suit la publication de l'arrêté inscrivant l'ETNC. En revanche, le retrait d'un pays de la liste produit des effets immédiats.

Le délai de trois mois peut être vu comme excessivement long. Il convient à cet égard de rappeler qu'il constitue déjà un progrès par rapport au droit antérieur à 2016, qui prévoyait une prise d'effet au 1^{er} janvier de l'année qui suivait celle de l'inscription⁽¹⁾. Le Gouvernement, en 2016, avait indiqué qu'un délai long offrait la possibilité à l'ETNC de se mettre en conformité.

(1) La réduction du délai de prise d'effet des contre-mesures résulte de l'article 57 de la loi « Sapin II » (loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique).

La rapporteure, tout en entendant cet argument, relève néanmoins qu'un délai relativement long peut aussi inciter les entreprises opérant avec des ETNC à maximiser les flux avant le déclenchement des mesures. Aussi, sans aboutir à une immédiateté des effets, une réduction de la période de latence à un mois paraît opportune.

Recommandation n° 27 : Réduire de trois à un mois le délai à l'expiration duquel les dispositions pertinentes du CGI s'appliquent aux ETNC nouvellement inscrits.

3. Améliorer l'efficacité des outils applicables aux pays à régime fiscal privilégié

Parallèlement aux ETNC, le droit français prévoit une série d'outils applicables lorsqu'un flux associe un pays à régime fiscal privilégié. Défini à l'article 238 A du CGI, un régime fiscal est qualifié de privilégié si une opération est soumise à une imposition inférieure de plus de moitié à l'imposition qui aurait été due en France si l'opération s'y était réalisée.

La reconnaissance du caractère privilégié d'un régime fiscal emporte un grand nombre d'effets concrets et puissants :

– encadrement strict de la déduction de certaines charges ⁽¹⁾ payées à une personne physique ou morale établie dans un tel pays, en application du même article 238 A ;

– assouplissement de l'application de l'article 57 permettant de rectifier les résultats d'une entreprise en y intégrant les prix de transfert abusifs (la condition de dépendance requise dans le cadre du droit commun n'est plus exigée) ;

– application du dispositif relatif aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) de l'article 209 B du CGI (et de son pendant concernant les personnes physiques prévu à l'article 123 bis du même code). Cela permet l'imposition en France des bénéfices d'une SEC ;

– application du dispositif permettant l'imposition en France des rémunérations perçues hors de France au titre de prestations réalisées en France, en application de l'article 155 A (luttant contre les montages dits « *rent a star* »).

La rapporteure propose deux évolutions touchant aux régimes fiscaux privilégiés, la première portant sur leur définition, la seconde sur les conséquences d'une telle qualification.

• Le régime fiscal privilégié est une notion puissante eu égard à ses conséquences. Cependant, le seuil de 50 % de l'imposition française en deçà

(1) Charges financières, redevances et rémunération de prestations de services.

duquel un tel régime est reconnu risque, dans le contexte de baisse du taux normal d'IS, d'être plus difficilement atteint.

Certes, le taux nominal n'est pas le seul facteur à retenir pour apprécier si un pays a un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A. Néanmoins, sa baisse en France de 33 1/3 % à 25 % d'ici 2022 aura inévitablement pour effet d'augmenter le rapport entre l'imposition localement supportée et l'imposition due en France ⁽¹⁾.

En conséquence, il est proposé d'augmenter le seuil en deçà duquel le caractère privilégié du régime fiscal est reconnu. Ce rehaussement pourrait se faire selon différentes modalités :

– aboutir à un nouveau seuil établi à 66 2/3 % de l'imposition due en France, pour neutraliser totalement la baisse du taux normal à l'égard du périmètre actuel des pays à régime fiscal privilégié ;

– prévoir à un nouveau seuil fixé à 60 % : sans neutraliser intégralement la baisse du taux normal de l'IS, il participerait au maintien d'un périmètre suffisamment pertinent à la notion de régime fiscal privilégié.

Pour les mêmes raisons que celles exposées s'agissant du renforcement de l'encadrement de la déductibilité des intérêts versés à une entreprise étrangère liée, la seconde solution paraît préférable.

Recommandation n° 28 : Rehausser à 60 % de l'imposition qui aurait été due en France le seuil en deçà duquel un régime fiscal est qualifié de privilégié au sens de l'article 238 A du CGI.

Il convient de noter que cette recommandation a trouvé un écho positif à l'Assemblée nationale lors de l'examen du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, la commission des finances ayant adopté un amendement de la rapporteure rehaussant le seuil à 60 %, créant à cette occasion un nouvel article 11 *bis* B confirmé en séance publique.

• Pour échapper à l'encadrement de la déductibilité des charges prévu à l'article 238 A, l'entreprise doit démontrer que les dépenses « *correspondent à des opérations réelles* » et ne « *présentent pas un caractère anormal ou exagéré* ». Lorsque l'entreprise est établie dans un ETNC, elle doit, en plus de la démonstration précédemment décrite, prouver que les opérations auxquelles les charges correspondent ont « *principalement un objet et un effet autres que de permettre [leur] localisation* » dans l'ETNC.

Les conditions plus strictes et exigeantes de déductibilité prévues face à un ETNC pourraient utilement être étendues aux régimes fiscaux privilégiés. Telle

(1) Sauf imposition locale nulle, mais la question est alors aisément tranchée.

était d'ailleurs l'une des propositions de la mission d'information de 2013 ⁽¹⁾, qui n'a malheureusement pas prospéré lors des débats budgétaires de l'automne 2013 compte tenu d'un risque vis-à-vis du droit européen.

À la différence des ETNC, en effet, la notion de régime fiscal privilégié peut s'appliquer à un État membre de l'Union européenne, dès lors que les garde-fous posés par la Cour de justice sont respectés. La condition supplémentaire prévue pour les ETNC n'aurait donc pu s'appliquer aux États membres que face à un montage artificiel dont le but est d'éviter l'impôt et en cas de risque sérieux de fraude, s'agissant du renversement de la charge de la preuve.

La rapporteure estime néanmoins qu'un durcissement des conditions de déductibilité dans les pays à régime fiscal privilégié, qui seraient alignées sur celles applicables aux ETNC, était et demeure une idée pertinente : ces pays sont plus nombreux que les ETNC et nourrissent avec la France des flux plus importants que ceux-ci.

Cette idée devrait donc pouvoir se concrétiser, en intégrant une clause de sauvegarde afin de réserver un traitement particulier lorsque le pays en question est un État membre de l'Union ⁽²⁾.

Recommandation n° 29 : Aligner les conditions de déductibilité des charges logées dans des pays à régime fiscal privilégié sur celles applicables aux charges logées dans les ETNC, tout en prévoyant une clause de sauvegarde lorsqu'est en cause un État membre de l'Union européenne.

Notons que les évolutions proposées vis-à-vis des régimes fiscaux privilégiés ne seront pas de nature à alourdir la charge fiscale des entreprises de façon excessive : celles qui réalisent des opérations économiquement rationnelles ne seront pas concernées, puisqu'il s'agit d'outils anti-abus.

(1) Il s'agissait de sa proposition n° 7.

(2) La clause de sauvegarde semble d'autant plus nécessaire que la compatibilité du dispositif prévu à l'article 238 A du CGI avec le droit de l'Union européenne peut susciter des interrogations. Ce dispositif peut en effet être vu comme mettant en place une « présomption d'évasion fiscale » en ce qu'il limite la déduction de certaines charges, sauf si le contribuable démontre la normalité des opérations. Or, la Cour de Justice a déjà eu l'occasion, dans des décisions récentes, de censurer des dispositifs français visant à lutter contre l'évasion et la fraude au motif qu'ils prévoyaient, précisément, une présomption générale de comportement répréhensible, à charge pour le contribuable de prouver qu'il n'en est rien (voir ainsi CJUE, 8 mars 2017, Euro Park Service, n° C-14/16, s'agissant de l'agrément préalable au bénéfice du régime spécial des fusions, ou encore CJUE, 7 septembre 2017, Eqiom SAS, anciennement Holcim France SAS, et Enka SAS, n° C-6/16, s'agissant de l'ancienne clause anti-abus du régime mère-fille).

4. Étendre le régime des sociétés étrangères contrôlées aux ETNC

Prévu à l'article 209 B du CGI, le régime français des sociétés étrangères contrôlées (SEC) est une exception au principe de territorialité de l'IS en ce qu'il permet d'imposer en France les bénéfices d'une filiale étrangère contrôlée par une société française, si la filiale est soumise à un régime fiscal privilégié (l'impôt localement acquitté par la filiale étant imputable sur l'IS français.

Plusieurs clauses de sauvegarde sont prévues :

– le régime des SEC ne s'applique pas si la société mère française démontre que les opérations de sa filiale n'ont pas principalement pour objet et pour effet de loger les bénéfices dans un pays à régime fiscal privilégié ;

– il ne s'applique pas non plus, si le pays en question est dans l'Union européenne, en l'absence de montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française ⁽¹⁾.

La clause de sauvegarde applicable aux établissements en dehors de l'Union européenne était différente jusqu'au 18 août 2012 et la modification apportée par la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 ⁽²⁾. La charge de la preuve incombait à l'administration, sauf si plus d'une certaine part des bénéfices de l'entité étrangère résultaient de certains types de revenus ⁽³⁾, ou si l'entité étrangère était établie dans un ETNC : dans ces hypothèses, il appartenait à la société française d'établir la validité et la substance du montage.

La deuxième loi de finances rectificative a supprimé la référence expresse aux ETNC au motif qu'en généralisant l'inversion de la charge de la preuve à toutes les hypothèses extra-européennes, et non plus aux seuls ETNC, le nouveau dispositif avait une application plus étendue. De fait, cette suppression avait du sens dans la mesure où les pays à régime fiscal privilégié correspondent à une catégorie plus large que celle des ETNC.

Néanmoins, les deux notions ne se confondent pas et un pays peut être qualifié d'ETNC sans pour autant avoir un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A, comme en témoigne la mention des deux notions (régime fiscal privilégié et ETNC) dans les articles 238 A et 57 du CGI. Dans une telle hypothèse, le régime des SEC ne pourrait s'appliquer, alors que la filiale étrangère est établie dans une juridiction fiscale opaque.

Certains pourraient considérer que l'exclusion des ETNC du régime des SEC n'est pas illogique, l'imposition dans un ETNC pouvant être élevée.

(1) Il s'agit de la clause de sauvegarde classique en droit européen résultant de la décision Cadbury-Schweppes plc (CJCE, 12 septembre 2006, C-196/04).

(2) Article 14 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

(3) Si plus de 20 % des bénéfices proviennent de revenus passifs ou si plus de 50 % des bénéfices résultent d'activité financière et de prestations intragroupe.

Un tel argument, s'il s'entend, ne paraît cependant pas totalement convaincant : les ETNC sont des « trous noirs » de l'information fiscale et de la coopération internationale. L'existence, parmi les contre-mesures prévues par le droit français, de nombreuses mesures d'assiette témoignent d'ailleurs que l'opacité se traduit, en termes de sanctions, par des règles plus dures et une imposition plus lourde ou plus aisée des transactions réalisées avec une entité établie dans un ETNC. Permettre l'imposition en France des bénéficiaires d'une entité contrôlée établie dans un ETNC s'inscrit dans la même logique.

En outre, la possibilité pour un ETNC de ne pas être un pays à régime fiscal privilégié sera encore plus grande avec le dispositif prévu à l'article 11 du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, qui enrichit la liste des ETNC des juridictions figurant sur la liste commune européenne, qui repose sur des critères distincts de ceux actuellement prévus à l'article 238-0 A du CGI.

Dans ces conditions, il serait opportun d'étendre expressément la mention des ETNC dans l'article 209 B du CGI pour assurer l'application du régime des SEC aux entités établies dans une juridiction répondant cette qualification mais qui ne relève pas de la catégorie des pays à régime fiscal privilégié.

Recommandation n° 30 : Étendre l'application du régime des sociétés étrangères contrôlées aux pays qui, sans être à fiscalité privilégiée, sont des ETNC.

5. Améliorer l'information du Parlement dans le suivi de l'exécution des conventions et en matière d'ETNC

L'information du Parlement sur le réseau conventionnel français et l'exécution des conventions fiscales liant la France n'est pas satisfaisante : peu d'éléments sont fournis au Parlement sur l'état du réseau conventionnel, l'application des conventions, les difficultés qu'elles peuvent rencontrer localement, les violations par les juridictions parties ou encore les effets concrets qu'elles produisent sur les recettes fiscales nationales.

- Un document budgétaire spécifique est censé donner au Parlement des informations en ce sens : le rapport annuel portant sur le réseau conventionnel de la France en matière d'échange de renseignements, annexé au projet de loi de finances initiale ⁽¹⁾.

Ce rapport, malheureusement, n'a plus été produit depuis le projet de loi de finances pour 2014, il y a plus de quatre ans. Dans le cadre des débats parlementaires sur le projet de loi relatif à la Convention multilatérale « BEPS », le Gouvernement s'est engagé à réintroduire ce document et à l'étoffer.

(1) Il s'agit d'un « jaune budgétaire ».

La rapporteure ne peut que se réjouir de cette initiative opportune. Toutefois, rien ne garantit qu'elle sera pérenne : l'existence de ce document budgétaire est précaire, comme l'illustre sa disparition depuis 2013, et il semble qu'il soit en l'état dénué de tout fondement juridique ⁽¹⁾. Il appartiendra donc au Parlement de s'assurer que les éléments d'information qu'il est en droit d'obtenir lui soient bien communiqués.

Plus généralement, au-delà d'un rapport annuel, une information régulière des commissions permanentes compétentes en matière de finances et d'affaires étrangères des deux assemblées pourrait être opportune : un tel format permettrait d'informer rapidement les parlementaires en cas d'actualité importante, et est propice aux échanges.

● S'agissant des ETNC, il convient de souligner l'insuffisante information du Parlement.

En 2016, à l'initiative du député Romain Colas, une tentative de plus grande association du Parlement à l'élaboration de la liste des ETNC avait été faite à l'occasion de la loi « Sapin II ». Elle avait néanmoins été censurée par le Conseil constitutionnel, qui y avait vu une atteinte à la séparation des pouvoirs à travers une interférence du pouvoir législatif dans la mise en œuvre du pouvoir réglementaire ⁽²⁾.

Cette décision apparaît regrettable et quelque peu contestable : si la liste des ETNC est fixée par arrêté, c'est la loi qui l'a ainsi prévu et, surtout, le contenu de cette liste a des conséquences fiscales très importantes eu égard aux contre-mesures législatives applicables. Comment, dès lors, exclure l'intervention du Parlement dans un processus relevant *in fine* du champ d'application de la loi ?

Il ne sera pas proposé de faire remonter l'établissement de la liste des ETNC dans la loi : cet établissement serait trop lourd et ne permettrait pas de réaction souple et donc d'application rapide des contre-mesures (ce qui serait au demeurant contradictoire avec la recommandation n° 27 visant à accélérer l'application de ces contre-mesures).

En revanche, il paraît indispensable d'améliorer l'information régulière et complète des deux assemblées sur cette liste.

La loi prévoit la tenue obligatoire d'un débat annuel devant les commissions compétentes en matière de finances et d'affaires étrangères de chaque assemblée en présence du ministre chargé des finances ⁽³⁾.

(1) La circulaire du 25 juillet 2017 du ministre de l'Action et des comptes publics relative à la préparation du projet de loi de finances pour 2018 et portant sur les jaunes budgétaires montre que ce jaune budgétaire est le seul dépourvu de base juridique claire (référence de la circulaire : NOR CPAB1718087C).

(2) Conseil constitutionnel, décision n° 2016-741 DC du 8 décembre 2016, Loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, § 147-148.

(3) Article 6 de la loi n° 2013-672 du 26 juillet 2013 de séparation et de régulation des activités bancaires.

Ce débat présente un intérêt important dans la mesure où, si les critères des ETNC sont fixés par la loi, la liste des ETNC, elle, est déterminée par arrêté ministériel. L'actualisation de la liste est censée être annuelle mais le dernier arrêté pris date du 8 avril 2016. En conséquence, depuis cette date, l'absence d'actualisation de la liste est soit due à une omission du Gouvernement, soit au fait qu'aucune modification, après examen, n'était en réalité justifiée.

Quelle que soit la réponse, il semble indispensable que le Gouvernement éclaire le Parlement sur la liste des ETNC, les motifs d'inscription de chaque juridiction ainsi que sur les conditions d'application des contre-mesures existantes. Rappelons à toutes fins utiles que cette demande d'information exhaustive et démocratiquement opportune n'est pas nouvelle : Fabien Roussel l'avait déjà formulée dans le cadre de sa proposition de loi créant une liste française des paradis fiscaux ⁽¹⁾.

Un débat obligatoire en séance est contraire à la Constitution, le Conseil constitutionnel censurant les dispositions imposant la tenue de débats parlementaires au motif que cela porterait atteinte aux modalités de fixation de l'ordre du jour des assemblées parlementaires déterminées par l'article 48 de la Constitution ⁽²⁾.

En tout état de cause, l'obligation du débat sur les ETNC existe, la loi bancaire de 2013 précitée n'ayant pas été soumise au Conseil constitutionnel, et ne paraît pas susceptible d'être remise en cause à travers une QPC à défaut d'atteinte à des droits et libertés constitutionnellement garantis. En conséquence, il convient d'appliquer cette obligation et d'organiser la tenue de ce débat annuel, utile à l'information du Parlement.

Recommandation n° 31 : Renforcer l'information du Parlement sur la liste des ETNC (contenu, motifs d'inscription) et l'application des contre-mesures existantes et consacrer la tenue du débat annuel prévu par la loi sur cette liste.

Sensible à cette question et, plus généralement, à la bonne information du Parlement, la commission des finances a enrichi l'article 11 du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude d'une « clause de revoyure », introduite à l'initiative de la rapporteure du texte, Mme Émilie Cariou, consacrant l'information de la Représentation nationale.

(1) Fabien Roussel, rapport précité, pp. 57-58 et 119-123.

(2) À titre d'exemple, voir la décision n° 2003-484 DC du 20 novembre 2003 (Loi relative à la maîtrise de l'immigration au séjour des étrangers en France et à la nationalité), s'agissant d'un débat obligatoire sur la politique migratoire, pour une censure sous l'empire des anciennes dispositions constitutionnelles de l'article 48, ou la décision n° 2010-608 DC du 24 juin 2010 (Loi organique relative au Conseil économique, social et environnemental) s'agissant d'un débat en séance sur le rapport relatif à la composition du Comité économique, social et environnemental, sous l'empire des normes constitutionnelles actuelles.

Elle a également, à travers un nouvel article 11 *bis* C introduit à l'initiative, cette fois, de la rapporteure, précisé le moment auquel le débat prévu par la loi bancaire doit intervenir et en a enrichi le contenu – ainsi qu'il a été vu ⁽¹⁾.

B. ACCROÎTRE LA TRANSPARENCE FINANCIÈRE ET FISCALE

À l'opacité des opérations doit répondre une meilleure transparence imposée aux opérateurs afin que l'administration soit en mesure d'identifier les schémas abusifs, les bénéficiaires de ceux-ci et la localisation des bénéficiaires à travers le monde. Sans cela, trop de profits risquent de continuer à échapper à l'impôt.

1. Le registre des bénéficiaires effectifs et la question d'une ouverture encadrée du registre des trusts

• Afin de renforcer la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, une ordonnance du 1^{er} décembre 2016 ⁽²⁾ a prévu d'assujettir certains organismes à l'obligation de tenir un registre de leurs bénéficiaires effectifs.

Ces derniers sont définis comme les personnes physiques qui détiennent en dernier lieu le client, condition satisfaite à partir d'un seuil de détention de 25 % du capital ou des droits de vote, ou pour lesquelles une opération est réalisée ou une activité est exercée ⁽³⁾.

Le registre des bénéficiaires effectifs, consacré à l'article L. 561-46 du code monétaire et financier (CMF), est un document annexé au registre du commerce et des sociétés (RCS). Il n'est pas public mais est consultable de plein droit par les autorités judiciaires, douanières et fiscales ainsi que par « *toute autre personne justifiant d'un intérêt légitime et autorisée par le juge* », au terme du 4^o de cet article. Les modalités de cette consultation « ouverte », non cantonnée aux seuls membres de l'administration, sont définies à l'article R. 561-59 du CMF, qui précise que le demandeur doit faire état de son identité et indiquer l'objet et le fondement de la demande.

Les entités assujetties au registre des bénéficiaires effectifs sont les sociétés non cotées et les groupements d'intérêt économique établis en France, les sociétés commerciales dont le siège est hors de France mais qui y ont un établissement et les autres personnes morales dont l'immatriculation est requise légalement.

(1) Cf. supra, 2 du A du II de la première partie.

(2) Ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 renforçant le dispositif français de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

(3) Définition prévue à l'article L. 561-2-2 du code monétaire et financier et précisée par l'article R. 561-1 du même code

• En matière de trusts, qui consistent pour une personne à remettre un patrimoine à un tiers, le « *trustee* », à charge pour ce dernier de le gérer conformément aux indications qui lui sont fournies, est prévu à l'article 1649 AB du CGI un registre placé sous la responsabilité des ministres chargés de l'économie et du budget qui doit notamment faire état du nom des constituants et des bénéficiaires du trust, dès lors que l'un de ces derniers a son domicile fiscal en France ou que le trust comprend un bien ou un droit se trouvant en France.

Ce registre des trusts, accessibles aux agents des administrations fiscales, des douanes, de contrôle et de lutte contre le blanchiment de capitaux ainsi qu'à l'autorité judiciaire, n'est pas public, même de façon encadrée.

La loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière⁽¹⁾ avait, préalablement à l'ordonnance du 1^{er} décembre 2016 précitée, créé un registre *public* des trusts prévu au même article 1649 AB (les informations qu'il devait contenir et les modalités prévues pour y accéder étaient définies aux articles 368 à 368 C de l'annexe II du CGI⁽²⁾).

Mis en ligne le 5 juillet 2016, ce registre public des trusts, à la suite d'une question prioritaire de constitutionnalité transmise par le Conseil d'État, a été censuré par le Conseil constitutionnel le 21 octobre 2016⁽³⁾.

Si le Conseil constitutionnel, dans sa décision, a reconnu que la publicité du registre des trusts était motivée par l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, il a cependant jugé qu'elle portait une atteinte excessive et manifestement disproportionnée au droit au respect de la vie privée.

Ce faisant, le Conseil n'a pas complètement fermé la porte à une éventuelle publicité, mais a exigé de la part du législateur un encadrement minimal, notamment à travers la précision des qualités et motifs justifiant la consultation du registre et le cercle des personnes pouvant y accéder.

Ainsi qu'il a été vu, le registre des bénéficiaires effectifs introduit par l'ordonnance du 1^{er} décembre 2016 semble assurer un équilibre satisfaisant entre garantie de la vie privée et lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, en ne retenant qu'une publicité limitée sous le contrôle de l'autorité judiciaire.

• Il semble ainsi envisageable, sur le modèle de ce que prévoit le registre prévu à l'article L. 561-46 du CMF, d'ouvrir l'accès au registre des trusts de l'article 1649 AB du CGI à toute personne justifiant d'un intérêt légitime, sous le contrôle d'un juge. Une telle ouverture encadrée ne paraît porter une atteinte

(1) *Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.*

(2) *Introduits par l'article 1^{er} du décret n° 2016-567 du 10 mai 2017 relatif au registre public des trusts.*

(3) *Conseil constitutionnel, décision n° 2016-591 QPC du 21 octobre 2016, Mme Helen S.*

manifestement disproportionnée à la vie privée des personnes bénéficiaires du trust.

Il s'agit au demeurant d'une recommandation voisine de celle prévue par la cinquième directive anti-blanchiment du 30 mai 2018 ⁽¹⁾. Cette directive prévoit en effet notamment un accès étendu aux bénéficiaires effectifs des trusts, si un intérêt légitime est établi.

Recommandation n° 32 : Permettre l'accès au registre des trusts à toute personne justifiant d'un intérêt légitime et autorisée en ce sens par un juge, sur le modèle de l'ouverture encadrée du registre des bénéficiaires effectifs prévu par le code monétaire et financier.

2. L'encadrement des banques et des intermédiaires financiers : la déclaration publique pays par pays et la transmission des montages agressifs

La financiarisation de l'économie a conduit un développement considérable des pratiques d'évasion fiscale, permettant à des acteurs de plus en plus nombreux de loger artificiellement leurs revenus et profits sous des cieux fiscalement bienveillants, pour ne pas dire complices. Face à ces pratiques inadmissibles, deux outils particuliers sont de nature à lever le voile de l'opacité, à dissuader le recours à des pratiques abusives et à permettre à l'administration fiscale d'avoir une meilleure vision de la chaîne de valeur de l'entreprise et de mieux identifier les opérations et modèles d'organisation anormaux.

a. La déclaration publique pays par pays des banques

En vertu de l'article L. 511-45 du CMF, les établissements bancaires et de crédit sont tenus de publier, en annexe de leurs comptes annuels ou dans les rapports de gestion, des informations sur leurs implantations et leurs activités dans chaque État et territoire dans lesquels ils exercent.

Ces informations font notamment état du produit net bancaire, des effectifs, du bénéfice réalisé et du montant des impôts payés.

Cette obligation, introduite en France par l'article 7 de la loi du 26 juillet 2013 de séparation et de régulation des activités bancaires ⁽²⁾, concerne également l'ensemble des établissements européens en application de la directive CRD IV du 26 juin 2013 ⁽³⁾.

(1) Directive (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 modifiant la directive (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme ainsi que les directives 2009/138/CE et 2013/36/UE (publiée le 19 juin 2018).

(2) Loi n° 2013-672 du 26 juillet 2013 de séparation et de régulation des activités bancaires.

(3) Directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE.

La publicité de ces informations assure une transparence totale de la part des établissements bancaires et permet à la société civile d'avoir un droit de regard sur la façon dont les organismes en charge de la gestion de l'argent des citoyens et des contribuables respectent leurs obligations fiscales.

Elle offre ainsi un outil précieux aux journalistes, dont le rôle dans la transparence financière n'est plus à démontrer à l'aune des multiples révélations ayant marqué l'actualité : « *Offshore Leaks* » en 2013, « *Luxleaks* » en 2014, « *Swissleaks* » en 2015, « *Panama Papers* » en 2016, « *Malta Files* » et « *Paradise Papers* » en 2017, chaque année offre son lot de scandales dont la révélation, si elle résulte d'un travail d'investigation absolument remarquable et qui se doit d'être salué et loué, est d'autant plus rendue possible que les informations utiles pour qu'elle puisse être publiques.

La publicité est également le moyen pour les organisations non gouvernementales (ONG) d'identifier des anomalies et de mettre en lumière des pratiques contestables. À cet égard, peut être mentionné un rapport de l'ONG *Oxfam* paru en 2017 qui, tout en contenant des analyses que tous ne partagent pas forcément, soulignait des niveaux de profitabilité étonnants (parfois supérieur à 100 %) ou des bénéfices très élevés malgré des équipes extrêmement peu nombreuses ⁽¹⁾.

b. La déclaration des montages à risque

La déclaration préalable des montages à risque, c'est à dire des schémas susceptibles de conduire à éluder l'impôt normalement dû, constitue un autre outil de lutte contre l'opacité financière et les opérations abusives auxquelles certains contribuables se livrent.

Déjà tentée à l'occasion de la loi de finances pour 2014 et suivant là encore les recommandations de la mission d'information de 2013 ⁽²⁾, cette initiative s'était heurtée à l'incompétence négative du législateur. Le Conseil constitutionnel avait en effet censuré le dispositif alors proposé, au motif qu'il était trop imprécis.

L'idée a néanmoins fait son chemin et a été pleinement consacrée par la directive européenne « DAC 6 » du 25 mai 2018 ⁽³⁾ qui impose la déclaration de dispositifs transfrontières comportant un des marqueurs annexés à la directive par les intermédiaires, c'est-à-dire les personnes qui conçoivent, commercialisent ou organisent de tels dispositifs.

(1) *Oxfam*, Banques en exil : comment les grandes banques européennes profitent des paradis fiscaux, mars 2017.

(2) Il s'agissait de la proposition n° 10.

(3) Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

La liste des marqueurs est relativement conséquente puisque quinze sont identifiés, certains se déclinant en différents types ⁽¹⁾. Tous ces marqueurs n'ont pas la même portée : certains ne peuvent être pris en compte que s'ils remplissent un critère dit de « l'avantage principal », c'est-à-dire si l'avantage principal susceptible d'être retiré du dispositif en cause est d'ordre fiscal.

Le manquement par les intermédiaires des obligations de transmission des montages potentiellement agressifs est passible de sanctions. La directive laisse ici le soin aux États membres de déterminer les sanctions qu'ils jugent appropriées, celles-ci devant être à la fois « effectives, proportionnées et dissuasives. » ⁽²⁾

Obliger les intermédiaires financiers et fiscaux, notamment les conseils, à déclarer à l'administration les montages qui contiennent des marqueurs préalablement identifiés, présenterait deux avantages :

– les autorités nationales pourraient mieux programmer leurs contrôles en ayant connaissance de schémas potentiellement abusifs ;

– elles disposeraient d'une meilleure connaissance des pratiques les plus récentes pour tenter d'échapper à l'impôt.

Si certains conseils juridiques et fiscaux considèrent qu'une telle obligation est inutile dans la mesure où ils ne proposeraient jamais à leurs clients (les entreprises) des montages contraires à la loi, des échos différents ont été entendus lors d'auditions conduites dans le cadre de la mission. A ainsi été donné l'exemple d'une grande firme de conseil proposant des schémas dès lors qu'ils ont une chance contentieuse d'au moins 25 %. Pour le dire autrement, si la probabilité de remise en cause par un juge n'excède pas 75 % (ce qui est déjà énorme), le montage est mis en œuvre.

La mesure proposée n'a pas pour but de jeter une suspicion généralisée sur les conseils financiers et fiscaux, mais simplement de tirer les conséquences de la réalité observable : l'évasion fiscale a son industrie, ce qu'a d'ailleurs rappelé devant la commission des finances de l'Assemblée nationale M. Pascal Saint-Amans, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE en indiquant qu'aux seuls Pays-Bas, 10 000 avocats spécialisés vivaient du chalandage fiscal ⁽³⁾.

La réalité, c'est également des actionnaires qui jugent souvent l'efficacité d'une gestion au taux effectif d'imposition supporté et à la charge fiscale finalement due, mettant sur les directeurs fiscaux des grands groupes une pression forte pour diminuer le plus possible les contributions dues.

(1) Ces marqueurs figurent à l'annexe IV de la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 modifiée en ce sens par l'annexe de la directive (UE) 2018/822.

(2) Article 25 bis de la directive 2011/16/UE modifié par le 6 de l'article 1^{er} de la directive (UE) 2018/822.

(3) Assemblée nationale, commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, XV^e législature, compte rendu n° 14, mercredi 13 septembre 2017, p. 9.

Un garde-fou paraît cependant devoir être mis, afin d'éviter que cette obligation déclarative vertueuse ne se traduise par une charge manifestement disproportionnée, sans rapport avec l'objectif initial.

D'après les informations obtenues de l'administration, la transposition de cette nouvelle directive devrait intervenir dans le courant de l'année 2019.

c. La sanction des intermédiaires

Dans la continuité des précédents développements, doit être abordée la sanction des intermédiaires juridiques, financiers et fiscaux lorsqu'ils ont intentionnellement fourni une prestation ayant permis à un contribuable d'avoir un comportement fiscal gravement répréhensible (c'est-à-dire un comportement ayant conduit au prononcé d'une majoration de 80 %).

C'est précisément ce à quoi s'attache l'article 7 du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, qui prévoit une amende correspondant à 50 % du gain tiré de la prestation fournie, sans pouvoir être inférieure à 10 000 euros ⁽¹⁾.

Cette sanction administrative s'ajouterait ainsi à la possibilité, sur le plan pénal, de poursuivre les intermédiaires pour complicité de fraude fiscale sur le fondement de l'article 1742 du CGI, ainsi que sur le fondement du « délit comptable » de l'article 1743 du CGI pour certains agissements ⁽²⁾.

(1) Pour une présentation détaillée de cette mesure, il est renvoyé au commentaire de l'article 7 figurant dans le rapport précité d'Émilie Cariou sur ce projet de loi (pp. 195-215).

(2) L'ajout portant sur les options offertes en matière de sanction. L'article 7 empêche en effet d'infliger la sanction administrative qu'il crée en cas de poursuites pénales.

TROISIÈME PARTIE : UNE ADMINISTRATION OUVERTE ET INNOVANTE

L'évolution de l'économie et du profil du monde conduit nécessairement l'administration à s'adapter et se transformer aux nouveaux défis. Démultiplication des données, complexification des schémas, l'administration doit elle aussi renouveler ses pratiques pour maintenir ses performances, s'aider de la technique et des opportunités qu'elle offre et s'ouvrir vers l'extérieur afin de développer de nouvelles compétences et associer d'autres acteurs, notamment issus de la société civile.

I. L'ENJEU DES DONNÉES ET DE LA TRANSPARENCE : UNE OPPORTUNITÉ POUR L'ADMINISTRATION FISCALE

Efficace et performante, l'administration fiscale dispose aujourd'hui d'un volume d'informations sans précédent lui permettant d'avoir une connaissance accrue des acteurs économiques et de leurs pratiques, lui offrant par là même la possibilité de mieux calibrer ses actions. Encore faut-il pour cela qu'elle puisse exploiter ces informations et disposer d'outils techniques idoines.

A. UN CONTRÔLE FISCAL PERFORMANT AUX RÉSULTATS ÉLEVÉS

- La compétence de l'administration fiscale française ne doit plus être démontrée, qu'il s'agisse de ses activités de conseil aux contribuables, de sa participation à l'élaboration des normes ou du contrôle. Les chiffres du contrôle fiscal, reproduits dans les tableaux qui suivent et illustrés par le graphique ci-après, témoignent de cette qualité (ces chiffres incluent la fraude).

MONTANT DES DROITS ET PÉNALITÉS REDRESSÉS AU TITRE DU CONTRÔLE FISCAL

(en milliards d'euros)

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Droits nets	14,4	14,3	15,3	16,1	15,3	14
Pénalités (y compris les intérêts de retard)	3,8	3,7	4	5,1	4,2	3,9
Total des droits et des pénalités	18,1	18	19,3	21,2	19,5	17,9
<i>Dont STDR</i>	–	–	1,9	2,7	2,5	1,3
Total des droits et des pénalités (hors STDR)	18,1	18	17,4	18,6	17	16,6
Montants effectivement encaissés	9	10,1	10,4	12,2	11,1	9,4

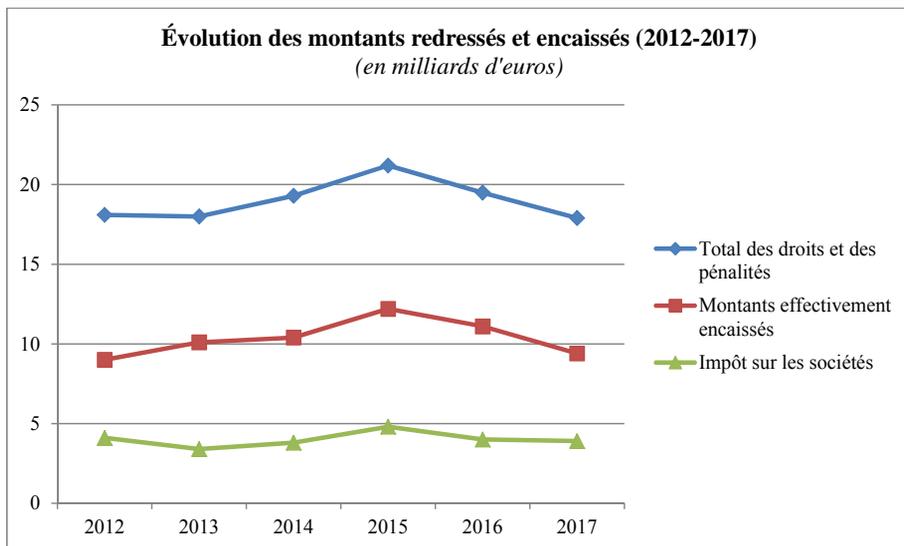
Source : DGFIP, Cahiers statistiques 2014, 2015, 2016 et 2017.

DROITS NETS REDRESSÉS PAR IMPÔT

(en milliards d'euros)

Impôt	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Impôt sur les sociétés	4,1	3,4	3,8	4,8	4	3,9
Impôt sur le revenu	2,1	2,1	2,4	2,8	2,8	2,5
Taxes sur la valeur ajoutée	3,2	2,7	2,4	2,2	2,3	2,1
Remboursements de crédits de TVA	1,3	1,7	1,3	1,5	1,6	1,6
Droits d'enregistrement	1,5	1,5	2,1	1,7	1,6	1,4
Impôt de solidarité sur la fortune	0,4	0,4	1,2	1,0	0,6	0,6
Impôts locaux	0,4	0,4	0,5	0,5	0,7	0,6
Impôts divers (dont CSG, CRDS, CAP)	1,3	2	1,7	1,5	1,6	1,3

Source : DGFIP, Cahiers statistique 2014, 2015, 2016 et 2017.



L'écart important entre montants redressés et sommes recouvrées n'est pas anormal : de nombreux facteurs peuvent l'expliquer sans traduire pour autant un laxisme ou des dysfonctionnements :

- certains contribuables redressés sont insolvables, empêchant le recouvrement ;

- surtout, l'engagement de recours contentieux devant le juge de l'impôt a pour effet de suspendre la procédure de recouvrement.

Néanmoins, le taux de recouvrement des créances issues du contrôle dépasse à peine 50 %, ce qui s'explique également par des dysfonctionnements administratifs (ou à tout le moins un fonctionnement sous-optimal), ainsi que l'a noté la Cour des comptes en 2016 ⁽¹⁾.

- La variation d'une année sur l'autre des montants redressés (et encaissés), en revanche, ne traduit pas nécessairement une insuffisance ou un zèle excessif des équipes de contrôle : ces montants sont liés aux dossiers vérifiés, et quelques dossiers seulement peuvent porter sur des enjeux très importants, majorant les montants une année sans que cela ne se reproduise l'année d'après ⁽²⁾.

En outre, si la chronique des contrôles est portée jusqu'à 2008, une augmentation des droits rappelés peut être constatée à compter de 2012, ce qu'illustre le tableau suivant.

(1) *Cour des comptes*, La lutte contre la fraude fiscale : des progrès à confirmer, *inséré au rapport public annuel 2016*.

(2) *Comme l'ont indiqué devant la commission des finances M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques, et Mme Maité Gabet, cheffe du contrôle fiscal, lors de leur audition du 24 janvier 2018.*

MONTANTS D'IMPÔT ÉLUDÉ ET SANCTIONS (2008-2016)

(en millions d'euros)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Droits nets	12 738	12 380	13 113	13 479	14 369	14 286	15 334	16 122	15 292
Pénalités ⁽¹⁾	2 895	2 770	2 889	2 929	3 767	3 714	3 964	5 072	4 175
Total droits et pénalités	15 633	15 150	16 002	16 408	18 136	18 000	19 298	21 194	19 467
Dont STDR	–	–	–	–	–	–	1 914	2 654	2 476
Total droits et pénalités hors STDR	15 633	15 150	16 002	16 408	18 136	18 000	17 384	18 540	16 991

(1) Y compris les intérêts de retard.

Source : Rapport sur le projet de loi de finances pour 2018 – Annexe n° 35 – Gestion des finances publiques et des ressources humaines (Gestion fiscale et financière de l'État et du secteur public local ; Facilitation et sécurisation des échanges ; Conduite et pilotage des politiques économiques et financières ; Action et transformations publiques, *Assemblée nationale, XV législature, n° 273, 12 octobre 2017, p. 27.*

La hausse des montants redressés à partir de 2012 résulte principalement d'un meilleur ciblage des contrôles, qui se sont concentrés sur les pratiques dommageables les plus caractérisées (ce que traduit d'ailleurs l'augmentation considérable des pénalités) ⁽¹⁾.

B. L'UTILISATION DES DONNÉES PAR L'ADMINISTRATION : FAIRE FACE À L'AFFLUX D'INFORMATIONS POUR AMÉLIORER LE CONTRÔLE

L'administration dispose probablement de plus de données qu'elle n'en a jamais eues pour assurer sa mission de contrôle fiscal. Les différents outils existants, présentés dans les développements qui suivent (à l'exception du registre des trusts et de la déclaration des montages agressifs, déjà étudiés dans les passages consacrés à la financiarisation de l'économie), supposent pour se révéler utiles de pouvoir être effectivement exploités.

1. La documentation en matière de prix de transfert

La documentation en matière de prix de transfert doit être réalisée par les entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 400 millions d'euros ⁽²⁾, ce qui correspond au seuil d'identification des entreprises qui relèvent de la direction des grandes entreprises du ministère de l'économie.

Cette documentation constitue un élément d'information essentiel pour l'administration en ce qu'elle offre une cartographie fonctionnelle d'un groupe.

● Prévus à l'article L. 13 AA du LPF, son contenu a été substantiellement enrichi par la loi de finances pour 2018 afin de tirer toutes les conséquences des recommandations de l'action 13 du projet « BEPS » ⁽³⁾.

(1) *Cour des comptes*, id.

(2) *Ou dont l'actif brut au bilan est d'au moins 400 millions d'euros, ainsi que les entreprises contrôlant une entité française ou étrangère satisfaisant cette condition.*

(3) *Article 107 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.*

La documentation comprend deux éléments : le fichier principal, portant sur le groupe auquel l'entreprise vérifiée appartient (« groupe d'entreprises associées », selon la terminologie du LPF), et le fichier local, concentré sur l'entreprise vérifiée.

Des obligations accrues sont exigées des entreprises réalisant des transactions avec des ETNC (article L. 13 AB du LPF). Par ailleurs, certaines obligations documentaires sont exigées des entreprises qui, sans relever du champ de la documentation de prix de transfert, sont suspectées par l'administration de transferts abusifs de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI.

- Pourrait être envisagé le renforcement de l'information produite par les entreprises qui réalisent des transactions avec des entités établies dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI. Actuellement régies par l'article L. 13 AB du LPF, ces entreprises sont « simplement » soumises à un complément documentaire de leur déclaration : il faut donc qu'elles entrent dans le champ de cette dernière.

Face à des transactions réalisées avec des ETNC, le seuil de chiffre d'affaires ou d'actif inscrit au bilan pourrait ne pas être opposable. La charge administrative nouvelle ne devrait pas se révéler excessive : peu d'entreprises réalisent des transactions avec des ETNC et, pour la plupart, il s'agit d'entités de taille relativement importante.

2. Les échanges de renseignements financiers entre administrations

La lutte contre l'évasion fiscale supposant une coopération internationale, un mouvement sans précédent initiée par l'OCDE a conduit en quelques années à la mise en place d'échanges d'informations, l'Union européenne se montrant à cet égard une élève exemplaire.

a. Les efforts de l'OCDE en matière d'échanges de renseignements

Sous l'égide de l'OCDE, les États ont mis en place entre eux des mécanismes d'échange de renseignements en matières fiscale et financière, automatique et à la demande ⁽¹⁾.

Ces échanges visent à répondre à l'une des principales difficultés auxquelles les administrations fiscales font face : l'accès aux informations pertinentes et en temps utile pour lutter contre l'évasion fiscale, qui fait l'objet d'une action dédiée dans le cadre du projet « BEPS », l'action 12.

- L'engagement de prendre part aux échanges de renseignements ne suffit pas : il faut que cette participation soit effective. À cet égard, il convient de souligner le rôle du Forum mondial sur les échanges automatiques et à la demande

(1) *L'échange à la demande ne permet pas à une administration d'aller « à la pêche aux informations » : les demandes doivent reposer sur un besoin de l'administration requérante, les renseignements communiqués devant présenter une utilité vraisemblable pour l'application de la législation fiscale de la juridiction requérante.*

de renseignements en matière fiscale qui, à travers un examen par les pairs (« *peer review* ») veille au bon fonctionnement des échanges.

• Les échanges d'information en matière financière font l'objet, au niveau de l'OCDE, de l'accord multilatéral de Berlin signé le 29 octobre 2014.

Cet accord fait suite à une loi américaine du 18 mars 2010 obligeant les banques étrangères à communiquer à l'administration américaine les renseignements sur leurs clients américains (il s'agit du « *Foreign Account Tax Compliance Act* », ou « *FATCA* »).

Compte tenu de l'extraterritorialité de la loi, les États-Unis ont accepté en février 2012 que sa mise en œuvre intervienne sur la base d'accords bilatéraux ⁽¹⁾. La France a conclu un tel accord le 14 novembre 2013, approuvé par la loi du 29 septembre 2014 ⁽²⁾.

Les échanges de renseignements financiers reposent sur un standard commun, la « norme commune de déclaration », ou NCD (également connue sous ses initiales anglaises « *CRS* » pour « *common reporting standard* »), approuvée par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

En 2017, 49 États ou territoires se sont engagés à échanger des informations sur les avoirs financiers (existence d'un compte, identité du titulaire, identifié du bénéficiaire effectif, solde, types de revenus). En 2018, 53 autres devraient rejoindre cette procédure, dont la Suisse.

b. Les règles européennes en matière d'échange de renseignements : une transposition ambitieuse et croissante des préconisations de l'OCDE

Dans l'Union européenne, six directives organisent, depuis 2011, les échanges d'information entre administrations (elles sont connues sous l'acronyme « *DAC* », suivi d'un chiffre, pour « *directive on administrative cooperation* », soit « directive sur la coopération administrative »).

La directive d'origine du 15 février 2011 (« *DAC 1* ») constitue le cœur du dispositif global, les cinq autres modifiant et enrichissant son contenu aux fins de développer l'étendue et l'efficacité des échanges d'information entre États membres. Le tableau suivant dresse la synthèse des six directives « *DAC* ».

(1) Deux modèles d'accords sont prévus : le modèle « *FATCA 1* », prévoyant la centralisation des informations et leur transmission par la voie gouvernementale et reposant sur la réciprocité ; le modèle « *FATCA 2* », ne reposant pas sur la réciprocité et prévoyant une transmission directe des renseignements financiers depuis les établissements financiers à l'administration américaine. La France a conclu un accord relevant du premier modèle, comme la majorité des pays.

(2) Loi n° 2014-1098 du 29 septembre 2014 autorisant l'approbation de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers (dite « loi *FATCA* »).

LES DIRECTIVES « DAC » EN MATIÈRE D'ÉCHANGE D'INFORMATIONS

Appellation	Références	Date d'application	Contenu
DAC 1	2011/16/UE du 15 février 2011	Janvier 2013	Échange à la demande, échange spontané
		Janvier 2015	Échange automatique d'informations prévu par l'article 8 de la directive sur cinq catégories de revenus (revenus professionnels, jetons de présence, certains produits d'assurance-vie, pensions, revenus et propriétés foncières)
DAC 2	2014/107/UE du 9 décembre 2014	Janvier 2016	Échange automatique d'informations sur les comptes financiers
DAC 3	2015/2376/UE du 8 décembre 2015	Janvier 2017	Échange automatique des décisions préalables transfrontières et des accords préalables en matière de prix de transfert (rescrits fiscaux)
DAC 4	2016/881 du 25 mai 2016	Juin 2017	Échange automatique des déclarations pays par pays
DAC 5	2016/2258 du 6 décembre 2016	Janvier 2018	Ouverture de l'accès aux procédures de vigilance à l'égard de la clientèle d'établissements financiers dans le cadre de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme
DAC 6	2018/822 du 25 mai 2018	Juillet 2020	Déclaration obligatoire par les intermédiaires de certains montages et échange automatique de ces informations

Source : mission d'information, à partir des données de l'Union européenne.

Grâce à ces textes, les administrations fiscales de l'ensemble des États membres peuvent disposer :

- de toutes les informations utiles sur la situation fiscale des contribuables européens, y compris au niveau mondial à travers les échanges de déclaration pays par pays ;

- des rescrits fiscaux accordés par un État membre à une entreprise ;

- des montages proposés à certaines entreprises et susceptibles de conduire à de l'évasion fiscale.

Ces deux derniers points revêtent une importance essentielle :

- les rescrits, bien que tout à fait légitimes et normaux, peuvent être utilisés dans certaines hypothèses pour échapper à l'impôt dû. Les enquêtes ouvertes par la Commission européenne sur le fondement des aides d'État illégales sont à cet égard éloquentes ⁽¹⁾ ;

- les déclarations des montages potentiellement agressifs permettront aux administrations de concentrer leurs opérations de vérifications mais aussi d'avoir une connaissance plus fine des schémas retenus par les entreprises, offrant là aussi la possibilité de mieux contrer les pratiques évasives.

(1) Cf. infra, III, A.

En France, les échanges de renseignements sont prévus aux articles L. 114 (s'agissant des collectivités françaises d'outre-mer et des pays liés à la France par une convention d'assistance administrative) et L. 114 A du LPF (pour les États membres de l'Union européenne).

3. La déclaration pays par pays des entreprises et la question de sa publicité

Les banques ne sont pas les seules à être astreintes à une déclaration pays par pays : les entreprises y sont également assujetties mais selon des modalités distinctes, la principale différence reposant sur le caractère non public de leurs déclarations.

a. La déclaration pays par pays des entreprises

Élément central de l'action 13 du projet « BEPS », la déclaration pays par pays est prévue en droit français par l'article 223 *quinquies* C du CGI pour les entreprises (et, ainsi qu'il a été vu, par l'article L. 511-45 du CMF pour les banques)⁽¹⁾.

• Cette déclaration précise, juridiction fiscale par juridiction fiscale, la répartition, au sein d'un groupe dont la société mère est établie en France, de différents éléments tels que :

– le chiffre d'affaires total du groupe, celui réalisé au titre de transactions intragroupes, celui résultant de transactions avec des entités indépendantes ;

– le bénéfice avant impôt ;

– les impôts sur les bénéfices dus et acquittés ;

– le capital social ;

– les bénéfices non distribués ;

– les effectifs (équivalents temps plein) ;

– les actifs incorporels ;

– la nature des activités (R&D, détention de propriété intellectuelle, achats, commercialisation, services administratifs, services financiers, *etc.*)⁽²⁾.

Pour y être assujetti, le groupe doit réaliser un chiffre d'affaires d'au moins 750 millions d'euros.

(1) L'article 223 *quinquies* B du CGI prévoit également une déclaration particulière pour certaines entreprises, dans laquelle des éléments correspondant à certains aspects de la déclaration pays par pays sont prévus, tels que la localisation des actifs incorporels.

(2) La liste des données à déclarer figure à l'article 46 quater-0 YE de l'annexe III du CGI.

b. Les interrogations sur l'opportunité de rendre publique la déclaration pays par pays

La déclaration pays par pays des banques, ainsi qu'il a été vu, revêt un caractère public. La question d'une extension de cette publicité aux déclarations pays par pays aux entreprises a nourri de vifs débats, au sein du Parlement comme dans la société civile ou parmi les entreprises.

Pour les promoteurs du « *reporting* » public pays par pays, ou « *CbCR* » public (pour « *Country by Country Reporting* »), la transparence est une vertu et une exigence démocratique et sociale. Elle garantit un regard de la société sur les activités de grandes entreprises et permet de détecter toute anomalie ou dysfonctionnement, ce qu'illustre d'ailleurs le précédent bancaire, ainsi qu'il a été vu. Par ailleurs, pour les entreprises jouant le jeu et n'éludant pas l'impôt, la transparence induite par le *CbCR* public pourrait constituer un atout et démontrer leur vertu fiscale.

Pour les détracteurs du *CbCR* public, la transparence serait de nature à nuire aux entreprises, surtout si la publicité ne porte que sur celles d'un pays (en l'occurrence la France). S'ensuivrait une atteinte excessive à la liberté d'entreprendre et au secret des affaires par la fourniture à des concurrents étrangers d'informations en principe confidentielles et d'éléments sur les modalités d'organisation d'un groupe.

La pénalisation des entreprises pourrait également venir de certains États, qui seraient en mesure d'exiger – en violation des conventions fiscales – une imposition plus lourde au regard des activités conduites chez eux.

En outre, des conséquences ne sont pas à exclure dans les rapports avec certains clients, surtout si des entreprises n'ont dans tel ou tel pays qu'un seul client qui sera alors en mesure de calculer la marge réalisée et, par suite, de contester les conditions commerciales appliquées jusque-là.

Enfin, la publicité pourrait alourdir la charge administrative des entreprises par un accroissement de questions auxquelles répondre.

Ces considérations ne doivent pas être balayées d'un revers de main. Celle liée à la liberté d'entreprendre a d'ailleurs servi de fondement au Conseil constitutionnel pour censurer la publicité du *CbCR* des entreprises.

La censure de la déclaration publique pays par pays en 2016

L'article 137 de la loi « Sapin II » prévoyait de rendre publique la déclaration pays par pays incombant aux plus grandes entreprises en insérant à cet effet dans le code de commerce un nouvel article L. 225-102-4 ⁽¹⁾.

Compte tenu de cette consécration, cet article 137 abrogeait les III à V de l'article 7 de la loi bancaire du 26 juillet 2013 ⁽²⁾ qui prévoyait une obligation semblable, le V subordonnant l'entrée en vigueur du dispositif à l'adoption d'une directive européenne poursuivant le même objectif (rappelons que le I de cet article 7 mettait en place une déclaration publique pays par pays pour les établissements bancaires).

Dans sa décision du 8 décembre 2016 rendue sur la loi « Sapin II », le Conseil constitutionnel a censuré le dispositif de déclaration pays par pays introduit dans le code de commerce au motif qu'il portait une atteinte manifestement disproportionnée à la liberté d'entreprendre.

Il a également censuré, pour le même motif, les III à V de la loi bancaire de 2013, dont il n'avait pas été saisi à l'époque. La déclaration publique pays par pays des banques n'a en revanche pas été censurée dans la mesure où est intervenue, entre 2013 et 2016, une directive en ce sens ⁽⁴⁾.

(1) Loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique

(2) Loi n° 2013-672 du 26 juillet 2013 de séparation et de régulation des activités bancaires.

(3) Conseil constitutionnel, décision n° 2016-741 DC du 8 décembre 2016, Loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, § 100-104.

(4) Directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE.

Il convient toutefois de noter que l'Union européenne est en train de discuter de la publicité du *CbCR*, le Parlement européen ayant adopté le 4 juillet dernier une proposition de directive en ce sens ⁽¹⁾.

La proposition initiale de la Commission prévoit que les informations rendues publiques portent sur les implantations au sein des États membres de l'Union européenne (État par État) et sur celles se trouvant dans des juridictions identifiées comme non coopératives. Le Parlement européen propose quant à lui une extension considérable à l'intégralité des juridictions fiscales ⁽²⁾.

(1) Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéficiaires (COM(2016)0198).

(2) Amendements du Parlement européen, adoptés le 4 juillet 2017, à la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéficiaires (COM(2016)0198 – C8-0146/2016 – 2016/0107(COD)), amendement n° 44.

Entendu sur ce point par la mission d'information, le commissaire européen en charge de la fiscalité, M. Pierre Moscovici, a fait état de son soutien au caractère public du *CbCR*. Les détracteurs de ce dernier pourraient objecter qu'une publicité à l'échelle européenne n'est pas la même chose qu'une publicité à l'échelle nationale, cette dernière étant au demeurant empêchée par la décision du Conseil constitutionnel de décembre 2016.

Cependant, les banques ont été soumises depuis 2014 au *CbCR* public, d'abord au seul niveau national, et cela ne s'est apparemment pas traduit par une dégradation des résultats des établissements français (puis européens).

Par ailleurs, et cet aspect du débat est trop souvent oublié, les banques ne sont pas les seuls organismes à être soumis à une déclaration publique : les entreprises des secteurs minier, gazier, pétrolier et forestier sont astreintes à une telle obligation en application de l'article L. 225-102-3 du code de commerce, qui prévoit que figurent notamment parmi les informations publiées le montant des impôts, redevances et dividendes ⁽¹⁾.

c. En attendant une publicité européenne, la possibilité d'organiser une publicité ciblée

La rapporteure, après avoir soigneusement pesé chaque élément du débat, considère que la publicité de la déclaration pays par pays des entreprises à l'échelle de l'Union européenne serait une bonne chose. La masse critique du niveau européen est de nature à fortement tempérer les atteintes au secret des affaires et les conséquences en termes économiques pour les entreprises.

Par ailleurs, une obligation européenne résultant d'une directive pourrait contourner l'obstacle du Conseil constitutionnel eu égard à l'obligation d'appliquer le droit européen :

– cette obligation résulte en droit français de l'article 88-1 de la Constitution ;

– l'article 228 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) impose aux États membres la transposition correcte et inconditionnelle des directives ;

– un État ne peut exciper de son droit national pour justifier l'absence d'application du droit européen ;

(1) Cette déclaration publique pays par pays est issue de la transposition du chapitre 10 de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

– le Conseil constitutionnel, lorsqu’il est saisi d’une mesure de transposition d’une directive, n’exerce qu’un contrôle très limité⁽¹⁾ : ne peuvent être censurées que les dispositions de transposition allant à l’encontre d’une règle ou d’un principe inhérents à l’identité constitutionnelle de la France⁽²⁾ ou qui sont manifestement incompatibles avec la directive⁽³⁾.

Appel est donc lancé au Gouvernement pour faire avancer ce sujet au sein des institutions européennes, singulièrement du Conseil de l’Union européenne.

Sans attendre la concrétisation de l’initiative européenne, une publicité aménagée pourrait être réalisée en France, pour les entreprises qui y sont établies.

Cette publicité, pour éviter l’écueil constitutionnel, pourrait revêtir un contenu ou des modalités particulières.

- Première hypothèse, la publicité pourrait être limitée à certains acteurs, en l’occurrence les journalistes titulaires d’une carte de presse et les ONG, ces dernières pouvant, si cela est jugé pertinent, faire l’objet d’une accréditation particulière par l’administration.

Pour éviter toute atteinte disproportionnée au secret des affaires et à la liberté d’entreprendre, ces journalistes et ONG pourraient être soumis au secret fiscal. Leurs publications devraient ainsi porter sur des données anonymisées ou des agrégats empêchant d’identifier une entreprise en particulier.

Journalistes et ONG pourraient ainsi, face à une anomalie constatée, enclencher une discussion avec l’administration fiscale pour que ce travail commun puisse bénéficier à chacun. L’importance de leur rôle, singulièrement celui des journalistes d’investigation, dans la révélation des scandales d’évasion fiscales ces dernières années, témoigne de la place éminente que ces personnes et structures ont en matière de renforcement de la justice fiscale mondiale.

- En attendant la réalisation de la réflexion souhaitée, la rapporteure considère qu’un premier pas concret peut être fait.

La publicité pourrait ne porter que sur certains pays : les ETNC (rappelons que la liste des ETNC a vocation à s’enrichir relativement substantiellement à travers le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude).

Dans cette hypothèse, il n’apparaît pas nécessairement indispensable de cantonner la diffusion de l’information aux journalistes et ONG, la nature particulière des ETNC justifiant une publicité élargie.

(1) Dans la mesure où un contrôle plein reviendrait à apprécier la constitutionnalité de la directive, ce pour quoi le Conseil constitutionnel est incompétent.

(2) Conseil constitutionnel, décision n° 2006-540 DC du 27 juillet 2006, Loi relative au droit d’auteur et aux droits voisins dans la société de l’information, § 19.

(3) Id., § 20.

Recommandation n° 33 : Soutenir la publicité de la déclaration pays par pays des entreprises à l'échelle de l'UE et, en attendant sa consécration, prévoir en France la publicité de la déclaration pays par pays s'agissant des implantations dans les ETNC et engager une réflexion sur la transmission encadrée des déclarations aux journalistes et ONG accrédités en partenariat avec l'administration fiscale dans le but de mettre en commun les pouvoirs d'enquête et renforcer les capacités de l'administration.

4. L'exploitation par l'administration des données reçues : échanges d'informations et déclarations des entreprises

Si l'administration dispose d'un volume de données conséquent, toutes ne sont malheureusement pas exploitables, imposant une réflexion sur les modalités d'utilisation des informations reçues.

a. Les données disponibles et les difficultés qu'elles peuvent présenter

D'après certains éléments recueillis par la rapporteure, les premiers retours d'expérience sur les échanges de renseignements entre administrations nationales ne sont pas à la hauteur des espoirs légitimes qu'ils avaient suscités.

Si des normes communes existent et sont censées harmoniser les données échangées, précisément pour rendre les échanges pertinents, la réalité est malheureusement différente :

– certaines données sont incomplètes, compromettant leur caractère exploitable ;

– d'autres sont dans un format ne facilitant pas leur utilisation.

À cet égard, peuvent être mentionnées les données communiquées par les États-Unis à la France en application de l'accord « FACTA » : les premières informations ont été reçues en avril 2016 et portaient sur environ 55 000 comptes bancaires. Seuls 6 000 contribuables français ont pu être identifiés de façon fiable, en raison d'anomalies affectant la qualité des données : des rubriques n'étaient pas correctement renseignées (y compris celles portant sur des éléments pourtant cruciaux comme le numéro d'identification fiscale, la date de naissance ou l'adresse)⁽¹⁾.

Le premier bilan tiré des échanges franco-américains n'est donc pas pleinement satisfaisant, mais cela n'est pas du fait de l'administration française (par ailleurs, il est à espérer que ces premiers accrocs seront vite corrigés et étaient dus à la nouveauté de l'échange).

(1) Données fournies par l'administration lors de l'examen du second projet de loi de finances pour 2017.

Le même constat peut être tiré des échanges réalisés dans le cadre de l'accord multilatéral de Berlin et de la directive européenne « DAC2 » :

– au 27 octobre 2017, la DGFIP avait reçu 172 fichiers provenant de 41 pays, dont 154 fichiers issus de juridictions européennes ;

– sur ces 172 fichiers, seuls 38 ont été acceptés par l'administration française, faute pour les autres de respecter le cahier des charges.

L'administration souligne toutefois que le dispositif d'échanges de données « *est aujourd'hui opérationnel même si des difficultés techniques sont encore constatées et font bien entendu l'objet de travaux en vue de leur résolution.* »⁽¹⁾

Pendant, dans l'hypothèse où certaines données se révéleraient inexploitable sans que cela ne traduise un manque de moyen de la part de l'administration partenaire, mais plutôt une mauvaise volonté, l'administration française pourrait cesser l'envoi de fichiers. L'exigence de réciprocité est nécessaire pour inciter les autres juridictions à jouer le jeu et à transmettre des contenus utilisables dans le cadre des opérations de contrôle.

Dans l'hypothèse où les difficultés résulteraient de lacunes techniques des juridictions étrangères, configuration qui n'est pas théorique compte tenu du manque de moyens de nombreux pays, la France devrait pouvoir fournir une assistance afin de faire des échanges une réalité tangible. Si une telle assistance présenterait inévitablement un coût, on peut considérer que le retour sur investissement résultant de la disposition de données exploitables le vaudrait largement.

b. L'évaluation nécessaire des outils d'information de l'administration

Forte de nombreux moyens nouveaux dont elle ne disposait pas il y a encore dix ans, tels que les déclarations pays par pays, l'administration peut mieux lutter contre l'évasion fiscale et les détournements de profits réalisés aux fins d'échapper à l'impôt en France.

Pour qu'un outil soit efficace, il faut néanmoins qu'il représente une plus-value dans le cadre des vérifications réalisées. Ce constat pose ainsi la question des modalités d'utilisation par l'administration de ces outils.

À cet égard, l'administration pourrait évaluer la façon dont elle utilise la déclaration pays par pays, afin de voir si l'instrument est réellement utile ou s'il reste sous-exploité, voire peu exploitable dans le cadre de vérifications.

(1) Joël Giraud, Rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 2017, *Assemblée nationale, XV^e législature, n° 432, 29 novembre 2017, commentaire de l'article 25, pp. 533-534.*

A-t-il conduit à la réalisation de redressements plus nombreux ? Les montants redressés, en base et en droits, ont-ils été supérieurs depuis son introduction ? Lorsqu'il est utilisé, le contrôle est-il facilité et plus performant ?

Ces interrogations, légitimes pour le Parlement mais aussi pour tout citoyen souhaitant s'assurer que les services sont en mesure d'exploiter correctement tout leur arsenal de contrôle, appellent une nouvelle série de questions liées à la façon dont l'administration a intégré à ses pratiques les instruments qui lui sont proposés.

La rapporteure estime donc nécessaire que la DGFIP, le cas échéant avec le concours de tous les services compétents, procède à une évaluation d'ensemble de ses méthodes et de la façon dont les données qu'elle reçoit sont utilisées, en distinguant à chaque fois en fonction du support ou de l'origine des données (déclaration pays par pays, résultat d'un échange international, documentation en matière de prix de transfert, *etc.*). Sur la base de ce travail, elle devrait également faire état des résultats obtenus et identifier, si cela se révélait nécessaire, les marges de progression possibles.

C. L'AMÉLIORATION DES OUTILS TECHNIQUES POUR TRAITER L'INFORMATION

Une fois les données exploitables obtenues, encore faut-il les exploiter. Cela suppose de disposer d'une organisation administrative et technique idoine, et notamment d'une mutualisation des données.

Il faut à cet égard se réjouir des projets entrepris par le ministère de l'action et des comptes publics, sous l'égide de Gérald Darmanin, qui envisage d'importants investissements dans les systèmes d'information de la DGFIP.

1. Les atouts du « *data mining* » et de l'analyse prospective

Là où, à l'heure actuelle, de nombreuses données sont éparses, en « silo », et donc difficilement utilisables, est prévue la mise en place d'un « lac de données » offrant de multiples possibilités.

Le « *data mining* » sera possible, permettant de réaliser des requêtes intégrant différents paramètres qui jusque-là étaient contenus dans des blocs distincts et étanches. Des liens pourront ainsi être établis entre les différentes données disponibles, qu'elles soient fiscales, sociales ou économiques, facilitant les opérations de contrôle par l'identification d'anomalies et même de schémas.

L'une des possibilités offertes par l'évolution technologique engagée consiste en une analyse « prédictive » des risques. Il ne s'agit pas de mettre en place dans l'administration fiscale un système de type « *Minority Report* » et de sanctionner des contribuables avant leur passage à l'acte, mais plutôt d'affiner

l'analyse des risques en identifiant plus aisément des profils particuliers à travers des outils statistiques.

D'après les informations recueillies, l'efficacité de cette analyse des profils à risque dépend moins des moyens techniques que de la rapidité avec laquelle les données seront transmises et exploitées. Il s'agit donc plus d'une question d'organisation administrative pour accélérer les échanges entre les entités qui analysent les informations et celles qui récupèrent les conclusions de ces analyses.

L'objectif annoncé à la rapporteure pour l'année 2018 est de doubler la part des contrôles externes fondés sur le « *data mining* », pour la faire passer de 10 % à 20 % des contrôles.

Les équipes en charge du « *data mining* » sont centralisées, et non réparties entre différents services. Cette centralisation est opportune en ce qu'elle assure une approche harmonisée, permet de bénéficier de la remontée d'informations de tous les services et conduit à disposer de données globales et en principe exhaustives (ou y tendant).

Il semblerait toutefois que la construction des modèles et outils informatiques n'associe pas, ou trop peu, les services opérationnels. Si la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) a indiqué lors de son audition que les opérations de « *data mining* » ne sont pas les plus pertinentes s'agissant des grandes entreprises multinationales (les données utiles se trouvant surtout à l'étranger), il ne paraît pas totalement absurde que des spécificités propres à de telles entreprises soient intégrées dans les modèles informatiques et les modalités de minage des données. Ce qui est intéressant pour une population de contribuables A ne l'est pas forcément pour une population B, constat qui milite pour une adaptation des outils aux spécificités de certains contribuables particuliers, dont font partie les multinationales.

Recommandation n° 34 : Systématiser l'association des services opérationnels à l'élaboration des modèles informatiques utilisés pour la programmation et le suivi des contrôles, afin d'adapter les outils aux spécificités de certains types de contribuables.

2. La nécessité d'une information embrassant l'ensemble du cycle des contrôles, de leur lancement à leur conclusion contentieuse

La planification optimale des contrôles fiscaux passe aussi par une analyse approfondie des contrôles passés et, surtout, de leur suite. Il s'agit ici moins d'identifier les entreprises qui feront l'objet d'un contrôle que d'élaborer la stratégie du contrôle au regard notamment des sorts des précédentes opérations au contentieux.

À cet égard, est prévue la mise en place d'outils permettant de disposer d'une vision consolidée de la vie des contrôles réalisés, de leur lancement au

recouvrement définitif des sommes après la fin d'éventuelles procédures contentieuses (rappelons que l'engagement d'un recours contre un recouvrement a pour effet de suspendre ce dernier).

Piloter les contrôles fiscaux sans tenir compte des décisions rendues par les juridictions est en effet un peu vain : l'administration pourra faire tous les redressements qu'elle juge bons, ils se révéleront inutiles s'ils sont annulés de façon systématique par le juge.

En conséquence, connaître la jurisprudence et le sort des précédentes opérations est indispensable pour une programmation efficace des vérifications.

Recommandation n° 35 : Adapter les outils d'analyse des risques aux spécificités de chaque population de contribuables, en tenant compte pour les multinationales des données résultant de l'étranger, et assurer un suivi intégral des contrôles fiscaux menés, de leur lancement à la conclusion des éventuels contentieux.

3. Le fichier des écritures comptables, outil au service d'un contrôle plus efficient

Dans le cadre des vérifications des comptabilités informatisées, l'administration peut s'appuyer sur la production par le contribuable du fichier des écritures comptables (FEC), généré par le logiciel de comptabilité de l'entreprise.

Prévu à l'article L. 47 A du LPF, le FEC (ou plus exactement la copie dématérialisée des fichiers des écritures comptables prévues par le plan comptable général) permet à l'administration d'effectuer des tris, des classements et tout calcul qu'elle juge utile pour s'assurer de la concordance des informations comptables aux éléments figurant dans les déclarations fiscales de l'entreprise.

Depuis le 1^{er} janvier 2017 et l'introduction dans le LPF d'un nouvel article L. 47 AA, l'administration peut s'appuyer sur le FEC transmis par le contribuable pour procéder à un examen de comptabilité depuis ses locaux et non dans ceux de l'entreprise. Cet examen à distance, moins intrusif pour l'entreprise, est une importante source d'économie de moyens pour atteindre les mêmes résultats qu'avant.

Si elle n'a pas en principe vocation à s'appliquer aux entreprises qui présenteraient des risques élevés ni à celles dont la taille ou la complexité des opérations ou de l'organisation exigent la réalisation d'un contrôle sur place, la procédure d'examen de comptabilité à distance permise par la transmission du FEC et les retraitements depuis le bureau des services rendra possible la facilitation de nombreux contrôles, libérant ainsi du temps et des moyens pour ceux présentant des enjeux financiers plus élevés.

Cette procédure s'inscrit donc dans une plus grande efficacité de l'administration et dans la modernisation de celle-ci grâce aux nouvelles technologies.

II. L'OUVERTURE DES COMPÉTENCES ET LA PARTICIPATION DE NOUVEAUX ACTEURS

Le contrôle fiscal fait intervenir une pluralité d'acteurs au sein de la DGFIP. Tous n'intervenant pas sur les sujets liés à l'évasion fiscale internationale des entreprises, ils seront présentés ici pour mémoire. Les services à compétence nationale sont :

- la direction des vérifications nationales et internationales ;
- la direction nationale d'enquêtes fiscales ;
- la direction nationale des vérifications de situations fiscales ;
- la direction des impôts des non-résidents ;
- la direction des grandes entreprises ;
- la direction nationale d'interventions domaniales.

S'y ajoutent les directions spécialisées de contrôle fiscal (DIRCOFI) et les différents services à compétence locale (tels que les services des impôts des particuliers – SIP – et les services des impôts des entreprises – SIE) et départementale (comme les brigades de vérification).

A. METTRE À PROFIT LES ÉVOLUTIONS TECHNOLOGIQUES POUR ASSURER UN DÉPLOIEMENT OPTIMAL DES PERSONNELS

La DGFIP a participé au mouvement de rationalisation de la fonction publique qui a touché toutes les administrations : depuis 1990, 35 000 postes ont été supprimés⁽¹⁾. D'après M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques, l'activité de contrôle externe a été préservée autant que faire se peut, mais cette préservation ne saurait constituer la panacée :

– d'une part, un contrôle fiscal n'est pas une activité isolée mais s'inscrit dans un processus continu qui inclut en amont la programmation et, en aval, le recouvrement. Sans programmation efficace, le contrôle risque de se révéler impuissant. Sans recouvrement effectif, il perd de son intérêt ;

– d'autre part, d'après les éléments fournis par le syndicat Solidaires Finances publiques à la mission d'information, 3 100 emplois ont été supprimés

(1) *Audition par la commission des finances de l'Assemblée nationale de M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques, et de Mme Maité Gabet, cheffe du contrôle fiscale, 24 janvier 2018.*

depuis 2010 dans les services de programmation et de contrôle sur pièces de la DGFIP, tandis que des vérificateurs ont été redéployés sur des postes administratifs.

Cependant, cette baisse des effectifs, qui s'est inscrite dans un mouvement plus large portant sur l'ensemble des administrations, s'accompagne en matière de contrôle fiscal d'un développement technologique sans précédent qui se révèle particulièrement prometteur.

D'une part, ainsi qu'il a été vu, les nombreuses données désormais disponibles sont de nature à faciliter et accélérer les travaux des unités de vérification, qui n'ont plus forcément à procéder à des contrôles longs et lourds pour obtenir les informations souhaitées.

D'autre part, la dématérialisation de certains aspects du contrôle, notamment à travers le FEC précédemment présenté, va permettre de rendre plus rapides et simples certaines opérations.

Enfin, les nouveaux outils techniques comme le « *data mining* » ou l'amélioration des éléments disponibles sur un cycle complet de contrôle seront de nature, là encore, à rendre l'administration plus efficace et plus efficiente.

Dans ces conditions, les importants gains de temps ainsi dégagés pourront être mis à profit pour déployer les effectifs de la manière la plus utile et pertinente possible.

B. ENRICHIR LES COMPÉTENCES DES SERVICES DE CONTRÔLE : FAVORISER LES MOBILITÉS ENTRANTES ET SORTANTES

La France peut se targuer de disposer d'une administration fiscale remarquable, sans doute l'une des meilleures au monde.

Ce constat posé – et probablement unanimement partagé –, il ne doit pas faire obstacle à ce que la formation des agents soit enrichie et que l'administration puisse s'ouvrir à de nouvelles compétences.

La rapporteure, avant de poursuivre ces développements, tient à insister sur le fait qu'il ne s'agit en aucun cas, en disant cela, de remettre en cause le statut des fonctionnaires ou la présence de ces derniers dans les services de contrôle : ils sont indispensables et le démontrent chaque jour.

Cependant, l'évasion fiscale revêt une nature particulière, et une différence dans le rapport de force entre services de vérification et multinationales peut être perçue. La question des compétences (et là encore il ne s'agit pas un instant de sous-entendre que les services en sont dépourvus) est essentielle face aux moyens des entreprises.

Il est en effet parfois difficile pour l'administration de contre-expertiser des éléments fournis par les grandes entreprises qui recourent, pour l'élaboration des documents qu'elles produisent et dans le cadre des discussions avec les services, à des armées d'experts et de consultants, certains étant même issus de l'administration. Loin d'être une vision fantasmée, il s'agit d'une réalité soulignée par l'administration lors des auditions conduites dans le cadre de la mission, notamment avec la DVNI et le service du contrôle fiscal.

Les moyens de la DVNI

La direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) est chargée de procéder aux contrôles des impôts, droits et taxes dus par les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 150 millions d'euros (ou dont l'actif brut dépasse 400 millions d'euros).

Réunissant plus de 500 collaborateurs, elle effectue chaque année entre 1 100 et 1 200 contrôles, aboutissant à des redressements conséquents : en 2014, 4,2 milliards d'euros de droits et pénalités ont été rappelés, ce chiffre passant à 5,8 milliards d'euros en 2015.

Pour réaliser ses missions, la DVNI s'appuie sur 25 brigades spécialisées par secteurs économiques, assurant une connaissance fine de chacun d'entre eux. Ces brigades sont assistées par 11 brigades d'appui informatique et de consultants spécialisés dans les questions financières et internationales.

Généralement, deux vérificateurs, un consultant et un ou deux vérificateurs informatiques sont consacrés à chaque contrôle.

Source : ministères de l'économie et des finances et de l'action et des comptes publics ; auditions réalisées dans le cadre de la mission d'information.

Ces difficultés peuvent s'accroître en raison des mobilités des personnels, des rotations que certains postes connaissent. Or, pour bien maîtriser un sujet, *a fortiori* aussi technique et délicat que celui des vérifications fiscales de multinationales, une expérience suffisamment longue est nécessaire. Ainsi, les mobilités, bien qu'opportunes pour éviter toute lassitude et garantir une carrière riche, sont en matière de contrôle fiscal un élément susceptible de réduire l'expertise de l'administration.

Des formations sont naturellement assurées pour offrir aux agents les moyens de bien mener leurs missions, mais elles présentent un coût inévitable lorsqu'elles sont assurées par des prestataires privés, surtout sur des sujets très pointus tels que la valorisation des actifs incorporels.

Par ailleurs, la mobilité peut entraîner sous l'angle du service une certaine frustration lorsqu'une personne qui a été abondamment formée change d'affectation.

- En conséquence, il apparaît indispensable d'engager une réflexion sur des modalités de recrutements plus souples, qui viendraient non pas remplacer celles existantes, mais les compléter.

Le programme « Action publique 2022 » paraît constituer une précieuse opportunité pour faciliter le recrutement de contractuels, pour des périodes variables, sur des profils particuliers préalablement identifiés.

La souplesse du recours à des experts contractuels enrichira substantiellement les compétences déjà étoffées de l'administration en apportant une expérience et une expertise supplémentaires. Elle permettra également d'éviter certains écueils précédemment évoqués que peuvent recouvrir les mobilités actuelles. Surtout, elle garantira à l'administration d'être face aux multinationales dans un rapport de force équilibré.

Différents profils seraient susceptibles d'être concernés : fiscalistes, statisticiens, économistes, informaticiens, autant de domaines de compétences particuliers qui enrichiraient l'administration et lui garantiraient de disposer d'une expertise la plus à jour et la plus pointue possible.

Une ouverture accrue aux contractuels experts offrira enfin à de nombreux spécialistes des perspectives de carrière nouvelles. Nombreux sont en effet, parmi les jeunes diplômés ou les avocats fiscalistes, ceux qui désirent travailler pour l'administration sans pour autant avoir la vocation d'un fonctionnaire. Des périodes d'emploi de quelques années, par exemple trois à cinq ans, assureraient la satisfaction de ce désir tout en laissant ensuite une entière liberté aux intéressés.

L'évolution décrite serait donc mutuellement profitable, aussi convient-il de pouvoir la mettre en œuvre.

Naturellement, des garanties suffisantes de prévention des conflits d'intérêts et de préservation du secret fiscal, au terme de l'engagement, devraient être prévues. Pourraient ainsi être envisagées :

– une durée minimale de deux ans au sein de l'administration, pour assurer une période d'engagement suffisamment longue pour que la participation de ces personnes extérieures soit réellement utile ;

– au retour dans le privé, une obligation de ne pas participer à des affaires portant sur des cas dont la personne a été amenée à connaître lors de son passage dans les services.

• Une autre piste d'évolution possible, toujours dans le cadre du programme « Action publique 2022 » et pouvant être cumulée avec la précédente idée, serait de favoriser les passages entre administration et entreprises ou cabinets de conseil.

Une telle respiration offrirait plusieurs avantages :

– elle enrichirait la carrière des agents publics concernés ;

– elle prémunirait l'administration de certaines pertes de compétences dues à des mobilités qui, parfois, conduisent à faire bouger un agent sur un poste

sans rapport avec le précédent (là, dans le cadre d'une mobilité externe dans le privé, les mêmes matières pourraient être traitées) ;

– elle permettrait à l'administration, au retour des agents concernés, de mieux comprendre les modes de raisonnement des entreprises et de mieux connaître ces dernières (le constat valant également pour les conseils financiers et fiscaux) ;

– effet miroir, cette mobilité améliorerait la connaissance qu'ont les entreprises de l'administration et de son fonctionnement, limitant ainsi les incompréhensions et les conflits entre les deux univers.

Là encore, des garanties devraient être posées afin de préserver par exemple en limitant pour un agent public sa participation au contrôle de l'entreprise dans laquelle il aura été en mobilité.

• Enfin, en matière de formation des agents publics, le développement d'une politique partenariale ambitieuse avec les spécialistes des questions fiscales constituerait probablement une perspective intéressante.

L'administration s'adressant déjà à des prestataires privés pour assurer la formation de son personnel, en faisant notamment appel à des cabinets d'avocats sur certains sujets techniques, un tel partenariat n'aurait rien de révolutionnaire et ne heurterait donc pas les pratiques actuelles : il les enrichirait et les compléterait.

L'expertise fine de certains conseils, spécialisés sur des sujets de niche mais qui revêtent une grande importance en matière de vérifications, étofferait les compétences publiques et donc l'efficacité de l'administration.

Des garanties de qualité devront nécessairement être apportées, mais elles seront implicitement assurées par les règles protectrices du droit de la commande publique et de la sélection de l'offre économiquement la plus avantageuse qui suppose une qualité et une adéquation aux besoins optimales.

Recommandation n° 36 : Accroître les mobilités sortantes et entrantes de l'administration fiscale en facilitant le recrutement d'experts contractuels dans les services de contrôles sur des postes de fiscalistes, de statisticiens, d'informaticiens et d'économistes, et en favorisant les mobilités externes des agents des services de contrôle au sein d'entreprises et de cabinets de conseil.

C. SYSTÉMATISER L'ASSOCIATION DES SERVICES DIPLOMATIQUES ET ÉCONOMIQUES

La diplomatie fiscale, cela a été vu, est l'une des pierres angulaires de la lutte contre l'évasion fiscale. Dans le cadre d'une ouverture accrue, l'administration fiscale gagnerait à renforcer l'association des services diplomatiques avec les siens. Dans le même ordre d'idée, systématiser l'intervention des directions économiques compétentes apparaît opportun. Ainsi entourés et bénéficiant d'expertises complémentaires les services se trouveraient renforcés.

1. Renforcer l'implication des services diplomatiques

La participation des services diplomatiques est bienvenue et nécessaire. Les conventions fiscales ne sont en effet pas seulement des instruments juridiques et techniques portant sur des règles de fiscalité, elles constituent de véritables outils diplomatiques participant à l'organisation des relations économiques entre la France et les autres pays.

Le simple fait de conclure ou non une convention avec une juridiction étrangère emporte d'importantes conséquences économiques pour les deux parties et leurs entreprises. Les renégociations et modifications apportées à un texte bilatéral peuvent également modifier certains équilibres et traduire, de la part de l'une ou l'autre des juridictions, une évolution de sa position internationale. À titre d'exemple, dans le cadre de la récente renégociation de la convention liant la France et le Luxembourg, ce dernier a accepté de moderniser la définition de l'établissement stable prévue dans le texte pour y intégrer les apports bienvenus de la Convention multilatérale sur les accords de commissionnaires ⁽¹⁾.

La dimension politique et diplomatique est donc indissociable des aspects purement fiscaux. Or, il est apparu au cours des travaux de la mission que si la coopération entre services se passe plutôt bien, des marges d'amélioration existent.

En effet, l'administration fiscale peut être tentée d'agir seule, en associant de façon limitée les services diplomatiques alors que leur plus-value est indéniable. Systématiser la consultation des services diplomatiques paraît ainsi nécessaire.

Cette systématisation pourrait prendre la forme d'une obligation de consultation des services diplomatiques avant la négociation puis, au cours de celle-ci, à chacune de ses étapes. Cela assurerait le signalement à l'administration fiscale d'éléments qu'elle aurait pu ne pas prendre en compte, par omission ou en raison d'un désaccord. Dans cette dernière hypothèse, une motivation écrite exhaustive transmise à chaque service concerné devrait imposer à l'administration

(1) *Bénédicte Peyrol, avis précité, p. 94 et 110.*

fiscale d'expliquer les raisons qui la conduiraient à ne pas prendre en considération certains aspects diplomatiques dont elle aurait eu connaissance.

Il est possible que l'organisation actuelle prévienne déjà cela. Néanmoins, pour garantir la pleine association de tous les services compétents et éviter une tentation à ceux qui disposent de l'expertise sur le fond des sujets traités de faire « cavalier seul », il est apparu utile d'insister sur ce point.

Recommandation n° 37 : Systématiser la consultation des services diplomatiques à chaque étape des négociations de conventions et faire motiver par l'administration fiscale toute décision technique qui s'écarterait des recommandations diplomatiques.

2. Systématiser l'association des directions économiques aux services fiscaux

En plus de l'expertise fiscale et de la prise en compte des aspects diplomatiques, il est nécessaire de faire intervenir dans le processus d'élaboration des conventions fiscales les services à même de réaliser des évaluations économiques, notamment la direction générale du Trésor (DGT) et celle des entreprises (DGE).

• Les analyses et évaluations que conduisent la DGT et la DGE permettraient d'apprécier l'ensemble des conséquences des choix faits par les autorités françaises et étrangères lors de négociations :

- conséquences sur les recettes fiscales de la France ;
- conséquences pour les entreprises françaises ;
- conséquences économiques (investissements étrangers, volume des flux commerciaux, *etc.*).

La préoccupation manifestée par la mission d'information s'agissant de l'intérêt pour la France de systématiser l'évaluation de l'impact de ses choix avant que ces derniers soient définitifs, fait écho aux vœux formulés par la rapporteure dans l'avis fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi autorisant la ratification de la Convention multilatérale « BEPS » ⁽¹⁾.

L'idée sous-jacente à cette évaluation repose sur les mêmes éléments que ceux précédemment évoqués en matière de pragmatisme dans la lutte contre l'évitement fiscal et dans les points de vigilance signalés à l'égard de certaines initiatives européennes ou internationales pourtant opportunes : faire en sorte que, par les choix qu'elle fait, la France ne fasse rien de contre-productif qui serait susceptible à terme de lui nuire.

(1) *Id.*, pp. 128-130.

• Un moindre contingentement des données par la DLF à travers un assouplissement du secret fiscal ou une meilleure communication entre services serait probablement opportun, permettant aux deux directions générales précitées de réaliser un travail optimal (assouplissement qui ne devrait naturellement pas se faire au détriment des entreprises, un encadrement étant nécessaire).

La loi prévoit déjà la communication par les administrations des impôts et des douanes de tous les renseignements utiles à l'établissement de statistiques, au bénéfice de l'INSEE et des services statistiques ministériels. Elle permet également, dans les mêmes conditions, la transmission d'informations aux fins de réaliser des études économiques, les services concernés par ces études étant définis par arrêté interministériel ⁽¹⁾.

Le fondement légal d'une transmission accrue des données utiles à la DGT et à la DGE paraît donc bien exister : il suffirait donc simplement d'en systématiser la mobilisation en cas de besoin.

• Plus généralement, au-delà des seules évaluations, il serait opportun que la DGE, mais aussi la DGT, soient associées à la DLF dans l'élaboration de certaines décisions de politiques fiscales qui vont revêtir une importance de plus en plus grande, tout particulièrement :

– sur les questions liées à la propriété intellectuelle et aux actifs immatériels ;

– sur la création de valeur ;

– sur la valorisation des transactions.

L'approche fiscale de la DLF est nécessaire, mais n'apparaît pas suffisante et gagnerait à être complétée par la connaissance plus fine des enjeux économiques et de la situation des entreprises qu'ont les directions générales, notamment la DGE.

Recommandation n° 38 : Systématiser l'évaluation préalable des choix internationaux de la France au regard de leurs conséquences économiques et budgétaires et associer les directions générales du Trésor et des entreprises à l'élaboration des lignes directrices et positions françaises relatives à la fiscalité des entreprises.

(1) En application de l'article L. 135 D du LPP.

D. OUVERTURE ET DIALOGUE : RÉFLÉCHIR À LA CRÉATION D'UNE INSTANCE ASSOCIANT ÉCONOMISTES ET SOCIÉTÉ CIVILE AVEC LE CONCOURS DE L'ADMINISTRATION

L'ouverture de l'administration aux compétences les plus variées, qu'il s'agisse de bénéficier de l'expertise de spécialistes ou d'enrichir le parcours et l'expérience des agents par des mobilités extérieures, pourrait trouver une forme d'aboutissement à travers la mise en place d'une instance de dialogue associant les principaux acteurs concernés par l'évasion fiscale.

Organisées par le ministère de l'économie et des finances, celui de l'action et des comptes publics et par le ministère de l'Europe et des affaires étrangères, les réunions de cette instance, dont le secrétariat serait ainsi pris en charge par l'administration, pourraient avoir lieu au moins une à deux fois par an.

Cette instance de dialogue permettrait à des économistes, des universitaires, des ONG, mais aussi, lorsque cela paraîtrait opportun, à des entreprises ou encore des grands cabinets de conseils, de discuter et d'échanger sur l'évasion fiscale et, plus généralement, la fiscalité internationale et son avenir, ses perspectives et ses pistes d'évolution.

Outre l'intérêt technique lié aux compétences, une telle instance de dialogue répond à un impératif de légitimité démocratique. Cela a déjà été abondamment souligné, l'évasion fiscale n'est pas un sujet technique qui ne relèverait que des services de contrôle, mais bien un objet politique qui appartient à toute la société et dont la lutte mobilise de très nombreux acteurs.

III. DES OUTILS ANNEXES CONTRE L'ÉVASION FISCALE : LE DROIT DE LA CONCURRENCE

La fiscalité est le levier naturel pour contrer les montages d'évasion fiscale, mais ne constitue pas la seule réponse. Une approche reposant sur le droit de la concurrence peut en effet se révéler opportune, soit en complément du volet fiscal, soit dans l'attente d'une formalisation de ce dernier.

A. L'ACTION DE LA COMMISSION EUROPÉENNE, ILLUSTRATION DE L'EFFICACITÉ DE L'APPROCHE CONCURRENTIELLE

Les actions entreprises par la Commission sur le fondement concurrentiel pour lutter contre les pratiques fiscales dommageables, en plus de produire des résultats concrets, ont contribué aux récentes évolutions législatives européennes.

1. Les outils européens en matière de concurrence

L'Union européenne, faute d'une harmonisation fiscale suffisante – particulièrement en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés –, a pris le parti de s'appuyer sur les règles concurrentielles pour sanctionner les abus de certaines entreprises.

Ce choix s'explique aisément : la fiscalité directe étant une compétence des États membres, l'Union européenne ne peut agir sans accord unanime des États membres : en cette matière, la logique intergouvernementale prime.

La concurrence, en revanche, est une compétence propre de l'Union européenne, offrant ainsi à la Commission une marge de manœuvre accrue à travers quatre modalités principales :

- les contrôles des cartels et ententes ;
- les contrôles des fusions et acquisitions ;
- la lutte contre les abus de position dominante ;
- le contrôle des aides d'États.

Le rôle de la Commission contre les abus de position dominante s'est récemment manifesté à l'égard de Google, à qui a été infligée en juin 2017 une amende de 2,42 milliards d'euros. Était en cause son moteur de recherche qui favorisait le propre comparateur de prix de la société et rétrogradait les services concurrents.

2. La lutte contre les rescrits fiscaux abusifs : les enquêtes en matière d'aides d'État de la Commission européenne

C'est néanmoins surtout à travers le contrôle des aides d'État que l'appréhension par la Commission des pratiques fiscales dommageables est la plus tangible. La Commission se concentre sur les mesures susceptibles d'entraîner une forte distorsion de concurrence, engageant ses travaux :

- à la suite d'une notification de l'État membre concerné, qui souhaite vérifier la compatibilité d'une mesure nationale avec le droit européen ;
- à la suite d'une plainte d'une entreprise ;
- à l'initiative directe de la Commission, qui peut s'autosaisir et ouvrir seule une enquête (« enquêtes *ex officio* »).

La Commission s'est dotée depuis quelques années d'une unité spéciale sur les enquêtes *ex officio*, qui peuvent porter sur des situations jusqu'à dix années en arrière, et s'appuie sur les nouveaux outils dont elle dispose depuis la modernisation de la politique en matière d'aides d'État lancée en 2012⁽¹⁾.

Les pratiques visées concernent des rescrits fiscaux (« *tax rulings* ») accordés par des États membres à certaines entreprises, en vertu desquels la charge fiscale est artificiellement minorée.

(1) Notamment le règlement (UE) n° 734/2013 du Conseil du 22 juillet 2013 modifiant le règlement (CE) n° 659/1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE et consacré aux demandes de renseignements qui peuvent être faites aux États membres.

Les principales enquêtes en matière d'aides d'État mettant en cause des pratiques fiscales sont mentionnées dans le tableau suivant.

**PRINCIPALES ENQUÊTES OUVERTES PAR LA COMMISSION EUROPÉENNE
SUR DES AIDES D'ÉTAT IRRÉGULIÈRES EN MATIÈRE FISCALE**

Groupe	État membre	Motif	Montants en jeu (en millions d'euros)
Starbucks	Pays-Bas	Redevances excessives versées à une société liée britannique et prix d'achat excessifs versés à une société liée suisse	20 à 30
Fiat	Luxembourg	Modalités artificielles de détermination du rendement du capital de la société de financement du groupe Fiat	20 à 30
Apple	Irlande	Affectation artificielle de la quasi-totalité des bénéfices à un « siège » n'ayant pas d'existence réelle (les bénéfices ainsi affectés correspondant en outre à tous les bénéfices européens), conduisant à un taux effectif d'IS de 0,005 % contre 12,5 % en principe)	13 000
35 multinationales	Belgique	Régime d'imposition belge des bénéfices dits « excédentaires » permettant de déduire de l'assiette imposable la part de bénéfice excédant le bénéfice qu'aurait réalisé une société autonome (le régime reposant sur l'hypothèse que l'appartenance à un groupe permet des économies d'échelles et offre un réseau conduisant à des bénéfices plus grands)	700
Amazon	Luxembourg	Redevances excessives, correspondant à 75 % des bénéfices européens, versées par la société d'exploitation luxembourgeoise, à une holding « coquille vide » non imposable au Luxembourg	250
Ikea	Pays-Bas	Redevances excessives versées par une société néerlandaise à une société liée luxembourgeoise détentrice de la propriété intellectuelle (2006-2011) puis, à partir de 2011, intérêts excessifs versés par la société néerlandaise à une société liée au Liechtenstein en contrepartie d'un prêt pour l'acquisition de la propriété intellectuelle	—
Engie	Luxembourg	Qualification hybride d'emprunts convertibles en actions : emprunts pour les sociétés emprunteuses (avec intérêts déductibles), prises de participation pour les sociétés prêteuses (dividendes exonérés) (conduisant à un taux effectif d'IS de 0,3 % contre 29 % en principe).	120 (potentiellement jusqu'à 300)
McDonald's	Luxembourg	Rescrits exemptant le groupe d'IS au Luxembourg au motif que les redevances perçues, qui sont transférées à une succursale située aux États-Unis, y sont imposées, alors que tel n'est pas le cas dans la mesure où la succursale n'est pas un établissement stable pour le droit américain	—
Plusieurs multinationales	Royaume-Uni	Régime britannique exemptant des règles SEC les revenus de financement de groupes multinationaux (permettant à une société britannique de financer une filiale étrangère à travers une filiale offshore, dont les revenus ne sont pas affectés au Royaume-Uni du fait de l'exemption)	—

NB : seuls les montants officiels communiqués par la Commission européenne sont indiqués. Les montants concernant Ikea et McDonald's pourrait atteindre chacun 1 milliard d'euros.

Source : *Mission d'information, à partir des données de la Commission européenne.*

Il ressort de ces différentes enquêtes que le prisme des aides d'État permet de lutter contre différents outils d'évasion fiscale : recours à des sociétés *offshore*, déduction artificielle de bénéfices, instruments hybrides et manipulations abusives des prix de transfert.

3. L'éventuel enrichissement des échanges automatiques des décisions fiscales anticipées en Europe

Les « *rulings* », eu égard aux conséquences qu'ils peuvent avoir sur l'équité et la justice fiscale – ainsi qu'en témoignent avec éloquence les exemples qui précèdent), devraient pouvoir faire l'objet d'une transmission renforcée en France et dans l'Union européenne.

Ainsi qu'il a été vu, la directive dite « DAC 3 » du 8 décembre 2015 prévoit l'échange entre administrations des décisions fiscales anticipées.

D'après une réponse du Gouvernement de mai 2018 à une question écrite de la députée Émilie Cariou, la France a reçu depuis 2016 plus de 1 400 décisions fiscales anticipées. En septembre 2017, en outre, est entré en fonctionnement un répertoire central européen qui contient depuis le 1^{er} janvier 2018 l'intégralité des décisions fiscales anticipées délivrées entre 2012 et 2016 ⁽¹⁾.

Cependant, il semble opportun d'aller plus loin.

D'une part, pourrait être envisagée de consacrer la possibilité pour une juridiction nationale et pour l'autorité chargée de la concurrence (en France, l'Autorité de la concurrence) de recevoir communication de ces décisions. L'intérêt d'une telle évolution paraît évident en matière de contrôles et de vérifications, notamment s'agissant des autorités administratives chargées de la concurrence.

Les transmettre lorsqu'elles sont délivrées par les autorités françaises à une entreprise, même étrangère, si l'opération n'est pas transfrontière, ne devrait pas se heurter à la directive et pourrait passer directement par la loi.

En revanche, la transmission de décisions reposant sur des opérations transfrontières paraît supposer une modification de la directive. En effet, cette dernière, si elle concerne l'« autorité compétente » d'un État membre, définit celle-ci comme l'autorité désignée par l'État en tant que telle, c'est-à-dire généralement l'administration fiscale ⁽²⁾.

D'autre part, une autre évolution *a priori* utile consisterait à rendre destinataire la Commission européenne (plus exactement sa direction générale de la concurrence) des mêmes informations que les autorités compétentes des États membres. En l'état, si la Commission reçoit bien, au titre de la transmission des décisions fiscales anticipées, des informations, ces dernières restent incomplètes. L'article 8 *bis* de la directive « DAC 1 » modifiée par la directive « DAC 3 »

(1) Réponse à la question écrite n° 1016 posée par Mme Émilie Cariou et publiée le 12 septembre 2017 (Assemblée nationale, XV^e législature, Journal officiel, 22 mai 2018, p. 4235).

(2) Voir ainsi l'article 3 de la directive « DAC 1 » (n° 2011/16/UE du 15 février 2011), qui a été notamment modifiée par la directive DAC 3.

exclut en effet de la communication à la Commission les informations suivantes ⁽¹⁾ :

- identification de la personne morale bénéficiant de la décision ;
- résumé du contenu de la décision, incluant notamment une description des activités et des opérations concernées (sans méconnaître des secrets protégés) ;
- description des critères retenus pour déterminer la méthode de fixation du prix de transfert ou le prix de transfert lui-même (lorsqu’est concerné un accord préalable en matière de prix de transfert) ;
- identification dans les autres États membres de toute autre personne morale susceptible d’être concernée par la décision.

Certaines de ces informations, notamment les trois premières, pourraient présenter un intérêt certain dans le cadre des contrôles de la Commission. Certes, cette dernière dispose déjà de moyens importants, comme en témoignent les affaires précédemment évoquées, mais un renseignement sur des bases automatiques pourrait se révéler précieux.

B. L’APPRÉHENSION ALLEMANDE DES GÉANTS DU NUMÉRIQUE SOUS L’ANGLE DE LA CONCURRENCE

Les grandes multinationales dominantes sur Internet sont appréhendées en droit allemand à travers la concurrence.

Illustration de cette volonté, les modifications à la loi relative à la lutte contre la restriction de la concurrence, entrée en vigueur le 9 juin 2017 et qui est censée pouvoir adapter le droit de la concurrence allemand aux évolutions technologiques induites par la révolution numérique :

- la possibilité pour l’autorité de la concurrence allemande (*Bundeskartellamt*) d’ouvrir une procédure pour abus de position dominante pour mieux appréhender les distorsions concurrentielles sur les plateformes numériques : de nouveaux critères, tels que les effets de réseau ou l’existence de coûts d’adaptation pour les utilisateurs sont ajoutés à ceux déjà en vigueur, relatifs à la part de marché de l’entreprise dans son secteur, à sa puissance financière et à ses accès à la commande publique et aux débouchés ;
- la possibilité de réaliser des contrôles sur certaines opérations à partir du dépassement d’un seuil de valeur d’acquisition d’autres entreprises, permettant de contrôler des acteurs numériques qui réalisent parfois un chiffre d’affaires

(1) En application du 8 de l’article 8 bis de la directive « DAC 1 » modifiée.

inférieur à leur poids économique réel (auparavant, les procédures de contrôle supposaient de dépasser un seuil de chiffre d'affaires) ⁽¹⁾ ;

– la possibilité d'ouvrir des enquêtes sectorielles pour protéger des catégories entières de consommateurs, là où le droit antérieur ne le permettait que pour des secteurs très précis et si des cas individuels étaient en jeu. Concrètement, la mesure vise à étendre la compétence de l'autorité de la concurrence allemande aux opérations de mise en relation de prestataires et de consommateurs.

L'exemple allemand pourrait utilement être repris en France, en l'adaptant aux spécificités du cadre juridique français, afin d'accroître l'association des administrations fiscale et de la concurrence. Les assouplissements en matière de contrôle sont également des pratiques intéressantes sur lesquelles la France pourrait se pencher.

(1) Le rachat de WhatsApp par Facebook avait échappé à cette procédure de contrôle dans la mesure où, si l'acquisition portait sur 14 milliards d'euros, très nettement au-dessus du seuil d'acquisition, le chiffre d'affaires de la société acquise, WhatsApp, était inférieur aux seuils prévus (500 millions d'euros).

CONCLUSION

« *Être libres ou soumis* », c'est en ces termes que le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire, devant la mission d'information le 5 juillet 2018, présentait l'alternative à laquelle l'Union européenne et ses États membres sont confrontés en matière de lutte contre l'évasion fiscale. Faire des choix politiques ambitieux et ouvrir la voie à la fiscalité du XXI^e siècle, ou abdiquer la souveraineté fiscale européenne et subir les pressions des autres pays. Se doter de règles efficaces et justes ou s'exposer aux attaques prédatrices d'entreprises dont la richesse dépasse celle de nombreux États et abandonner les recettes nécessaires au financement de la santé, de l'éducation, des aides sociales, de la justice, des forces de l'ordre et de toutes ces politiques publiques qui assurent le vivre ensemble et fondent l'avenir des sociétés.

Le choix est simple, les solutions plus complexes. Que cette complexité ne soit cependant pas utilisée comme excuse pour l'immobilisme, mais au contraire pousse à l'action et aux évolutions exigées par la situation.

La présente mission d'information s'est attachée à répondre de la manière la plus précise et exhaustive à ce choix. La lutte contre l'évasion fiscale doit être abordée de façon rationnelle et pragmatique tout en excluant la moindre forme de complaisance. Objet politique et sujet technique, elle suppose, pour utilement prospérer, des interventions à plusieurs niveaux, internationaux, européens et français. Indissociable de son contexte international, son approche se doit d'être pluridisciplinaire et globale, associant administrations de contrôle et services économiques, réseau diplomatique, autorités politiques et société civile.

Pour répondre au défi lancé par les entreprises et les pays qui s'appuient sur des pratiques fiscales dommageables, quinze propositions d'ampleur ont été formulées, portant sur l'ensemble des volets pertinents : renforcement des outils juridiques permettant d'imposer les bénéficiaires logés ailleurs, introduction de dispositifs adaptés aux nouvelles formes de l'économie, recommandations pour une action européenne cohérente et protectrice, assurance de garanties pour les contribuables, modernisation des méthodes et moyens de l'administration, développement de la transparence et, enfin, évaluation du phénomène d'évasion fiscale et de l'efficacité des instruments qui la combattent. Portant sur des aspects distincts, chacune de ces quinze propositions vont dans la même direction : celle d'une meilleure justice fiscale.

Tout ne sera pas pour autant réglé : en fiscalité internationale comme ailleurs, les solutions miracles sont malheureusement trop rares, pour ne pas dire inexistantes. À cet égard, des pistes complémentaires à celles empruntées dans le présent rapport paraissent devoir faire l'objet d'explorations futures. Elles seront mentionnées ici en guise de premiers jalons, pour servir de point de départ à celles et ceux qui souhaiteraient approfondir la réflexion engagée par la rapporteure.

Trois axes principaux paraissent ainsi pouvoir faire l'objet d'analyses futures, toujours dans le souci de l'équité fiscale et pour assurer aux règles de la fiscalité française et internationale une indispensable adéquation avec le monde auquel elles s'appliquent.

L'équité fiscale suppose l'exemplarité de ceux qui la promeuvent. S'il n'est pas admissible que des entreprises échappent à leurs obligations fiscales, cela l'est encore moins lorsque, au sein de ces entreprises, l'État détient une participation substantielle. Inacceptable, un tel comportement est également incompréhensible. Comment croire en l'exemplarité de l'État lorsqu'il bénéficie lui-même de montages évasifs ? Comment admettre qu'il participe, sciemment ou non, à sa propre perte en évitant l'impôt qu'il se doit à lui-même ? Face à ces pratiques heureusement rares, mais hélas bien réelles, la consécration juridique du rôle du conseil d'administration dans la détermination de la politique fiscale et dans la validation des choix fiscaux d'une entreprise paraît être une voie qui mériterait d'être empruntée.

L'équité fiscale passe également par des règles permettant aux États de disposer des recettes auxquelles ils peuvent légitimement prétendre, aux contribuables de payer l'impôt en fonction de leurs capacités contributives, et aux opérateurs économiques d'évoluer dans un environnement loyal. Si les deux premiers aspects ont été abordés par la mission, le dernier constitue un complément utile à la réflexion déjà menée. La concurrence, cela a été vu, n'est pas étrangère à la fiscalité. Associer ces deux dimensions pour garantir une concurrence loyale vis à vis des entreprises extérieures à travers une imposition européenne, reposant sur le respect de standards minimums européens en matière sociale, environnementale, commerciale et fiscale, comme le suggère le professeur Alexandre Maitrot de la Motte, permettrait de résoudre de nombreuses difficultés. Perspective de long terme en raison des difficultés politiques auxquelles elle s'expose, une telle initiative doit faire l'objet d'une prise en compte sérieuse dans la mesure où elle permettrait de renforcer la cohésion de l'Union européenne à travers une harmonisation opportune.

L'équité fiscale, enfin, suppose des règles efficaces et modernes tenant compte des évolutions que connaît le monde. Si la révolution numérique lance un défi à la fiscalité internationale, l'autre grande révolution du XXI^e siècle, écologique, pourrait bien apporter une réponse bienvenue. Alors que la part des recettes d'impôt sur les bénéfices dans la richesse des nations se réduit progressivement, la dimension environnementale et écologique, grand défi des temps présents et à venir, pourrait servir de nouveau fondement à la fiscalité des entreprises et permettre de chercher de nouvelles bases imposables, qu'il s'agisse d'intégrer dans l'assiette les externalités négatives que peuvent produire les grandes multinationales du numérique, notamment à travers les émissions dégagées par les infrastructures informatiques, ou de façon plus ambitieuse encore, de repenser le principe même de l'imposition des sociétés à travers le prisme environnemental.

Toutes ces perspectives, pour pouvoir aboutir, supposent une action multilatérale. C'est également d'une telle action, d'un tel niveau que viendra le salut contre l'évasion fiscale. Les initiatives nationales ne sont pour autant pas impossibles, heureusement, et elles sont nécessaires. La rapporteure l'a démontré en formulant de nombreuses propositions en ce sens.

Il n'en reste pas moins certain que c'est bien par une action multilatérale que les clés seront trouvées. Le mal est international, le remède doit l'être aussi.

La France, dans ce contexte doit tenir son rang et poursuivre son ambitieux travail auprès de ses partenaires pour que le *momentum* actuel, marqué par des progrès inédit dans la lutte contre l'évasion fiscale, soit mis à profit. Si rien n'est fait par les États, le risque est de laisser passer une occasion politique unique.

TRAVAUX DE LA COMMISSION

Lors de sa réunion du mercredi 12 septembre 2018, la commission examine le rapport de la mission d'information sur l'optimisation et l'évasion fiscales.

M. Jean-François Parigi, président de la mission d'information. La multiplication, ces dernières années, des révélations sur des pratiques de fraude et d'évasion fiscales à grande échelle, impliquant des personnalités et des entreprises connues, a eu pour effet d'exacerber, parmi les citoyens, un sentiment d'incompréhension et de refus : incompréhension face à une situation où ceux qui disposent des moyens et des ressources les plus importants sont ceux-là mêmes qui cherchent, à travers des montages complexes, à échapper à leur obligation fiscale légitime ; refus de l'injustice fiscale qu'une telle situation engendre. Les attentes fortes de nos concitoyens appellent une réponse tout aussi forte des pouvoirs publics. Tandis que les scandales de fraude et d'évasion se multiplient, la riposte, elle, s'organise.

La dernière mission d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale consacrée à l'évasion fiscale internationale, conduite par Éric Woerth et dont Pierre-Alain Muet était le rapporteur, remonte à 2013. Cette mission s'est attachée à présenter les types de montages ainsi que les pratiques dommageables, et a formulé plusieurs propositions, dont certaines ont été traduites ultérieurement dans la loi.

Depuis, la situation a grandement évolué, et le monde a connu d'importantes avancées. L'ambitieux projet BEPS – pour *base erosion and profit shifting*, soit « érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices » – de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), à travers ses quinze actions, propose plusieurs pistes pour lutter contre les pratiques d'évitement de l'impôt auxquelles se livrent les entreprises. L'Union européenne n'est pas en reste. Depuis 2015, elle a lancé de nombreuses initiatives renforçant les moyens de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. La dernière d'entre elles, datant de mars 2018, consiste en un paquet sur la fiscalité numérique. La France, quant à elle, joue un rôle moteur en la matière, en Europe comme à l'international. Par ses incessants efforts, elle a suscité d'importants progrès.

Il reste néanmoins beaucoup à faire, au niveau national mais aussi, surtout, au-delà. Ici réside l'une des principales difficultés relatives à la lutte contre l'évasion fiscale : la concurrence – pour ne pas dire la guerre – à laquelle se livrent les États. Le problème est international, la réponse doit donc l'être aussi.

Dans ces conditions, la commission des finances a jugé opportun de créer, le 8 février 2018, une mission d'information consacrée à l'optimisation et à l'évasion fiscales. J'ai eu l'honneur de la présider aux côtés de la rapporteure, Bénédicte Peyrol. En étaient également membres cinq de nos collègues : Jean-Paul Mattei pour le groupe du Mouvement Démocrate et apparentés, Lise Magnier pour le groupe UDI, Agir et Indépendants, Valérie Rabault pour le groupe Socialistes et apparentés, Éric Coquerel pour le groupe La France insoumise, Fabien Roussel pour le groupe de la Gauche démocrate et républicaine. Le pluralisme politique de cette mission, loin de constituer un handicap, s'est révélé être une force. Un sujet tel que la lutte contre l'évasion fiscale doit dépasser les clivages politiques. Un consensus est possible, et même nécessaire, pour parvenir à une meilleure justice fiscale. Si les moyens peuvent faire l'objet de divergences, la fin, elle, réunit l'ensemble des sensibilités.

Dès sa réunion constitutive du 22 février 2018, et ainsi qu'elle l'a annoncé à la commission des finances lors d'une présentation le 13 mars suivant, la mission a fait le choix de concentrer ses travaux sur l'évasion et l'optimisation fiscales des entreprises au regard de l'impôt sur les sociétés. D'autres impôts font l'objet d'évitement, y compris de la part des particuliers. Toutefois, l'impôt sur les sociétés revêt une dimension symbolique forte, outre qu'il emporte des enjeux budgétaires évidents dans le contexte économique et social que nous connaissons. Ce sujet a de surcroît fait l'objet d'importants travaux européens et internationaux.

Il a en outre été décidé de ne pas aborder la fraude en tant que telle. Cette dernière, ne présentant pas le même enjeu de définition ni les mêmes défis que l'optimisation et l'évasion fiscales, doit faire l'objet de mesures particulières, comme celles qui ont été présentées dans le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude.

Enfin, la mission a inscrit ses travaux dans la continuité de ceux qui ont été réalisés en 2013, sans pour autant les répéter. Cette continuité était nécessaire pour analyser le chemin parcouru ces cinq dernières années et identifier les pistes d'amélioration envisageables.

La rapporteure, à laquelle je tiens ici à adresser mes plus vifs remerciements, a souhaité donner aux travaux de la mission un angle original, que j'ai immédiatement partagé en raison de sa pertinence : tenir systématiquement compte du contexte international des intérêts de la France, dépasser la seule approche fiscale traditionnelle pour faire porter la réflexion sur d'autres dimensions – la diplomatie en particulier. Un souci permanent de responsabilité a animé nos travaux. Nous devons dégager des pistes d'évolution concrètes et utiles, sans pour autant céder à la facilité qui aurait consisté, par des suggestions impossibles à mettre en œuvre, à engranger des gains politiques. Une telle facilité n'aurait pas fait honneur aux missions de contrôle et d'évaluation du Parlement, et se serait inévitablement traduite, en dernière analyse, par une déception des citoyens. Enfin, un travail pédagogique a été entrepris pour tenter de clarifier des

notions et des chiffres souvent mal appréhendés et employés à mauvais escient, parfois à dessein, nourrissant une forme d’hystérie dans le débat public.

Plus de vingt auditions ont été conduites. Elles ont mobilisé plus de soixante participants, associant indifféremment des administrations de l’État – direction des vérifications nationales et internationales, direction de la législation fiscale, directions des affaires juridiques des ministères économiques et financiers –, des institutions internationales – l’OCDE –, des organisations non gouvernementales et syndicales, des entreprises, des économistes ou encore des avocats et des universitaires – la liste n’est pas exhaustive. À ce cycle complet d’auditions s’est ajouté un déplacement à Bruxelles auprès de la Commission européenne et des représentations permanentes de l’Allemagne, de l’Espagne, de l’Italie et des Pays-Bas. Je souhaite remercier l’ensemble des personnes qui, par leur expertise, ont contribué à éclairer les travaux de la mission.

Ces auditions et rencontres, toutes précieuses, ont utilement alimenté la réflexion de la rapporteure en vue de l’élaboration de propositions concrètes et ambitieuses. Une quarantaine de recommandations sont ainsi émises sur l’ensemble des sujets abordés. Sur cette base, quinze propositions ont été jugées le plus à même d’améliorer la lutte contre l’évasion fiscale. Je souscris entièrement à l’ensemble de ces propositions et recommandations. Celles-ci sont présentées de façon synthétique en début de rapport, et font l’objet de développements et d’analyses détaillés tout au long du document.

Le rapport présente un état des lieux complet et nécessaire des nombreuses évolutions qu’a connues la lutte contre l’évasion fiscale ces cinq dernières années. Il établit ensuite un diagnostic et propose des remèdes pertinents. Aboutissement d’un long travail, dont la qualité évidente doit beaucoup à l’expertise indéniable de la rapporteure, Bénédicte Peyrol, ce rapport, par son approche originale et par l’ambition qu’il affiche, devrait compter pour l’avenir. Je formule le souhait qu’il constitue non l’achèvement de la lutte contre l’évasion fiscale internationale, mais un jalon important susceptible d’accentuer cette lutte, et ainsi de renforcer la justice fiscale mondiale tant attendue par nos concitoyens.

Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure de la mission d’information.
Après plusieurs mois de travaux, le temps est venu de présenter les conclusions de cette mission qui nous a longuement occupés, et à l’occasion de laquelle nous avons pris beaucoup de plaisir à travailler ensemble.

Attaque contre la démocratie, atteinte au consentement de l’impôt, pratiques qui érodent les finances publiques et compromettent la réalisation d’ambitieuses politiques publiques : l’évasion fiscale est un fléau qui gangrène nos sociétés. Chacun d’entre nous, sur ces bancs, a eu l’occasion de le souligner. Cette année 2018 a d’ailleurs offert à plusieurs reprises à notre commission l’opportunité de traiter ce sujet. Nous avons ainsi évoqué le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude. Nous avons en outre examiné une proposition de loi de Fabien Roussel sur les paradis fiscaux, dont les travaux ont pu utilement enrichir

nos réflexions ainsi que le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, et un projet de loi portant sur la ratification de la Convention multilatérale de l'OCDE dont j'étais rapporteure pour avis. Nul doute que le prochain projet de loi de finances sera également l'occasion de débattre de ce sujet. Le rapport qui vous est soumis contient d'ailleurs des pistes destinées à l'alimenter.

Venons-en à la présentation du rapport, qui traduit la conclusion des travaux de cette mission d'information. Comme l'a souligné son président, Jean-François Parigi, ces travaux ont associé un grand nombre de personnes d'horizons variés, car il nous semblait indispensable d'entendre tous les interlocuteurs. Cette variété de profils s'explique aussi par le prisme original que nous avons retenu, dont nous vous avons fait part lors de la présentation du lancement de cette mission, le 13 mars dernier : ne pas se cantonner à la seule dimension fiscale ni aux seuls aspects techniques et juridiques, mais aborder la question sous un angle global touchant également à la diplomatie et à l'économie de la France. Par ailleurs, il nous a semblé non seulement utile, mais aussi nécessaire de consacrer une partie du rapport à une clarification des contours des questions liées à l'évasion fiscale.

J'apporterai tout d'abord quelques précisions sur la forme de ce rapport, avant d'aborder le fond.

Les dimensions novatrices pour un rapport parlementaire consacré à l'évasion fiscale, auxquelles je faisais référence, de même qu'un souci d'être aussi précis que possible pour aboutir à des pistes opérationnelles, expliquent le volume assez copieux du document. Telle n'était pas votre commande initiale, monsieur le président, vous qui aviez préconisé un dossier synthétique. C'est pourquoi ce rapport est doublé d'une synthèse de 40 pages qui permet, en une dizaine de minutes, d'obtenir une vision très complète du contenu du document. Nous avons de surcroît élaboré une feuille de route opérationnelle, détaillant les niveaux d'intervention et le calendrier que nous nous fixons – car le travail se poursuivra bien évidemment après la présentation de ce rapport. En annexe figure la liste des trente-huit recommandations, détaillées tout au long du rapport. Elles constituent des pistes d'évolution et ont servi de base à la quasi-totalité des quinze propositions que je qualifierais de « phares ». Certaines de ces dernières correspondent exactement à l'une de ces recommandations, tandis que d'autres en agrègent plusieurs.

J'en viens désormais au fond du rapport, c'est-à-dire à l'essentiel. Ainsi que le président de la mission d'information l'a rappelé, nous avons décidé de concentrer nos travaux sur l'évasion fiscale des entreprises à travers l'impôt sur les sociétés.

Les développements du rapport débutent par une partie préliminaire essentiellement pédagogique. Nous avons indiqué, lors du lancement de la mission en mars dernier, qu'un effort de clarification serait effectué sur le contenu des termes « évasion », « optimisation agressive » ou encore « optimisation », et

qu'un accent serait porté sur l'évaluation chiffrée de ces pratiques. En effet, les estimations souvent avancées dans le débat public varient considérablement, et ne portent pas toutes sur les mêmes notions. Au quatuor classique réunissant la fraude, l'évasion, l'optimisation agressive et l'optimisation admise, nous préférons une distinction plus fine reposant non plus sur la légalité des comportements, mais sur les notions de substance économique et d'artificialité. Cette clarification n'a ni pour objet, ni pour effet de réduire le champ de ce qui n'est pas admissible et doit être sanctionné. Il s'agit de précisions méthodologiques faites dans un souci de lisibilité, visant une meilleure appréhension de ce qui est acceptable fiscalement et de ce qui ne l'est pas. Le rapport contient ainsi un organigramme qui, en fonction des opérations, permet d'identifier ce qui relève de la fraude, de l'évasion ou du cadre admis.

S'agissant des évaluations, le rapport ne propose pas d'estimations chiffrées, mais étudie celles qui existent et les méthodes sur lesquelles elles s'appuient. Il en ressort que certains chiffres doivent être appréhendés avec précaution, tandis que d'autres méritent que soit précisé le périmètre qu'ils recouvrent. À titre d'exemple, le montant de 60 à 80 milliards d'euros régulièrement avancé est issu d'une estimation du syndicat Solidaires Finances publiques, réalisée sur la base des données du contrôle fiscal – méthode reconnue, mais qui peut conduire à des surestimations. Surtout, contrairement à ce qui est souvent affirmé, cette estimation ne concerne pas le seul impôt sur les sociétés et les entreprises, mais embrasse bien tous les impôts – impôt sur le revenu, TVA, impôt sur les sociétés, taxes locales, fiscalité du patrimoine, *etc.* – et est surtout concentrée sur la fraude.

Face aux difficultés méthodologiques et à la variété des chiffres en jeu, il nous a semblé indispensable que l'administration française réalise enfin une évaluation de l'impact de la fraude et de l'évasion fiscales, en associant des experts de différents horizons et en s'accordant, avant tout, sur une méthode.

Toujours dans le volet pédagogique du rapport, il nous a semblé opportun de rappeler le chemin parcouru depuis la dernière mission consacrée à ce sujet, en 2013, sous la présidence d'Éric Woerth. Nous assistons, depuis, à une forte prise de conscience internationale. Elle est le fait, d'abord, de l'OCDE, via son ambitieux projet BEPS, dont nous avons eu à connaître avant l'été à travers la Convention multilatérale à laquelle je faisais référence plus tôt. Elle est le fait, ensuite, de l'Union européenne, avec la multiplication d'importantes initiatives : projet d'assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés (ACCIS), directives anti-évasion fiscale, information des administrations, liste commune des paradis fiscaux et, dernièrement, taxation du numérique.

Enfin, cette partie préliminaire du rapport s'attache à rappeler ce qui doit être une évidence pour nous, législateur, mais qui est parfois oublié : une action législative responsable s'exerce dans un cadre juridique contraint qui limite certaines marges de manœuvre. Ces limites résident dans le droit constitutionnel, le droit de l'Union européenne et les conventions fiscales internationales. Il nous a

semblé qu'une action de législateur responsable supposait d'émettre des propositions pouvant connaître une traduction effective dans notre droit, sans recourir à la facilité consistant à proposer des pistes révolutionnaires mais contraires aux normes que le droit est tenu de respecter – et, de ce fait, inapplicables. Rassurez-vous toutefois, cette responsabilité ne signifie nullement l'inaction. Vous pourrez le constater dans les propositions que nous vous soumettons.

Au terme de la présentation de ce volet pédagogique, il me reste à vous soumettre les orientations du rapport.

Ainsi que je vous l'ai indiqué, nous avons retenu une approche originale qui associe les dimensions diplomatique et économique. C'est dans un tel contexte que la première partie du rapport aborde les moyens permettant de développer l'assiette fiscale française, et ceci à travers quatre volets : l'établissement stable, la valorisation des transactions, les outils anti-abus et l'attractivité du territoire français, s'agissant notamment de la propriété intellectuelle et de la diplomatie fiscale. Le diptyque classique de la fiscalité internationale repose d'une part sur le droit d'imposer, et d'autre part sur la valorisation de l'assiette une fois ce droit reconnu. Sans droit d'imposer, il ne peut y avoir d'assiette. Sans valorisation, il y a théoriquement une assiette, mais elle peut être dérisoire. Les questions liées au droit d'imposer ont connu d'importants progrès, que nous présentons. Au-delà, la valorisation de l'assiette m'a semblé constituer un point absolument essentiel. Elle renvoie aux questions de manipulation des prix de transfert.

Je rappelle que les prix transfert n'ont rien de dommageable en tant que tels. C'est leur manipulation abusive qui présente des difficultés. Il est donc indispensable de mieux valoriser l'assiette en luttant plus efficacement contre les manipulations de prix de transfert.

À cet égard, nous avançons une proposition reposant sur deux piliers.

Il s'agit en premier lieu de clarifier les différentes méthodes de valorisation. Celles-ci sont au nombre de cinq, chacune ayant ses forces et ses faiblesses. Au cours des auditions, il est apparu que l'administration tendait à employer essentiellement l'une d'entre elles, dite méthode transactionnelle de la marge nette, ou *transactional net margin method* (TNMM), même lorsque cela ne se justifiait pas. Il paraît opportun d'encadrer l'action de l'administration et, surtout, de l'accompagner dans un usage plus fréquent, lorsqu'il est pertinent, de la méthode dite du partage des bénéfices, ou *profit split*. Cela améliorerait la relation de confiance entre l'administration et les entreprises, et éviterait de surcroît que l'action de l'administration se trouve fragilisée au contentieux du fait d'un recours inapproprié à telle ou telle méthode.

En second lieu, il paraît impératif d'enrichir le droit applicable en matière de prix de transfert. Cela implique notamment de mener une réflexion sur l'évolution du contenu de l'article 57 du code général des impôts, qui remonte aux

années 1930 et dont la rédaction est lapidaire. Dans le même dessein s'avère nécessaire un développement des instructions fiscales, voire l'adoption d'une charte en matière de prix de transfert qui, comme celle qui est consacrée aux droits du contribuable vérifié, serait opposable.

S'agissant des outils anti-abus, le rapport dresse un panorama des principaux dispositifs existants et de leur rendement. Nos travaux se sont concentrés sur l'abus de droit et les clauses anti-abus. Nous en appelons à une clarification à cet égard, la multiplication des clauses anti-abus rendant leur articulation assez illisible. Nous proposons également d'assouplir l'abus de droit. Cette mesure, qui avait été suggérée par la mission de 2013, s'était heurtée à une censure du Conseil constitutionnel. Dans le souci de responsabilité qui nous anime, nous avons tenu compte de cette censure. Nous proposons en conséquence un abus de droit à deux étages. Le premier étage rendrait l'outil, d'une redoutable efficacité, applicable aux montages dont le but est principalement fiscal, mais sans majoration automatique. Le second étage, quant à lui, correspondrait à l'outil actuel et viserait les montages exclusivement fiscaux, avec majoration de 80 %. Une procédure de rescrit particulière est également proposée. Ajoutons que la proposition que j'avance anticipe la transposition de la directive relative à la lutte contre l'évasion fiscale, dite ATAD – pour *anti tax avoidance directive* –, qui prévoit une clause anti-abus générale. Par conséquent, la proposition de dispositif anti-abus à double étage que je vous soumetts permet de transposer la directive ATAD, en articulant l'article L. 64 du livre des procédures fiscales avec cette nouvelle clause.

Parmi les outils anti-abus, nous avons étudié tout particulièrement ceux qui portent sur la déductibilité des charges financières. Nous proposons le renforcement de certains d'entre eux, et appelons à la plus grande vigilance dans le cadre de la transposition de la directive ATAD sur ce sujet qui devrait intervenir dans le projet de loi de finances pour 2019.

L'attractivité, je le disais, a elle aussi été prise en compte. Son renforcement est indispensable dans un contexte de concurrence économique et fiscale. S'il faut, bien évidemment, lutter contre l'optimisation fiscale à travers des dispositifs anti-abus, il faut aussi s'attacher à préserver une base fiscale en France, sachant que nous évoluons dans un monde ouvert. Nos réflexions sur de nouveaux dispositifs doivent donc être systématiquement sous-tendues par l'enjeu de l'attractivité de la France, de son territoire et de son droit fiscal. Il ne s'agit évidemment pas de rendre la France attractive en la transformant en un paradis fiscal, bien au contraire. C'est en exploitant les atouts français que, dans un cadre fiscal vertueux, nous avancerons.

Un point essentiel de l'attractivité est souvent négligé, même s'il a ici d'ardents promoteurs : la sécurité juridique. Un droit fiscal plus stable et prévisible est essentiel. Il est en outre incontournable de développer les rescrits, notamment en matière de prix de transfert. Enfin, s'il faut se montrer inflexible

avec ceux qui pratiquent l'évasion fiscale, il paraît pertinent de valoriser ceux qui sont vertueux.

Nous avons également analysé l'imposition des actifs incorporels, dans le contexte d'une réforme fiscale américaine particulièrement agressive sur ce point. L'évolution du régime fiscal des brevets, cette *patent box* française jugée dommageable par l'OCDE et par l'Union européenne, devrait intervenir dans le prochain projet de loi de finances. C'est une évolution favorable, qui n'amointrit toutefois pas la nécessité de rester attentif au maintien de l'attractivité du pays.

Ces questions font également écho à celle de la diplomatie fiscale, que le rapport propose de placer au centre de l'action française. Notre pays bénéficie d'une stabilité que nombre de ses voisins lui envie. Il dispose du deuxième réseau diplomatique au monde. Ces atouts constituent des forces qui doivent être exploitées pour inciter des pays étrangers à évoluer favorablement sur les sujets fiscaux. Ces sujets doivent d'ailleurs être systématiquement pris en compte dans le cadre des rencontres officielles.

La France doit peser de tout son poids à cet égard, tout particulièrement dans l'Union européenne. Certains États membres, heureusement peu nombreux, ne jouent pas le jeu en matière fiscale. Je pense notamment à Malte ou à l'Irlande. Consacrer pleinement la lutte contre l'évasion fiscale dans l'Union, au titre du semestre européen, et valoriser le code de conduite européen en matière de fiscalité des entreprises, sont autant d'actions susceptibles de porter des fruits rapidement. Parallèlement, il est indispensable d'accompagner les États membres dont le modèle repose sur la fiscalité vers un modèle plus vertueux. L'Irlande, par exemple, a vu ses conditions de financement très allégées à la suite des records de croissance dus à son attractivité fiscale numérique. Toutefois, cette croissance est au moins en partie artificielle. Imposer à l'Irlande un changement radical aurait des conséquences très lourdes pour le pays et sa population. Il faut donc être ferme, mais proposer une véritable évolution et une véritable transition.

La diplomatie fiscale est d'autant plus indispensable que le monde se fait instable. Là aussi, la France doit peser de tout son poids face à ses partenaires pour assurer le respect des conventions fiscales, dont beaucoup sont méconnues par l'autre partie. J'évoquais plus tôt la réforme fiscale américaine. Elle appelle une réponse claire de la France, mais aussi, et surtout, de l'Union européenne.

Enfin, la diplomatie fiscale de notre pays nous concerne, nous parlementaires, au premier chef. Il est donc proposé de renforcer substantiellement l'association du Parlement dans les négociations des conventions fiscales, d'enrichir l'information du Parlement et d'accroître le rôle de ce dernier dans le cadre décisionnel européen. À cet égard, il semble souhaitable que le Parlement, avant les réunions du Conseil européen et du Conseil de l'Union européenne, puisse donner au Gouvernement un mandat politique de négociation. Cela accroîtrait la démocratisation du processus et renforcerait la position de la France, dont la légitimité se trouverait accrue à travers le cadre parlementaire.

Notre monde se transforme également sous l'effet de la numérisation et de la financiarisation de l'économie, qui posent de sérieux défis fiscaux. C'est à ces défis que la deuxième partie du rapport s'attache à répondre.

La numérisation de l'économie a bouleversé les règles fiscales traditionnelles, et ne concerne pas les seuls géants de l'Internet. Tous les secteurs sont touchés. C'est là une nouvelle révolution, après la révolution industrielle. Le rapport fait état de ces défis et tente d'apporter une réponse – à tout le moins, un éclairage – sur les conséquences que pourrait avoir une adaptation intégrale des règles fiscales à la numérisation, notamment à travers la question d'un glissement de la valeur vers les marchés de consommation. Là aussi, le prisme économique a été pris en compte. Pour autant, une évaluation complète par la France et par l'Union européenne, ainsi qu'une position commune de l'Union, nous ont semblé indispensables.

Une fois les défis posés, vient le temps des réponses. Le cadre d'action pertinent est international, mais il n'existe pas de consensus en la matière. L'Union européenne, autre cadre d'action efficace, a en revanche considérablement avancé sur ces questions. Le projet d'assiette commune consolidée, dit ACCIS, bien qu'il ne soit pas cantonné à l'économie numérique, apporte une réponse qui doit trouver, de notre part, un soutien appuyé. Ce projet, relancé par la Commission européenne en 2016, a semblé s'enliser mais a trouvé un nouveau souffle, notamment sous l'impulsion de la France. Son premier volet, l'assiette commune, pourrait aboutir dès 2019.

Parallèlement au soutien au projet ACCIS, il importera d'appuyer le paquet européen de mars dernier sur la fiscalité numérique. Celui-ci propose deux solutions. La première, de court terme, réside dans une taxe de 3 % appliquée aux revenus tirés de certains services numériques. La seconde, structurelle et de long terme, repose sur le principe de présence numérique significative. Elle permettra de lutter contre les schémas abusifs, notamment ceux des géants du numérique, grâce à la notion d'établissement stable virtuel.

La taxe sur les services numériques (TSN) est opportune, mais doit impérativement rester une solution de court terme, sans se pérenniser. Ce qui est essentiel est bien la solution structurelle d'établissement stable virtuel. Aussi le rapport préconise-t-il de limiter la durée d'application de la TSN à deux ans, pour inciter les pays à avancer vers la solution de long terme qu'est l'établissement stable virtuel.

Les propositions de notre rapport sur l'économie numérique se déclinent en plusieurs scénarios.

Le scénario idéal suppose des progrès sur le projet ACCIS et la TSN, conduisant à limiter la durée de celle-ci à deux ans, pour avancer le plus rapidement possible sur l'établissement stable virtuel. Il sera aussi l'occasion de réaliser une évaluation complète de l'impact du projet ACCIS.

Le scénario de repli, si les négociations européennes sur la TSN s'enlisent et que le projet ACCIS ne connaît pas d'avancée notable, prévoit une double action au niveau national. Il s'agit tout d'abord de consacrer en droit français l'établissement stable virtuel, le cas échéant avec quelques améliorations par rapport à la proposition européenne. Il s'agit d'autre part de créer en droit français une taxe spéciale anti-abus, qui pourrait s'inspirer de dispositifs étrangers mais qui devra éviter les écueils constitutionnels.

Parallèlement au défi de la numérisation, le rapport aborde les questions de la financiarisation de l'économie à travers deux prismes : la lutte contre les paradis fiscaux et la transparence. Il propose une série de mesures renforçant la lutte contre les paradis fiscaux, qu'il s'agisse d'États ou territoires non coopératifs – les fameux ETNC – ou de pays à régime fiscal privilégié. Ici aussi, outre les propositions accroissant l'efficacité des outils, nous suggérons une meilleure information du Parlement.

En matière de transparence financière et fiscale, le rapport préconise une ouverture accrue mais encadrée du registre des *trusts*. Rappelons que la publicité de ce dernier avait été censurée par le Conseil Constitutionnel pour atteinte à la vie privée. La transparence imposée aux banques et intermédiaires fiscaux et financiers est également abordée dans ce volet.

La troisième et dernière partie du rapport est consacrée à l'acteur sans lequel la lutte contre l'évasion fiscale serait un vain mot : l'administration.

Pour agir efficacement, l'administration doit disposer de données. Jamais celles-ci n'ont été aussi abondantes, qu'il s'agisse de la documentation en matière de prix transfert ou des échanges d'informations entre administrations. Se pose toutefois la question des outils permettant d'exploiter ces éléments. Le rapport encourage le développement de l'exploration de données – ou *data mining* – ainsi que des outils d'intelligence artificielle, de même qu'une approche des contrôles sur leur intégralité, depuis le lancement jusqu'à la conclusion contentieuse, afin d'enrichir les contrôles futurs.

L'administration dispose aussi d'un outil efficace : la déclaration pays par pays des entreprises. La question de sa publicité fait débat. Le rapport propose de soutenir une telle publicité au niveau de l'Union européenne – une proposition de directive est d'ailleurs en discussion en ce sens. Dans l'attente de son aboutissement, le rapport propose d'organiser en France une publicité ciblée à destination de journalistes et d'organisations non gouvernementales accrédités à cet effet.

Parallèlement à ces moyens techniques, nous avons étudié les moyens humains. Un enrichissement de l'expertise de l'administration pourrait – du moins, le rapport le propose-t-il – passer par un accroissement des perspectives de mobilité entrante et sortante. L'administration bénéficierait ainsi des compétences d'experts fiscaux et d'avocats extérieurs, tandis que les fonctionnaires

enrichiraient leur parcours et leurs compétences d'expériences dans des entreprises ou des cabinets privés. Mutuellement bénéfiques, ces mobilités devraient prévoir des garanties pour éviter tout conflit d'intérêts. L'ouverture de l'administration reste, en tout état de cause, une chance qu'il faut saisir.

Cette partie du rapport traite en outre de l'intégration de la lutte contre l'évasion fiscale dans un contexte économique international. Nous proposons ainsi que soient systématiquement associés à l'administration fiscale les services compétents en matière diplomatique et économique.

Enfin, pour dépasser le cadre traditionnel de réflexion sur l'évasion fiscale, des pistes alternatives ont été abordées. L'une porte sur le droit de la concurrence, que la Commission européenne, mais aussi l'Allemagne, exploitent pour renforcer la justice fiscale. Deux autres pistes, évoquées dans la conclusion du rapport, sont certainement plus lointaines, mais aussi très ambitieuses.

La première consisterait à mettre en place, au niveau de l'Union européenne, une taxe à l'égard des entreprises étrangères qui ne respecteraient pas les standards européens minimaux en matière sociale, environnementale, fiscale et commerciale. Elle assurerait une plus grande justice fiscale, mais lutterait aussi contre le *dumping* fiscal de certains États ou les atteintes à l'environnement.

La seconde, qui constitue en quelque sorte une prise de distance vis-à-vis des règles fiscales actuelles, propose d'engager une réflexion sur un changement de paradigme pour identifier de nouvelles assiettes. À cet égard, une piste intéressante pourrait résider dans la prise en compte du prisme environnemental, notamment vis-à-vis des acteurs du numérique et des externalités négatives qu'ils peuvent engendrer.

Quelles que soient nos affinités politiques, nous nous accordons tous à considérer que la lutte contre l'évasion fiscale doit constituer une priorité qui dépasse les clivages partisans.

Je crois vous avoir présenté l'ensemble des conclusions de la mission et ses principales propositions. Celles-ci sont de divers ordres et s'inscrivent dans des temporalités variées. Toutes sont cependant importantes, qu'il s'agisse de renforcer certains outils, d'en créer de nouveaux, d'améliorer la prise en compte par les autorités de la question fiscale internationale, ou encore de développer les moyens de l'administration. Leur niveau d'action est variable, depuis l'OCDE jusqu'à l'Union européenne ou la France. En dépit de cette variété, l'objectif qu'elles poursuivent est identique : améliorer la lutte contre l'évasion fiscale et renforcer la justice fiscale.

Avant de répondre à vos questions et de vous demander d'accepter la publication de ce rapport, je souhaite remercier vivement le président de cette mission, Jean-François Parigi, qui m'a accompagnée tout au long des auditions. Mes remerciements vont également au président de la commission des finances, Éric Woerth, qui m'a fait confiance malgré mon jeune âge – l'argument m'a été

opposé... – et m’a confié une telle tâche. Enfin, je tiens à remercier l’administrateur de la commission des finances mis à la disposition de la mission d’information.

M. le président Éric Woerth. Dans les sujets de ce type, de nombreuses propositions ayant déjà été discutées par le passé sont reprises et affinées. Il importe par-dessus tout de rendre possible leur mise en œuvre. L’applicabilité des mesures est en effet une question essentielle, qu’elle se place aux échelons français, européen, voire mondial. En la matière, les intérêts des uns et des autres divergent. Vous parliez, madame la rapporteure, de la déclaration pays par pays des entreprises. Ce sujet soulève des questions de concurrence et de transmission d’informations à des acteurs qui pourraient en faire un mauvais usage – notamment des concurrents américains ou asiatiques de toute nature, susceptibles de fragiliser les entreprises françaises ou européennes. Nous devons certes vivre dans un monde de transparence, mais nous garder d’être naïfs. C’est toute la complexité de ce sujet.

Sans aucunement remettre en cause l’expertise de l’administration fiscale, il faut souligner que le sujet des prix de transfert est extraordinairement compliqué, précis et consommateur de temps comme d’informations – avec notamment la nécessité de mettre en œuvre des grilles de référence.

M. Joël Giraud, rapporteur général. Je souhaite remercier le président et la rapporteure de la mission d’information pour cette présentation tout à la fois complète et synthétique, sur un sujet complexe qui ne connaît pas de réponse évidente ou facile. L’exercice auquel vous vous êtes livrés présente le mérite d’éviter toute tentation démagogique, au profit de l’efficacité. Vos travaux et vos conclusions en sont d’autant plus pertinents. Le volet pédagogique préliminaire de votre rapport me paraît particulièrement intéressant, de même que votre souci de mettre en perspective vos réflexions fiscales et juridiques avec la dimension diplomatique européenne ainsi qu’avec la dimension de la démocratie parlementaire – laquelle n’est pas vécue de la même façon dans les pays du Nord et du Sud.

Vos quinze propositions sont très variées et fournissent des moyens pour lutter efficacement contre l’évasion fiscale et répondre à ses défis, liés en particulier à la numérisation de l’économie. Sur ce sujet, une question me semble importante. À l’occasion de la réunion informelle des ministres des affaires économiques et financières des vingt-sept États membres qui s’est tenue à Vienne le 8 septembre dernier, le ministre français, M. Le Maire, a prôné l’application limitée dans le temps d’une taxe européenne sur les services numériques, dans l’attente d’un accord à l’échelle internationale. Il s’agirait ainsi d’une disposition temporaire, ou *sunset clause*.

Parmi vos quinze propositions, monsieur le président et madame la rapporteure, l’une touche aux réponses à apporter à la numérisation de l’économie. Elle envisage, dans un scénario de bon avancement des négociations européennes,

la limitation à deux ans de la durée d'application de la taxe sur les services numériques. Quels atouts aurait une telle clause temporaire, au regard de la *sunset clause* évoquée par M. Le Maire ?

Mme Émilie Cariou. Je salue le travail de haut niveau, technique et extrêmement fouillé qu'a mené la rapporteure. Cette dernière vient de rappeler, à juste titre, que nous nous trouvons dans un cadre juridique assez contraint, tant communautaire que constitutionnel. J'ajouterai que parfois, nos traités commerciaux nous imposent certaines barrières.

À de nombreuses reprises dans les années 2000, nos dispositifs anti-abus ont été très sévèrement sanctionnés par la Cour de justice de l'Union européenne. Progressivement, nous avons vu les outils de l'administration fiscale rétrécir comme peau de chagrin face aux arrêts de la Cour. Celle-ci s'est souvent référée aux textes relatifs à la liberté de circulation des capitaux pour interdire des dispositions anti-évasion fiscale qui permettaient d'imposer en France une assiette avant qu'elle ne s'évade. Madame la rapporteure, n'y a-t-il pas là un enjeu de négociation communautaire ? Sans remettre en cause les principes inscrits dans les traités, peut-être serait-il possible d'introduire des modulations afin de pouvoir établir et localiser une assiette fiscale.

Concernant la numérisation de l'économie, je partage l'avis selon lequel la taxe sur les services numériques doit être transitoire. Il ne peut s'agir d'une solution pérenne. En effet, la numérisation de l'économie rend possible une évasion de la valeur partout dans le monde, et ce pour de multiples activités économiques, depuis la production de services jusqu'à la fabrication de biens industriels. À terme, il faudra déterminer la manière dont nous parviendrons à localiser la valeur créée en Europe. Pour les activités purement numériques, le principe d'un établissement stable virtuel est intéressant. La France en a porté une quinzaine de versions dans ses négociations avec l'OCDE. La version actuelle, qu'a présentée Alain Lamassoure, rattache l'établissement stable à la collecte des données. Est-ce, d'après vous, une option viable, madame la rapporteure ?

Enfin, je trouve très intéressante, madame la rapporteure, votre proposition de mieux articuler notre procédure d'abus de droit avec les clauses anti-abus. Il s'avère en effet que les perceptions de l'abus de droit et de l'anti-abus ne sont pas uniformes. De ce point de vue, il serait pertinent d'harmoniser notre réglementation avec la réglementation communautaire.

M. le président Éric Woerth. Rappelons que nous avons proposé une définition de l'établissement stable virtuel assez proche de celles qui circulent actuellement.

Mme Véronique Louwagie. À mon tour, je salue le travail ambitieux réalisé par le président et la rapporteure de cette mission d'information.

Madame la rapporteure, vous avez précisé la distinction entre la fraude et l'optimisation fiscale, simple ou agressive, dont chacune donne lieu à de l'évasion

fiscale. À cet égard, les questions d'équité et de justice fiscales nous préoccupent tous.

Vous évoquez également la particularité de la France et son attractivité, qu'il faut se garder de mettre en péril, et soulignez le caractère avantageux de certaines dispositions fiscales, notamment en matière de droit de la propriété intellectuelle. Nous avons là des opportunités fiscales, dont vous estimez qu'elles doivent être maintenues. Madame la rapporteure, donnez-vous dans ce rapport une définition de l'optimisation et de l'opportunité fiscales ? Quelles sont les limites de l'une et de l'autre ? En nous situant à la ligne de crête entre ces deux notions, ne sommes-nous pas en situation de contradiction ? Il me paraît important de bien définir ces sujets.

J'en viens, madame la rapporteure, à vos recommandations touchant à l'économie numérique et à la fiscalité qu'il paraît intéressant d'établir aux niveaux mondial et européen. Vous suivez trois pistes en la matière, en prévoyant avec chaque fois un repli. La recommandation 24 opère ainsi un repli par rapport à la précédente, en cas d'échec ou d'enlisement des négociations sur les projets européens liés à la fiscalité de l'économie numérique et à l'assiette commune. Pour sa part, la recommandation 25 prévoit un dispositif transitoire, valable sur une durée temporaire, que j'interprète comme une incitation pour les États à adopter un accord. Quant à la recommandation 26, elle opère un second repli puisqu'elle évoque, en cas d'échec ou d'enlisement des négociations, l'introduction en droit national d'une taxe anti-abus spécifique. Notre commission a déjà eu l'occasion d'échanger sur ce scénario de repli. En particulier, nous consacrons depuis plusieurs années des discussions à la taxe sur les transactions financières. Il en ressort, à chaque fois, une difficulté à mettre en place une taxe « franco-française », risquant de mettre en péril l'attractivité de la France. Nous nous dirigeons vers une réglementation française plus contraignante que celle des autres pays européens. Pourriez-vous développer cet aspect, madame la rapporteure ?

M. Jean-Louis Bourlanges. Je me joins aux compliments qu'ont adressés mes collègues au président et à la rapporteure de cette mission, pour le travail considérable qu'ils ont mené. Peut-être, d'ailleurs, ce travail est-il trop considérable. Nous sommes en présence d'un embarras de richesses, de problèmes et d'analyses restant à effectuer. Sans cesse vous ouvrez des pistes, préconisez des approfondissements et portez au jour les difficultés auxquelles nous faisons face.

Madame la rapporteure, si vous deviez endosser les habits de ministre des comptes publics, quelles mesures prendriez-vous dans les trois prochains mois pour concrétiser les observations de ce très intéressant document ?

Mme Christine Pires Beaune. Je m'associe aux louanges qui viennent d'être exprimées à l'égard de la rapporteure et du président de la mission d'information.

Je souhaiterais revenir sur la question des paradis fiscaux, notamment européens. Le rapport n'élude pas ce sujet, et je vous en remercie. Pour ne citer que quelques exemples, les Pays-Bas comptent plus de 230 sociétés fiduciaires ayant pour activité principale la recherche de prête-noms. À Malte, une entreprise affiche un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros alors qu'elle emploie un unique salarié. Ces paradis fiscaux européens servent fréquemment de sas à d'autres paradis fiscaux peut-être plus médiatisés, comme les Îles Vierges ou le Panama. Les premiers et les seconds sont souvent liés par des conventions fiscales. Ce sujet mérite d'être approfondi.

Madame la rapporteure, vous êtes-vous intéressée au « pantouflage » qui persiste entre Bercy, les avocats et les cabinets d'affaires fiscalistes ou d'audit ? Cette pratique me paraît problématique, en particulier, au regard du décryptage des montages fiscaux. Une taxe sur les banques européennes qui s'installeraient dans des paradis fiscaux pourrait-elle être mise en place ? La notation des intermédiaires – avocats fiscalistes, cabinets d'audit – est-elle envisageable ?

Dans neuf mois se tiendront des élections européennes. Or, le nationalisme connaît un essor dans de nombreux pays européens, y compris en Suède. La fraude, l'optimisation et l'évasion fiscales seront des sujets importants de cette future campagne électorale. À cet égard, nous gagnerions à avancer des pistes concrètes, pouvant être mises en œuvre à court et moyen termes. Madame la rapporteure, quelles pourraient être ces pistes pour les mois à venir et à l'horizon de 2020 ?

Mme Sabine Rubin. Madame la rapporteure, monsieur le président de la mission d'information, je vous remercie pour ce rapport, qui trace quelques pistes. J'aimerais revenir plus spécifiquement sur la fiscalité du numérique. En la matière, vous soumettez des recommandations en cas d'échec des négociations. Cet échec est, selon moi, hautement prévisible. En effet, il est fort probable que les paradis fiscaux européens fassent blocage, refusant d'affaiblir une position acquise grâce au *dumping* fiscal qu'ils promeuvent – et auquel je tiens à dire que la France participe en diminuant l'imposition pour des motifs de concurrence. J'entends toutefois l'intérêt des propositions émises par ce rapport.

J'évoquerai à présent un amendement que nous déposerons au projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, et qui rejoint les orientations de ce rapport. Nous proposons ainsi de taxer unilatéralement le chiffre d'affaires des géants de l'Internet à un taux plus élevé de 10 % sur tout ou partie de leur activité. Ce pourrait être un premier pas dans le sens des propositions que vous émettez.

M. Éric Alauzet. Je ne ferai pas exception aux félicitations qui ont été adressées au président et à la rapporteure de la mission d'information. Ce rapport témoigne en effet d'une réelle maîtrise du sujet.

Au début de son intervention, la rapporteure a évoqué les enjeux auxquels nous faisons face, notamment celui du financement des politiques publiques.

J'ajoute qu'une partie de la dette peut sans doute être expliquée par ce même fait de l'évasion fiscale. La dette peut en effet résulter de dépenses excessives, mais aussi de recettes insuffisantes. Au-delà, et plus profondément, ce sont bien la démocratie et la République qui sont ici en jeu.

Ce rapport présente le grand mérite de rechercher l'efficacité. Il évite la tentation de la facilité, qui engendrerait inévitablement des déceptions. Nous verrons quelle allure prendra le débat politique – et je ne suis pas pleinement rassuré à cet égard. Quoi qu'il en soit, nous nous astreindrons à une éthique de la responsabilité et de l'efficacité.

Madame la rapporteure, vous revenez sur un certain nombre de sujets connus et les approfondissez, tels que le transfert de bénéfices et l'abus de droit. Vous pointez aussi les difficultés auxquelles seront confrontées les réponses, dont il me paraît essentiel d'être conscient. Ces difficultés sont d'ordre technique, politique, diplomatique, juridique et constitutionnel. Dans les différentes décisions rendues par le Conseil constitutionnel lors du précédent mandat, notamment sur la publicité des *trusts* et la communication des indices financiers des entreprises, le principe de liberté – voire de secret – des affaires a toujours été mis en avant. C'est parfaitement légitime, et personne ne saurait contester cette argumentation. En revanche, je regrette que le Conseil constitutionnel ne mette pas au même niveau la question de l'égalité. Ce caractère quelque peu déséquilibré des décisions du Conseil constitutionnel a toujours suscité en moi une grande surprise et une grande frustration.

M. Michel Castellani. Je souhaite à mon tour remercier les auteurs de ce rapport, qui ont mené un très important travail d'investigation, de rédaction et de synthèse. Sans avoir eu le temps de l'analyser en détail, je ferai deux remarques à son sujet.

Tout d'abord, le rapport indique que « si les prix de transfert ne relèvent pas de l'évasion fiscale en tant que telle, il n'en demeure pas moins que leur manipulation ou leur caractère anormal sont constitutifs d'une évasion fiscale que l'administration doit être en mesure de pouvoir identifier et redresser ». Or, soit les pratiques sont frauduleuses et doivent être sanctionnées, soit elles ne le sont pas, et l'administration n'a pas à les traquer. Il convient donc de clarifier les contours des pratiques et de préciser la frontière entre ce qui est frauduleux et ce qui relève de la liberté de gestion.

Ensuite, le rapport propose une réflexion européenne « afin de mettre un terme à l'existence de paradis fiscaux au sein de l'Union européenne ». Nous avons déjà eu de nombreux débats à ce sujet. Nous avons reçu des députés et commissaires européens, et avons notamment échangé sur le projet ACCIS. Je suppose qu'il en a été de même lors des mandats précédents. Cependant, nous le savons, aucune avancée favorable se surviendra au sein de l'Union européenne sans une harmonisation fiscale – ceci, sans préjudice de l'action nécessaire contre les paradis fiscaux en dehors de l'Union et au regard de l'harmonisation avec la

fiscalité des États-Unis. Ces sujets sont bien connus, et pour autant fondamentaux. Il faudra avancer concrètement afin que ce type de débat ne se présente plus dans les décennies futures.

Mme Marie-Christine Dalloz. Le sujet qui nous occupe est tout à la fois sensible et complexe. Le travail de la mission d'information, de sa rapporteure et de son président n'en a que plus de mérite.

Madame la rapporteure, vous préconisez de renforcer les outils anti-abus. Pourriez-vous en donner des exemples concrets, notamment lorsque vous recommandez d'assouplir l'abus de droit dans la branche de la fraude à la loi et de clarifier l'articulation des différentes clauses anti-abus ? Comment peut-on tout à la fois assouplir l'abus de droit, définir une hiérarchie et sanctionner plus fermement ?

Par ailleurs, la recommandation 37 préconise de systématiser la consultation des services diplomatiques à chaque étape des négociations de conventions, et de faire motiver par l'administration fiscale toute décision technique qui s'écarterait des recommandations diplomatiques. En cela, madame la rapporteure, vous reconnaissez à la diplomatie une supériorité par rapport à l'administration fiscale. Bercy a-t-il validé cette proposition ? Je doute que ce ministère accepte de bon gré de laisser la main à la diplomatie en la matière.

M. Jean-Louis Bricout. Je vous adresse mes félicitations pour la qualité du travail que vous avez effectué, qui plus est sur un sujet particulièrement technique, inscrit dans un contexte national, européen et international, soulevant des enjeux diplomatiques mais aussi concurrentiels en matière de protection des données. Nous attendons une réponse forte, lisible et, surtout, applicable sur différents périmètres. Comme le souligne le rapport, l'acheminement vers une meilleure justice fiscale passe par des actions à de multiples niveaux, par la diplomatie comme par des initiatives nationales. À cet égard, je salue les propositions relatives aux manipulations des prix de transfert – enjeu essentiel. Il serait utile, madame la rapporteure, que vous les illustriez par quelques exemples. Je salue également votre souhait d'améliorer les outils juridiques, qu'il s'agisse de l'article 57 du code général des impôts ou des clauses anti-abus.

Je partage en outre votre analyse selon laquelle il conviendra d'instituer une taxe numérique transitoire et de s'acheminer vers une définition pérenne de l'établissement stable virtuel.

Sur le plan international, l'un des enjeux essentiels réside dans les régimes préférentiels. Le 17 mai dernier, l'OCDE a rendu ses conclusions sur onze régimes préférentiels de membres du « cadre inclusif sur le BEPS ». Nous pouvons estimer que les États continuent de progresser, afin de mettre leurs régimes fiscaux préférentiels en conformité avec les standards adoptés à l'issue du projet BEPS visant à améliorer le cadre fiscal international. Cette revue des pratiques fiscales dommageables constitue un enjeu essentiel en termes d'harmonisation fiscale.

Quatre nouveaux régimes ont été conçus de façon à respecter les standards et les critères de transparence et d'échange des renseignements. Ils ne sont pas considérés comme dommageables par l'OCDE. Quatre autres régimes ont été supprimés et modifiés afin d'en supprimer les caractéristiques dommageables. Enfin, trois régimes ont été jugés extérieurs au champ d'application et dénués de risque d'érosion fiscale.

Madame la rapporteure, quel jugement portez-vous sur ces conclusions de l'OCDE ? Comment les travaux que vous avez réalisés peuvent-ils entrer en interaction avec ces conclusions ? Quel regard portez-vous sur ce que l'OCDE qualifie d'indicateurs essentiels de jugement ? Une action plus en amont serait-elle envisageable, avec par exemple un principe d'autorisation préalable et de prévention des risques ?

M. Patrick Hetzel. Je tiens avant tout à vous remercier, madame la rapporteure, monsieur le président de la mission d'information, pour le travail que vous avez réalisé.

La recommandation 21 du rapport appelle une question de ma part. Elle prévoit que le Parlement, avant les réunions du Conseil européen et du Conseil de l'Union européenne, donne au Gouvernement un mandat politique de négociation fixant le cadre général de la position française et les points durs. Madame la rapporteure, comment envisagez-vous concrètement la mise en œuvre d'une telle mesure ? Elle nous placerait en effet dans une situation assez différente de celle que nous connaissons aujourd'hui. Cela ne risque-t-il pas de soulever un problème de nature constitutionnelle ? Dans un contexte de séparation des pouvoirs, le Parlement peut-il, en pareille situation, donner un tel mandat ?

Mme Valérie Petit. Je me joins aux félicitations de mes collègues pour ce travail d'une grande pédagogie et d'une haute ambition, ainsi que pour le caractère opérationnel des propositions émises par le rapport. À la suite de Jean-Louis Bourlanges, je vous poserai une question simple et pratique, madame la rapporteure. Vous avez établi une feuille de route précise des actions que nous, parlementaires, pouvons entreprendre. Quels sont, selon vous, les trois combats prioritaires à mener ?

M. Xavier Paluszkiwicz. En avant-propos, je me permettrai un commentaire sur une remarque qu'a livrée la rapporteure en guise de boutade – ou presque. À l'heure où d'aucuns revendiquent que notre assemblée élise une femme au perchoir, parfois au seul motif de son sexe, vecteur de renouveau, il ne manquerait plus que l'on mesure les compétences d'une rapporteure à l'aune de son âge !

Je m'associe au concert de louanges de mes collègues sur le travail qu'a mené Bénédicte Peyrol. Je rejoins par ailleurs les propos de Christine Pires Beaune sur l'importance que joueront les sujets de l'optimisation et de l'évasion fiscales dans les élections européennes de mai 2019. Je suis en outre favorable à

ce que nous lancions des propositions fortes ces six prochains mois. Quelles devraient-elles être, madame la rapporteure ?

Mme la rapporteure. Chers collègues, plusieurs de vos questions portent sur l'identification d'actions prioritaires parmi les propositions du rapport. Il n'est pas tout à fait juste de voir dans la feuille de route que je vous sou mets un « embarras » de propositions dénuées de perspective opérationnelle. En effet, le président de la mission d'information et moi-même avons pris soin de décliner des propositions éminemment pratiques et opérationnelles, dont certaines ont déjà fait l'objet d'amendements dans le cadre du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude. Ce rapport est donc d'ores et déjà inscrit dans l'action.

Vous m'interrogez sur les initiatives que nous devons prendre de manière impérative. Ma plus grande surprise, dans le cadre de cette mission, fut de constater que la France et l'Union européenne n'avaient pas véritablement de position sur ce qu'était la création de valeur. Ceci rejoint de nombreuses questions qui nous occupent : qu'est-ce qu'un utilisateur ? son rôle est-il de produire de la valeur ; et si oui dans quel cadre ? est-il actif ou passif ? Il me semble urgent que l'Union européenne et la France impulsent une prise de position ferme en la matière. Lorsque nous négocierons à l'OCDE et devons trouver un équilibre sur la définition de l'établissement stable virtuel dans un cadre international, il sera impératif que nous défendions une position commune qui préserve nos intérêts. Telle est, selon moi, la priorité absolue.

Une autre priorité, à l'échelle européenne, réside dans la taxe sur les services numériques. L'Union européenne doit montrer qu'elle agit et qu'elle est en capacité de prendre une position forte sur ce sujet. C'est ce à quoi s'emploie notre ministre de l'économie et des finances, M. Bruno Le Maire, et je soutiens son engagement en ce sens. Il me paraît nécessaire que cette initiative aboutisse d'ici à la fin de 2018, dans la perspective des élections européennes de 2019. À cette échéance, nous devons prouver que l'Union européenne est capable d'avancer, d'agir et de dépasser ses divisions internes. C'est, là encore, une priorité absolue.

Le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude nous occupera la semaine prochaine en séance publique. D'ores et déjà, des propositions sont faites pour renforcer l'appréciation des régimes fiscaux privilégiés. Nous parlons souvent des paradis fiscaux en faisant référence aux États et territoires non coopératifs. N'oublions pas que d'autres dispositifs, les régimes fiscaux privilégiés, permettent de faire remonter des bénéficiers en France et de les imposer sur notre territoire.

Monsieur le rapporteur général, vous vous interrogez sur l'apport que représente ma proposition concernant la limitation à deux ans de la TSN par rapport à la *sunset clause* évoquée par le ministre à Vienne. J'estime que nous devons nous fixer une échéance. À attendre que les négociations internationales aboutissent, nous risquerions de les voir s'étirer dans le temps. Il serait opportun que le Parlement affirme que la taxe sur les services numériques ne doit pas valoir

plus de deux ans. Une pression s'exercera ainsi à l'échelle de l'Union européenne et de l'OCDE, pour inciter à agir en la matière. Sinon, le Parlement français prendra ses responsabilités. Le président Éric Woerth avait déjà déposé un amendement à ce sujet sur le projet de loi de finances pour 2018. Je propose, pour ma part, de reprendre la proposition émise par l'Union européenne en y apportant quelques ajustements, tels que la prise en considération des dépenses de marketing ou encore des actifs présents dans un territoire pour qualifier l'établissement stable virtuel.

Madame Dalloz, vous m'interrogez sur l'articulation que je propose des clauses anti-abus. Aujourd'hui, l'abus de droit est défini par un schéma à but exclusivement fiscal. Cette approche est assez restrictive. Elle tolère cependant des nuances. Lors de nos auditions, des conseillers d'État nous ont ainsi expliqué qu'ils pouvaient qualifier d'abus de droit un schéma à but non exclusivement fiscal mais trouvant aussi une justification économique. Ceci induit une requalification du schéma et l'application de la majoration de 80 %. Il n'en reste pas moins que cet outil est extrêmement restrictif. Je propose de le maintenir car il reste efficace, tout en lui ajoutant un étage. Ce faisant, j'accorde un outil supplémentaire à l'administration fiscale et au juge pour apprécier les cas plus généraux et les schémas à but principalement fiscal – but que des éléments de jurisprudence permettent de qualifier.

Certes, les notions de but exclusivement ou principalement fiscal sont proches. Cependant, le but principalement fiscal permet d'effectuer une appréciation plus large. Même si un motif économique peut être identifié, il sera possible de juger de l'intention et, le cas échéant, de qualifier d'abus de droit le comportement correspondant.

Il se trouve que cette proposition a déjà été faite. Un amendement a été déposé, mais la loi est passée devant le Conseil constitutionnel et a été censurée. Le Conseil constitutionnel avait estimé que l'application automatique de lourdes majorations à un dispositif qui pouvait ne pas être précisément défini posait un problème juridique. C'est pourquoi je propose de ne pas appliquer la majoration de 80 % lorsque le motif fiscal est principal. Voilà un exemple très concret et opérationnel, que je proposerai certainement dans le cadre du projet de loi de finances pour 2019.

Madame Louwagie, vous m'avez interrogée sur la ligne de crête entre opportunité et optimisation fiscales. La partie préliminaire du rapport s'attache à définir l'optimisation agressive, l'évasion fiscale et la fraude. Dans le cadre des dispositifs actuels, il est extrêmement difficile d'en tracer rigoureusement les frontières. Je propose qu'en tant que parlementaires, nous nous imposions d'utiliser les seuls termes d'évasion fiscale et de fraude fiscale – notez que l'évasion fiscale recouvre l'optimisation fiscale agressive. Un schéma tel que celui de Google, dont la société mère est basée en Irlande et qui s'efforce de ne pas être qualifié d'établissement stable en France, ceci avec un jeu de conventions fiscales,

me semble constituer de l'optimisation fiscale agressive. Nous devons pouvoir caractériser aisément ces comportements.

Vous m'interrogez également sur les dispositifs qui constituent des opportunités fiscales pour les entreprises, au premier rang desquels notre dispositif sur les brevets. L'article 39 *terdecies* du code général des impôts a été qualifié de pratique fiscale dommageable. Le code de conduite de l'Union européenne comporte des définitions très claires à cet égard. L'un de ses critères d'appréciation du régime fiscal dommageable réside dans la comparaison du taux d'imposition prévu par ledit régime avec le taux d'impôt sur les sociétés appliqué par ailleurs. Or en France, les redevances de brevets, les cessions ou les plus-values de cessions sont imposées à 15 %, à comparer avec un impôt sur les sociétés de 33,3 %, devant être porté à 25 % à l'horizon de 2022. Ce régime doit donc être réformé, notamment pour y intégrer le lien entre bénéfice du régime et réalisation des dépenses de recherche.

Il n'en reste pas moins qu'en la matière, nous sommes en présence d'un actif de propriété intellectuelle situé sur notre territoire. Il peut donc bénéficier d'un régime spécifique, au même titre que certains secteurs d'activité économique jouissent de réductions ou de déductions fiscales. Il s'agit là d'un accompagnement visant à renforcer une recherche adossée à une substance économique et à un actif bel et bien présent. La ligne de crête entre l'opportunité et l'optimisation fiscales chemine donc entre, d'une part, les comportements artificiels et dénués de substance économique, et d'autre part les dispositifs fiscaux – ou opportunités – visant à maintenir des activités économiques en France. Au-delà des questions de moralité, notre rôle de législateur nous impose de catégoriser des comportements. À cet égard, le régime des brevets me paraît se distinguer, à plusieurs égards, d'un comportement d'optimisation fiscale.

Vous me questionnez, madame Pires Beaune, sur les actions pouvant être menées vis-à-vis des paradis fiscaux. Comme je l'ai affirmé lors de l'examen en commission du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, il est certes important de pointer du doigt les États membres qui ne jouent pas le jeu en la matière, mais il est également indispensable de mener une réflexion européenne sur leur transition vers une situation plus saine. De façon opérationnelle, peut-être la Commission européenne pourrait-elle engager plus fréquemment des procédures en manquement vis-à-vis de ces États. Elle a déjà ouvert de telles procédures à l'encontre de certains d'entre eux, dont les comportements ne seraient pas conformes au droit de la concurrence. C'est là une base juridique sur laquelle nous pouvons nous appuyer.

Au regard du « pantouflage » que vous évoquez, le rapport propose que les entrées et sorties de l'administration soient plus fréquentes – quand aujourd'hui, elle connaît essentiellement des sorties vers des cabinets d'avocats. Je prône l'établissement d'un cadre juridique extrêmement ferme pour ces situations. Reconnaissons que le cadre actuel est insuffisant à l'égard de ceux qui ont quitté

l'administration fiscale. Au-delà, j'avoue ne pas avoir étudié très précisément les pistes susceptibles d'éviter ce « pantouflage ».

En matière de fiscalité du numérique, madame Rubin, je ne prendrai pas position sur l'amendement soutenu par La France insoumise. Il reviendra à notre collègue rapporteure du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude de le faire à l'occasion de son examen.

Monsieur Alauzet, vous m'avez interrogée sur le positionnement du Conseil constitutionnel à l'égard des dispositifs fiscaux que nous étions susceptibles de proposer – les parlementaires se heurtant notamment au principe de la liberté d'entreprendre, ayant une valeur constitutionnelle. Rappelons que la lutte contre l'évasion fiscale est également un objectif à valeur constitutionnelle. De mon point de vue, ce n'est pas nécessairement le droit qu'il faut changer. Le Conseil constitutionnel a aussi pour fonction, en quelque sorte, de sentir le pouls de la société. Le rapport comporte un encadré à ce sujet, page 68, en écho à une discussion que nous avons eue notamment lors de la table ronde avec les ONG. Ces dernières nous ont dit leur inquiétude que la jurisprudence du Conseil constitutionnel entrave toute avancée conséquente en la matière. J'estime que la Constitution est un texte équilibré. Tout en étant consciente du principe de séparation des pouvoirs, il me semble qu'il revient au Conseil constitutionnel, dans l'évolution de sa jurisprudence, de trouver un meilleur équilibre entre les différents principes en jeu.

Jean-Louis Bricout m'interroge sur l'articulation du rapport avec le « cadre inclusif » de l'OCDE. Il se trouve que le régime des brevets français a été scruté par cette revue par les pairs, et a été qualifié de régime fiscal à caractère dommageable. La France réfléchit aujourd'hui à une modification de ce régime. L'enjeu du cadre inclusif est de faire évoluer les États dont les régimes sont jugés dommageables, en faisant peser sur eux une pression politique. Ils repassent ensuite devant leurs pairs, lesquels évaluent l'amélioration de leurs régimes. Ces revues sont suffisamment fréquentes pour que l'on puisse apprécier la capacité des États à avancer.

J'en viens à la question de Patrick Hetzel sur le mandat politique qui serait donné dans le cadre des négociations européennes. Il s'agirait pour le ministre de l'économie et des finances de dialoguer avec notre commission afin d'apprécier l'état d'esprit des parlementaires et de mesurer leur envie d'avancer. Ensuite, au regard de la séparation des pouvoirs, il s'agirait pour le Gouvernement de s'engager à porter et à retranscrire les orientations que nous aurons tracées dans le cadre des négociations au niveau de l'Union européenne. Ce serait donc un portage politique. Il ne me semble pas qu'il porte atteinte au principe de séparation des pouvoirs, dès lors qu'il s'inscrit dans une discussion entre le Parlement et le Gouvernement au sein de l'Assemblée nationale – le second prenant un engagement vis-à-vis du premier.

J'ajoute que, pour mieux refléter l'esprit du rapport, nous proposons d'en modifier le titre et de le nommer « Rapport d'information relatif à l'évasion fiscale internationale des entreprises ».

M. Jean-Louis Bourlanges. Madame la rapporteure, votre réponse à Patrick Hetzel me conduit à vous recommander de ne pas placer sur le même plan le Conseil européen et le Conseil de l'Union européenne dans votre recommandation 21. Le Conseil européen réunit les chefs d'État ou de gouvernement. Or nous n'avons pas à contrôler l'action du chef de l'État. En outre, le Conseil européen ne donne pas de mandat de négociation mais émet des conclusions servant d'orientations, dénuées de caractère juridiquement contraignant. Tous les mandats de négociation sont octroyés par le Conseil de l'Union européenne, qui représente les gouvernements. Il serait plus juste, sur le plan juridique, de formuler la recommandation 21 de la façon suivante : *« prévoir que le Parlement, avant les réunions du Conseil de l'Union européenne, donne au Gouvernement un mandat politique de négociation fixant le cadre général de la position française et les points durs »*.

Mme la rapporteure. Nous tiendrons compte de cette remarque.

En application de l'article 145 du Règlement, la commission autorise la publication du rapport de la mission d'information sur l'évasion fiscale internationale des entreprises.

FEUILLE DE ROUTE DES PROPOSITIONS DU RAPPORT

Le tableau suivant présente la feuille de route des 15 propositions qui sont contenues dans le présent rapport.

Afin de faciliter le plus possible la lecture, cette feuille de route est présentée sous la forme d'un tableau qui fait état, en fonction du calendrier d'adoption des propositions, du contenu synthétique de chacune d'entre elles (et de leur thème de rattachement) ainsi que du ou des niveaux d'action pertinents supposant leur mise en œuvre.

S'agissant des mesures relevant du niveau législatif national, il convient de préciser que certaines pourront figurer dans un projet de loi de finances (ceux pour 2019 et 2020, en l'occurrence), tandis que d'autres devront être inscrites dans des projets de loi ordinaires en raison du champ des lois de finances. En fonction des thèmes, certains textes peuvent déjà être identifiés, d'autres supposeront un autre véhicule à déterminer.

FEUILLE DE ROUTE CHRONOLOGIQUE DES PROPOSITIONS

Numéro de la proposition	Thème de la proposition	Objet synthétique de la proposition	Niveau d'action	Mise en œuvre
10.1.	Paradis fiscaux	Élargir la notion de pays à régime fiscal privilégié (en relevant de 50 % à 60 % de l'imposition française le seuil sous lequel un tel régime est constaté).	France (mesure législative)	Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude ou PLF 2019
10.3	Paradis fiscaux	Étendre l'application du régime des sociétés étrangères contrôlées aux ETNC	France (mesure législative)	
12	Évaluation	Évaluation exhaustive annuelle des outils fiscaux contre les comportements d'évitement et des pistes d'amélioration..	France (mesure législative ; évaluation du Gouvernement)	
4	Attractivité de la France	Régime fiscal des revenus de la propriété intellectuelle : garantir l'attractivité de la France et le soutien aux entreprises, particulièrement les PME prometteuses, réfléchir à l'inclusion des logiciels et réaliser une étude comparée des régimes similaires dans l'UE.	France (mesure législative ; étude du Gouvernement)	PLF 2019
6	Renforcer les outils anti-abus	Assouplir l'abus de droit et clarifier l'articulation des différentes clauses anti-abus.	France (mesure législative)	
10.2.	Paradis fiscaux	Durcir les conditions de déductibilité des charges logées dans les pays à régime fiscal privilégié.	France (mesure législative)	
10.4.	Paradis fiscaux	Durcir les conditions de déductibilité des intérêts servis à une entreprise étrangère (en relevant de 25 % à 30 % de l'imposition française le niveau d'imposition exigé).	France (mesure législative)	
14	Modernisation de l'administration	Développer les mobilités sortantes et entrantes de l'administration fiscale pour renforcer l'expertise et la richesse des parcours.	France (mesures législatives et réglementaires)	2019 Texte sur la fonction publique
7	Transparence	Ouvrir la publicité de la déclaration pays par pays en France : – rendre publique la déclaration pays par pays s'agissant des implantations dans les ETNC ; – réfléchir à une transmission des déclarations aux journalistes et ONG accrédités.	France (mesure législative)	2019 Texte législatif approprié
8	Transparence	Ouvrir le registre des trusts à toute personne justifiant d'un intérêt légitime.	France (mesure législative)	

5	Attractivité de la France	Renforcer les services chargés des rescrits et des accords préalables à travers une nouvelle organisation administrative.	France (mesure réglementaire)	2019	
11	Évaluation	Mettre en place un groupe de travail mixte pour aboutir à une méthode d'évaluation fiable des comportements d'évitement fiscal, et systématiser l'évaluation annuelle de ces comportements.	France		
13	Prix de transfert	Réfléchir à une évolution législative de l'article 57 sur les prix de transfert au delà d'un enrichissement de ses commentaires et d'un renvoi aux travaux de l'OCDE, accompagner l'administration dans l'emploi de la méthode du partage des bénéfices et mettre en place une « charte des prix de transferts » opposable.	France (mesures réglementaire ; actions de formation)		
1.1	Numérisation de l'économie	Si succès sur les projets « ACCIS » et « paquet numérique » : – limiter l'application de la TSN à deux ans pour inciter à aboutir sur l'ESV ; – imputer sur l'IS le montant de la TSN ; – évaluer exhaustivement les impacts du projet « ACCIS ».	UE (et à terme, OCDE sur l'ESV)		
7	Transparence	Soutenir la publicité de la déclaration pays par pays des entreprises à l'échelle de l'UE	UE		
9	Paradis fiscaux	Engager une réflexion au sein de l'UE pour accompagner la transition des modèles des États membres susceptibles d'être qualifiés de paradis fiscaux	UE		
1.2	Numérisation de l'économie	Si enlèvement des projets « ACCIS » et « paquet numérique » : – consacrer en droit français l'ESV ; – introduire une taxe anti-abus <i>ad hoc</i> .	France (mesure législative)		PLF 2020
15	Renforcement de l'association du Parlement aux négociations européennes	Prévoir que le Parlement, avant les réunions du Conseil de l'Union européenne, donne au Gouvernement un mandat politique de négociation.	UE		2019-2020
2	Numérisation de l'économie	Réflexion sur la création de valeur pour aboutir à une position européenne commune et peser dans les négociations au sein de l'OCDE.	OCDE / UE (et en amont, France)		Dès 2019 Concrétisation sur le moyen terme (2020-2021)
3	Numérisation de l'économie	Explorer de nouvelles assiettes imposables, notamment à travers le prisme environnemental.	UE (permettant d'aboutir à une proposition commune en vue de négociations ultérieures à l'OCDE)	Dès 2019 Concrétisation sur le long terme	
3	Numérisation de l'économie	Réfléchir à créer au niveau européen une imposition des entreprises tierces ne respectant pas les standards minimums européens en matière environnementale, sociale, fiscale et commerciale (et définir préalablement ces standards).	UE		

SYNTHÈSE DES RECOMMANDATIONS

Les 38 recommandations suivantes, présentées par ordre d'apparition dans le rapport, synthétisent les points sur lesquels une évolution paraît opportune à la rapporteure.

Elles complètent les 15 propositions principales présentées en début de rapport et figurant dans la feuille de route qui précède (certaines de ces 15 propositions constituant en outre la synthèse de plusieurs des recommandations qui suivent).

Recommandation n° 1 : Mettre en place d'ici le début de l'année 2019 un groupe de travail composé d'économistes, d'universitaires, de membres de l'administration fiscale et de parlementaires pour mettre au point une méthode d'évaluation de la fraude et de l'évasion fiscales faisant consensus, et systématiser l'évaluation annuelle de ces comportements.

Recommandation n° 2 : Évaluer chaque l'année à travers un rapport remis au Parlement les outils fiscaux en vigueur contre la fraude et l'évasion fiscales, en faisant état de leur utilisation, de leur rendement individuel et des modifications susceptibles d'être apportées.

Recommandation n° 3 : Réfléchir à une évolution législative du contenu de l'article 57 du code général des impôts sur les prix de transfert afin que la loi détermine directement de façon suffisamment précise les règles d'assiette fiscale induites par ce dispositif.

Recommandation n° 4 : Développer les mesures infralégislatives en matière de prix de transfert :

- compléter les commentaires de l'article 57 figurant dans le BOFiP pour y préciser plus en détail les différentes méthodes de fixation des prix de transfert et la façon dont l'administration peut contester la valorisation réalisée par les entreprises ;

- procéder à l'actualisation et à l'enrichissement du guide sur les prix de transfert publié par la DGFIP en l'étendant à toutes les entreprises, et réfléchir à son évolution en « Charte en matière de prix de transfert », qui serait opposable et préciserait aux entreprises, de façon synthétique et complète, les méthodes de valorisation existantes, les hypothèses privilégiées de recours à chacune d'elles, des cas-types d'illustration et des exemples de contentieux liés à la valorisation ;

- consacrer de façon explicite dans les travaux parlementaires, en attendant les conclusions d'une analyse de droit comparé sur le sujet, la référence aux travaux de l'OCDE en matière de prix de transfert.

Recommandation n° 5 : Identifier les difficultés auxquelles l'administration peut faire face en matière de prix de transfert et l'accompagner dans l'utilisation de la méthode du partage de bénéfices.

Recommandation n° 6 : Assouplir l'abus de droit, dans la branche de fraude à la loi, pour l'appliquer aux opérations à motivation fiscale principale et non plus exclusive, tout en réservant les majorations prévues aux motifs exclusivement fiscaux, et mettre en place une procédure de rescrit sur la nature principale du motif fiscal d'une opération.

Recommandation n° 7 : Rehausser à 30 % de l'impôt qui aurait été dû en France le seuil d'imposition des intérêts perçus par une entreprise en deçà duquel ces intérêts ne sont pas déductibles par l'entreprise qui les a versés, en introduisant dans cette hypothèse une clause de sauvegarde pour l'Union européenne.

Recommandation n° 8 : Dans le cadre de la transposition de l'encadrement de la déductibilité des charges financières prévu par la directive « ATAD », veiller à la bonne articulation de ce dispositif avec les outils français autres que le « rabot » et le dispositif contre la sous-capitalisation, et exiger de la part du Gouvernement, d'une part, une évaluation exhaustive de l'impact du dispositif sur les entreprises françaises, notamment les petites entreprises, celles en difficulté et celles s'endettant pour procéder à des acquisitions, ainsi qu'une analyse de l'opportunité d'exclure les sociétés financières du champ du dispositif, d'autre part, la sollicitation des institutions européennes pour que soit réalisée une étude européenne sur la mise en œuvre de la directive au sein des autres États membres et les options prises par chacun, notamment pour apprécier la position française et son incidence éventuelle sur l'attractivité nationale.

Recommandation n° 9 : Dans le cadre de l'évolution du régime d'imposition à taux réduit de certains revenus tirés de droits de propriété intellectuelle, veiller à garantir le maintien de l'attractivité française et le soutien aux entreprises françaises, particulièrement les PME à fort potentiel, notamment en réfléchissant à l'inclusion dans ce régime de nouveaux actifs tels que les logiciels, et prévoir de la part du Gouvernement la production, dans le cadre du projet de loi de finances pour 2019, d'une étude comparative des différents régimes fiscaux en matière de propriété intellectuelle existant dans l'Union européenne.

Recommandation n° 10 : Réfléchir à un redéploiement des agents de la DGFIP ou à de nouvelles modalités d'organisation interne pour renforcer les services en charge des rescrits et des accords préalables en matière de prix de transfert, afin de mieux accompagner les entreprises dans la sécurisation de leurs opérations.

Recommandation n° 11 : Engager une réflexion sur l'opposabilité des versions consolidées des conventions fiscales modifiées par la Convention multilatérale, le cas échéant après consultation des autres juridictions parties aux dites conventions.

Recommandation n° 12 : Garantir l'effectivité et l'accès à toutes les entreprises du processus de labellisation des entreprises engagées avec l'administration dans une relation de confiance prévu par l'article 17 de la loi du 10 août 2017 pour un État au service d'une société de confiance.

Recommandation n° 13 : Prendre systématiquement en compte les aspects fiscaux des relations avec les pays étrangers lors de rencontres officielles avec leurs autorités (déplacements ou réceptions).

Recommandation n° 14 : Solliciter de la part des institutions de l'Union européenne une valorisation du code de conduite européen en matière de fiscalité des entreprises adopté en 1997 et l'adoption des textes législatifs européens s'inspirant de son contenu.

Recommandation n° 15 : Dans le cadre du semestre européen, systématiser la prise en compte des pratiques fiscales des États membres à travers une évaluation complète pour identifier celles étant potentiellement dommageables, les raisons de ces pratiques et les pistes d'évolutions possibles.

Recommandation n° 16 : Soutenir la démarche française et européenne visant à ce que les États-Unis reviennent sur les mesures fiscales dommageables adoptées en décembre 2017 et favoriser la mise en œuvre d'un dialogue interparlementaire avec le Congrès américain à cet effet.

Recommandation n° 17 : Améliorer l'association des entreprises françaises à l'identification des impositions irrégulières étrangères à travers des cycles de réunions régulières et des entretiens préalables aux rencontres officielles avec les autorités étrangères concernées.

Recommandation n° 18 : Organiser l'information régulière des commissions permanentes chargées des finances et des affaires étrangères des deux assemblées lors de la négociation de conventions fiscales.

Recommandation n° 19 : Permettre à la commission des finances de l'Assemblée nationale d'examiner au fond les projets de loi relatifs aux conventions fiscales, lorsqu'elle en fait la demande et en l'absence d'opposition de la commission des affaires étrangères.

Recommandation n° 20 : Mettre en place une structure interparlementaire européenne destinée à travailler sur les questions fiscales pour formuler des recommandations d'évolution législative et favoriser le rapprochement des parlements allemands et français pour renforcer la prise de positions communes.

Recommandation n° 21 : Prévoir que le Parlement, avant les réunions du Conseil de l'Union européenne, donne au Gouvernement un mandat politique de négociation fixant le cadre général de la position française et les points durs.

Recommandation n° 22 : Engager une réflexion au niveau européen sur la création et le partage de la valeur pour aboutir à une position commune des États membres et des institutions en la matière.

Recommandation n° 23 : Renouveler le soutien ferme du Parlement français au projet « ACCIS », le cas échéant en soulignant les points devant faire l'objet d'une certaine vigilance, lancer au sein des entreprises des évaluations sur les effets du projet et prévoir une information du Parlement consacrée à l'impact budgétaire sur les recettes fiscales françaises et, de façon régulière, aux avancées des négociations européennes ; soutenir la mise en place d'un tunnel européen des taux de l'impôt sur les sociétés dans une forme ambitieuse pour garantir son efficacité.

Recommandation n° 24 : En cas d'échec ou d'enlisement des négociations sur les projets européens liés à la fiscalité de l'économie numérique et à l'assiette commune consolidés, introduire en droit fiscal français la définition de l'établissement stable virtuel reposant sur une présence numérique significative, selon des modalités correspondant à celles prévues par la proposition de directive du 21 mars 2018 tout en y intégrant d'autres éléments d'identification garantissant une appréhension optimale de l'implication économique d'une entreprise sur le territoire national.

Recommandation n° 25 : Prévoir une durée maximale de deux ans pour l'application de la taxe de 3 % sur les revenus tirés de certains services numériques afin d'inciter les États membres à avancer sur l'établissement stable numérique, et étudier les risques de double imposition pour ne pas fragiliser un secteur économique dynamique.

Recommandation n° 26 : En cas d'échec ou d'enlisement des négociations sur les projets européens liés à la fiscalité de l'économie numérique et à l'assiette commune consolidés, prévoir l'introduction en droit national d'une taxe anti-abus spécifique.

Recommandation n° 27 : Réduire de trois à un mois le délai à l'expiration duquel les dispositions pertinentes du CGI s'appliquent aux ETNC nouvellement inscrits.

Recommandation n° 28 : Rehausser à 60 % de l'imposition qui aurait été due en France le seuil en deçà duquel un régime fiscal est qualifié de privilégié au sens de l'article 238 A du CGI.

Recommandation n° 29 : Aligner les conditions de déductibilité des charges logées dans des pays à régime fiscal privilégié sur celles applicables aux charges logées dans les ETNC, tout en prévoyant une clause de sauvegarde lorsqu'est en cause un État membre de l'Union européenne.

Recommandation n° 30 : Étendre l'application du régime des sociétés étrangères contrôlées aux pays qui, sans être à fiscalité privilégiée, sont des ETNC.

Recommandation n° 31 : Renforcer l'information du Parlement sur la liste des ETNC (contenu, motifs d'inscription) et l'application des contre-mesures existantes et consacrer la tenue du débat annuel prévu par la loi sur cette liste.

Recommandation n° 32 : Permettre l'accès au registre des trusts à toute personne justifiant d'un intérêt légitime et autorisée en ce sens par un juge, sur le modèle de l'ouverture encadrée du registre des bénéficiaires effectifs prévu par le code monétaire et financier.

Recommandation n° 33 : Soutenir la publicité de la déclaration pays par pays des entreprises à l'échelle de l'UE et, en attendant sa consécration, prévoir en France la publicité de la déclaration pays par pays s'agissant des implantations dans les ETNC et engager une réflexion sur la transmission encadrée des déclarations aux journalistes et ONG accrédités en partenariat avec l'administration fiscale dans le but de mettre en commun les pouvoirs d'enquête et renforcer les capacités de l'administration.

Recommandation n° 34 : Systématiser l'association des services opérationnels à l'élaboration des modèles informatiques utilisés pour la programmation et le suivi des contrôles, afin d'adapter les outils aux spécificités de certains types de contribuables.

Recommandation n° 35 : Adapter les outils d'analyse des risques aux spécificités de chaque population de contribuables, en tenant compte pour les multinationales des données résultant de l'étranger, et assurer un suivi intégral des contrôles fiscaux menés, de leur lancement à la conclusion des éventuels contentieux.

Recommandation n° 36 : Accroître les mobilités sortantes et entrantes de l'administration fiscale en facilitant le recrutement d'experts contractuels dans les services de contrôles sur des postes de fiscalistes, de statisticiens, d'informaticiens et d'économistes, et en favorisant les mobilités externes des agents des services de contrôle au sein d'entreprises et de cabinets de conseil.

Recommandation n° 37 : Systématiser la consultation des services diplomatiques à chaque étape des négociations de conventions et faire motiver par l'administration fiscale toute décision technique qui s'écarterait des recommandations diplomatiques.

Recommandation n° 38 : Systématiser l'évaluation préalable des choix internationaux de la France au regard de leurs conséquences économiques et budgétaires et associer les directions générales du Trésor et des entreprises à l'élaboration des lignes directrices et positions françaises relatives à la fiscalité des entreprises.

CONTRIBUTION PRÉSENTÉE PAR M. ÉRIC COQUEREL AU NOM DU GROUPE LA FRANCE INSOUMISE

INTRODUCTION :

L'évasion fiscale peut se définir comme l'évitement volontaire, délibéré et organisé de l'effort fiscal par les entreprises ou les particuliers par lequel des sommes colossales échappent aux États. Le champ manifestement trop restrictif de ce qui est considéré comme de l'évasion fiscale va dans un sens favorable au développement de ces pratiques immorales. Manipulation des prix de transfert, évitement par l'utilisation de conventions bilatérales ou encore transfert de bénéfices dans des paradis fiscaux sont autant de pratiques qui ont actuellement pignon sur rue et sont même encouragées par certains États, y compris européens. Ces processus conduisent à une situation d'inégalités entre citoyens et détenteurs de capitaux à raison de l'enrichissement individuel et organisé de ceux qui pratiquent l'évasion fiscale. Ce phénomène est donc à éradiquer afin de rétablir un équilibre stable dans les rapports d'échanges économiques et sociaux entre États et entreprises.

Dans ce contexte, la lutte contre les paradis fiscaux constitue une priorité dans une perspective de réelle justice fiscale à l'heure où de nombreuses multinationales comme Macdonald ou les géants du numérique usent de toutes les ruses pour éviter de payer leur juste dû. Dans une Europe libérale dominée par la concurrence libre et non faussée, la sortie des traités européens et la renégociation des conventions bilatérales s'imposent pour une lutte efficace contre l'évasion des capitaux et l'évitement de la taxation des profits des entreprises. Dans l'attente d'un taux commun d'imposition sur les sociétés au niveau européen, les pouvoirs publics doivent agir de manière unilatérale sans attendre un éventuel accord global. S'il dresse des pistes de réflexion intéressantes, les recommandations prévues par ce rapport sont souvent en deçà d'un véritable plan de lutte contre l'évasion fiscale et surtout en contradiction avec la politique menée par le gouvernement.

I. DES PISTES INTÉRESSANTES QUI ENGAGENT À LÉGIFÉRER RAPIDEMENT

En premier lieu, le groupe La France Insoumise tient à saluer le travail réalisé par le président et la rapporteure de cette mission qui apportent des pistes intéressantes en terme d'évaluation de l'ampleur de l'évasion fiscale ainsi que des recommandations pour mieux lutter contre ce phénomène. Ainsi, la mise en place d'un groupe de travail pour mettre au point une méthode d'évaluation de la fraude et de l'évasion fiscales ainsi qu'une meilleure information du parlement sont des éléments essentiels. De même, la modification de l'article 57 du code général des impôts relatifs aux prix de transfert pour le rendre plus complet et plus précis est une nécessité absolue si l'on veut mettre fin aux pratiques de manipulation des prix intragroupes.

Si ces éléments semblent être une base intéressante de réflexion sur laquelle il faut fixer notre attention, beaucoup de recommandations figurant dans ce rapport sont en réalité déjà proposées depuis plusieurs années dans de nombreux rapports relatifs à la fraude et à l'évasion fiscales. Il en est ainsi des propositions de renforcement de l'abus de droit par le remplacement du terme « exclusivement » en « principalement », ou encore de l'alignement des conditions de déductibilités des charges logées dans un pays à fiscalité privilégiée sur

celles applicables aux ETNC. Sur ces deux points, il est grand temps que le pas législatif soit franchi et le projet de loi de lutte contre la fraude est une belle occasion manquée pour enfin inscrire ces éléments dans notre droit.

Si ces mesures peuvent sembler potentiellement opérantes, beaucoup de propositions contenues dans le rapport le sont bien moins. Ainsi, le volet « diplomatie fiscale » du rapport laisse peu d'espoir de voir un jour des avancées concrètes sur le terrain de la lutte contre l'évasion fiscale. Tout d'abord, sans remise en cause des traités européens qui consacrent la libre circulation des capitaux et la concurrence libre et non faussée, beaucoup de dispositifs ingénieux seront censurés par la Cour de justice de l'Union européenne au nom de ces principes. Ensuite, il est nécessaire d'engager une renégociation sérieuse des conventions bilatérales qui ont été conclues entre la France et certains pays européens ainsi qu'entre certains pays européens entre eux pour mettre fin aux systèmes de double non-imposition et de transfert de bénéficiaires qui sévissent toujours en Europe. Sur ce sujet, la France ne peut avoir une position attentiste et simplement espérer que les 27 pays de l'Union européenne se mettent d'accord, par exemple pour l'aboutissement du projet Accis, même si celui-ci va dans le bon sens.

Ainsi, les recommandations 24 et 26 de ce rapport nous semblent essentielles à étudier dès aujourd'hui compte tenu des déclarations faites par certains pays de l'UE comme l'Irlande à propos de la taxation des géants du numérique. Ainsi, le groupe La France Insoumise soutient la proposition d'introduire au plus vite en droit fiscal français la notion d'établissement stable virtuel reposant sur une présence numérique significative. La France serait ainsi à l'initiative en Europe sur ce sujet. Enfin, il nous semble opportun, sans attendre « l'enlisement des négociations sur les projets européens liés à la fiscalité de l'économie numérique et à l'assiette commune consolidée », de prévoir l'introduction en droit national d'une taxe spécifique comme le recommande le rapport. Là-dessus, l'Italie par exemple applique déjà une taxe à 3 % sur le chiffre d'affaire des GAFAM sur leurs activités de publicité en ligne, ou l'utilisation des données. Il faut nous inspirer de cette initiative en l'adaptant au droit français.

II. DES RECOMMANDATIONS EN CONTRADICTION AVEC LA POLITIQUE MENÉE PAR LE GOUVERNEMENT

S'il est bien évident que la lutte contre l'évasion fiscale est un problème complexe, force est de constater que beaucoup de recommandations contenues dans ce rapport sont en réelle contradiction avec la politique menée par le gouvernement d'Édouard Philippe.

Nous l'avons dit, la lutte contre les paradis fiscaux est un enjeu central pour mettre fin aux systèmes très élaborés des plus grandes entreprises pour se soustraire à l'impôt. Sur ce sujet, les mesures contenues dans le projet de loi de lutte contre la fraude fiscale présenté par le ministre Gérard Darmanin sont insuffisantes et ne permettent pas de dresser une réelle liste des états non coopératifs par exemple. Il est d'ailleurs paradoxal que le projet de loi de lutte contre la fraude ait été étudié avant d'avoir les conclusions de ce rapport, ce qui montre bien le caractère insuffisant de cette loi. De plus, l'article 9 de ce projet de loi est également en contradiction avec les objectifs poursuivis de lutte contre la fraude puisqu'il permet au fraudeur d'éviter tout procès et de négocier sa peine.

Ainsi, si certaines recommandations du rapport tendent à aggraver les sanctions contre les paradis fiscaux, elles n'auront aucune portée si la liste des paradis fiscaux reste toujours aussi vide. Le groupe La France Insoumise présentera plusieurs amendements au projet de loi de lutte contre la fraude pour que ces États, dont d'ailleurs plusieurs sont européens, paient leur juste part d'impôt.

Pour une lutte efficace contre l'évasion fiscale internationale des entreprises, il est également nécessaire de stopper au plus vite la concurrence fiscale qui sévit en Europe sur l'imposition des bénéfices des entreprises et notamment sur l'impôt sur les sociétés. Cette course à la baisse de l'imposition des bénéfices des entreprises est un des facteurs de l'évasion fiscale internationale et la France participe puisque le gouvernement a décidé d'une baisse progressive de l'impôt sur les sociétés sur plusieurs années. Si cette compétition au moins disant fiscal permise par les traités européens et organisée par la libre circulation des capitaux se poursuit, les recommandations de ce rapport ne pourront jamais avoir un quelconque impact.

Enfin, il est totalement contradictoire de prétendre lutter plus efficacement contre la fraude et l'évasion fiscales tout en supprimant des milliers de postes de fonctionnaires des impôts comme le prévoit le gouvernement. L'administration fiscale a déjà perdu plus de 38 000 postes depuis 2002 et ne peut plus assurer toutes ses missions dans de bonnes conditions. Ainsi, « faciliter les mobilités sortantes des agents » comme il est recommandé dans ce rapport n'est rien d'autre que l'avancée vers une contractualisation des fonctionnaires des impôts et un moyen de justifier de nouvelles suppressions de postes à venir. Le groupe la France Insoumise soutient qu'il est nécessaire de recréer les milliers de postes nécessaires au renforcement de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

CONCLUSION :

Le groupe la France Insoumise considère que la lutte contre l'évasion fiscale doit être une priorité politique absolue compte tenu des dommages qu'elle cause à l'État mais aussi au consentement à l'impôt et au respect des principes Républicains contenus dans la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Comme il l'a toujours fait, il soutiendra les recommandations qui lui paraissent aller en ce sens mais ne transigera pas avec la nécessité de stopper la concurrence fiscale entre États à laquelle la France participe activement depuis l'arrivée du gouvernement ainsi que de rompre avec les dogmes de la libre circulation des capitaux et de la concurrence libre et non faussée contenus dans les traités européens.

LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LA MISSION

Association française des entreprises privées (AFEP) : Mme Laetitia de la Rocque, directrice des affaires fiscales

OCDE : M. Pascal Saint-Amans, directeur du centre de politique et d'administration fiscales, et M. Andrew Auerbach, conseiller à la direction

M. Alain Lamassoure et **M. Paul Tang**, députés européens, corapporteurs des propositions de directive « ACCIS »

Professeurs d'université fiscalistes : M. Gauthier Blanluet, Professeur à l'Université Panthéon-Assas (Paris II), et M. Martin Collet, Professeur à l'Université Panthéon-Assas (Paris II)

Fédération française des firmes pluridisciplinaires (F3P) : M. Bernard Gannier, président, président de PwC France, M. Vincent Talvas, délégué général, Mme Sophie Blégent-Delapille, directrice générale de TAJ société d'avocats (Deloitte), Mme Anne-Valérie Attias-Assouline, présidente de PwC société d'avocats, M. Éric Lesprit, associé du cabinet TAJ société d'avocats, M. Philippe Durand, associé chez PwC avocats

Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) : M. Frédéric Iannucci, directeur

Direction de la législation fiscale (DLF) : Mme Maïté Gabet, cheffe du service du contrôle fiscal, et M. Bastien Llorca

Table ronde « entreprises » : M. Alfred de Lassence, directeur fiscal d'Air Liquide, Mme Catherine Henton, directrice fiscale de Sanofi, M. Clément Bresson, directeur fiscal de Schneider Electric, Mme Laurence Brochet, directrice fiscale de Dassault, Mme Nathalie Mognetti, directrice fiscale de Total

Direction de la législation fiscale : M. Édouard Marcus, chef du service juridique de la fiscalité, M. Philippe Weill, chef du bureau JF-2B, M. Arnaud Sage, chef de la mission d'expertise juridique et économique internationale, rattachée au service juridique de la fiscalité, M. Gaël Perraud, sous-directeur - Sous-Direction E, M. Thomas Jacques, chef de bureau - Bureau E2, Mme Patricia Lechard, adjointe au chef de bureau - Bureau E1, M. Romain Betti, adjoint au chef de section 1 - Bureau E1

Table ronde « avocats » : Me Stéphane Austry, avocat associé, cabinet CMS Francis Lefebvre, Me Éric Ginter, avocat associé, Altitude Avocats, Me Charles Ménard, avocat associé, EY Société d'Avocats, Me Vincent Renoux, avocat associé, Stehlin et associés, et Me Frédéric Teper, avocat associé, Arsene

Google France : M. Benoit Tabaka, directeur des relations institutionnelles

Direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers (DAJ) : M. Vincent Hommeril, chef de mission, et Luisa Terranova de la mission des conventions à la direction des Français de l'étranger et de l'administration consulaire, M. Nicolas Thiriet, sous-directeur des politiques internes et des questions institutionnelles à la direction de l'Union européenne, Mme Chloé Braz-Vieira de la sous-direction des affaires économiques internationales à la direction des entreprises, de l'économie internationale et de la promotion du tourisme, Mme Sandrine Barbier, chef de la mission des accords et traités à la direction des affaires juridiques

Direction générale des entreprises : M. Alain Schmitt, adjoint au directeur général et chef du service de la compétitivité, de l'innovation et du développement des entreprises (SCIDE)

M. Pierre Moscovici, commissaire européen

Conseil d'État : M. Philippe Martin, président de la section des travaux publics, M. Pierre Collin, président de chambre de la section du contentieux

Table ronde Évaluation et chiffrage de l'optimisation et de l'évasion fiscales : M. Gabriel Zucman, M. Markus Meinzer, a director of the Tax Justice Network, M. Vincent Drezet, Syndicat Solidaires Finances publiques

Table ronde ONG : Mme Lison Rehbinder (CCFD), Mme Eva Joly (ICRICT), Mme Manon Aubry (Oxfam)

Facebook France : Mme Delphine Reyre, directrice des affaires publiques, M. Anton Battesti, responsable des affaires publiques

M. Gérald Darmanin, ministre de l'action et des comptes publics

Fédération bancaire française : M. Benoît de la Chapelle Bizot

M. Christian Chavagneux, journaliste à Alternatives économiques, et **M. Yann Philippin**, journaliste à Mediapart

M. Bruno Le Maire, ministre de l'économie et des finances

Déplacement à Bruxelles le 19 juin 2018 :

Commission européenne – direction générale fiscalité et union douanière : M. Bernardus Zuijdendorp, chef de l'unité en charge des initiatives relatives à la fiscalité des sociétés, Mme Gaëlle Garnier, cheffe adjointe de l'unité en charge de l'analyse économique, de l'évaluation et du support à l'analyse

d'impact, coordinatrice des initiatives liées à la fiscalité du numérique, M. Ludwig De Winter, chef adjoint de l'unité en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, M. Eduard Folch Sogas, expert en charge de la proposition sur la fiscalité des activités numériques, et Mme Valérie Enjolras, responsable des relations avec le Parlement européen et les parlements nationaux

Commission européenne – cabinet de Mme Margrethe Vestager, commissaire européenne chargée de la concurrence : Mme Astrid Cousin, membre du cabinet

Représentation permanente de l'Allemagne auprès de l'Union européenne : M. Ralph Müller, chef du département finances

Représentation permanente de l'Espagne auprès de l'Union européenne : M. Jorge Ferreras Gutierrez, conseiller coordinateur des finances, et M. Francisco Fernandez Monge, conseiller des finances

Représentation permanente de la France auprès de l'Union européenne : M. Guillaume Drano, conseiller fiscalité

Représentation permanente de l'Italie auprès de l'Union européenne : M. Gabriele Anolino, conseiller fiscalité

Représentation permanente des Pays-Bas auprès de l'Union européenne : son Excellence Robert de Groot, Ambassadeur, représentant permanent, M. Arno Oudijn, conseiller fiscalité, et Mme Machteld Bergstra, conseillère principale au ministère des finances