



Marc LEROY

Professeur, Université de Reims

Vice-Président de la Société Française de Finances Publiques

Le professeur Marc Leroy nous livre une présentation synthétique de ses travaux sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale. Nous publions ci-dessous une première partie consacrée à la régulation internationale. La seconde qui traitera de la mise en oeuvre de ces actions par les administrations nationales sera publiée dans le numéro de novembre/décembre (NDLR).

Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (1)

La régulation internationale de l'évasion fiscale

Mots-clés : fiscalité - optimisation fiscale - évasion fiscale-OCDE - plan BEPS

Le plan BEPS de l'OCDE a mis en place les instruments d'une nouvelle régulation de l'optimisation fiscale internationale. Ceux-ci sont centrés sur les montages juridiques et ne s'attaquent pas aux sources systémiques de l'évasion fiscale. En revanche, le renforcement de l'information fiscale suscite des espoirs.

Jusqu'à la crise de 2008 l'évasion internationale, au sens d'une optimisation agressive pour éviter l'impôt, n'était pas considérée comme un problème public, même s'il existait notamment des procédures nationales contre l'abus de droit fiscal et le transfert de bénéfices vers des territoires à fiscalité privilégiée. Le contrôle fiscal se concentrait sur la fraude considérée comme une violation de la loi : l'insuffisance, ou parfois l'absence, de déclaration faisait l'objet d'un redressement, avec un supplément d'impôt à payer assorti de sanctions à caractère

administratif, et plus marginalement de poursuites pénales.

Les défauts de la régulation de la mondialisation financière ont déstabilisé les fonctions de la fiscalité pour la société et l'économie que le *Welfare State* avait établies avec succès. Cinq facteurs ont conduit à cet échec : la diffusion de l'idéologie néolibérale, la concurrence fiscale des États, la complexification des règles du droit fiscal, la faiblesse de la régulation publique internationale de l'OCDE et des instances de l'Union européenne (UE) et l'ouverture des administra-

tions fiscales à un *new public management* tolérant l'optimisation agressive des multinationales.

Aujourd'hui l'action publique au niveau de l'OCDE, de l'Union européenne (UE) et des États, tout en renforçant les moyens juridiques contre la fraude, a inscrit la lutte contre l'évasion comme une priorité. Les raisons de ce changement sont médiatiques et budgétaires. En effet, les divers scandales révélés par le Consortium International des Journalistes d'Investigation (CIJI) ont alerté l'opinion publique sur la déviance fiscale des groupes multinationaux et des particuliers les plus riches. Ces affaires ont mis à jour l'ampleur de l'évitement international de l'impôt basé sur des montages présentés comme juridiquement réguliers. La perte des recettes publiques constitue une cause structurelle de la crise qui a frappé durement l'Europe, en particulier pour les États du Sud. Selon l'OCDE, l'évasion internationale entraîne une perte de recettes entre 100 et 240 milliards (Md) de dollars par an, soit l'équivalent de 4 à 10 % des recettes de l'impôt sur les sociétés (IS) dans le monde. En France, alors que le déficit public au sens du Traité de Maastricht, bien qu'en baisse, s'élève encore à 59,6 Milliards (Md) d'euros (€) en 2018, soit 2,5 % du PIB et la dette publique à 2315,3 Md€, soit 98,4 % du PIB, la fraude est évaluée de 60 à 80 Md par an, sachant que le contrôle fiscal a permis en 2017 d'encaisser 13,456 Md€ (de droits et pénalités). L'évasion, évaluée à 50 Md€ par an, a un effet sur le taux implicite¹ de l'IS des grandes entreprises : en 2015, ce taux est de 17,8 % contre 23,7 % pour les PME².

Face au *Luxleaks*³ (2014), au *Swissleaks*⁴ (2015), aux *Panama Papers*⁵ (2016), aux *Paradise Papers*⁶ (2017), les plans d'austérité budgétaire voient leur légitimité mise en doute. Les coupes dans les dépenses et la hausse des impôts alimentent la fièvre antisystème qui s'est exprimée dans le mouvement des Gilets Jaunes en France et dans le vote eurosceptique de mai 2019 (environ 171 députés au Parlement européen).

Notre approche du problème de l'évasion repose sur deux choix scientifiques. Le premier considère l'évasion comme une forme de déviance sociale qui, comme la fraude, transgresse en dernière instance les finalités sociales de l'impôt⁷ : au-delà de la portée variable, parfois floue, des normes juridiques, politiques et sociales, la déviance par l'évasion comme par la fraude renie les fonctions systémiques de la fiscalité pour la société. Le second concerne le positionnement épistémologique et politique de la réponse publique à l'évitement de l'impôt⁸. Pour être entièrement performante, l'action publique doit por-

ter sur les niveaux complémentaires « macro » du système fiscal, « méso » de la politique fiscale et « micro » des relations entre le contribuable et l'administration.

Ainsi notre première partie questionne les progrès mais aussi les limites du positionnement de la nouvelle régulation internationale de l'évasion, tant au niveau de l'OCDE que de l'UE. Cette régulation renforce les instruments juridiques et gestionnaires de coopération entre les États et les territoires particuliers (les juridictions) au sein du droit fiscal international et européen⁹. Sa réussite est conditionnée par les pratiques des administrations nationales, qui font l'objet de la seconde partie, en particulier pour résoudre les litiges avec le monde des affaires.

I. LA RÉGULATION INTERNATIONALE DE L'ÉVASION

Dans le cadre des travaux du G20 et de l'OCDE, avec le plan BEPS¹⁰, l'apparition d'une régulation internationale de l'évasion constitue une avancée politique importante dans son principe. Toutefois, ces mesures se centrent sur les montages d'optimisation/planification agressive (A) sans traiter les causes systémiques de la déviance (B), même si elles renforcent la collecte et l'échange de l'information fiscale entre les États (C).

¹ Qui se calcule en rapportant l'impôt réellement payé au bénéfice déclaré.

² Source : Institut des politiques publiques, mars 2019, n° 21.

³ 548 rescrits (*tax rulings*) ont été passés par le Luxembourg avec des multinationales de 2002 à 2010.

⁴ La filiale suisse de la banque HSBC a accueilli 100 000 clients et 20 000 sociétés offshore pour un montant de 180 Md€ dont une part correspond à des fraudeurs.

⁵ Fuite sur les montages du Cabinet Massack Fonsaca relatives à des personnalités ayant des comptes offshore, dont environ 1000 Français.

⁶ Liste de personnalités utilisant des montages vers les paradis fiscaux pour éviter de payer des impôts dans leur pays.

⁷ M. Leroy, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2016, n° 4, p. 516-528.

⁸ M. Leroy, « Le repositionnement épistémologique et politique du problème de l'évasion fiscale », *Revue internationale et européenne de droit fiscal*, 2017, 4, p. 415-428.

⁹ Pour une vision générale comparée des deux approches : cf. P. Marchessou, B. Trescher, *Droit fiscal international et européen*, Bruxelles, Bruylant, Coll. Finances Publiques/Public Finance, 2018.

¹⁰ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, 2013 : action 1 sur la fiscalité du numérique, action 2 sur les dispositifs hybrides, action 3 sur les sociétés étrangères contrôlées, action 4 sur la limitation de la déduction des intérêts financiers, action 5 sur les pratiques fiscales dommageables, action 6 sur la prévention des abus de conventions internationales (prise en compte de la substance économique), action 7 sur l'évitement artificiel du critère d'établissement stable pour l'imposition des bénéficiaires, action 8 sur les prix de transferts de biens immatériels, action 9 sur les prix de transfert pour les risques et le capital, action 10 sur les prix de transfert pour les autres transactions à haut risque, action 11 sur les méthodes pour la collecte et l'analyse des données sur le BEPS, action 12 sur l'information à exiger sur les montages d'optimisation agressive, action 13 sur la documentation relative aux prix de transfert, action 14 sur l'amélioration des dispositifs de règlement des différends, action 15 sur une convention multinationale visant à modifier les conventions bilatérales.

A) Le ciblage sur les montages d'optimisation agressive (évasion)

La place de choix revient à la convention multilatérale de l'OCDE 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 (BEPS). Cet instrument multilatéral (IM), lancé officiellement à Paris le 24 novembre 2016, est entré en vigueur le 1^{er} juillet 2018. Faisant suite à l'article 15 du plan BEPS de l'OCDE, l'IM vise à mettre à jour rapidement, sans les renégocier une à une, les conventions bilatérales, soit plus de 3000 textes, afin d'intégrer des mesures du plan BEPS contre l'évasion des multinationales¹¹. Comme l'énonce son préambule, l'IM participe à la lutte contre des procédés majeurs de planification (optimisation) agressive qui entraîne des pertes de recettes à l'IS par les transferts de bénéfices vers des destinations où ils ne sont pas imposés ou sont soumis à une imposition réduite. Il comporte six parties, à savoir : le champ d'application et la définition des termes (Partie I), les dispositifs hybrides (Partie II), l'usage abusif des conventions (Partie III), la définition de l'établissement stable (Partie IV), le règlement des différends (Partie V) et l'arbitrage (Partie VI).

On citera d'abord les mesures contre l'abus de conventions car l'article 6 (article initial de la Partie III) prévoit une norme générale minimale sous la forme d'un préambule condamnant « le chalandage fiscal » (*tax treaty shopping*). L'article 7 expose le contenu et les options possibles par rapport aux trois règles pour qualifier l'utilisation abusive de conventions¹² : la règle de l'objet principal du montage ou de la transaction (Principal Purposes), la règle simplifiée de la limitation des avantages¹³ (*Limitation of Benefit*), la règle détaillée de la limitation des avantages.

L'article 8 concerne plus spécifiquement le transfert de dividendes, dans une logique de ce qu'on appelle en France les titres de participation, pour éviter les abus, par rapport à l'exemption ou l'application d'un taux réduit, sur les dividendes versés par une filiale dans un groupe. L'IM introduit une période de détention (minimale) des titres de 365 jours pour apprécier le seuil de détention de parts dans la filiale¹⁴. Il est à noter que la forme de la détention (directe ou indirecte) n'est pas précisée et que la durée d'une année n'est pas très élevée. Le rapport final OCDE sur l'action 6 retenait un pourcentage de 5 % au moins du montant des dividendes distribuées et un seuil de détention de 25 % dans le capital de la filiale qui verse les dividendes. Mais les juridictions peuvent refuser l'article 8 de l'IM si leurs conven-

tions contiennent déjà des dispositions sur la durée de détention.

L'article 9 limite les abus de conventions en matière de gains ou plus-values tirés de l'aliénation d'actions, droits, participations dans des entités, si la valeur de ces actions et autres provient pour une certaine partie (seuil) de biens immobiliers. La période de référence pour apprécier cette valeur est de 365 jours avant la vente. Cette disposition issue du rapport final sur l'action 6 du plan BEPS s'inspire de l'article 13-4 du modèle de convention de l'OCDE en ajoutant une période de référence et en ne chiffrant pas le seuil de valeur¹⁵. L'article 10 instaure une règle anti-abus de conventions pour les revenus attachés à un établissement stable situé dans une autre juridiction : dans le cas où ce revenu est exonéré dans la première juridiction contractante (A) et qu'il est imposé dans la juridiction B à moins de 60 % de l'impôt qui serait dû dans A, il devient imposable en A. L'article 11, qui est le dernier de la partie de l'IM sur l'abus de conventions, pose une clause de sauvegarde qui permet à une juridiction d'imposer ses propres résidents, avec une liste d'exceptions à cette clause. Il s'inspire de l'article 1-3 du modèle de convention de l'OCDE.

En reprenant ensuite l'ordre de la convention, on trouve les mesures contre les dispositifs hybrides qui débutent avec l'article 3. Cet article reprend l'article 1-2 du modèle de convention fiscale de l'OCDE sur les entités (hybrides) transparentes, un texte retenu par le rapport final sur l'action 2 du Plan BEPS¹⁶. L'article 4 de l'IM, qui reprend l'article 4-3 du modèle de convention de l'OCDE, texte validé par le rapport final sur l'action 6, permet en cas de désaccord sur la territorialité fiscale (cas d'une double résidence) d'une entité autre qu'une personne physique de refuser les avantages fiscaux prévus à la convention bilatérale couverte, sauf accord des 2 États (juridictions). L'article 5 issu du rapport final sur l'action 2 du plan BEPS vise les méthodes d'élimination de la double imposition pour éviter qu'un avantage injustifié soit tiré par un contribuable.

La partie IV regroupe quatre articles relatifs à l'évasion par rapport à la notion d'établissement stable en lien avec le rapport final OCDE sur l'action 7. En effet, généralement la territorialité de l'IS est basée sur la présence d'un établissement stable dont les critères de définition sont contournés par divers montages. Ainsi l'article 12 de l'IM porte sur les commissionnaires et assimilés qui ne sont pas réellement indépendants de l'entreprise qui les commet, soit parce que les contrats sont au nom de l'entreprise, soit qu'ils portent sur des biens ou des droits ou des

¹¹ En vertu d'un mandat de l'OCDE de février 2015, un groupe entériné par les ministres des finances et par les gouverneurs des banques centrales des États du G20 a réuni 99 juridictions pour préparer la convention : cf. P. Saint-Amans, J. Di Maria, « Un cadre multilatéral novateur pour la modification du réseau de conventions en matière d'impôts sur le revenu », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2017, n° 3, p. 277-285.

¹² Cas des sociétés-relais, holdings, centres d'administration, de financement, ou d'investissement de groupes multinationaux.

¹³ Règle utilisée au Canada, aux États-Unis et au Japon.

¹⁴ L'exigence d'un seuil de détention est visée par l'article 8 qui précise : « ... et qui possède, détient ou contrôle, dans la société qui paie les dividendes, plus d'un certain montant du capital, des actions, des titres, des droits de vote ou des droits de participation similaires... ».

¹⁵ Fixé à 50% dans l'article 13-4 du modèle de convention de l'OCDE.

¹⁶ OCDE, *Rapport final*, Paris, OCDE, 2015.

prestations de services venant de l'entreprise. Il s'agit d'éviter le transfert artificiel des décisions commerciales vers un commissionnaire en vue de réduire l'IS payé par le groupe. L'article 13 concerne l'usage artificiel d'exceptions aux critères de l'établissement stable et propose trois choix : une option A qui établit une liste des exceptions admises pour certaines opérations comme le stockage ou la livraison de marchandises même en présence d'une installation fixe ; une option B où la liste des exceptions est conditionnée au caractère préparatoire ou accessoire des opérations ; pas d'option du tout. L'article 14 vise les pratiques de fractionnement des contrats qui contournent le critère de période entraînant la qualification d'établissement stable. Il autorise à ajouter les diverses durées des activités similaires réalisées pour retenir la présence d'un établissement stable. L'article 15 définit la notion de personne liée à une entreprise, définition importante pour les critères de l'établissement stable.

Le reste des dispositions de l'IM concerne le règlement des différends et l'arbitrage que sont commentées plus loin.

Au niveau de l'UE, plusieurs mesures du Plan BEPS de l'OCDE figurent dans la directive UE 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 (directive ATAD pour *anti-avoidance directive*) qui établit des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale ayant une incidence sur le fonctionnement du marché intérieur. Cinq mesures sont prévues en matière d'IS : la limitation de la déductibilité des intérêts¹⁷ pour décourager le recours

artificiel à l'emprunt, notamment la sous-capitalisation de filiales ; la possibilité d'une *exit tax* (article 5) sur les plus-values, même latentes, en cas de transfert d'actifs ou de la résidence fiscale dans un autre pays ; l'introduction d'une norme anti-abus générale (article 6) pour lutter contre la planification agressive en l'absence de règles ; des règles sur les sociétés étrangères contrôlées (articles 7 et 8) pour lutter contre le transfert de bénéfice vers des filiales situées dans des États à faible imposition ; une mesure contre les montages hybrides (article 9), qui résultent d'une qualification juridique différente dans 2 États, pour éviter l'octroi dans un État d'une déduction sur un revenu non imposé dans l'autre État, ou pour éviter une double exonération.

Cette directive a été transposée partiellement¹⁸ dans notre pays par les articles 34 et 108 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019. L'article 34 transpose l'article 4 de la directive sur les intérêts financiers et l'article 108 transpose l'article 6 sur l'abus de droit en retenant le critère de l'objectif principal du montage (diminuer l'impôt), ce qui est important dans le cas français¹⁹. Il est à noter aussi que la directive ATAD a été modifiée par la directive (UE) 2017/952 du 29 mai 2017 (ATAD 2) qui étend les mesures relatives aux dispositifs hybrides aux pays tiers à l'UE.

La CJUE dans un arrêt du 26 février 2019 apporte des précisions intéressantes sur la notion d'abus de droit dans une affaire relative à la non-imposition d'intérêts financiers (Encadré 1).

Encadré 1 L'arrêt du 26 février 2019 de la CJUE²⁰ en matière d'abus de droit

Dans cette décision la CJUE rappelle que les dispositions relatives aux intérêts versés ont pour objectif d'éviter la double-imposition (§ 84 de l'arrêt). Les bénéficiaires des intérêts visés par la directive en cause²¹ excluent les sociétés-relais (§ 88) représentant une autre personne (réalité économique) comme le prévoit le modèle de convention fiscale de l'OCDE²² qui a inspiré la directive. L'anti-abus de droit constitue un principe général du droit de l'UE (§96) qui a trouvé diverses applications dans la jurisprudence de la CJUE, sans qu'il soit besoin de disposer d'autres fondements juridiques (en particulier dans les droits nationaux des États). L'arrêt rappelle les éléments constitutifs d'un abus de droit : « Si la recherche, par un contribuable, du régime fiscal le plus avantageux pour lui ne saurait, en tant que telle, fonder une présomption générale de fraude ou d'abus (...), il n'en demeure pas moins qu'un tel contribuable ne saurait bénéficier d'un droit ou d'un avantage du droit de l'Union lorsque l'opération en cause est purement artificielle sur le plan économique et vise à échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné » (§109). La preuve de l'abus de droit repose ainsi sur un élément objectif, le respect formel des conditions mais contrairement à l'objectif des textes, et sur un élément subjectif, la volonté d'obtenir un avantage par un montage artificiel (§124). Il convient de laisser la possibilité au contribuable d'apporter la preuve contraire. La Cour ne tranche pas au fond (il s'agit de questions préjudicielles), mais donne les types d'indices à rechercher pour caractériser l'abus de droit, notamment si la société-relais fait l'objet d'un montage artificiel et est amenée à reverser les intérêts sans pouvoir en disposer. L'administration (ici danoise) n'a pas à identifier les bénéficiaires précis, mais à démontrer qu'il s'agit bien d'une société-relais. Enfin la Cour précise (§177) qu'en cas d'abus de droit, le respect des libertés, ici d'établissement et de circulation des capitaux, est inapplicable. En l'espèce, le régime de taxation des intérêts (retenue à la source) apparaît plus sévère pour les non-résidents que pour les résidents, ce qui serait contraire aux libertés garanties par le TFUE si l'abus de droit n'était pas retenu par la juridiction nationale compétente (§ 180).

¹⁷ L'article 4 prévoit un seuil de 30% du bénéfice avant intérêts, impôts, dépréciations et amortissements ou, par dérogation, un seuil de 3 millions (M) d'euros (€) s'il est plus élevé. Une autre disposition permet de déduire la totalité de l'emprunt si le contribuable est autonome par rapport au prêteur (pas d'évasion).

¹⁸ La directive prévoit des dérogations pour le délai de transposition de certaines mesures.

¹⁹ L'abus de droit en France, défini par l'article 64 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), retient le critère d'un objectif exclusivement fiscal, même si la jurisprudence exige que les avantages économiques obtenus ne soient pas négligeables : cf. après.

²⁰ CJUE du 15 février 2019, affaires C-115/16, 118/16, 119/16, 299/16.

²¹ Directive 2003/49/CE du 3 juin 2003 sur les paiements d'intérêts et redevances.

²² Les requérants contestaient cette source comme non applicable au droit de l'UE.

²³ Montages des multinationales pour ne pas être imposés dans l'État de la société qui verse les sommes (les « prêts » sont parfois des dépenses déductibles) et dans l'État de la filiale bénéficiaire (apport en capital ou distribution de bénéfices exonérés).

²⁴ Un montage n'est pas « authentique » (pas de réalité économique) si le but principal est de tirer un avantage fiscal contraire à l'objet ou à la finalité de la directive : il est considéré comme un abus de droit.

²⁵ M. Leroy, *L'impôt, L'État et la société*, Paris, Économica, 2010, p. 285.

²⁶ M. Leroy, « Le repositionnement (...) », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, op. cit.

²⁷ Nets des avantages fiscaux et des prestations sociales reçues.

²⁸ E. Marcus, « Le projet BEPS de l'OCDE et du G20 : où en sommes-nous un an après ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2017, n° 4, p. 471.

²⁹ Par exemple le régime de taxation réduite des brevets en France, en cours de réforme, a fait l'objet de critiques. En effet, au titre du rapport final de l'action 5 du projet BEPS, l'OCDE et l'UE retiennent l'approche « nexus » qui suppose d'établir un lien entre l'avantage fiscal et le montant des dépenses de recherche et développement.

³⁰ Une première liste noire des juridictions fiscales non-coopératives avait été établie par la Commission, à partir des listes dressées par les États membres, en juin 2015 avec 30 juridictions.

³¹ Cette liste des juridictions fiscales non-coopératives est distincte de la liste européenne anti-blanchiment qui repose sur d'autres critères.

³² Ces juridictions sont sommées d'améliorer la transparence, de mettre fin aux pratiques fiscales dommageables, d'introduire des réformes substantielles et de mettre en œuvre le plan BEPS de l'OCDE.

³³ Aruba, Barbade, Belize, Bermudes, Dominique, Émirats arabes unis, Fidji, Guam, Îles Marshall, Îles vierges américaines, Oman, Samoa, Samoa américaine, Trinidad-et-Tobago, Vanuatu.

³⁴ Conseil de l'UE (ministres des finances) 14166/16 Fisc 187 Ecofin 1014 du 8 novembre 2016.

³⁵ Auparavant, le respect de 2 critères sur 3 suffisait.

D'autres instruments européens existent. Outre l'échange d'informations entre administrations (cf. C), il faut citer la directive 2014/86/UE du 8 juillet 2014, qui modifie la directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011 sur les mères-filiales contre les « dispositifs hybrides »²³ et la directive (UE) 2015/121 du 27 janvier 2015 (modifiant aussi la directive de 2011 sur les « mère-filiales ») avec l'introduction d'une « clause anti-abus »²⁴ (norme minimale) afin de lutter contre l'évasion. Cependant, le moyen radical de l'interdiction des relations d'affaires (détentions d'actifs, partenariats) avec des paradis fiscaux (territoires à fiscalité privilégiée) n'est toujours pas à l'ordre du jour des autorités.

B) Le maintien des sources systémiques de la déviance fiscale

Malgré les apports du plan BEPS et les efforts de l'UE, les objectifs des systèmes fiscaux du XXI^e siècle n'ont pas été définis par la réforme des normes et instruments qui se situent surtout au (micro) niveau du contrôle de l'évasion internationale par les administrations et, dans une moindre mesure, au niveau intermédiaire de la politique fiscale. De ce point de vue, je propose depuis longtemps une refondation des six fonctions de la fiscalité. En effet, la réponse systémique à l'évasion internationale doit considérer les fonctions²⁵ financière, économique, sociale, territoriale, écologique et politique du système fiscal. Il convient de remédier à la crise structurelle de ces fonctions dans les régimes démocratiques avancés pour refonder un contrat social légitime (justice fiscale) et soutenable (recettes fiscales). J'ai aussi proposé d'instaurer une règle d'airain de l'équilibre des contributions obligatoires (impôts et prélèvements sociaux) des différents acteurs de l'économie au système des finances publiques²⁶ : l'instauration d'une telle méta-norme passe par la révision du champ d'application des libertés de

circulation en Europe et par une refondation des principes d'égalité devant l'impôt et les charges publiques et de territorialité... Cet équilibre systémique suppose de fixer, dans l'idéal au niveau de l'UE ou à défaut par les pays volontaires, les contributions globales des acteurs de l'économie et de la société par leur ratio de prélèvements obligatoires²⁷.

On aurait pu espérer que l'action 5 sur les pratiques dommageables débouchât sur des mesures pour changer les dérives néolibérales qui affectent le système fiscal. Mais les choix opérés tant par le Forum mondial de l'OCDE que par le Code de conduite de l'UE sur les pratiques fiscales dommageables reconduisent le *soft law*.

Le bilan, bien qu'insuffisant, n'est certes pas négatif. Ainsi le forum sur les pratiques dommageables de l'OCDE a limité la concurrence fiscale dommageable sur les actifs incorporels, en les restreignant aux brevets avec un plafond selon le niveau de participation de l'entité bénéficiaires aux activités de recherche pour le brevet²⁸. La relance du code de conduite européen a conduit à un examen de plusieurs dispositifs susceptibles de constituer des atteintes dommageables à la concurrence économique²⁹, ainsi qu'à la diffusion d'une liste des paradis fiscaux. Il faut souligner cependant que les activités menées dans ce cadre ne sont pas publiques, à l'exception d'un compte-rendu semestriel insuffisant pour mobiliser l'opinion. Quoiqu'il en soit, une liste basée³⁰ sur des critères formels³¹ a été adoptée à l'unanimité par les ministres des finances européens (Ecofin) le 5 décembre 2017 à partir de l'examen de 92 juridictions avec 17 pays sur la liste noire, 47 pays sur la liste grise³², 20 sur la liste blanche et 8 pays, dévastés par les ouragans, qui ont obtenu des délais pour se conformer aux critères (Encadré 2). Cette liste a été mise à jour le 12 mars 2019 : 15 pays figurent sur la liste noire³³, 34 sur la liste grise et 25 sur la liste blanche.

Encadré 2 Les critères de la liste des paradis fiscaux de l'UE

3 conditions générales sont prévues³⁴ :

- 1) La transparence avec 3 critères (cumulatifs depuis juin 2019³⁵) : une évaluation largement conforme par le Forum mondial de l'OCDE concernant le respect des normes de l'échange automatique d'information et de l'échange sur demande ; la ratification de la convention multilatérale de l'OCDE en matière d'assistance administrative et la mise en œuvre d'un large réseau d'échange de renseignements avec les États membres ; la signature d'accords bilatéraux avec tous les États membres.
- 2) L'équité fiscale avec 2 critères : ne pas avoir de régimes dommageables contraires au Code de conduite ; ne pas encourager les structures artificielles *offshore* sans activité économique réelle.
- 3) La mise en œuvre du plan BEPS : avoir adopté les normes minimales du plan BEPS puis, une fois adoptées, obtenir une évaluation positive dans l'application.

Mais aucun État européen n'y figure (exclusion du champ d'application), alors que des pays comme Malte, les Pays-Bas etc. sont au centre des liens avec des paradis fiscaux. Il manque aussi un certain nombre de paradis fiscaux américains. Du point de vue des effets attachés à cette liste, une interdiction de bénéficier de crédits européens est prévue par divers textes, mais une dérogation importante existe³⁶. Il est à noter que certains États membres (Luxembourg, Malte, Irlande) pensent que la simple nomination sur la liste suffit, d'autres (France, Allemagne...) demandant des sanctions plus radicales.

Même s'il ne porte pas sur l'harmonisation des taux, le projet de directive sur l'ACCIS³⁷ propose des critères communs de la base d'impositions à l'IS, à savoir la main-d'œuvre, les immobilisations, les ventes par destination et surtout la

présence numérique³⁸ afin de mieux taxer les activités numériques qui échappent aux critères classiques de la territorialité fiscale³⁹ comme l'illustre le cas de Google (Encadré 3). La fiscalité du numérique fait aussi l'objet d'une proposition de taxation des GAFAs par la Commission européenne, mais qui risque aussi⁴⁰ de se heurter à la règle de l'unanimité⁴¹ de la décision. Certains États, hostiles à cette taxe digitale qui viserait les grandes entreprises (au moins 750 M de chiffres d'affaires dont 50 M dans l'UE) arguent qu'il est préférable d'attendre l'issue, prévue en 2020, des travaux lancés par l'OCDE sur la définition d'une nouvelle fiscalité du numérique. Comme d'autres pays, la France prépare une taxe sur les services numériques⁴² au taux de 3% du chiffre d'affaires, à partir de 750 M au niveau mondial dont 25 M en France.

Encadré 3 Google et les limites de la territorialité fiscale

Aux termes de divers contrôles, l'administration française avait notifié à la société Google Ireland Limited plus d'1 Md€ de rappels. La Cour administrative d'appel de Paris (CAA), par 5 arrêts (un par impôt) du 25 avril 2019⁴³, a confirmé les jugements du TA de Paris⁴⁴ déchargeant la filiale irlandaise de Google de l'ensemble des rappels en cause. La question était notamment de savoir si la société Google Ireland Limited disposait d'un établissement stable en France, sachant que cette société irlandaise était liée par un contrat de prestations de services (*marketing and services agreement*) à la Sarl Google France. Pour l'IS, selon la convention fiscale (art. 4) entre la France et l'Irlande, les bénéfices d'une entreprise irlandaise sont imposables en Irlande, sauf si cette entreprise exerce une activité industrielle ou commerciale en France par l'intermédiaire d'un établissement stable. L'article 2-9° de la convention précise les critères, alternatifs, de l'établissement stable. Parmi ceux-ci, l'administration française avait retenu pour imposer la société irlandaise de Google l'existence d'une installation fixe d'affaires et la qualité d'agent dépendant de la société française ayant le pouvoir d'engager cette société irlandaise. Les juges ont écarté le premier critère puisque les locaux et le personnel de la société Google France étaient uniquement utilisés par cette société pour sa propre activité de prestataire de services (recherche des annonceurs de publicité). Pour le second critère, bien que la Sarl Google France fût à considérer comme agent dépendant au sens de l'article 2-9 de la convention, cette société ne disposait pas du pouvoir d'engager la société Google Ireland Limited (preuve non rapportée). Ainsi, n'ayant pas d'établissement stable en France, la société irlandaise n'était pas imposable en France.

L'application d'une retenue à la source (RAS par une quote-part en fonction de l'activité en France) pour les redevances versées à société Google Netherlands Holding (Pays-Bas) a également été écartée dans la mesure où l'article 182B du CGI exigeait une activité (relevant de l'IR ou de l'IS) par l'intermédiaire d'un établissement stable situé en France, ce qui n'était pas le cas pour la société irlandaise. Par rapport à la CVAE, comme la société Google Ireland Limited ne disposait ni d'immobilisations, notamment des locaux, ni de salariés en France, elle n'était donc pas imposable (article 1586 nonies du CGI), même si on admettait qu'elle exerce en France « à titre habituel une activité professionnelle non salariée » (art. 1447 du CGI auquel se réfère l'article 1586 ter du CGI pour définir le champ d'application de la CVAE). Cette même argumentation explique que les juges n'ont pas retenu non plus l'imposition à la taxe professionnelle (TP, ici la cotisation minimale), en l'absence d'immobilisations de la société irlandaise en France⁴⁵. Pour la TVA, la question était de savoir si Google Ireland Limited réalisait des prestations de services (de publicité) en France⁴⁶. En effet, l'article 259 du CGI retient comme critère de territorialité le siège⁴⁷, ce qui n'était pas le cas, ou un établissement stable, ce qui est interprété spécifiquement, outre les arguments déjà énumérés, comme la possibilité de réaliser de manière autonome les prestations de services, ce que les éléments de fait ne permettent pas de démontrer⁴⁸.

³⁶ COM 2018 1756 du 21 mars 2018, considérant 37, art. 22 du Règlement 2017/1601/UE du 26 septembre 2017 (Fonds européen de développement durable), art. 22 du Règlement 2017/2396/UE du 13 décembre 2017 et art. 13 de la décision 2018/412/UE du 14 mars 2018 (Banque européenne d'investissement et fonds européen pour les investissements stratégiques), art. 140-4 Règlement 966/2012/UE du 25 octobre 2012 (budget général) : interdiction de financer des projets contribuant à la fraude et à l'évasion (et au blanchiment et terrorisme) et avec des entités dans des pays ou territoires non coopératifs ou ne respectant pas les normes de l'UE et internationales en matière de transparence et d'échange d'informations. Toutefois une dérogation est prévue si « le projet est physiquement mis en œuvre » dans ces juridictions et que rien n'indique (aucun signe) que l'opération en question contribue à la fraude ou à l'évasion, exception qui s'applique aussi au budget général selon la Commission (Cf. COM 2018 1756 final du 21 mars 2018, p. 3). Ces dispositions sont reprises à l'art. 155-2 du Règlement financier révisé de juillet 2018 applicable au budget général, sous le contrôle de la Commission (art. 155-4).

³⁷ COM (2016) 685 final du 25/10/2016 sur l'assiette commune pour l'IS et COM (2016) 683 final sur l'assiette commune consolidée (ACCIS) pour l'IS.

³⁸ Proposition du rapporteur Alain Lamassoure au Projet de rapport au Parlement européen du 13 juillet 2017.

³⁹ En France, l'IS frappe les activités réalisées sur le territoire français (article 209 du CGI) selon un de ses 3 critères alternatifs : un établissement stable (matériels...) ; un représentant, mandataire de l'entreprise étrangère en France ; un cycle commercial complet détachable.

⁴⁰ Cf. l'échec en 2011 du projet d'ACCIS.

⁴¹ Article 115 du TFUE.

⁴² Projet de loi du 6 mars 2019 sur la taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'IS.

⁴³ Cour administrative d'appel (CAA) de Paris n° 17PA03065 (cotisation minimale de taxe professionnelle), 17PA03066 (CVAE), 17PA03067 (IS), 17PA03068 (retenue à la source), 17PA03069 (TVA) du 25 avril 2019.

⁴⁴ Tribunal administratif (TA) n° 1505178/1-1 (IS), 1505113/1-1 (RAS), 1505126/1-1 (CVAE), 1505147/1-1 (TP), n° 1505165/1-1 (TVA) du 12 juillet 2017.

Force est de constater que la concurrence fiscale en matière de taux de l'IS⁴⁹ repart de plus belle. L'instauration d'une norme internationale sur la contribution minimale des grandes entreprises évoquée ci-dessus apparaît urgente pour éviter que l'IS ne disparaisse à moyen terme après les baisses drastiques qui s'annoncent aujourd'hui. En France, l'article 11 de la loi de finances n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 pour 2017 a d'abord fixé cette trajectoire de baisse de l'IS de 33,33% à 28% en 2022. La loi de finances n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 pour 2019 a amplifié la baisse en prévoyant un taux de 25% pour 2022. Mais le projet de loi sur la taxe sur les services numériques précité comporte aussi une remise en cause partielle de la trajectoire de baisse de l'IS (taux d'IS de 33,33% à partir d'un chiffre d'affaires de 250 M€ sur la fraction de bénéfice au-delà de 500 000 €) en raison de la nécessité de financer le plan de dépenses du gouvernement décidé en réponse au mouvement des Gilets Jaunes. À l'heure où j'écris ces lignes, le taux de l'IS (article 219 du CGI) est le suivant, sachant que les PME sous certaines conditions bénéficient d'un taux réduit de 15% : exercice 2018 : 28% si le bénéfice ne franchit pas le seuil de 500 000 €, 33,33% au-delà ; exercice 2019, 28% avec le même seuil de bénéfice, 31% au-delà ; exercice 2020 : 28% pour toutes les sociétés ; 2021 : 26,5% ; 2022 : 25%. Il ne faut pas oublier non plus que l'harmonisation de la fiscalité de l'épargne n'est toujours pas réalisée...

La réactivation de la procédure de contrôle des aides fiscales⁵⁰ a permis à la Commission européenne de mieux lutter contre les méfaits de la concurrence fiscale, notamment des GAFA⁵¹, et d'ouvrir la voie à la récupération de recettes fiscales⁵². Mais les multinationales concernées, et parfois les États à l'origine de l'évasion, contestent aussi les décisions. Ainsi la commis-

saire européenne à la concurrence, Margrethe Vestager, a remis en cause par une décision du 30 août 2016 les aides d'État, dommageables à la concurrence, accordés à Apple pour un montant de 13 Md€ par le gouvernement irlandais (les sommes ont été reversées). L'Irlande qui depuis 1998 applique déjà aux bénéficiaires des entreprises un taux d'IS très faible (12,5 %) avait passé 2 accords (rescrits/tax rulings) très avantageux avec la multinationale américaine. Ainsi en 2011, le taux d'imposition effectif d'Apple en Irlande était de 0,05 % et de 0,005 % en 2014. Apple comme l'Irlande ont contesté cette décision en faisant valoir que les États-Unis comme l'Irlande n'ont jamais remis en cause le montant des impôts à payer et que la multinationale a investi et emploie de nombreux salariés, et donc que cette politique fiscale a été efficace. Les États-Unis ont d'ailleurs accordé leur soutien à Apple et estimé que l'attitude de la Commission constituait une atteinte au climat des affaires.

L'efficacité de l'instrument du contrôle des aides reste incertaine comme l'illustre la décision du Tribunal de l'UE du 14 février 2019⁵³ à propos de l'exonération des bénéficiaires excédentaires accordée par la Belgique. La Commission dans sa décision (UE) 2016/1699 du 11 janvier 2016 a considéré que ce régime constitue une aide d'État (article 107 du TFUE) incompatible avec le marché intérieur (art. 108 §3 du TFUE), constituant ainsi un cas de concurrence fiscale dommageable. Elle a exigé de l'État belge qu'il récupère les aides accordées auprès des multinationales sous la forme de décisions anticipées (rescrits). Ses arguments portent principalement sur le caractère sélectif du régime belge⁵⁴, la méthode de calcul du bénéfice excédentaire (par rapport à un bénéfice de pleine concurrence), le but (aides au fonctionnement) et à titre subsidiaire l'absence de notification. Le juge, tout en confirmant la compétence de la Commission en matière de contrôle des aides⁵⁵, a retenu que le service belge des décisions anticipées disposait d'un pouvoir d'appréciation au cas par cas, notamment au regard des objectifs des activités, des bénéficiaires et de la méthode de calcul de l'exonération : il ne s'agirait pas d'une simple application du cadre juridique selon « une ligne de conduite » visant à accorder un avantage à une catégorie particulière d'entreprises en favorisant notamment le transfert de bénéfices⁵⁶... Il n'en demeure pas moins que l'on peut contester cet arrêt dans la mesure où la sélectivité résulte aussi de ce pouvoir discrétionnaire de l'administration qui en l'espèce a permis à 35 sociétés de bénéficier de 700 M€ d'exonérations.

⁴⁹ Perspective d'une baisse de l'IS de 35 % à 20 % (vote du Sénat en décembre 2017) aux États-Unis, de 33 % à 25 % (2022) en France, à 17 % au Royaume-Uni (2020)...

⁵⁰ Articles 107 et 108 du TFUE. La prescription de l'action de la Commission pour demander la récupération des aides par l'État sur les entreprises concernées est de 10 ans.

⁵¹ Par exemple la décision de la Commission européenne Margrethe Vestager du 4 octobre 2017 remet en cause le rescrit signé entre Amazon (siège Seattle aux USA) et l'État du Luxembourg en tant qu'aide dommageable. Le montage reposait sur une filiale (Amazon UE) qui gère l'ensemble des ventes du groupe, la logistique etc. et qui refacturait des royalties à une société (Amazon Europe Holding Technologies) non imposable au Luxembourg, une coquille vide. Près de 75% des bénéficiaires n'étaient pas imposés entre 2006 et 2014, ce qui fausse la concurrence économique. Le montant du remboursement à verser à l'État de Luxembourg par Amazon s'élève à 250 millions €.

⁵² Ainsi les Pays-Bas ont récupéré 100 % des sommes dues par Starbucks en raison de la décision d'octobre 2015 de la Commission.

⁵³ Arrêt du 14 février 2019, Belgique et Magnetrol International/ Commission, Affaire T-131/16 et T-263/16.

⁵⁴ Sélectivité des bénéficiaires (entités belges d'un groupe multinational implantant des nouvelles activités en Belgique) et des méthodes de calcul du bénéfice excédentaire (dépassant le bénéfice de « pleine concurrence »).

⁵⁵ Le juge a bien sûr rejeté ce moyen des requérants puisque l'article 108 du TFUE donne compétence à la Commission pour le contrôle des aides d'État, d'autant qu'il ne s'agissait pas d'éviter une double imposition.

⁵⁶ Les décisions anticipées relèvent de diverses situations.

Au-delà de ce revers pour la Commission, il faut rappeler que le principe des aides continue à être admis, y compris sous la forme d'avantages fiscaux⁵⁷, sauf lorsque ces aides sont dommageables à la concurrence économique⁵⁸. Il n'est pas assuré que la Commission, qui reçoit sa compétence de l'article 108 du TFUE, maintienne la même détermination dans la chasse aux aides d'États dommageables. Cette incertitude pèse aussi sur l'avenir des commissions d'enquêtes sur la fraude et l'évasion instaurées par le Parlement européen (Tax 1, 2, 3).

Quoi qu'il en soit, la concurrence fiscale des États persiste. Outre la baisse de l'IS pointée ci-dessus, on peut prendre le cas des dépenses (niches) fiscales en France. Leur nombre est passé de 320 en 1981 à 457 en 2018 alors qu'elles ont un impact douteux⁵⁹ au regard de la perte de recettes (98,2 Md€ en 2019). Ces niches profitent plutôt aux riches et créent des particularismes injustes qui font obstacle à la reconnaissance d'enjeux globaux de société. Elles accordent une valeur trop forte à la norme du marché au détriment des fonctions sociétales de la loi fiscale. Par exemple, le crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi (CICE) a en 2018 un coût de 21 Md€, et son remplacement prévu pour 2019 par une baisse des charges sociales des employeurs sur les salaires versés alimente aussi la compétition entre les États. Citons aussi le crédit d'impôt en faveur de la recherche, dont le coût en 2019 est de 6,2 Md€, un dispositif plutôt efficace, mais qui profite surtout aux grandes entreprises (plus de 2/3 de la dépense fiscale⁶⁰), acteurs nodaux de l'évasion. Les dépenses fiscales prévues en 2019 s'élèvent aussi, par exemple, à 20,692 Md€ pour la TVA...

Face à la déviance fiscale, l'enjeu est aussi de rechercher des informations sur les montages d'évasion.

C) Les espoirs concernant l'information fiscale

L'OCDE et l'UE privilégient le renforcement de l'information pour lutter contre l'optimisation agressive constitutive de l'évasion. Trois dispositifs sont ici essentiels : la levée du secret bancaire, l'échange automatique d'informations, la déclaration des montages par les intermédiaires.

La levée du secret bancaire résulte notamment de l'accord entre l'UE et le Suisse du 27 mai 2015 applicable en 2018. En France, cette mesure a permis au service de régularisation du ministère des finances de récupérer des recettes non négligeables⁶¹ : environ 16000 dossiers depuis 2013 portant sur 2,4 Md€... Il faut aussi rappeler que

la déclaration des comptes bancaires détenus à l'étranger est obligatoire en application des articles 1649 A à AC du CGI. Le défaut de déclaration est sanctionné par une amende de 1500 € portée à 10 000 € si le compte se situe dans un État non lié à la France par une convention d'assistance administrative autorisant l'accès aux comptes bancaires. En cas d'insuffisance de déclaration de revenus en lien avec ce compte, une majoration de 80 % est applicable aux revenus dissimulés. L'échange automatique d'informations (EAI, action 13 du BEPS) a eu des effets concrets selon l'OCDE⁶² : 90 juridictions ont échangé sur 47 millions de comptes représentant environ 4900 Md€, ce qui ouvre la voie à des contrôles fiscaux importants et a entraîné une diminution des dépôts *offshore* de 489 Md€ par rapport à 2008.

L'EAI trouve d'abord une source dans le Traité international du 27 janvier 2016 (65 juridictions avaient signé l'accord dès 2017) qui est entré en vigueur en 2018 et vise les exercices à partir de 2016. Cet accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays (*MCAA, Multilateral Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*) permet aux administrations fiscales d'établir une analyse des risques d'évasion, notamment en matière de prix de transferts, en plus de l'usage possible à des fins statistiques ou économiques. Les groupes multinationaux concernés, à partir de 750 M€ de chiffre d'affaires consolidé⁶³ doivent déposer la déclaration dans les 12 mois de la clôture de l'exercice et l'échange entre pays doit s'effectuer dans les 15 mois de la clôture de l'exercice (18 mois pour l'année 2018 de lancement).

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales qui regroupe environ 150 juridictions est chargé de la surveillance de la mise en œuvre des normes (standards) en matière de transparence et d'échange de renseignement. Un premier cycle d'examen par les pairs de la mise en œuvre des standards de l'échange a été mené de 2010 à 2016 et le second cycle est en cours. La France est conforme à tous les standards (avec une recommandation sur le délai d'envoi). Elle a reçu 2381 demandes (échange de renseignement sur demande) et envoyé 48 996 demandes sur 3 ans entre 2014 et 2017⁶⁴. La masse des données disponibles est donc importante.

Pour l'Europe, la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 refonde les règles de l'assistance administrative⁶⁵ pour mieux lutter contre la fraude

⁵⁷ L'article 107 du TFUE admet les aides sociales aux consommateurs et les aides réparant les dommages de catastrophes naturelles et dresse une liste de 5 catégories d'aides qui peuvent être reconnus comme compatibles avec le marché : développement économique des régions en retard, projets d'intérêt européen ou pour faire face à des perturbations économiques graves, développement de certaines activités ou régions, culture et patrimoine, aide avalisée par le Conseil sur proposition de la Commission.

⁵⁸ L'article 107-1 du TFUE retient 3 critères : le caractère d'aides d'État, affectant les échanges ou faussant la concurrence, et favorisant certaines entreprises.

⁵⁹ 66% des dépenses fiscales sont inefficaces ou peu efficaces : Comité d'évaluation des dépenses fiscales, 06/2011, p. 24.

⁶⁰ France Stratégie, *L'impact du Crédit impôt recherche*, mars 2019.

⁶¹ Les sanctions peuvent être moins sévères et les poursuites pénales sont évitées.

⁶² OCDE, « La mise en œuvre de l'initiative sur la transparence fiscale produit des effets concrets et convaincants », 7 juin 2019.

⁶³ Chiffre d'affaires incluant les revenus exceptionnels et les gains issus d'investissements, même si ces produits peuvent être exclus par les juridictions pendant une période de transition.

⁶⁴ Source : Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, *Rapport d'examen par les pairs sur la demande d'échange et de renseignements*, OCDE, mars 2018.

⁶⁵ Qui abroge la directive 77/799/CEE du 19 décembre 1977.

et l'évasion⁶⁶. Ce texte a été modifiée à plusieurs reprises, notamment par :

- la directive 2014/107/UE du 9 décembre 2014, qui a étendu le dispositif d'échange d'informations ;

- la directive (UE) 2015/2376 du 8/12/2015 sur l'échange automatique d'informations entre les États membres sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontalière et sur les accords préalables en matière de prix de transferts (appliquée depuis le 1 janvier 2017).

- la directive (UE) 2016/881 du 25 mai 2016 sur la déclaration pays par pays des multinationales⁶⁷, applicable à compter du 5 juin 2017.

- la directive (UE) 2016/2258 du 6 décembre 2016 sur l'accès des autorités fiscales aux informations sur le blanchiment de l'argent.

- la directive (UE) 2018/822 du 25 mai 2018 sur l'information relative aux dispositifs transfrontaliers de planification fiscale à caractère potentiellement agressif devant faire l'objet d'une déclaration par les intermédiaires fiscaux⁶⁸.

Ainsi de nombreuses informations sont collectées. Par exemple, une base de données sur les rescrits (rulings) est accessible aux administrations fiscales des États de l'UE. À ce sujet, il serait intéressant de prévoir la mise en place d'un comité européen des rulings fiscaux...

La France a transposé la directive 2016/881 du 25 mai 2016 par la loi de finances pour 2016 (loi n° 2015-1785 de finances du 29 décembre 2015) qui instaure l'article 223 quinquies C du CGI. Le décret n° 2016-1288 du 29 septembre 2016 en précise les modalités d'application. L'arrêté du 6 juillet 2017 donne la liste des juridictions concernées par l'échange automatique avec la France, à savoir les États membre de l'UE plus 14 États et territoires hors UE⁶⁹ qui ont un accord sur une liste identique de données. Les données exigées pays par pays sont importantes. L'article 46 quater-O YE du CGI⁷⁰ dresse la liste des données à déclarer qui comprennent : des informations sur l'identité de toutes les entités, y compris les succursales dans le territoire de constitution et d'implantation ; la nature des principales activités à choisir dans une liste de 13 items (recherche, propriété intellectuelle, achats...) ; des données comptables⁷¹. La source des données déclarées doit être indiquée et leur présentation cohérente. Le défaut de production de la déclaration dans le délai de 12 mois de la clôture de l'exercice prévue à l'article 223 quinquies C du CGI est sanctionné d'une amende qui ne peut excéder 100 000 € (article 1729 F du CGI). Les administrations ne peuvent pas utiliser di-

rectement les données reçues pour motiver des rectifications des bases. Mais ces données sont transmises sur un support informatique (art. 46 quater O YE), une dématérialisation qui autorise les traitements à des fins de programmation du contrôle fiscal.

D'autres mesures participent au renforcement des échanges internationaux d'information. Ainsi, la directive (UE) n° 2017/2455 du 5 décembre 2017 relative à la TVA sur le commerce électronique transfrontalier⁷², qui simplifie les obligations en matière de TVA sur les prestations de services et les ventes à distance de biens, cerne la lutte contre la fraude dans le cadre du règlement complémentaire de novembre 2017 qui renforce la coopération administrative (application au 1^{er} janvier 2021). La directive 2010/24/UE du 16/03/2010 renforce l'échange d'information entre les États membres en matière de recouvrement⁷³...

De nombreux pays adoptent des mesures par rapport aux obligations d'information des grandes entreprises. Par exemple en France, l'article 7 de la loi du 26 juillet 2013 (art. 7) porte sur la production d'informations par les banques sur les activités, chiffres d'affaires et nombre de salariés dans chaque pays d'implantation (article 1649 AC du CGI).

Le choix de renforcer l'information est salubre pour lutter contre la fraude et l'évasion. Il néglige cependant la connaissance des représentations sociétales de la fiscalité : la création d'un observatoire fiscal des opinions publiques serait une innovation utile pour recueillir des données d'enquête permettant de suivre les catégories socio-professionnelles qui acceptent ou rejettent le système fiscal. Là aussi les choix opérés par le droit positif international privilégient l'information pour la programmation du contrôle fiscal par les administrations, mais négligent la connaissance de la sociologie des contribuables dans un contexte où le rejet de l'impôt se banalise.

Le succès des nouveaux instruments de lutte contre la déviance fiscale dépend aussi de leur appropriation par les administrations fiscales. ■

La deuxième partie de cet article « Les aléas de la mise en oeuvre bureaucratique par les administrations nationales » sera publiée dans le prochain numéro de gestion & Finances Publiques.

⁶⁶ Entrée en vigueur en 2013, la directive prévoit déjà des délais contraignants pour la réponse des administrations fiscales de l'UE et des cas particuliers d'échange spontané. Elle ne concernait pas les échanges par rapport à la TVA qui faisaient l'objet du Règlement européen 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010. Le Règlement (UE) n° 1286-2013 met en place un programme intitulé Fiscalis 2020 qui sert de cadre à ces échanges administratifs sur la période 2014-2020.

⁶⁷ Type d'activités, montant du chiffre d'affaires, bénéfice avant impôts, impôts dus et payés sur les bénéficiaires, nombre de salariés, capital social, bénéfices non distribués, actifs corporels.

⁶⁸ Cette directive, dont la transcription en France est prévue par la loi du 23 octobre 2018 (cf. 2^e partie), rend obligatoire la déclaration des montages ou schémas d'optimisation fiscale par les conseils fiscaux.

⁶⁹ Afrique du Sud, Australie, Bermudes (Royaume-Uni, RU), Brésil, Canada, Chili, Chine, Corée du Sud, Guernesey (RU), Indonésie, Jersey (RU), Mexique, Nouvelle-Zélande, Norvège.

⁷⁰ Tel que modifié par le décret précité du 29 septembre 2016.

⁷¹ Le chiffre d'affaires total, intragroupe et avec des parties indépendantes, le résultat avant impôt sur les bénéficiaires, les impôts sur les bénéfices dus, le capital social, les bénéfices non distribués, le nombre d'employés en ETP, les actifs corporels hors trésorerie et assimilée.

⁷² Modifiant les directives 2006/112/CE du 28 novembre 2006 et 2009/132/CE du 19 octobre 2009.

⁷³ En France, cf. les articles L283A et s. et R283A à 283D du LPF.