

LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'ÉVASION FISCALES

Chronique d'actualité



Émilie BOKDAM-TOGNETTI
Maître des requêtes au Conseil d'État



Polina KOURALEVA-CAZALS
Professeur à l'Université de Savoie Mont Blanc



Anne ILJIC
Maître des requêtes au Conseil d'État



Nicolas JACQUOT
Avocat associé, Arsene Taxand

Questions générales

- > **Lutte contre la fraude fiscale** - La Cour des comptes publie un rapport consacré à la fraude aux prélèvements obligatoires, dont elle dresse un constat en demi-teinte (V. § 1).
- > **Lutte contre l'érosion de la base d'imposition** - Dans le cadre des travaux pour faire face aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, le Secrétariat de l'OCDE publie au titre du Pilier 2 une proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) et sollicite les commentaires du public (V. § 8).

Transparence

- > **Déclaration des dispositifs transfrontières à caractère potentiellement agressif** - Une ordonnance transpose en droit français la directive « DAC 6 » visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales en prévoyant une obligation, pour les intermédiaires ou les contribuables, de déclarer

aux autorités fiscales les dispositifs transfrontières à caractère potentiellement agressif. Les déclarations ainsi souscrites font ensuite l'objet d'un échange automatique d'informations entre États membres de l'UE. L'ordonnance transpose une partie de la directive, certaines dispositions de la directive devant l'être par voie réglementaire. Ces dispositions entrent en vigueur le 1^{er} juillet 2020, mais s'appliquent aux dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre à compter du 25 juin 2018 (V. § 21).

Dispositifs propres aux situations internationales

- > **États et territoires non coopératifs** - Le Conseil de l'UE retire le Belize de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, qui comprend désormais les Samoa américaines, les Fidji, Guam, Oman, le Samoa, Trinité-et-Tobago, les Îles Vierges américaines et le Vanuatu (V. § 29).

Questions générales

1. Fraude aux prélèvements obligatoires - État des lieux - La Cour des comptes publie un rapport consacré à la fraude aux prélèvements obligatoires, dont elle dresse un constat en demi-teinte.

C. comptes, La fraude aux prélèvements obligatoires, rapport, nov. 2019

2. Initialement saisie par le Premier ministre d'une demande d'enquête sur la fraude fiscale, la Cour des comptes a élargi le périmètre de ses réflexions et investigations à la fraude aux cotisations sociales. Classiquement, après l'établissement du diagnostic, la Cour formule des recommandations.

♦ Le diagnostic

3. Le premier chapitre est consacré à la définition et à l'appréhension de la notion de fraude aux prélèvements obligatoires, qu'il s'agisse de la fraude fiscale ou de la fraude aux cotisations sociales.

Après avoir rappelé les multiples facteurs de ce phénomène, la Cour des comptes constate les ambivalences de la notion de « fraude ». Ayant présenté et défini un dégradé de situations par référence aux concepts, aux frontières parfois poreuses, d'« optimisation fiscale », d'« évasion fiscale », d'« irrégularités fiscales » (définies par la Cour comme l'ensemble des comportements, volontaires ou non, aboutissant à diminuer le montant d'un prélèvement obligatoire du fait du non-respect du droit fiscal ou social) et enfin de « fraude » (au sens de l'article 1741 du CGI), ainsi qu'au concept, plus large et transversal, d'« écart fiscal », la Cour constate que ces notions ne sont pas toutes également utiles et opérationnelles pour la mise en place d'une politique d'évaluation du phénomène, l'estimation de l'évasion et de l'optimisation fiscales se révélant problématiques. La Cour illustre ensuite, par des exemples pratiques, l'hétérogénéité des pratiques de fraude, en fonction de leur degré de sophistication et de la catégorie de contribuables concernés, et consacre d'importants développements aux risques présentés, notamment pour les recettes de TVA, par l'internationalisation des échanges dans le domaine du commerce électronique.

4. Ayant ainsi défini la notion de « fraude aux prélèvements obligatoires », sous ses différentes formes, faisant l'objet de son étude, la Cour des comptes se penche, dans un **deuxième chapitre, sur la difficulté de réaliser une estimation solide des « irrégularités fiscales » et de la « fraude »**, exercice indispensable à la mise en œuvre d'outils efficaces de lutte contre ces comportements mais aussi au déroulement d'un débat public éclairé et serein.

L'analyse des **expériences étrangères** en la matière conduit la Cour à relever la coexistence de deux types principaux de méthodes d'évaluation de la fraude fiscale :

- d'une part, les méthodes « descendantes », consistant à comparer une recette fiscale théorique calculée au niveau

macroéconomique à la recette fiscale effectivement perçue, utilisées notamment en matière de TVA mais présentant l'inconvénient d'une grande sensibilité aux hypothèses de calcul des données macroéconomiques et d'une absence de départage entre la fraude et les pertes de recettes non frauduleuses, - et d'autre part les méthodes « ascendantes », procédant par extrapolation de résultats de données microéconomiques, souvent mobilisées pour les impôts directs mais présentant notamment le risque d'un biais de sélection des contrôles devant être corrigé.

En ce qui concerne la France, la Cour des comptes constate une **disparité entre fraude sociale et fraude fiscale** : tandis que la première donne lieu, même si elles sont perfectibles, à des estimations par l'ACOSS, il n'existe pas de travaux réguliers et rigoureux d'estimation de la fraude fiscale dans son ensemble. Si la Cour des comptes n'a dès lors pu, dans le cadre de ses travaux et compte tenu des délais dans lesquels ils étaient enserrés, aboutir à un chiffrage global de la fraude aux prélèvements obligatoires dans le cadre de son rapport, elle indique toutefois que l'ordre de grandeur de la TVA éludée serait d'une quinzaine de milliards d'euros.

5. Après la définition et l'estimation du phénomène de fraude, la dernière étape de diagnostic de la Cour a porté sur **l'analyse des outils existants de lutte contre la fraude et sur leurs résultats**.

Ayant brièvement rappelé l'approfondissement de la lutte contre la fraude fiscale internationale dans le cadre de l'OCDE, avec le rapport BEPS et ses suites, et au niveau de l'Union européenne, et le développement de la coopération et des échanges entre administrations fiscales, la Cour constate en droit interne un **net renforcement de l'arsenal** de lutte contre la fraude (loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, ou encore les lois de finances ayant renforcé les dispositifs anti-abus) et un élargissement du champ d'intervention de l'autorité judiciaire. **La Cour estime toutefois que les résultats pratiques ne sont pas encore à la hauteur de ce renforcement juridique**. Elle pointe ainsi du doigt l'insuffisance de l'impulsion et de la coordination interministérielles et inter-services, des faiblesses dans le pilotage et l'organisation du contrôle fiscal, une nette baisse du montant des redressements et des droits recouverts par la DGFIP (par contraste avec l'évolution de ces chiffres dans d'autres États), et des suites judiciaires encore peu nombreuses, même si elle relève qu'il est encore trop tôt pour mesurer les effets des nouveaux dispositifs mis en œuvre.

♦ Les recommandations

6. Après le temps du diagnostic, vient enfin celui de la recommandation. C'est l'objet du dernier chapitre du rapport, qui identifie **trois axes d'action en vue de mieux combattre la fraude fiscale**.

> Il convient d'abord selon elle d'améliorer **l'évaluation** du phénomène, point sur lequel la France semble en retard par

rapport à ses voisins européens. Les recommandations de la Cour concernent particulièrement la TVA, mais s'étendent également, à terme, à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu. Elle recommande également de revoir les modalités de programmation des contrôles, en vue d'intégrer un volant de contrôles aléatoires, permettant de mieux cerner les comportements des contribuables et cotisants. Outre l'intensification des échanges de bonnes pratiques en matière de prélèvements obligatoires au sein de l'Union européenne, la dernière proposition clé du rapport en matière d'évaluation serait de confier au Conseil des prélèvements obligatoires ou à une autre institution extérieure à l'administration, à échéance régulière, le soin d'en livrer une estimation et d'assurer la cohérence de la présentation des résultats.

> En ce qui concerne ensuite **la prévention** de la fraude, mérite d'être signalée l'idée de généraliser le recours à des tiers pour procéder à la déclaration et au paiement de certains impôts, en particulier la TVA. Les autres propositions sont plus classiques, puisqu'elles consistent à procéder à une simplification des textes applicables, à intégrer dès leur confection la dimension de contrôle, ainsi qu'à améliorer la lutte contre la fraude au niveau international notamment par la promotion d'un instrument multilatéral concernant la répression de la fraude fiscale.

> Dernier axe de recommandations : mieux mobiliser les administrations chargées de la **détection** de la fraude afin de mieux la **réprimer**. Partant du constat d'une insuffisante exploitation des données disponibles ainsi que d'un manque de spécialisation et de professionnalisation des activités de lutte contre la fraude aux prélèvements obligatoires, la haute juridiction financière recommande en particulier que des efforts soient faits en matière de renseignement, par exemple par le développement d'échanges directs entre l'ACOSS et la DGFiP ou le renforcement du recours aux « aviseurs » et la création de fichiers partagés inter-administrations, et appelle de ses vœux la création de brigades de vérification spécialisées « anti-fraude ». Selon elle, le comité national de lutte contre la fraude, à caractère interministériel, pourrait être relancé, et la politique pénale de répression des atteintes aux finances publiques précisée.

7. Au total, la Cour dresse fin 2019 un **constat en demi-teinte de la lutte contre la fraude aux prélèvements obligatoires** : tout en saluant les efforts faits ces dernières années pour doter la France de l'une des palettes d'instruments les plus complètes en la matière, elle déplore des résultats encore peu significatifs, résultant, entre autres facteurs, d'une mauvaise connaissance du phénomène, d'une trop grande complexité normative, d'une coopération encore insuffisante entre administrations au niveau national et international ou encore de la nécessité d'améliorer les outils de détection de la fraude et la réponse pénale devant y être apportée, points qui concentrent l'essentiel des recommandations formulées.

E. BOKDAM-TOGNETTI et A. ILJIC ■

8. Lutte contre l'érosion de la base d'imposition - Propositions de l'OCDE - Dans le cadre des travaux pour faire face aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, le Secrétariat de l'OCDE publie au titre du Pilier 2 une proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) et sollicite les commentaires du public.

OCDE, Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition, Pilier 2, document de consultation publique, 8 nov.-2 déc. 2019

OCDE, Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition, Pilier 2, commentaires reçus du public, 3 déc. 2019

9. Conformément à l'annonce faite en février 2019¹, l'OCDE continue à travailler sur les deux composantes (les « piliers ») de la réponse qu'elle propose aux États pour faire face aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Le premier pilier propose un certain nombre de modifications des règles de la répartition des droits d'imposition entre les États. Une première version de cette proposition a fait l'objet d'une consultation publique en octobre 2019². Le second pilier porte quant à lui sur la proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (dite « GloBE ») qui vise à instaurer un niveau minimum d'imposition au niveau mondial. Mais l'imprécision autour des objectifs poursuivis conduit, notamment, à une importante incertitude quant au champ d'application de la mesure en question. En ce qui concerne les modalités de fonctionnement de cette proposition, de nombreux choix cruciaux sont encore à faire.

◆ LES ENJEUX DU CHOIX DE L'OBJECTIF POURSUIVI PAR LA PROPOSITION GLOBE

10. L'objet de la proposition ne fait pas de doute : il s'agit de garantir un niveau minimum d'imposition directe des bénéficiaires au niveau mondial. L'objectif poursuivi est en revanche beaucoup moins clair, ce qui a été déploré par de nombreux commentateurs. Selon l'OCDE **il s'agit de lutter tant contre les transferts (artificiels ?) des bénéficiaires que contre les effets jugés néfastes de la concurrence fiscale, telle qu'une course à la réduction des taux d'imposition**³. Les enjeux du choix entre les deux objectifs sont à la fois théoriques et pratiques

11. Sur le **plan théorique**, il s'agit de choisir de changer ou non de paradigme en droit fiscal international. L'unique critère de la répartition des bases d'imposition entre les États avancés

1 V. C. Silberstein et M. Brauge, Vers un nouvel équilibre fiscal international ? : FI 2-2019, n° 1.1.

2 V. à ce sujet D. Gutmann, Comprendre le Pilier I... : FI 4-2019, n° 01. Pour un suivi des travaux, v. dans le présent numéro FI 1-2020, n° 4, § 1.

3 OCDE, Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition, Pilier 2, document de consultation publique, § 7, p. 6-7.

jusqu'aujourd'hui était l'imposition des bénéfices dans le lieu de leur création. Cependant, les États sont aujourd'hui confrontés à des difficultés pratiques fréquentes à établir un seul lieu de création de la richesse dans un environnement mondial, ainsi qu'à la facilité pour le contribuable à choisir un tel lieu. Si la proposition GloBE se contente de viser les montages purement artificiels, elle ne répondra pas aux attentes des États. Si en revanche elle vise à garantir l'imposition minimum de l'ensemble des bénéfices des entreprises exerçant à l'international, elle introduira un changement de paradigme. L'imposition pourrait dès lors être déconnectée du lieu de la production de la richesse. L'État de la société mère pourrait imposer les bénéfices auxquels il n'a pas contribué pour l'unique raison que ces bénéfices n'ont pas été suffisamment imposés dans l'État de leur réalisation⁴.

12. Mais le choix de l'objectif de la réforme aurait également un **impact pratique** sur son champ d'application. Pour l'instant, le projet vise à modifier l'article du modèle de convention fiscale portant sur les bénéfices des entreprises. Il aurait dès lors un champ d'application très large. L'OCDE n'est pas opposée à une forme de délimitation du champ d'application de cette proposition, qu'il s'agisse de règles *de minimis* (l'exclusion des entreprises du fait de leur petite taille ou de la faiblesse de leur activité à l'international) ou de seuils de chiffres d'affaires qui limiteraient le champ d'application du GloBE aux groupes de sociétés multinationales (« MNE ») les plus importants. De même, est envisagée la possibilité d'exclure du champ du projet les opérations non artificielles ou des transactions réalisées en application jugée correcte des prix de transfert. Certains ont mentionné la possibilité de limiter la portée de cette mesure aux transactions effectuées avec les États et territoires non coopératifs figurant sur la liste noire de l'OCDE.

13. Si le lien entre ces choix et l'objectif de la réforme est évident, il semble plus facile aux États de trouver un compromis sur le champ d'application qu'un consensus sur leurs objectifs. Cette situation conduit à deux inconvénients importants. D'une part, le champ d'application de la proposition pourrait être défini en fonction des compromis trouvés et non en fonction de la cohérence avec l'objectif poursuivi. D'autre part, plus généralement, l'objectif de l'auteur d'une norme juridique est aujourd'hui un critère important de son interprétation. L'ambiguïté sur ce point risque d'apporter des divergences supplémentaires dans l'interprétation et l'application de la réforme.

◆ LES ENJEUX DES CHOIX À OPÉRER CONCERNANT LES MODALITÉS DE FONCTIONNEMENT DU DISPOSITIF PROPOSÉ

14. Le projet GloBE comporte deux séries de règles : les premières visent à déterminer le taux effectif d'imposition du contribuable, les secondes visent à définir les conséquences d'une imposition effective inférieure à un seuil.

⁴ Cette idée de dissociation du lieu de création de la richesse avec le lieu d'imposition dans la proposition de l'OCDE a été exprimée par certains intervenants lors des discussions à l'OCDE.

◆ Les règles de détermination du taux effectif d'imposition

15. Afin de déterminer si un contribuable fait l'objet d'une imposition suffisante, il convient de déterminer son taux effectif d'imposition. Le calcul correspond ainsi à une division, dans laquelle le numérateur correspond au montant effectivement acquitté de l'impôt (ou, le cas échéant, le montant de la charge fiscale comptabilisée sous déduction d'impôts payés au titre d'autres exercices), alors que le dénominateur comportera le montant des bénéfices réalisés. Des choix importants devront être faits concernant la définition des différentes composantes de cette formule.

16. Le premier porte sur le niveau de détermination du taux effectif d'imposition. L'enjeu principal de cette question concerne la possibilité de consolider (« agréger » selon les termes de l'OCDE) les revenus faiblement et fortement imposés. La détermination du taux effectif d'imposition résultant de cette consolidation peut se faire :

- au niveau de chaque société membre du groupe. Dans ce cas, le coût des obligations déclaratives peut être particulièrement élevé, mais l'impact de la consolidation entre les différents revenus sera plutôt faible ;
- au niveau de chaque État dans lequel le groupe est présent, ce qui constitue une solution intermédiaire, soutenue par la plupart des intervenants lors de la consultation publique ;
- ou encore au niveau du groupe dans son ensemble. Dans ce cas, le coût des obligations déclaratives sera faible, mais l'impact de la consolidation entre différents revenus peut être très significatif en réduisant, selon beaucoup de commentateurs, l'efficacité du dispositif.

17. Le second choix devra être opéré concernant la définition du bénéfice soumis à l'impôt. L'OCDE semble réticente à se référer à la base imposable déterminée selon les règles fiscales locales. La raison principale tient à des divergences entre les règles fiscales des différents pays qui pourraient conduire à des résultats jugés injustes. Le recours à des règles comptables - qui seraient les mêmes pour tous les pays - permettrait d'éviter cette difficulté. Reste cependant la question du choix des normes comptables. Si celles-ci doivent être les mêmes pour tous les contribuables, le choix serait probablement limité à l'IFRS ou US GAAP. Dans tous les cas, une série de retraitements sera nécessaire afin d'éviter les risques de double imposition (notamment pour les dividendes intra-groupe) ou des décalages dans le temps quant à l'enregistrement de certains produits ou charges dans la comptabilité et leur prise en compte pour les besoins fiscaux.

◆ Les conséquences d'une imposition effective inférieure à un seuil

18. Le taux effectif d'imposition ainsi obtenu devrait être comparé avec le seuil minimum d'imposition qui sera négocié ultérieurement par les États (et qui ne faisait pas l'objet de la consultation publique).

Si le seuil n'est pas atteint, l'OCDE propose quatre types

de conséquences, dont les règles d'articulation sont encore à prévoir :

- une règle d'inclusion du revenu qui permettrait à l'État de résidence d'une société de taxer les bénéfices réalisés par ses filiales et succursales étrangères, dès lors que ces dernières ne sont pas soumises à un taux effectif suffisant (entendu comme étant égal ou supérieur au taux d'imposition minimum) d'imposition ;

- une règle relative aux paiements insuffisamment imposés qui permettrait de refuser une déduction ou d'appliquer une retenue à la source pour les paiements qui n'ont pas été soumis à un taux effectif suffisant d'imposition ;

- une règle d'assujettissement à l'impôt, destinée à compléter la règle précédente en permettant de refuser un avantage conventionnel (tel que la réduction du taux d'une retenue à la source) à un revenu qui n'est pas soumis à une imposition suffisante ;

- une règle de substitution qui permettrait à l'État de résidence, lors de l'élimination de la double imposition, de passer d'une méthode d'exemption (lorsque celle-ci est prévue par une convention) à une méthode d'imputation, lorsque le revenu en question n'a pas été soumis à une imposition suffisante.

19. Les règles relatives aux conséquences d'une imposition insuffisante ne faisaient pas l'objet de la consultation publique, dans la mesure où leur élaboration n'est pas encore suffisamment avancée. Il est cependant intéressant de noter que la détermination du taux effectif d'imposition et sa comparaison avec le seuil minimum devraient être effectuées au niveau des filiales, des États ou du groupe, alors que les conséquences d'une éventuelle insuffisance d'imposition seraient appliquées par « paiement » ou « revenu ». Plusieurs de ces règles sont également réservées aux sociétés liées, alors que le dispositif dans son ensemble ne sera pas forcément limité aux montages artificiels. D'autres questions seront certainement soulevées lors des prochaines étapes de l'élaboration et de la mise en œuvre de ce projet.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

20. À NOTER

> Défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Conseil ECOFIN - Les ministres de l'économie et des finances de l'UE ont fait le point sur l'avancement des travaux en cours à l'OCDE sur les défis fiscaux de l'économie numérisée et ont établi un programme de travaux au sein du Conseil sur cette question.

Conseil ECOFIN, 8 nov. 2019

Les États se réuniront au sein du groupe « Questions fiscales » (taxation de l'économie numérique) pour discuter des propositions de l'OCDE. Ces réunions ont vocation à préparer les négociations au sein de l'OCDE, en débattant des sujets les plus sensibles. En ce qui concerne le pilier 1, des questions telles que l'éventail des contribuables concernés par les nouvelles règles, les exemptions au champ d'application et les nouveaux critères liés au lien ont été soulevées. Pour ce qui est du pilier 2, de nombreux États membres

jugent important de procéder à un examen en temps utile de la compatibilité de la proposition de l'OCDE avec le droit de l'UE, au fur et à mesure des négociations.

Le Conseil prête également attention à la question de l'impact économique des propositions de l'OCDE. Certains États ont présenté des travaux qu'ils ont déjà mené dans ce domaine. La Commission européenne procédera également de son côté à une évaluation.

Le Conseil continuera à travailler sur la compatibilité des propositions de l'OCDE avec le droit de l'UE, ainsi que sur la détermination de l'intérêt commun de tous les États membres dans ce domaine.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

> Défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Parlement européen - Le Parlement européen commente les deux piliers du projet de l'OCDE relatif aux défis fiscaux de l'économie numérisée.

PE, Une fiscalité équitable dans une économie numérisée et mondialisée : BEPS 2.0 : résolution 2019/2901(RSP), 18 déc. 2019

Par cette résolution, le Parlement européen commente les deux piliers du projet de l'OCDE relatif aux défis fiscaux de l'économie numérisée. Dans ses conclusions, le Parlement appelle les États membres et la Commission à formuler une « *position commune et ambitieuse* » pour les négociations au sein de l'OCDE. Il invite la Commission à fournir une analyse d'impact sur les recettes de tous les États membres du projet de l'OCDE, ainsi qu'à élaborer dès maintenant une proposition de législation européenne qui serait nécessaire pour intégrer les deux piliers. Afin d'accroître l'efficacité de cette réforme, le Parlement européen invite les États membres à continuer de travailler sur la proposition de l'Union concernant la publication d'informations pays par pays (V. § 28).

Si le projet de l'OCDE ne devait pas aboutir d'ici la fin de l'année, le Parlement européen soutient l'engagement pris par la présidente de la Commission de proposer une solution à l'échelle de l'Union.

Le Parlement européen réaffirme également son soutien au passage de l'unanimité à la majorité en matière fiscale, grâce, notamment au choix d'autres fondements dans les Traités. En effet, si l'article 115 du Traité sur le fonctionnement de l'UE prévoit une procédure d'adoption des directives à l'unanimité, d'autres textes, comme l'article 116 du même Traité, permettraient d'aboutir au même résultat en passant par une procédure législative ordinaire⁵.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

5 Sur ce sujet, v. notre intervention in FI 2-2019, n° 02.3.

Transparence

21. Déclaration des dispositifs transfrontières à caractère potentiellement agressif - Directive DAC 6 - Transposition - Une ordonnance transpose en droit français la directive « DAC 6 » visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales en prévoyant une obligation, pour les intermédiaires ou les contribuables, de déclarer aux autorités fiscales les dispositifs transfrontières à caractère potentiellement agressif. Les déclarations ainsi souscrites font ensuite l'objet d'un échange automatique d'informations entre États membres de l'UE. L'ordonnance transpose une partie de la directive, certaines dispositions de la directive devant l'être par voie réglementaire. Ces dispositions entrent en vigueur le 1^{er} juillet 2020, mais s'appliquent aux dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre à compter du 25 juin 2018.

Ord. n° 2019-1068, 21 oct. 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration : JO 22 oct. 2019, texte n° 18 (V. annexe 1)

Rapport au Président de la République relatif à l'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration : JO 22 oct. 2019, texte n° 17

22. Cette ordonnance est la transposition en droit français de la directive 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018, dite « DAC6 », qui prévoit pour certains intermédiaires ou contribuables l'obligation de déclarer aux autorités fiscales, à compter du 1^{er} juillet 2020, les dispositifs transfrontières potentiellement agressifs en raison de la présence de certaines caractéristiques.

Sur le plan juridique, l'ordonnance insère dans le CGI de nouveaux articles (en l'espèce 1649 AD à 1649 AH) dans le chapitre « *Obligations des contribuables* » du titre « *Assiette et contrôle de l'impôt* ». Ce placement, s'il a sa logique au regard d'autres obligations déclaratives présentes au même endroit dans le CGI, n'est pas anodin puisqu'il traduit, en dépit des affirmations de l'administration fiscale française, la nature d'outil de contrôle fiscal de cette nouvelle obligation déclarative.

- ◇ L'ordonnance apporte peu de précisions par rapport au texte même de la directive, ne s'écartant notamment pas de sa lettre quant au champ de l'obligation déclarative

23. S'agissant du champ matériel de l'obligation déclarative, l'ordonnance rappelle qu'il concerne les dispositifs

transfrontières, à l'exclusion donc des schémas internes (contrairement au choix fait par d'autres États membres) et hors dispositifs en matière de TVA ou de droits d'accises (là encore à la différence du choix fait par d'autres États membres qui vont au-delà de la directive).

L'ordonnance précise que doit être considéré comme **transfrontière** tout dispositif prenant la forme d'un accord, d'un montage ou d'un plan ayant ou non force exécutoire, et concernant la France et un autre État membre ou non de l'Union européenne. Cette rédaction est inspirée des travaux de l'OCDE. Il est également précisé qu'il peut être constitué par une série de dispositifs ou comporter plusieurs étapes ou parties.

Les « marqueurs », qui sont les caractéristiques d'un dispositif dont la présence déclenche l'obligation déclarative, sont repris, sans ajout ou modification, du texte même de la directive. Un BOFiP est prévu pour les commenter et, espérons-le, pour les préciser, même si un premier projet prévoit d'ores et déjà, d'une part que le critère de l'existence d'un avantage principal pourrait ne s'appliquer que lorsque cet avantage est obtenu à l'encontre de l'intention du législateur (ce qui alignerait l'application du marqueur dit de l'avantage principal avec celle de l'abus de droit nouveau de l'article L. 64 A du LPF), et d'autre part que le gain fiscal à prendre en compte ne devrait concerner que la charge fiscale en France ou dans un État membre (à l'exclusion donc de la charge fiscale dans un pays tiers).

- ◇ L'un des principaux apports de l'ordonnance porte sur l'identification des personnes responsables de l'obligation déclarative, par les précisions apportées aux articulations ou ordres de priorité entre elles

24. Certes, l'ordonnance ne fait que reprendre à l'identique les définitions, parfois larges, de la directive (ce qui pourrait conduire ainsi à ce qu'une société prodiguant des conseils de nature fiscale à des sociétés du même groupe soit considérée comme intermédiaire).

Néanmoins, le texte de l'ordonnance précise que l'**intermédiaire soumis à une obligation de secret professionnel** dont la violation est prévue et réprimée par l'article 226-13 du code pénal ne peut souscrire la déclaration que s'il a l'accord du ou des contribuables concernés (notons au passage que cela laisse dans l'incertitude l'intermédiaire soumis au secret professionnel et conseil, non pas du contribuable, mais d'un autre intermédiaire...). À défaut d'accord, le texte prévoit que l'intermédiaire notifie à tout autre intermédiaire l'obligation déclarative. Si cet intermédiaire n'est pas soumis au secret professionnel, c'est à lui qu'incombera l'obligation déclarative ; s'il est soumis au secret professionnel, il doit alors à son tour demander au contribuable l'autorisation de déposer la déclaration. En l'absence d'autre intermédiaire, la notification de l'obligation déclarative est faite au contribuable, avec les éléments pertinents nécessaires au respect de l'obligation déclarative.

On comprend que **le dispositif, particulièrement complexe et lourd, ainsi envisagé, oblige l'ensemble des intermédiaires et le ou les contribuables à une coordination efficace**, à l'initiative des intermédiaires soumis à une obligation de secret professionnel, et particulièrement réactive dans la mesure où le délai pour satisfaire à l'obligation déclarative est

excessivement court (un mois à compter de la première étape de mise en œuvre, c'est-à-dire, selon le texte de l'ordonnance, « *tout acte juridique ou opération économique, comptable ou d'option fiscale en vue de mettre en œuvre le dispositif transfrontière* »). Un degré de complexité serait ajouté si l'interprétation des marqueurs n'était pas la même selon les intermédiaires, voire selon les États membres.

◆ L'ordonnance vient préciser également le régime des sanctions

25. Un nouvel article 1729 C ter du CGI prévoit que les manquements à une obligation de déclaration (à l'exception de l'obligation de déclaration annuelle sur l'utilisation du dispositif) ou de notification entraînent l'application d'une amende qui ne peut excéder 10 000€ (5 000€ lorsqu'il s'agit de la première infraction de l'année civile en cours et des trois années précédentes). Le montant de l'amende appliquée à un même intermédiaire ou contribuable ne peut non plus excéder 100 000€ par année civile.

◆ Entrée en vigueur et complément de transposition

26. Enfin, l'ordonnance rappelle que ses dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} juillet 2020. Pour les dispositifs transfrontaliers dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1^{er} juillet 2020, l'obligation déclarative doit être faite au plus tard le 31 août 2020. Si la rédaction de l'ordonnance publiée au Journal officiel du 22 octobre 2019 pouvait laisser entendre que seuls certains intermédiaires étaient soumis à cette obligation déclarative au délai particulier, cette ambiguïté rédactionnelle a été levée par l'article 178 de la loi n° 2019-1479 du 29 décembre 2019 de finances pour 2020 qui a corrigé le texte en visant clairement l'ensemble des intermédiaires et contribuables pour cette obligation déclarative de la période de transition.

27. L'ordonnance annonce un certain nombre de **textes réglementaires** (notamment sur la nature des informations qui devront être transmises à l'administration). Mais **ce sont surtout de nombreuses précisions doctrinales qui seront nécessaires et sont attendues**, tout particulièrement sur l'interprétation à donner aux différents « marqueurs ».

Le projet de loi de ratification de l'ordonnance a été déposé le 15 janvier 2020.

N. JACQUOT ■

28. À NOTER

> **Déclaration des comptes - Comptes bancaires détenus à l'étranger (CGI, art. 1649 A)** - La CAA de Versailles juge qu'une inscription au débit ou au crédit d'un compte bancaire ouvert à l'étranger et non déclaré à l'administration fiscale ne constitue pas un transfert faisant jouer la présomption de revenu imposable en France.

CAA Versailles, 1^{re} ch., 3 sept. 2019, n° 17VE02587, Lettoli, concl. N. Chayvialle (V. annexe 2)

Aux termes de l'article 1649 A du CGI, les personnes physiques fiscalement domiciliées ou établies en France sont tenues de déclarer, à l'administration fiscale, les comptes bancaires ouverts à l'étranger. À défaut d'une telle déclaration, les « *titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes non déclarés* » constituent des revenus imposables, sauf preuve contraire à la charge du contribuable.

La Cour de Versailles a jugé que la procédure de taxation d'office en cas de défaut de réponse à une demande d'éclaircissements prévue aux articles L. 16 et L. 69 du LPF, ne peut être invoquée par l'administration dans le cadre de l'article 1649 A du CGI, confirmant ainsi l'interprétation de ces dispositions par la section des finances du Conseil d'État⁶. Faisant application de la jurisprudence *Meyer*⁷, la cour estime toutefois qu'une telle irrégularité de procédure est sans incidence sur l'imposition mais fait seulement obstacle à ce que la charge de la preuve soit imputée au contribuable sur le fondement de l'article L. 193 du LPF relatif à la taxation d'office.

La Cour de Versailles a ensuite considéré, s'agissant d'un résident français n'ayant pas déclaré, auprès de l'administration fiscale, le compte ouvert auprès d'un établissement bancaire situé en République de Saint-Marin, que la seule inscription au crédit ou au débit d'un compte bancaire ne suffisait pas à établir que les sommes correspondantes ont fait l'objet d'un transfert, en provenance ou à destination de l'étranger, entrant dans le champ d'application de la présomption prévue à l'article 1649 A du CGI. Compte tenu de l'irrégularité de la procédure d'imposition déjà évoquée, il appartenait à l'administration de démontrer l'existence des transferts allégués, ce qu'elle n'a pas fait en l'espèce.

Par suite, conformément aux conclusions du rapporteur public (reproduites en annexe), la cour prononce la décharge des impositions litigieuses.

> **Déclaration publique des impôts pays par pays - Union européenne** - Le Parlement européen adopte une résolution demandant aux États membres de travailler sur l'adoption d'une position sur la proposition législative introduisant la déclaration publique pays par pays des impôts payés par certaines entreprises.

PE, communiqué, 24 oct. 2019

⁶ CE, sect. fin., avis, 6 févr. 1996, n° 358557.

⁷ CE, sect., 16 avr. 2012, n° 320912, *Meyer* : RJF 7/12 n° 679 ; BDCF 2012 n° 81, concl. D. Hedary.

Dispositifs propres aux situations internationales

29. États et territoires non coopératifs - Révision de la liste de l'UE - Le Conseil de l'UE retire le Belize de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, qui comprend désormais les Samoa américaines, les Fidji, Guam, Oman, le Samoa, Trinité-et-Tobago, les Îles Vierges américaines et le Vanuatu.

Conseil de l'UE, communiqué, 8 nov. 2019

30. Le **Belize** ayant adopté les réformes nécessaires pour améliorer le régime fiscal applicable aux sociétés commerciales internationales qui devait être mis en œuvre fin 2018, il est déplacé de l'annexe I des conclusions adoptées par le Conseil (liste « noire » des pays et territoires non coopératifs) vers l'annexe II (liste « grise » des pays et territoires ayant pris des engagements suffisants en vue de réformer leurs politiques fiscales, et dont les réformes font l'objet d'un suivi par le groupe Code de conduite), Le Belize doit mettre en œuvre son engagement de modifier ou de supprimer les caractéristiques dommageables de son régime d'exonération des revenus de source étrangère avant la fin de 2019.

Il a par ailleurs été estimé que la **République de Macédoine du Nord** respectait l'ensemble de ses engagements en matière de coopération fiscale, puisqu'elle a ratifié la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle. Ce pays a dès lors été retiré de l'annexe II des conclusions.

Sur les critères d'inscription et la prise en compte de la liste « noire » par le droit français, nous renvoyons aux commentaires précédemment publiés dans ces colonnes⁸.

31. À NOTER

> Lutte contre les dispositifs anti-hybrides - Transposition de la directive ATAD - L'article 45 de la loi de finances pour 2020 transpose les mesures de lutte contre les dispositifs hybrides prévues par la directive ATAD 1, telle que modifiée par la directive ATAD 2.

L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 45: JO 29 déc. 2019, texte n° 1

Cette mesure est analysée dans le présent numéro (FI 1-2020, n° 5, § 1).

⁸ FI 1-2019, n° 9, § 18. - FI 2-2019, n° 9, § 36.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1: Ord. n° 2019-1068, 21 oct. 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration : JO 22 oct. 2019, texte n° 18

Annexe 2: CAA Versailles, 1^{re} ch., 3 sept. 2019, n° 17VE02587, Lettoli, concl. N. Chayvialle