

# NOTE POUR LE PARLEMENT EUROPEEN

## COMMISSION SPECIALE TAXE

**Objet :** Demande d'information de la commission spéciale du Parlement européen créée afin d'examiner « les rescrits fiscaux et les autres mesures de nature ou d'effets similaires » des États membres de l'Union européenne.

**Référence :** N° 304233 en date du 23 avril 2015.

Par lettre en date du 23 avril 2015, la commission spéciale du Parlement européen créée afin d'examiner « les rescrits fiscaux et les autres mesures de nature ou d'effets similaires » des États membres de l'Union européenne a souhaité disposer de diverses informations.

### **1. Actions mises en place au niveau national pour améliorer la transparence en matière de taxation des entreprises**

Plus de 70 nouvelles mesures législatives de lutte contre la fraude ont été prises par les autorités françaises depuis 2012. Elles permettent notamment de renforcer les informations dont dispose l'administration et à porter remède aux phénomènes d'évasion fiscale en matière d'impôt sur les sociétés (cf. *infra* au point 2.).

S'agissant des mesures internes adoptées afin d'assurer une plus grande transparence et de renforcer les moyens du contrôle fiscal, en particulier, les grandes entreprises doivent dorénavant inclure dans une déclaration annuelle des informations spécifiques sur leur politique en matière de prix de transfert.

De plus, la documentation de prix de transferts, qui doit être présentée dans l'hypothèse d'un contrôle, doit contenir des informations concernant d'éventuels *rulings* qui ont pu être accordés à l'entreprise par les autorités fiscales étrangères.

En outre, le principe d'un registre public des *trusts* a été institué afin de recenser l'identité des bénéficiaires et les actifs placés dans de telles structures dès lors qu'ils comportent un lien avec notre territoire. Il devrait être en place début 2016.

Une police fiscale a été créée en 2009. Ses pouvoirs d'investigation ont été renforcés, et son champ d'intervention a été étendu en 2013 à toutes les infractions fiscales reposant sur des montages complexes destinés à contourner l'impôt.

Parallèlement, dans un souci de prévention et de transparence vis-à-vis des entreprises, l'administration fiscale publie depuis cette année des montages frauduleux ou abusifs, qu'elle a rencontrés et qu'elle a redressés, dont certains concernent des opérations transfrontalières (cf. annexe I et dossier joint).

### **2. Actions mises en place au niveau national pour limiter les phénomènes d'évasion fiscale à l'impôt sur les sociétés**

À titre liminaire, la France rappelle qu'elle défend très activement le lancement par l'Union européenne d'une stratégie d'ensemble visant à lutter contre l'optimisation fiscale au sein du marché intérieur.

Elle compte depuis le début parmi les plus fervents partisans de mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et les transferts de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS) au sein de l'UE.

S'agissant des actions mises en place au niveau national pour lutter contre l'évasion fiscale dans le domaine de l'impôt sur les sociétés, on peut mentionner au préalable l'institution de mesures dissuasives applicables aux opérations conduites en lien avec des États et territoires non coopératifs au regard des principes internationaux de l'échange de renseignements (cf. annexe II).

Depuis 2012, l'arsenal juridique a été particulièrement renforcé en matière de lutte contre l'évasion fiscale :

- dès la loi de finances rectificative de l'été 2012 : taxation en France des bénéfices des filiales localisées dans des paradis fiscaux et sans activité réelle ; interdiction de déduire de son résultat les subventions versées à une filiale à l'étranger dès lors que leur objectif est purement financier ;

- dans la loi de finances rectificative de décembre 2012 : taxation à 60 % des avoirs non déclarés des personnes physiques dont la provenance n'est pas justifiée.

De plus, le gouvernement a légiféré récemment en matière de titres dits « hybrides » pour modifier les règles relatives :

- aux charges financières : l'article 22 de la loi de finances pour 2014 a supprimé la déduction des intérêts d'emprunts versés à des sociétés liées lorsque ces mêmes revenus ne sont pas soumis chez l'entreprise prêteuse à une imposition au moins égale au quart de celle déterminée dans les conditions de droit commun, que la seconde soit ou non résidente de France ;

- ainsi qu'aux dividendes : le régime mère-filles a été modifié pour prendre en compte la révision de la directive 2011/96/UE adoptée par le Conseil le 8 juillet 2014, par la loi de finances rectificatives du 29 décembre de la même année, en anticipant ainsi sur le délai de transposition de 2015.

### **3. Conventions fiscales internationales actuelles ayant pour effet de réduire les taux d'imposition des entreprises.**

Pour les autorités françaises, la conclusion de conventions fiscales vise à préciser le cadre applicable en évitant les doubles impositions et en renforçant la coopération en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

En revanche, ces accords ne doivent pas ouvrir la porte à des pratiques d'optimisation fiscale ou à des situations de non-imposition. C'est pourquoi, outre la présence systématique d'une clause d'assistance mutuelle conforme au standard international, la France y insère aussi des clauses anti-abus visant notamment à refuser l'avantage des stipulations conventionnelles lorsque le principal objectif d'une opération est d'obtenir un avantage qui serait contraire à l'objet et au but de celles-ci.

Dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE, d'ailleurs, il est envisagé que de telles clauses constituent un standard minimal afin d'éviter les pratiques d'optimisation abusives fondées sur les conventions.

### **4. Rescrits**

Le système fiscal français ne permet pas d'accorder un avantage sélectif à certaines entreprises dans le cadre d'une procédure dite de *ruling* fiscal.

En effet, la procédure générale française de rescrit fiscal définie aux articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales, qui s'applique à toutes les impositions mentionnées dans le code général des impôts français, a pour finalité de garantir une meilleure sécurité juridique aux contribuables sans permettre de dérogation individuelle aux règles générales. Elle n'est pas discrétionnaire.

En effet, en premier lieu, cette procédure est facultative, ouverte à tous et fondée sur les normes applicables à l'ensemble des contribuables ou catégorie de contribuables.

Quelle que soit sa situation, tout contribuable – particulier ou entreprise – peut donc solliciter l'avis de l'administration concernant sa situation au regard des normes fiscales et demander confirmation qu'il remplit bien les conditions prévues, notamment, par la loi ou encore qu'il ne dispose pas d'un établissement stable en France.

Pour se prononcer, l'administration fiscale s'appuie sur le cadre juridique interne, sur celui de l'Union européenne et sur le droit international.

Dans l'hypothèse où l'entreprise a fourni à l'administration des informations exactes et respecté le droit applicable à l'opération tel que décrit dans le rescrit, l'administration ne peut procéder à un redressement fondé sur une interprétation différente.

Si l'entreprise ne partage pas les recommandations de l'administration, elle est fondée à contester le rescrit devant le « collège de second examen » qui peut soit confirmer l'avis initial, soit en délivrer un autre.

En tout état de cause, l'entreprise n'est pas liée par le rescrit délivré par l'administration. Elle peut donc adopter le comportement fiscal de son choix et, le cas échéant, en cas de redressement, contester la position administrative devant un tribunal.

En second lieu, il est précisé que la garantie s'applique tant que la situation effective du contribuable reste inchangée et que les règles de droit dont elle découle ne sont pas modifiées ou devenues caduques. Ainsi, lorsque les dispositions s'appliquant à l'ensemble des contribuables évoluent, le rescrit n'est plus opposable à l'administration. En outre, les procédures de contrôle fiscal restent applicables à tout instant.

Dès lors, le rescrit ne permet pas à l'administration d'accorder à un contribuable spécifique un régime fiscal préférentiel exorbitant du cadre légal existant, et utiliser le rescrit à cet effet est d'ailleurs sanctionné pénalement.

Enfin, l'activité de l'administration fiscale en matière de rescrit fait l'objet d'un rapport annuel public et le régime des rescrits fait l'objet de commentaires publiés, consultables en ligne, dans le *Bulletin officiel des finances publiques – Impôts* (BOFIP-Impôts) dans la série relative à la sécurité juridique.

## Annexe I sur la publication d'une carte des pratiques et montages abusifs

Dans le cadre du comité national de lutte contre la fraude du 22 mai 2014, le Gouvernement français a présenté un plan d'action dit « plan contrôle citoyen ».

Parmi ces mesures figure l'ouverture d'un espace dédié au contrôle fiscal et à la lutte contre la fraude.

La lutte contre la fraude fiscale est en effet une priorité du Gouvernement. Elle passe par une action renforcée en matière de contrôle mais aussi par la prévention des risques.

Cet espace a donc pour objectif de décrire notamment certains schémas frauduleux pour éviter aux entreprises qui cherchent à acquitter correctement leurs impôts d'être impliquées dans de telles pratiques (voir le dossier joint).

De fait, la fraude peut prendre plusieurs formes : non-respect direct des règles fiscales ou abus de droit par exemple. Ce dernier consiste à utiliser un dispositif légal (voire une convention fiscale) en le détournant de son objectif par un montage artificiel, sans réalité économique, et sans autre but que d'éluder l'impôt.

Lorsqu'elle constate des montages abusifs à l'occasion d'un contrôle, l'administration procède à des redressements accompagnés des pénalités appropriées.

Les contribuables bénéficient en outre aujourd'hui de dispositions pour s'assurer à l'avance auprès d'elle de la légalité de leurs décisions fiscales. Mais tous ne font pas encore cette démarche.

C'est pourquoi, dans la perspective d'assurer une plus grande transparence, la direction générale des finances publiques publie sur son site internet des montages, rendus anonymes, parmi les plus typiques, qu'elle constate et redresse à l'occasion de contrôles fiscaux.

Cette publication, qui apporte une plus grande prévisibilité aux contribuables, notamment pour les entreprises qui ne disposent pas de conseillers fiscaux, aura une double portée :

- pour l'avenir, les contribuables sauront que l'administration redresse de tels schémas en cas de fraude, ce qui devrait les inciter à ne pas y recourir ;

- pour le passé, les contribuables sauront qu'ils sont susceptibles de faire l'objet de rectifications en cas de contrôle, ce qui devrait les inciter à renoncer à ces schémas et à régulariser leur situation par une déclaration rectificative notamment.

La publication d'un montage ne change rien quant à l'état du droit applicable. L'administration appréciera, en fonction des circonstances propres à chaque dossier si des pénalités doivent être appliquées (40 %, 80 %). Sur ce terrain, une régularisation volontaire sera prise en compte. Les pénalités ne seront donc pas systématiques pour la seule raison qu'un montage figurant sur la carte a été utilisé.

Cet espace ne prétend bien entendu pas à l'exhaustivité.

Pour retrouver la carte des pratiques et montages abusifs mis en ligne par l'administration française :

*<http://www.economie.gouv.fr/dgfip/contrôle-fiscal-et-lutte-contre-fraude>*

## **Annexe II sur le régime fiscal des États et territoires non coopératifs**

Les États et territoires non coopératifs au regard des principes internationaux de l'échange de renseignements encourent diverses mesures fiscales dissuasives à partir de la deuxième année de suite où ils figurent sur la liste.

Elles consistent à durcir les dispositions applicables en présence d'opérations réalisées avec ces pays, avec l'objectif de les inciter, du fait des conséquences économiques et de l'impact sur leur image, à entrer dans une logique de coopération avec les autorités françaises et à faire progresser la qualité de l'assistance administrative.

### **1. Mesures applicables aux résidents de France effectuant des transactions avec un Etat ou territoire non coopératif (ÉTNC)**

#### **1.1. Renforcement des dispositifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales**

S'agissant des personnes physiques, le dispositif anti-abus permettant de taxer les revenus financiers réalisés au travers d'entreprises détenues à plus de 10 % et localisées dans des « États à fiscalité privilégiée » est renforcé par l'établissement d'une présomption que la première des conditions, portant sur la détention, est remplie en cas de transfert de biens ou droits dans un ETNC.

Par ailleurs, dans le dispositif symétrique concernant les personnes morales (article 209 B du code général des impôts), les retenues à la source prélevées sur des intérêts, dividendes et redevances versés depuis un ETNC ne sont pas imputables.

#### **1.2. Obligation documentaire pour les groupes internationaux**

Pour rappel, une obligation documentaire générale couvre les transactions réalisées par des personnes morales françaises avec des entreprises situées à l'étranger. La documentation à produire est exigée de toute personne morale établie en France dès lors qu'elle-même ou qu'une entité juridique la détenant ou détenue par elle, établie sur notre territoire ou à l'étranger, dépasse un certain seuil de chiffre d'affaires ou de total du bilan.

Une obligation spécifique est introduite concernant les transactions de toute nature réalisées avec des entités situées dans un ETNC : les personnes morales françaises qui y sont parties doivent être en mesure de produire à leur sujet l'ensemble des documents exigés des entités passibles de l'impôt sur les sociétés.

#### **1.3. Refus du bénéfice du régime mère-fille à raison de distributions faites par des entités situées dans des ETNC**

Le régime des sociétés mères et filiales, permettant aux premières, sous conditions, de déduire de leur résultat fiscal et donc d'exonérer les dividendes reçus des secondes, ne s'applique pas en présence de distributions d'une entité établie dans un ETNC.

#### **1.4. Durcissement du régime d'imposition des plus-values mobilières et immobilières**

L'application du régime des plus et moins values à long terme est exclue lorsque la cession porte sur des titres de sociétés établies dans un ETNC.

Pour les sociétés soumises à l'IS, le régime des plus-values à long terme sur titres de participation exonérées sous réserve d'une quote-part de frais et charges n'est pas appliqué.

#### **1.5. Principe de non-déduction de certaines sommes payées à un résident d'un ETNC**

La déduction de certaines charges afférentes à des transactions réalisées avec des ETNC, notamment des prestations de services, est refusée sauf si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles, ne présentent pas un caractère anormal et exagéré et que ces opérations ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC.

#### **1.6. Durcissement du régime fiscal applicable aux droits de mutations à titre gratuit (DMTG)**

Le taux des DMTG applicables entre non-parents (soit 60 %) s'applique notamment, indépendamment du lien de parenté unissant le constituant au bénéficiaire et de l'objet de la transmission, lorsqu'un *trust* est administré depuis un ETNC.

De même, en cas de défaut de paiement des DMTG par l'administrateur du *trust*, lorsque celui-ci relève d'un ETNC ou d'un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance mutuelle au recouvrement, il est prévu que les bénéficiaires sont solidairement responsables pour le paiement des droits.

## **2. Mesures applicables aux résidents d'ETNC ou aux revenus transitant par de tels États ou territoires**

### **2.1. Prélèvement majoré appliqué aux revenus immobiliers**

Alors que le prélèvement sur certains revenus immobiliers réalisés par des non-résidents a été ramené à 33 1/3 %, le taux applicable pour les résidents d'ETNC est fixé à 75 %.

### **2.2. Majoration des taux de retenue à la source**

#### ***2.2.1. Sur les intérêts et dividendes à destination des ETNC***

La retenue à la source appliquée sur les dividendes est prélevée au taux de 75 % dès lors que les sommes sont versées dans un ETNC, quelle que soit la localisation du domicile du bénéficiaire, y compris si celui-ci est établi en France.

S'agissant des intérêts, qui sont actuellement très largement exonérés de retenue à la source dans les autres cas, les produits de placement à revenu fixe dus au titre d'emprunts payés dans un ETNC sont soumis à un taux de 75 %.

Une clause de sauvegarde permet d'y échapper en apportant la preuve que le paiement en cause a principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus dans l'ETNC.

Le taux du prélèvement sur les produits des contrats de capitalisation et d'assurance-vie souscrits par des non-résidents est également majoré.

#### ***2.2.2. Sur les redevances et certains revenus non salariaux à destination des ETNC***

Le taux de la retenue à la source prélevée sur les redevances et certains bénéfices non commerciaux (sommes versées en contrepartie de prestations de toute nature, notamment sportives, autres que les rémunérations salariales et assimilées) est majoré dès lors que ces sommes sont payées à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC, sous réserve d'une clause de sauvegarde s'il est démontré que l'opération n'a pas un objet et un effet principalement fiscaux.

#### ***2.2.3. Sur certains avantages et gains salariaux à destination des ETNC***

La majoration du taux de retenue à la source a été étendue aux gains provenant de dispositifs d'actionnariat salarié et aux autres avantages salariaux résultant de l'attribution de titres à des conditions préférentielles.

Ainsi, le taux de retenue à la source est porté à 75 % lorsque les avantages et gains salariaux issus de l'attribution d'options sur titres (« stock-options »), d'actions gratuites, de bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise (BSPCE) et, plus généralement, de toute attribution de titres à des conditions préférentielles à des salariés ou dirigeants en contrepartie de l'exercice de leur activité en France sont réalisés par une personne physique domiciliée dans un ETNC.