

évasion
mécanismes
taux blanchiment fiscal
abus société écran citoyen
gestion particuliers transfert
argent Bermudes leaks Luxleaks
trust dématérialisation
revenus impôts aggressive
offshore évitement Swissleaks
zone niches
crédit cohésion franche
assiette taxe
légitimité administration société
contribution fiscalité
réduction optimisation
Panama papers action
civisme entreprises prix
convention acte
dumping

Les mécanismes d'évitement fiscal,
leurs impacts sur le consentement
à l'impôt et la cohésion sociale

Antoine Dulin

2016-14

NOR : CESL1100014X

Vendredi 16 décembre 2016

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Mandature 2015-2020 – Séance du 13 décembre 2016

LES MÉCANISMES D'ÉVITEMENT FISCAL, LEURS IMPACTS SUR LE CONSENTEMENT À L'IMPÔT ET LA COHÉSION SOCIALE

Avis du Conseil économique, social et environnemental

présenté par

M. Antoine Dulin

rapporteur

au nom de la

section de l'économie et des finances

Question dont le Conseil économique, social et environnemental a été saisi par décision de son bureau en date du 23 février 2016 en application de l'article 3 de l'ordonnance n° 58-1360 du 29 décembre 1958 modifiée portant loi organique relative au Conseil économique, social et environnemental. Le bureau a confié à la section de l'économie et des finances la préparation d'un avis intitulé : *Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale*. La section de l'économie et des finances présidée par Mme Hélène Fauvel, a désigné M. Antoine Dulin comme rapporteur.

Introduction	10
Chapitre 1. L'évitement fiscal : un phénomène ancien qui s'intensifie avec la mondialisation	12
I. L'ÉVITEMENT FISCAL, UN PHÉNOMÈNE ANCIEN QUI CONNAÎT DES MUTATIONS IMPORTANTES	12
A. L'impact de la libéralisation des échanges économiques et des mouvements de capitaux sur les systèmes fiscaux mondiaux	12
B. La dématérialisation et la numérisation de l'économie posent de nouveaux défis	14
II. L'ÉVITEMENT FISCAL, DES MÉCANISMES À FACETTES MULTIPLES	17
A. L'évitement par l'utilisation de mécanismes illégaux	17
B. Mécanismes d'évitement potentiellement dommageables	19
C. Les mesures fiscales incitatives	21
Chapitre 2. Des mécanismes d'évitement qui fragilisent la cohésion sociale et le consentement à l'impôt dans un contexte difficile des finances publiques	22
I. DES IMPACTS SIGNIFICATIFS SUR LES ÉTATS ET LES ACTEURS ÉCONOMIQUES	22
A. Un manque à gagner pour les finances publiques : le cas de la France	22
B. Une concurrence fiscale accrue entre États impliqués dans la mondialisation	24
C. Une distorsion de concurrence accrue entre entreprises	30
D. L'impact sur l'emploi et le revenu des salarié.e.s	32
E. L'impact sur le financement de la protection sociale	34

II. L'IMPACT SUR LES CITOYEN.NE.S	34
A. L'évitement fiscal renforce le sentiment d'injustice et d'iniquité du système fiscal	35
B. Un système fiscal complexe qui tend à favoriser l'évitement	38
C. La banalisation de l'évitement fiscal ou l'impôt perçu comme une charge parmi d'autres	39
Chapitre 3. Une prise de conscience internationale qui a permis d'importants progrès	40
I. LA QUESTION DE LA JUSTICE FISCALE AU CŒUR DE L'AGENDA INTERNATIONAL ET EUROPÉEN	42
A. De la lutte contre la corruption à <i>BEPS</i> : les organisations internationales s'engagent	42
B. Une action européenne qui se structure autour de la lutte pour une concurrence loyale et de la lutte contre l'érosion de la base taxable	46
II. LA LUTTE CONTRE L'ÉVITEMENT FISCALE EN FRANCE	49
A. L'administration fiscale, pivot de la lutte contre l'évitement	51
B. Un renforcement des mesures depuis 2013	54
Chapitre 4. Préconisations	59
I. AFFIRMER LA PLACE DE LA FRANCE DANS LA LUTTE CONTRE L'ÉVITEMENT FISCALE AU NIVEAU EUROPÉEN ET INTERNATIONAL	59
A. Mettre en œuvre les recommandations du <i>BEPS</i> au niveau européen et poursuivre les discussions	59
B. Repenser la notion de « paradis fiscal » et renforcer les sanctions applicables	60
C. Une directive Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) ambitieuse	61
D. Renforcer les coopérations et la coordination au niveau des pays de l'Union européenne	61
E. Organiser une COP fiscale, une conférence internationale des États membres des Nations unies sur la lutte contre l'évitement fiscal	62

II. ACCROÎTRE LE NIVEAU DE TRANSPARENCE ET DE RESPONSABILITÉ DES ACTEURS ÉCONOMIQUES PRIVÉS ET PUBLICS 63

A. Accroître le niveau de transparence 63

B. Renforcer la responsabilité des acteurs économiques et publics dans leurs comportements fiscaux 67

III. RENFORCER LES MOYENS DE LUTTE CONTRE L'ÉVITEMENT FISCAL EN FRANCE 70

A. Renforcer les moyens d'action de la puissance publique 70

B. Améliorer les outils de prévention de l'évitement fiscal 71

C. Renforcer la lutte contre la fraude fiscale en matière pénale 74

IV. RENFORCER LA LÉGITIMITÉ DE L'IMPÔT POUR LUTTER CONTRE L'ÉVITEMENT FISCAL 76

A. Améliorer la pédagogie de l'impôt 76

B. Vers un système fiscal plus compréhensible par chacun.e 77

DÉCLARATIONS DES GROUPES 78

SCRUTIN 100

ANNEXES 102

N° 1 Composition de la section de l'économie et des finances 102

N° 2 Liste des personnalités auditionnées et rencontrées par la section de l'économie et des finances 104

N° 3 Historique de l'évitement fiscal : Un phénomène ancien concomitant à la naissance de l'impôt 108

N° 4 Les conventions fiscales 110

N° 5 Tableau sur les mesures anti-évitement fiscal en vigueur en France 111

N° 6 Mécanismes d'évitement fiscal illégaux - exemples et illustrations 114

N° 7 Mécanismes d'évitement fiscal potentiellement dommageables 119

N° 8 Recommandations et avancées du projet BEPS 124

N° 9 Glossaire 130

N° 10 Sigles 133



Avis

présenté au nom de la section de l'économie et des finances

L'ensemble du projet d'avis a été adopté au scrutin public
par 150 voix et 36 abstentions.

LES MÉCANISMES DE L'ÉVITEMENT FISCAL, LEURS IMPACTS SUR LE CONSENTEMENT À L'IMPÔT ET LA COHÉSION SOCIALE

Antoine Dulin



La mobilisation de la société civile et la médiatisation récente de certaines affaires dans le monde (*Luxleaks*, *Panama papers*, *Bahama leaks*, *Football leaks*...) et en France ont mis en lumière l'ampleur des mécanismes d'évitement fiscal et leur impact sur le financement des services publics. La Commission européenne estime à plus de 1 000 milliards d'euros la perte de recettes fiscales chaque année. En France, ces estimations se situent entre 60 et 80 milliards.

L'évitement fiscal impacte la cohésion sociale en alimentant un système à deux vitesses entre ceux.celles qui ont les moyens d'éviter l'impôt et ceux.celles qui ont l'impression d'être les « seul.e.s à payer ». Ce sentiment d'injustice affaiblit la légitimité de l'impôt, un des piliers de nos démocraties modernes.

L'évitement fiscal comprend l'utilisation de mécanismes illégaux, explicitement interdits par la loi ou la jurisprudence (notamment abus de droit, actes anormaux de gestion et autres techniques qui peuvent être qualifiées de fraude fiscale pénalement sanctionnée) et l'utilisation excessive de mécanismes légaux potentiellement dommageable et contraire à l'intérêt général. Ces mécanismes, utilisés par les entreprises et les particulier.ère.s, s'appuient notamment sur les failles législatives des États par le biais de montages complexes permettant d'échapper à l'impôt. La dématérialisation des flux financiers et la numérisation de l'économie soulèvent de nouveaux enjeux et complique le travail des administrations malgré les progrès technologiques.

L'évolution de l'impact des mécanismes d'évitement sur la cohésion sociale et le consentement à l'impôt est difficilement mesurable, aucune étude n'ayant été menée régulièrement dans le temps sur ces questions. Néanmoins, ces mécanismes atteignent le consentement à l'impôt. Le manque à gagner pour les États entraîne un report de la charge fiscale sur les éléments les moins mobiles. Ils créent ou accentuent, par ailleurs, une distorsion de concurrence entre les entreprises de différentes tailles. Ces mécanismes impactent également les salarié.e.s notamment par une réduction des primes d'intéressement aux bénéfices. Enfin, les mécanismes d'évitement fiscal impactent négativement les pays en développement, qui sont 30 % plus affectés que les pays de l'OCDE, du fait de conventions fiscales désavantageuses et d'administrations défaillantes.

En outre, ils fragilisent la cohésion sociale, en créant un sentiment d'injustice chez les contribuables qui ne veulent ou ne peuvent pas se soustraire à tout ou partie de l'impôt et qui ont ainsi l'impression d'être les seul.e.s à payer. La médiatisation des affaires ne va pas de pair avec la médiatisation des répressions, souvent longues à se mettre en place, ce qui génère le sentiment d'un relatif laxisme en matière de poursuites et de sanctions. Par ailleurs, une certaine banalisation de l'évitement fiscal, l'impôt étant perçu comme une charge identique aux autres, tend à remettre en cause l'acceptation de l'impôt par les citoyen.ne.s.

Face à ces problématiques et poussées par une opinion publique de plus en plus sensibilisée, la communauté internationale et la France ont pris un certain nombre de mesures pour lutter notamment contre l'optimisation fiscale agressive. Au niveau international, l'OCDE a publié 15 mesures dans le cadre d'un plan d'action contre l'érosion de l'assiette imposable et le transfert de bénéfices (« BEPS » pour *Base erosion and profit shifting*). L'Union européenne a adopté en janvier 2016 le paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale et a aussi relancé le projet de directive visant l'adoption d'une « Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés » (« ACCIS »), visant à harmoniser les règles de détermination de

l'assiette imposable au niveau européen pour les groupes d'entreprises. La France, quant à elle, a adopté de nombreux dispositifs durant les trois dernières années. Ainsi, les lois de 2013 ont notamment instauré le *reporting* public « pays par pays » pour les banques et le registre des trusts. La dernière loi votée en novembre 2016, relative à la transparence de la vie économique, instaure de nouvelles mesures pour protéger les lanceur.euse.s d'alerte et prévoit la publicité du *reporting* « pays par pays » sous certaines conditions. En matière de répression des infractions, la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique a créé le délit de blanchiment de fraude fiscale et des sanctions contre la fraude fiscale commise en bande organisée, permettant de poursuivre les intermédiaires (banques, agences de conseil, etc.) sans lesquels les mécanismes d'évitement fiscal sont difficilement mis en place.

Malgré ces mesures, la lutte contre l'évitement fiscal, une des conditions favorisant le consentement à l'impôt, présente encore des limites. Le CESE recommande aux pouvoirs publics d'agir pour l'amplification de la régulation aux niveaux européen et international, le développement de la transparence financière, l'amélioration des moyens d'action juridique comme de l'administration fiscale, et enfin de soutenir l'action de la société civile afin de renforcer la légitimité de l'impôt.

LES RECOMMANDATIONS DU CESE

Affirmer la place de la France dans la lutte contre l'évitement fiscal européen et international

Au niveau européen, la France doit soutenir l'adoption par la Commission européenne de critères permettant d'établir une liste commune des paradis fiscaux, intégrant les territoires européens. Le CESE recommande une harmonisation des sanctions vis-à-vis des paradis fiscaux. Notre assemblée préconise que le gouvernement français soutienne l'ensemble du projet ACCIS et propose qu'y soit ajouté l'établissement de fourchettes de taux minimum et maximum autorisés, comme c'est le cas déjà en matière de TVA. À défaut d'unanimité, le CESE, convaincu que l'harmonisation fiscale est un pilier de la relance européenne, souhaite que la France prenne rapidement l'initiative d'une procédure de coopération renforcée.

Au plan international, la France doit réclamer l'organisation d'une COP fiscale, conférence des États au niveau des Nations unies, afin de donner une portée universelle à la lutte contre l'évitement fiscal. Elle pourrait examiner la suppression de *Patent boxes*, nuisibles à la concurrence loyale lorsqu'ils facilitent l'érosion de l'assiette imposable, et permettre l'adoption d'une convention multilatérale sur le concept d'établissement stable.

Cette COP fiscale constituerait aussi une enceinte adéquate pour lancer la mise en place d'un registre international qui regrouperait les liens entre les différentes entités économiques de tous les pays. Elle pourrait préfigurer une coopération internationale plus systématique et organisée entre les services publics concernés par l'évitement fiscal, coopération que le CESE souhaite développer avec des moyens spécifiques et adéquats.

Accroître le niveau de transparence et de responsabilité des acteur.rice.s économiques privé.e.s et public.que.s

Pour le CESE, connaître les bénéficiaires effectif.ve.s, notamment des sociétés écrans et trusts, est nécessaire pour lutter contre l'évitement fiscal. Il recommande que l'accès au registre des trusts en France soit garanti à l'administration fiscale et à toute personne pouvant se prévaloir d'un intérêt légitime. Notre assemblée propose également de créer un répertoire des entités économiques ainsi que des liens de contrôle et de détention au sein des groupes de société.

Enfin, afin d'améliorer la traçabilité bancaire avec les paradis fiscaux, le CESE recommande l'établissement d'une loi FATCA à l'image de celle adoptée au niveau des États-Unis obligeant les établissements financiers à faire une déclaration automatique de tous les comptes détenus par des contribuables français. à l'étranger.

Face à un manque de données nuisant à la clarté du débat public, le CESE souhaite le renforcement de l'outil statistique afin d'avoir une meilleure appréhension des phénomènes.

Dans le cadre du renforcement de la responsabilité des acteur.rice.s économiques et public.que.s dans leurs comportements fiscaux, le CESE estime que les pratiques fiscales font partie de la Responsabilité sociale et environnementale (RSE) des entreprises car elles contribuent à la redistribution et donc à la cohésion sociale. À ce titre, notre assemblée recommande d'inclure un volet fiscal dans l'obligation de *reporting* financier des entreprises.

Le CESE propose par ailleurs d'impliquer davantage les Institutions représentatives du personnel (IRP) en matière de stratégie fiscale des entreprises. Il recommande que les informations communiquées à l'administration fiscale dans le cadre du *reporting* « pays par pays » soient communiquées aux IRP et incluses dans la base des données économiques et sociale. Il souhaite l'instauration d'une obligation d'information et/ou de consultation des IRP concernant les règles en vigueur dans leur entreprise, sur les prix de transferts, sur la valorisation et la cession des brevets et marques, l'utilisation de *Patents Box*, de rescrits ainsi que sur les informations relatives aux prêts internationaux intra-groupes contractés ou les coûts des différentes facturations internes (immobilière intra-groupe, services RH, généraux...). Enfin, soulignant les avancées récentes sur la protection des lanceur.euse.s d'alerte, le CESE souhaite que les IRP jouent un rôle dans le recueil de l'alerte effectuée par un.e salarié.e.

Sur le *reporting* public, les membres du CESE expriment un *dissensus*. Une partie d'entre eux se prononce favorablement pour la publicité de ce *reporting* « pays par pays » à l'ensemble des citoyen.ne.s, demandant qu'il soit étendu à toutes les sociétés, au-delà des mesures de la loi Sapin II. D'autres membres n'y sont pas favorables car il.elle.s estiment que l'absence d'obligation de publicité généralisée à tous les pays risque d'aboutir à une dissymétrie d'informations pouvant entraîner une distorsion de concurrence.

Enfin, si les pouvoirs publics imposent à des entreprises le respect de leurs obligations fiscales, ils ont eux-mêmes également une responsabilité en la matière en tant qu'agent économique. Le CESE recommande que l'État intègre comme critère pour sa politique de participation actionnariale, les comportements fiscalement responsables des entreprises. Notre Conseil recommande, par ailleurs, qu'une réflexion soit menée pour que, dans le cadre du choix des attributaires de marchés publics et dans l'établissement de relations avec des

partenaires financiers et bancaires de l'État et des collectivités locales, un critère de respect des obligations fiscales soit ajouté.

Renforcer les moyens de lutte contre l'évitement fiscal en France

Afin de renforcer les moyens d'action de la puissance publique, le CESE recommande de ne pas poursuivre les suppressions de postes et de renforcer les moyens techniques et humains de l'administration fiscale et notamment ceux alloués aux différents organes d'enquête. De même, le Parquet national financier doit atteindre le nombre de magistrat.e.s qui lui a été affecté à sa création.

Pour améliorer les outils de prévention de l'évitement fiscal en luttant, notamment, contre les carrousels de TVA, le CESE recommande la mise en place d'une procédure permettant aux client.e.s déducteur.rice.s de TVA de télédéclarer en temps réel leurs achats importants de biens.

Le CESE propose de rendre obligatoire la communication de documents dématérialisés pour les entreprises et que cette obligation soit notamment étendue à toute la documentation permettant de justifier le résultat imposable de l'entité contrôlée.

Le CESE préconise que soit étudiée une définition des montages fiscalement agressifs afin que ceux-ci soient soumis à l'agrément préalable de l'administration fiscale.

Pour plus de transparence, le CESE recommande que soient publiées, aux annexes des projets de loi de finances, une information complète sur les contrôles fiscaux ainsi qu'une évaluation des mesures législatives prises en matière de lutte contre l'évitement.

Enfin, notre assemblée souhaite renforcer la sanction pénale de la fraude fiscale et que soit étudiée la possibilité d'une plus grande autonomie de la justice en la matière. Il encourage par ailleurs une réflexion sur la notion d'abus de droit pour examiner la possibilité d'une évolution du droit français.

Renforcer la légitimité de l'impôt pour lutter contre l'évitement fiscal

La lutte contre l'évitement fiscal renvoie au concept de justice fiscale qui devrait s'appuyer sur un impôt réparti de manière plus équitable, ce qui requiert sans doute la simplification de ses règles et la conviction partagée que chacun.e y participe en fonction de ses facultés contributives. Lutter contre l'évitement fiscal, c'est aussi mieux faire comprendre à quoi sert l'impôt.

L'impôt qui est au centre du débat démocratique mérite d'être davantage expliqué à la population, grâce à des outils adaptés. Les campagnes de déclarations de revenus doivent ainsi devenir des temps forts de la vie démocratique en étant perçues comme des actions citoyennes.

Le CESE recommande qu'une campagne pédagogique sur l'utilité de l'impôt et sur les risques encourus en cas d'évitement, soit conduite à différents niveaux.

Il préconise la publication annuelle des chiffres, commentés de manière pédagogique, de l'utilisation des recettes publiques.

Il rappelle qu'il est de la responsabilité de tou.te.s les décideur.euse.s politiques de tenir un discours positif sur le sens de l'impôt et ses fonctions.

Introduction

« *Brisons cet ordre cannibale !* ». C'est par ces mots que se termine l'interpellation de Nicolas Hulot dénonçant « *la fraction des acteurs économiques organisée pour contourner l'impôt et ne pas contribuer au budget commun. Ceux qu'on met alors à contribution sont toujours les mêmes, classes populaires et moyennes ou petits entrepreneurs* »¹. Ce sentiment d'injustice s'est accru avec la révélation depuis plusieurs années de scandales d'évitement fiscal impliquant des banques (UBS, HSBC, *Swissleaks*...), des États (*Luxleaks*...), des cabinets de conseils (*Bahama leaks*, *Panama papers*...), des entreprises multinationales (GAFA², Mac Donald's, Starbucks...), des personnalités (Jérôme Cahuzac³, Lionel Messi⁴). L'estimation des sommes détournées est difficile, le phénomène étant par définition opaque. La Commission européenne évalue la perte de recettes fiscales à près de 1 000 milliards d'euros par an⁵. Pour la France, les sommes perdues du fait de la fraude fiscale internationale sont estimées entre 60 et 80 milliards d'euros⁶.

Dans cet avis, le CESE s'intéressera notamment à l'évitement fiscal qui comprend l'utilisation de mécanismes illégaux explicitement interdits par la loi ou la jurisprudence (notamment abus de droit, actes anormaux de gestion et autres techniques qui peuvent être qualifiés de fraude fiscale pénalement sanctionnée), ainsi que l'utilisation excessive de mécanismes légaux potentiellement dommageable et contraire à l'intérêt général. Ce dernier champ comporte ce qui est communément appelé l'optimisation fiscale agressive et l'utilisation détournée de mesures fiscales incitatives. Pour autant, il convient de rappeler le principe de liberté de choix de la voie la moins imposée, qui permet au contribuable, dans certaines limites, d'optimiser sa situation fiscale. Des mesures fiscales incitatives résultent de la volonté politique d'orienter ou de réguler l'économie à travers l'impôt. Elles ne constituent pas en elles-mêmes des mécanismes d'évitement fiscal.

Si l'évitement fiscal a toujours existé, il a fortement évolué ces dernières années. L'affaiblissement de la conscience citoyenne qu'il entraîne dans l'opinion est préoccupant. Un sondage Odoxa pour le journal *Le Parisien Aujourd'hui en France* paru en avril 2016, révélait une certaine ambiguïté : 88 % des sondé.e.s pensent que la fraude fiscale est

1 Nicolas Hulot, *Osons : Plaidoyer d'un homme libre*, Les Liens qui libèrent, 2015.

2 Acronyme pour désigner les géants du Web : Google, Apple, Facebook, Amazon.

3 M. Jérôme Cahuzac, ancien ministre du budget, a été condamné le 8 décembre 2016 à 3 ans de prison ferme et 5 ans d'inéligibilité pour fraude fiscale et blanchiment. Il a fait appel de cette décision.

4 Ce footballeur argentin a été condamné par le tribunal de Barcelone à 21 mois de prison et 3,7 millions d'euros d'amende. Il a fait appel de cette décision.

5 Fiscalité et Union douanière – Union européenne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/a-huge-problem_fr

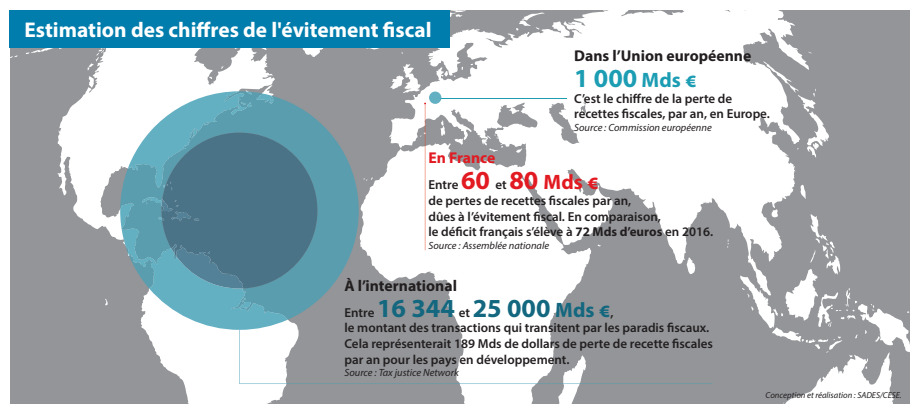
6 Rapport de la commission d'enquête du Sénat sur l'évasion des capitaux et les actifs hors de France et ses incidences fiscales, 2012, rapporteur, Éric Bocquet : entre 30 et 36 milliards minimum par an pour l'État français dues à la fraude fiscale internationale. Le syndicat Solidaires-Finances publiques estime, pour sa part, que la perte peut être estimée entre 60 et 80 milliards d'euros par an, soit près de 3 % du PIB, Rapport du syndicat Solidaires-Finances Publiques, 2013, « Évasion et fraude fiscales, contrôle fiscal ». L'Assemblée nationale évalue en 2015, dans un rapport d'information, que l'utilisation abusive de mécanismes légaux afin d'échapper à l'impôt représente environ 2 à 3 % des PIB nationaux, soit pour la France entre 40 et 60 milliards d'euros. Rapport d'information de la Commission des Affaires européennes sur l'Union européenne et la lutte contre l'optimisation fiscale : <http://www.assemblee-nationale.fr/14/europe/rap-info/i3101.asp>

« nuisible » pour l'économie mais 19 % se déclarent prêts à pratiquer l'évasion fiscale, s'il. elle.s en avaient les moyens. Comme le notait notre assemblée en 2014, le consentement à l'impôt n'est plus « *ni immédiat, ni évident* »⁷.

Or l'impôt est « *le prix à payer pour une société civilisée* »⁸. Quatre fonctions lui sont traditionnellement attribuées : la levée et l'allocation des ressources, la redistribution visant à réduire les inégalités, la stabilisation (régulation des échanges et révision de certains prix) et, enfin, l'orientation pour répondre aux priorités de certaines politiques publiques. L'effectivité de certaines fonctions n'est pas suffisamment assurée⁹.

Les **articles 13¹⁰** et **14¹¹** de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen placent ce dernier au cœur du système fiscal. Il constitue un des fondements de la démocratie. Dans un contexte de difficultés économiques et de montée des individualismes et du populisme, l'évitement fiscal tend à fragiliser le rôle de l'État et la cohésion sociale.

Pour le CESE, l'évitement fiscal est une problématique éminemment politique renvoyant à des considérations aussi fondamentales que la souveraineté de l'État et la pérennité de notre État de droit. Le consentement des citoyen.ne.s à l'impôt est garanti par la constitution. Il est aussi nécessaire à la construction et à l'équilibre général de la société. Pour ces motifs, il apparaît primordial pour le CESE de réaffirmer la légitimité de l'impôt. La Constitution affirme que la charge publique doit être également répartie entre tou.te.s les citoyen.ne.s en raison de leurs facultés. L'adhésion à ce principe et le consentement à l'impôt sont indispensables à la construction et à l'équilibre général de la société.



7 Hélène Fauvel, *Rapport annuel sur l'État de la France*, 2014, CESE.

8 Henry Morgenthau, secrétaire du Trésor sous la présidence Roosevelt.

9 C'est le cas de la fonction de redistribution avec un poids des impôts progressifs (IR, ISF, droits de succession) dans la fiscalité très faible (9 % de l'ensemble des prélèvements). Le rendement de certains impôts, dont l'impôt sur les sociétés, est aussi amoindri par l'évitement fiscal.

10 « Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés ».

11 « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

Chapitre 1. L'évitement fiscal : un phénomène ancien qui s'intensifie avec la mondialisation

I. L'ÉVITEMENT FISCAL, UN PHÉNOMÈNE ANCIEN QUI CONNAÎT DES MUTATIONS IMPORTANTES

La forte médiatisation de récents scandales financiers pourrait donner l'illusion que l'évitement fiscal constitue un phénomène nouveau¹². Pourtant, la fraude fiscale et les mécanismes d'optimisation sont nés en même temps que l'impôt. La complexité croissante des systèmes fiscaux est allée de pair avec une complexification des mécanismes d'évitement fiscal : aujourd'hui, l'évitement utilise de plus en plus de mécanismes mettant en jeu la présence de particulier.ère.s ou d'entreprises dans plusieurs pays. Deux facteurs participent à ce phénomène :

- la globalisation de l'économie, avec notamment la liberté de circulation de capitaux et des fonds liés à divers services immatériels et aux échanges de marchandises ;
- la révolution technologique numérique.

A. L'impact de la libéralisation des échanges économiques et des mouvements de capitaux sur les systèmes fiscaux mondiaux

À partir des années 1970, l'économie connaît d'importantes mutations avec l'intensification du commerce et des échanges internationaux de marchandises, de services de toutes sortes, mais aussi des mouvements de capitaux. Les barrières aux frontières disparaissent petit à petit grâce à des accords régionaux et bilatéraux.

Dans ce contexte, certain.e.s acteur.rice.s économiques vont pouvoir profiter de la façon dont les systèmes fiscaux sont conçus grâce à des transactions bilatérales entre des entités indépendantes. Or, la mondialisation de l'économie permet aux entreprises de se développer autrement à l'échelle internationale, en particulier les plus grandes sous forme de groupes internationaux de sociétés. Ceux-ci répartissent leur chaîne de production dans différents pays. Nombre d'entre eux cherchent notamment à localiser, indépendamment du lieu de production ou de vente les bénéfices là où la fiscalité est la plus avantageuse.

Les chiffres révèlent qu'aujourd'hui plus de 60 % des échanges mondiaux sont réalisés entre sociétés d'un même groupe multinational¹³. La fixation du prix de ces échanges internes est réalisée suivant la politique de prix de transfert mise en place par le groupe. La société « tête de groupe » arrête les méthodes de détermination des prix qui seront appliqués à l'échelle du groupe. La fixation des prix de transfert est importante pour des raisons de gestion interne et pour des raisons fiscales. Le bénéfice imposable sera réparti

¹² Voir annexe n° 3 : Historique de l'évitement fiscal, p. 108.

¹³ Chiffre OCDE, fondement du programme BEPS.

entre les différentes entités du groupe. Tout ou partie de la valeur créée dans un ou plusieurs pays pourra ainsi apparaître dans un pays donné, suivant la politique du prix de transfert en place¹⁴. D'après l'Insee, en France, 57 % de la valeur ajoutée des sociétés localisées en France est réalisée dans une Firme multinationale (FMN). Le niveau d'internationalisation des FMN est aussi important, plus de 50 % des ventes mondiales des FMN sous contrôle français sont réalisées à travers des filiales localisées à l'étranger¹⁵.

Dans ce contexte évolutif, un secteur professionnel s'est développé : les départements juridiques et fiscaux des entreprises, ainsi que les cabinets de conseil, les juristes et les établissements financiers qui se sont spécialisés dans la fiscalité internationale.

Deux types de pratiques professionnelles du droit et de la finance peuvent être distingués :

- le conseil en « *compliance* », qui évalue la conformité à la législation et aux règles ;
- la création de produits financiers purement fiscaux pouvant être agressifs¹⁶.

L'affaire des « *Panama papers* » a permis de montrer par exemple le rôle joué par le cabinet d'avocats panaméen Mossack Fonseca.

L'affaire des « *Panama papers* »

Les « *Panama papers* » désignent la fuite de plus de 11,5 millions de documents confidentiels issus du cabinet d'avocats panaméen Mossack Fonseca, détaillant des informations de 1977 à 2015 sur plus de 214 000 sociétés offshore ainsi que les noms des actionnaires de ces sociétés. Parmi eux, elles se trouvent des responsables politiques, des milliardaires, des sportifs de haut niveau ou des célébrités.

Utilisant un système complexe de sociétés écran et de trusts fiduciaires (trustees), les services de Mossack Fonseca ont permis à ses client.e.s d'opérer en toute opacité. Son succès repose sur un réseau international qui utilise Mossack Fonseca pour gérer les finances de client.e.s fortuné.e.s.

En France, le parquet national financier a ouvert alors une enquête pour « blanchiment de fraudes fiscales aggravées ». En avril 2016, certaines banques ont été perquisitionnées par l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales^(A).

(A) BNP et Société Générale notamment.

¹⁴ *L'internationalisation des entreprises et l'économie française*, F. Boccara, V. Hecquet, A. D'Isanto et T. Picard, Insee Références, édition 2013, p. 13, et *Une nouvelle approche des firmes internationales*, F. Boccara, Économie et politique, n° 720-721, juillet-août 2014, pages 20-27.

¹⁵ *Les entreprises en France*, Insee Références, 2014, p. 125.

¹⁶ Interview de Pascal Saint Amans, in revue Projet, août 2014.

Des établissements financiers ont été à plusieurs reprises mis en cause dans des mécanismes d'évitement fiscal : *UBS Leaks*, *Swiss Leaks*, *Panama papers*... Ces affaires et la possibilité de blanchir de l'argent ont attiré sur elles l'attention des États. Aux États-Unis, un vaste programme visant spécifiquement certaines banques suisses démarchant des résident.e.s fiscaux.ales américain.e.s, a été déployé par le ministère de la justice. Cette seule opération, appelée « *Swiss bank program* », a permis d'engranger plus de 1,3 milliard de dollars de taxes et pénalités.

En France, deux banques ont fait l'objet d'amendes pour des motifs spécifiques d'évitement fiscal : la banque Reyl, également impliquée dans le scandale du compte caché de l'ancien ministre du budget Jérôme Cahuzac, et la branche française d'UBS, condamnée à 10 millions d'euros d'amende en 2013 pour « laxisme » dans le contrôle de pratiques commerciales susceptibles de relever du blanchiment de fraude fiscale. Le procès contre la banque suisse UBS (qui a dû s'acquitter de 780 millions de dollars aux États-Unis) se tiendra prochainement en France. Le numéro un mondial de la gestion de fortune est poursuivi pour « *blanchiment aggravé de fraude fiscale* » et « *démarchage illicite* », pour des faits commis entre 2004 et 2012 pour un montant global dissimulé évalué entre 13 et 23 milliards d'euros¹⁷.

B. La dématérialisation et la numérisation de l'économie posent de nouveaux défis

Le développement de la numérisation de l'économie amplifie les effets de la mondialisation. On peut identifier trois éléments notables : 1 - la mobilité et l'opacité des actifs immatériels, 2 - la création de structures de sociétés à l'étranger, 3 - la vente de services numériques et internet.

1. Les actifs dits immatériels sont des valeurs inscrites au bilan des entreprises, représentatives notamment des marques ou des connaissances techniques (brevets, etc.). D'une part, ces actifs peuvent être localisés dans des lieux différents par rapport aux sites de production de l'entreprise ; d'autre part, ces actifs peuvent être détenus par une holding, située dans un État ou territoire avec un régime d'imposition allégé. La holding va pouvoir percevoir des redevances et revenus prélevés sur l'activité réalisée dans les lieux de production et qui diminuent donc la valeur de la production enregistrée dans leur pays d'implantation.
2. En quelques clics, grâce à internet, un.e contribuable est à même de créer une société là où il.elle le souhaite, y compris, le cas échéant, dans un paradis fiscal, et ainsi échapper à l'impôt. Les établissements financiers disposant de filiales dans les paradis fiscaux peuvent aussi plus facilement participer dans la majorité des pays à l'opacité des flux de capitaux, grâce à la fin du contrôle des changes. Pour l'administration fiscale, il est parfois difficile de suivre ces mouvements de fonds. Les banques en ont cependant nécessairement une trace.
3. Le développement d'entreprises fondées uniquement sur la vente de services numériques et internet est aussi source de difficulté pour déterminer l'assiette de

¹⁷ Article du *Monde* du 17/02/2016, *Comment UBS Suisse a orchestré un vaste système d'évasion fiscale en France*.

l'impôt sur les sociétés. La valeur de ces services et celle des actifs immatériels qu'ils utilisent est difficile à identifier ce qui rend complexe la détermination du profit imposable ainsi que celle du lieu où est réalisée l'activité exploitée. Le phénomène d'érosion des bases fiscales est plus fort dans l'économie numérique du fait de l'absence physique de l'entreprise qui, de plus, propose un service reposant sur l'immatériel (algorithme, base de données).

Ni les systèmes fiscaux ni les conventions fiscales bilatérales conclues en vue d'éliminer la double imposition ne sont adaptés à ce contexte. Les États sont désormais conduits à penser en termes de pourcentages du bénéfice, de clefs d'allocation appliquées au chiffre d'affaires réalisé dans chaque État où les services sont supposés être consommés afin qu'un minimum de matière puisse être taxée.

La notion d'établissement stable

Le développement des activités des entreprises à l'échelle internationale a conduit à réaliser des recherches sur un modèle de convention fiscale visant à lutter contre la double imposition. Il a été choisi ainsi de recourir au concept d'établissement stable, pour imposer dans un État autre que celui du siège, les profits réalisés grâce à des activités déployées dans cet État où une entreprise n'aurait pas d'entité juridique déclarée ni autonome. Ce concept n'a cessé d'évoluer depuis les premiers modèles de convention, aboutissant à une quasi-entité juridique. L'objectif est de permettre à l'État dit de source - c'est à dire, celui où l'entreprise développe son activité - d'imposer la portion des bénéfices réalisés sur son sol, suivant le régime appliqué aux sociétés résidentes. L'imposition sera ainsi établie comme si l'établissement stable était une entité distincte de la société mère ; son assiette imposable sera reconstituée par l'administration fiscale en fonction des transactions réputées réalisées dans l'État de source.

Néanmoins, l'établissement stable peut en toute légalité constituer aussi un outil d'optimisation fiscale lorsque le régime d'imposition prévu dans l'État de source est plus clément que le régime d'imposition en vigueur dans l'État de résidence ou lorsque, pour des raisons de récupération de la TVA payée en amont, une installation dans le pays de source est fiscalement intéressante. Les sociétés déclareront dans ce cas un établissement stable, à charge pour elles de préparer la comptabilité en vue de leur imposition sur place. Dans certains cas, l'optimisation fiscale pourra être considérée comme agressive (voir chapitre III). L'établissement stable est caractérisé à partir d'une certaine permanence dans l'État de source - généralement de 3 à 12 mois d'activité sur place, selon le droit domestique ou selon la convention fiscale signée entre l'État de source et l'État de résidence. L'établissement stable implique aussi des moyens matériels ou une présence physique sur place, ne serait-ce qu'à travers l'activité déployée par un.e agent.e.

S'agissant du numérique, toute la difficulté consiste à pouvoir remplir les critères d'identification d'un établissement stable suivant la terminologie des modèles de convention OCDE ou ONU et selon le droit interne. En décembre 2016, ce degré de permanence n'est pas toujours atteint s'agissant du numérique. Dans le rapport Collin - Colin^(A) BNP, les auteurs proposent une définition fondée non plus sur la présence physique dans l'État de source, mais sur la réalisation d'un certain chiffre d'affaires. Dans le cadre de son plan d'action contre l'érosion de l'assiette imposable, l'OCDE étudie également la question (voir annexe n° 6 – BEPS).

(A) Pierre COLLIN et Nicolas COLIN, *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, janvier 2013.

II. L'ÉVITEMENT FISCAL, DES MÉCANISMES À FACETTES MULTIPLES

L'évitement fiscal est un phénomène rendu complexe par des définitions qui diffèrent d'un système juridique et fiscal à l'autre et qui comporte des zones d'ombres difficiles à identifier. Le CESE rappelle la définition de l'évitement fiscal qui comprend l'utilisation de mécanismes illégaux, explicitement interdits par la loi ou la jurisprudence (notamment abus de droit, actes anormaux de gestion et autres techniques pouvant être qualifiées de fraude fiscale pénalement sanctionnée), ainsi que l'utilisation excessive de mécanismes légaux potentiellement dommageable et contraire à l'intérêt général. Ce dernier champ comporte ce qui est communément appelé l'optimisation fiscale agressive et l'utilisation détournée de mesures fiscales incitatives. Ainsi, un même outil peut être utilisé de façon licite par l'un.e et de façon illicite, ou tout du moins excessive, par l'autre. C'est une différence de degré et de qualification juridique, qui qualifie donc l'utilisation excessive ou abusive de mécanismes légaux. L'optimisation fiscale agressive désigne l'abus dans l'utilisation des lois, qu'il s'agisse d'un abus de droit juridiquement qualifié, ou du recours massif à des mécanismes de défiscalisation.

A. L'évitement par l'utilisation de mécanismes illégaux

1. Définition juridique des comportements illégaux

Les comportements considérés par la loi fiscale comme « illégaux », entraînent l'application de sanctions fiscales et, le cas échéant, de sanctions pénales, en fonction du comportement en cause. Ces comportements sont constitutifs d'une fraude fiscale, d'un abus de droit et/ou d'un acte anormal de gestion.

Commets une **fraude fiscale** le/la contribuable qui s'est soustrait.e ou qui tente de se soustraire à l'établissement ou au paiement des impôts¹⁸. Sont constitutifs de fraude fiscale, l'omission volontaire de déclaration dans les délais, la dissimulation volontaire de revenus ou de patrimoine, ou encore l'organisation volontaire de son insolvabilité. La fraude est une infraction pénale passible d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de 5 ans. Ces peines peuvent être portées à 2 000 000 € et 7 ans d'emprisonnement dans certains cas.

¹⁸ Article 1741 du CGI.

La loi¹⁹ distingue deux types d'abus de droit²⁰ :

- **l'abus de droit par simulation** : ce sont des actes déguisés ou fictifs tels qu'un acte de vente à moindre coût afin de dissimuler une donation passible de droits d'enregistrement élevés²¹ ;
- **l'abus de droit par fraude à la loi** concerne le fait de recourir à un montage juridique afin de contourner l'objectif poursuivi par le texte dans un but exclusivement fiscal. L'acte juridique signé par le la contribuable est réel, formellement conforme à la loi, mais motivé par un objectif contraire à celui du législateur, dans le seul but d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales qui seraient normalement supportées eu égard à la situation du de la contribuable ou à ses activités réelles.

Le la contribuable est passible en règle générale d'une majoration de 80 %. Elle peut être abaissée à 40 %, selon que le la contribuable a été à l'initiative du montage abusif ou n'en a été que le la bénéficiaire secondaire et passif. Des intérêts de retard s'ajoutent à la majoration retenue.

Commets un **acte anormal de gestion** le la contribuable qui engage des dépenses considérées comme contraires à l'intérêt de l'exploitation ou qui renonce à des recettes contrairement à l'intérêt de l'exploitation²².

À côté de ces trois « grandes familles » de comportements illégaux, le Code général des impôts contient de nombreuses mesures anti-évasion fiscale plus au moins adaptées à des schémas précis d'optimisation fiscale qui sont potentiellement dommageables²³.

2. Quelques cas de mécanismes illégaux

Les « mécanismes » illégaux auxquels ont recours les contribuables, entreprises et particulier.ère.s, sont nombreux et ont trait à différents régimes d'imposition. Il peut s'agir de l'utilisation de sociétés écrans afin de dissimuler le la destinataire final.e et bénéficier du régime d'imposition prévu pour l'entité écran, lorsque ce dernier est plus avantageux d'un point de vue fiscal. Le caractère fictif ou exclusivement fiscal sera démontré le cas échéant par l'administration fiscale, rendant possible la qualification d'un abus de droit. Il peut

¹⁹ L'article L.64 du LPF est à l'origine issu de la loi du 13 janvier 1941 ayant pour vocation première de prévoir la mise en place d'une procédure particulière lorsqu'est en cause une suspicion d'abus de droit. La qualification juridique des faits étant à la fois complexe et susceptible d'emporter des conséquences graves pour le la contribuable, la répression de l'abus de droit par l'administration fiscale doit suivre une procédure bien encadrée. Cette logique est toujours d'actualité dans la version de l'article L.64 LPF datant de 2008, et son respect permet de procéder à la requalification des actes juridiques en cause afin d'asseoir l'impôt conformément à la réalité.

²⁰ Article L.64 du LPF tel que modifié depuis 2008, suivant les préconisations d'Olivier Fouquet, conseiller d'État.

²¹ Par exemple, afin d'éviter les droits d'enregistrement dus sur une donation entre des personnes non apparentées, les contribuables signent un contrat de vente (d'un immeuble), sans pour autant qu'un prix soit véritablement payé par l'acheteur. Les droits d'enregistrement passent de 60 % sur la valeur de l'immeuble, à 5 % du prix de vente stipulé dans le contrat de vente. Exemple cité par le Professeur Martin Collet, *Droit fiscal*, 3^e éd., 2012, Puf, p. 216.

²² Jusque récemment, ce concept prétorien incluait également la prise de risques excessifs au regard de l'intérêt de l'exploitation par manque de diligence. Toutefois, le Conseil d'État a récemment écarté la prise de risque excessif parmi les actes susceptibles de constituer un acte anormal de gestion (CE, sect., 13/07/2016, n° 375801, SA Monte Paschi Banque, RDF 36/2016, com.464, note O. Fouquet).

²³ Cf. annexe n° 3 : Tableau sur les mécanismes d'évitement fiscal en France.

également s'agir de manœuvres en matière de TVA, telle que la fraude « carrousel », ou de l'utilisation de logiciels frauduleux qui permettent d'occulter le chiffre d'affaires réel réalisé par un.e contribuable entrepreneur.e²⁴.

B. Mécanismes d'évitement potentiellement dommageables

Les mécanismes d'évitement potentiellement dommageables se situent dans la « zone grise » entre la légalité et l'illégalité. Partant initialement de comportements conformes à la loi, la stratégie fiscale sera néanmoins considérée comme agressive, caractérisant ce qui est communément appelé à ce jour l'optimisation fiscale agressive. La pratique consiste à utiliser les subtilités des systèmes fiscaux ou les failles résultant de la juxtaposition de plusieurs systèmes fiscaux, afin de réduire l'impôt. Cette pratique est le plus souvent accessible aux personnes physiques et morales qui en ont les moyens. Lors de son audition, T. Philipponnat, directeur de l'Institut Friedland, exprimait la différence entre fraude et optimisation fiscale agressive par ces mots : « *La fraude viole la lettre de la loi, l'optimisation fiscale agressive viole l'esprit de la loi* ». Si le contribuable dispose du choix de l'option fiscale la plus avantageuse au regard de sa situation, ce choix peut se révéler abusif dans certaines circonstances²⁵.

1. Une zone grise difficile à délimiter

La frontière entre le légal et l'illégal est ténue et évolue dans le temps. Il existe par conséquent une « zone grise » dans laquelle s'inscrivent les nombreuses pratiques d'optimisation fiscale agressive. En effet, pour redresser un.e contribuable en se fondant sur un abus de droit, l'administration fiscale doit parvenir à démontrer que l'acte ou le montage en litige a été fait/adopté dans un but « exclusivement fiscal ». Néanmoins, certains schémas d'optimisation fiscale agressive pouvant entrer dans la qualification d'abus de droit par fraude à la loi, ne pourront pas être remis en question par l'administration fiscale lorsque le contribuable parvient à démontrer un autre intérêt, par exemple commercial. C'est pour cette raison que dans le cadre du projet de lois de finances 2014, le législateur a proposé de modifier l'article L.64 du Livre des Procédures fiscales afin que l'abus de droit par fraude à la loi puisse être retenu dès lors que le but de l'acte ou du montage est « principalement » fiscal. Cependant, le Conseil constitutionnel a censuré cet amendement, considérant « *qu'une telle modification de la définition de l'acte constitutif d'un abus de droit aurait pour effet de conférer une importante marge d'appréciation à l'administration fiscale* »²⁶. L'administration fiscale met toutefois à la disposition des contribuables sur son site Internet²⁷ une liste des montages fiscaux²⁸ susceptibles d'être sanctionnés en cas de contrôle.

²⁴ Cf. annexe n° 4 : Mécanismes d'évitement fiscal illégaux : exemples et illustrations.

²⁵ CE, Plén., 10/06/1981, n° 19.079, M. X..., RJF 9/81, n° 787 ; Cass. Com., 19/04/1988, n° 86-19.079, Mme Donzinel, RJF 2/89, n° 250 ; CE, Sect., 27/09/2006, n° 260.050, Sté Janfin, RDF 47//2006, com. 744. Jurisprudence confirmée au niveau de la Cour de justice européenne en matière de TVA : CJCE, 21/02/2006, aff.C-255/02, Halifax et autres (point 73), et CJUE, 22/10/2010, aff.C-103/09, Weald Leasing Ltd.

²⁶ Décision du 29 décembre 2013.

²⁷ Site dédié : <http://www.economie.gouv.fr/dgfip/contrôle-fiscal-et-lutte-contre-fraude>.

²⁸ Carte des pratiques et montages abusifs régulièrement complétée par l'administration fiscale et accessible à partir du lien suivant : <http://www.economie.gouv.fr/dgfip/carte-des-pratiques-et-montages-abusifs>.

2. Quelques montages susceptibles d'être qualifiés d'optimisation fiscale agressive

Face aux pratiques se situant dans cette zone dite « grise » et malgré sa vigilance et la mise en œuvre de dispositions législatives et réglementaires améliorées, l'administration fiscale ne parvient pas toujours à apporter la preuve que les montages financiers n'ont pour objet que d'éviter tout ou partie de l'impôt. Or, la charge de la preuve lui incombe à l'origine, même si tout début de preuve aura pour effet de faire peser sur le la contribuable la démonstration d'un objectif non exclusivement fiscal. Cette zone grise est aujourd'hui explicitement dénoncée au niveau européen et international, la définition d'optimisation fiscale agressive ou de planification fiscale agressive étant reconnue de façon unanime.

Un certain nombre de mécanismes présentés en annexe²⁹, ont été identifiés par le CESE lors de ses travaux :

- le simple et le double « sandwich irlandais-néerlandais », contournant la notion d'établissement stable ;
- la manipulation du prix de transfert, notamment en matière de redevances de marque, de savoir-faire ou de matière première ;
- les prêts intra-groupes entre entités de pays différents, de façon à déduire les intérêts du bénéfice imposable ;
- l'utilisation de titres hybrides apparaissant comme des dettes dans un pays et comme des titres de propriété dans l'autre.

3. Expatriation fiscale

Le phénomène de l'expatriation fiscale peut être aussi, dans certains cas, considéré comme un mécanisme d'évitement potentiellement dommageable puisqu'il affecte le potentiel économique et fiscal de la France. Il permet aux personnes physiques de transférer leur domicile fiscal à l'étranger tout en continuant de bénéficier des services publics, et aux personnes morales de transférer leur siège. Préoccupé par ce phénomène et son ampleur, le CESE déplore l'absence de données publiques en la matière.

4. La pratique du rescrit fiscal

Dans la mesure où une utilisation excessive ou abusive ne peut pas toujours être déterminée *a priori*, une pratique de rescrits fiscaux s'est développée. Elle tend dans son principe initial affiché, à faire valider en amont, par une consultation de l'administration fiscale, que telle ou telle pratique envisagée n'est effectivement pas abusive. La pratique des rescrits fiscaux s'est développée dans la mesure où il existe des ambiguïtés dans les dispositions fiscales, ainsi qu'une marge d'interprétation. De plus, une utilisation excessive ou abusive d'une disposition fiscale ou d'un outil d'optimisation ne peut pas toujours être déterminée *a priori*. Le rescrit permet, pour sécuriser le la contribuable (entreprise ou particulier.ère), de faire valider, en amont, en consultant l'administration fiscale, que telle ou

²⁹ Cf. annexe n° 7 : Mécanismes d'évitement fiscal potentiellement dommageables.

telle pratique envisagée est admise ou qu'elle n'est pas abusive. Le rescrit est ce qui consigne l'avis de l'administration voire son accord sur la pratique concernée. Cependant, dans les faits, il arrive que la pratique des rescrits s'apparente, notamment au niveau international, à la négociation d'exemptions ou de facilités fiscales discrétionnaires, par les entreprises avec les États concernés, ces entreprises jouant sur leur pouvoir inégal de marché et de réseau par rapport à des entreprises et acteurs économiques de taille plus petite. Il s'agit alors d'une utilisation dommageable d'un mécanisme légal.

C. Les mesures fiscales incitatives

Certains contribuables parviennent à payer moins d'impôts grâce au bénéfice de mesures fiscales incitatives, appelées « dépenses fiscales » mais plus connues sous le vocable de « niches fiscales ». Ce procédé doit être distingué de l'évitement fiscal dans la mesure où, dans ce cas, l'État utilise l'impôt à des fins d'orientation ou de régulation de l'économie. Ces dispositions fiscales préalablement étudiées et volontairement adoptées par le législateur, présentent un intérêt pour le pays et sont de ce fait légitimes³⁰.

Diverses catégories de mesures fiscales incitatives existent comme par exemple :

- **les réductions ou crédits d'impôts** au titre d'investissements dans certains portefeuilles : souscription au capital d'entreprises ou de PME, de parts de Fonds commun de placement dans l'innovation (FCPI), Fonds d'investissement de proximité (FIP), au capital d'une société pour le financement du cinéma et de l'audiovisuel, intérêts d'emprunt pour la reprise d'une PME... Un autre exemple est le Crédit d'impôt recherche (CIR) ayant pour vocation d'octroyer un crédit imputable sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise, en fonction des dépenses de recherche fondamentale, développement et innovation ;
- **les dépenses fiscales immobilières** : toutes ces niches ont pour objectif de redynamiser l'immobilier et en particulier le locatif. Les montants varient : par exemple, dans le cadre de la loi Pinel, le taux de réduction d'impôt de 12 % à 21 %, répartie de manière linéaire sur toute la durée de la location. Des mesures incitatives sont également prévues pour les investissements locatifs dans le secteur touristique ;
- **le régime fiscal des zones franches** : ce régime a pour objectif d'attirer les entreprises afin d'y développer l'activité. Il procure une économie d'impôt aux entreprises concernées puisque, pendant la période donnée, elles bénéficient d'exonérations et/ou d'allègements fiscaux, variant d'une zone franche à une autre, en matière d'impôt sur les bénéfices, de droits d'enregistrement, de taxe foncière sur les propriétés bâties, de contribution économique territoriale, voire de cotisations sociales ;
- **les niches fiscales au titre de l'investissement dans les Outre-mer** : elles ont pour but d'encourager l'investissement dans les territoires ultramarins. Elles bénéficient à des particuliers ou à des entreprises, notamment en matière

³⁰ Audition de Pierre Alain Muet au CESE le 08 juin 2016.

immobilière, avec un régime fiscal particulier selon les zones, des taux réduits sur les revenus, d'impôt sur les sociétés, sur les plus-values et des incitations fiscales à l'emploi.

Il s'avère que, dans certains cas, ces mesures ont pu être détournées de leur objectif initial (qu'il soit économique, social ou environnemental) par une utilisation non prévue par le législateur. La frontière de l'optimisation fiscale potentiellement abusive peut alors être franchie. À titre d'exemple, s'agissant du régime fiscal des zones franches, il arrive fréquemment qu'à l'issue de la période d'exonération, la société en cause ait disparu après avoir engrangé des bénéfices non taxés.

Chapitre 2. Des mécanismes d'évitement qui fragilisent la cohésion sociale et le consentement à l'impôt dans un contexte difficile des finances publiques

S'il est impossible d'évaluer avec précision le montant de l'évitement fiscal, du fait de son caractère multiforme et parfois opaque, différentes estimations font état de sommes considérables qui ont été mentionnées en introduction du présent avis. Ces pertes de recettes fiscales et ces mécanismes d'évitement ont des impacts négatifs, d'une part au niveau macroéconomique sur les États et les acteur.rice.s économiques, et d'autre part auprès des citoyen.ne.s dont le consentement à l'impôt se trouve ainsi affaibli. À terme, le risque d'atteinte à la cohésion sociale est réel.

I. DES IMPACTS SIGNIFICATIFS SUR LES ÉTATS ET LES ACTEUR.RICE.S ÉCONOMIQUES

A. Un manque à gagner pour les finances publiques : le cas de la France

Les impôts sont l'une des principales sources de recettes des administrations publiques. Ils représentent, à eux seuls, 605 milliards d'euros en 2015, soit près de la moitié du total des recettes estimées à 1 163,3 milliards d'euros. La TVA est l'impôt (impôt indirect, il pèse le plus sur les ménages aux faibles revenus) qui rapporte le plus, avec un produit net de 151,3 milliards d'euros. La Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) quant à elle rapporte 26,3 milliards d'euros. À noter que la taxe sur le tabac qui vise à changer les comportements, rapporte 12,2 milliards d'euros.

Parmi les impôts directs, l'impôt sur le revenu des particulier.ère.s rapporte 70,2 milliards d'euros, moins que la CSG (95,8 milliards d'euros). L'impôt sur les sociétés rapporte 31,2 milliards

d'euros, enfin, l'impôt sur la fortune (ISF) 5,3 milliards d'euros. Ces recettes fiscales sont complétées par les redevances de service public, les cotisations sociales, les revenus tirés des participations détenues par les administrations publiques dans le capital de certaines sociétés, et l'emprunt.

Tableau 1 Impôts en 2015

Impôts en 2015				
en milliards d'euros				
	2012	2013	2014	2015
Impôts	142,5	144,5	148,2	151,3
Taxes du type TVA (1)	142,5	144,5	148,2	151,3
Impôts et droits sur les importations, à l'exclusion de la TVA	2,5	2,6	2,6	2,7
Impôts sur les produits, à l'exclusion de la TVA et des impôts sur les importations	85,2	87,5	89,4	96,1
dont :				
taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	23,6	23,7	23,8	26,3
taxes sur les tabacs	11,8	12,0	11,9	12,2
Impôts sur les salaires et la main d'œuvre	30,3	33,7	34,7	34,9
dont taxes sur les salaires	12,1	13,1	13,1	13,2
Impôts divers sur la production	61,2	62,5	64,0	64,9
dont :				
taxe professionnelle (TP)	0,1	0,1	0,1	0,0
cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	12,6	12,2	12,8	13,0
cotisation foncière des entreprises	5,5	5,9	6,2	6,4
taxe foncière	28,6	29,8	30,6	31,6
contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S)	5,6	5,7	5,5	4,4
Impôts sur le revenu (2)	219,0	232,5	225,2	223,9
dont :				
contribution sociale généralisée (CSG)	91,9	92,8	93,6	95,8
contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)	6,6	6,6	6,7	6,9
impôt sur le revenu des personnes physiques (2)	59,5	68,6	70,0	70,2
impôts sur les sociétés y compris majoration et frais de poursuite (2)	42,0	44,1	35,5	31,2
Autres impôts courants	23,2	23,2	24,4	24,6
dont :				
taxe d'habitation	16,8	17,5	17,8	18,3
impôt de solidarité sur la fortune (ISF)	5,0	4,4	5,2	5,2
Impôts en capital	9,6	10,5	10,3	12,3
dont mutation à titre gratuit	9,0	9,5	10,2	12,2
(1) : le montant total de la TVA excède légèrement le montant présenté ici. En effet, seule la partie classée en "impôts de type TVA" figure ici. La TVA sur les subventions, au titre de la sous-compensation agriculture, est reclassée par l'Insee en autres impôts sur la production.				
(2) : l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés sont présentés nets des crédits d'impôts.				
Champ : France.				
Source : Insee, comptes nationaux - base 2010.				

Des estimations permettent d'appréhender les possibles pertes fiscales relatives aux impôts les plus importants.

Elles sont estimées entre 40 à 80 milliards d'euros représentent entre 15 % et 25 % des recettes fiscales brutes, soit un montant proche du déficit public français qui s'élevait à 3,5 % du PIB (environ 77,5 milliards d'euros en 2015³¹).

31 Alain Bocquet et Nicolas Dupont-Aignan, *Lutte contre les paradis fiscaux : si l'on passait des paroles aux actes*, rapport, octobre 2013. Ce rapport estime la perte de recettes fiscales entre 60 et 80 Mds d'euros. Un autre rapport d'information d'Isabelle Bruneau et Marc Laffineur, députés, *L'Union européenne et la lutte contre l'optimisation fiscale* (octobre 2015) l'estime à 2 à 3 % du PIB.

Tableau 2 Pertes fiscales par impôts en 2012

en milliards d'euros

	Impôt sur le revenu	TVA	Impôt sur les sociétés	Impôt sur le patrimoine	Autres *	Total
Estimation basse	15	15	23	4	3	60
Estimation haute	19	19	32	6	4	80

*Impôts locaux, autres impôts

Source : rapport du syndicat national solidaires-Finances publiques, *Évasion et fraude fiscale, contrôle fiscal*, janvier 2013.

Dans d'autres pays développés, ces pertes de recettes fiscales sont d'un ordre de grandeur comparable. Les services fiscaux des États-Unis (*Internal revenue service*) estiment qu'elles se sont élevées à environ 458 milliards de dollars entre 2008 et 2010, soit 16 % des impôts fédéraux et 2 % du PIB³². En 2015, ce montant a été estimé à environ 100 milliards de dollars par an³³. Pour le Royaume Uni, l'économiste Richard Murphy évalue à 97 milliards de livres par an la perte de recettes fiscales due à l'utilisation de ces mécanismes (dont les paradis fiscaux), soit 6 % du PIB³⁴.

Dans un contexte de difficultés économiques et budgétaires, ce manque à gagner fiscal incite les pays concernés soit à recourir à une augmentation de la fiscalité ou un recours à l'emprunt, soit à baisser la dépense publique, soit à combiner les deux. Cela contribue aussi à une relative contestation du niveau de la fiscalité supportée par ceux et celles qui ne veulent ou ne peuvent y échapper. En outre, la baisse de la dépense publique peut affecter à la fois les citoyens en termes de manque de moyens des services publics mais aussi les entreprises du fait de la baisse des investissements publics et donc de la commande publique. Certains pensent en outre qu'une pression fiscale accrue peut renforcer l'évitement fiscal.

B. Une concurrence fiscale accrue entre États impliqués dans la mondialisation

Si l'évitement fiscal impacte la situation financière des États, certains d'entre eux contribuent cependant indéniablement à son renforcement. En effet, le développement de la mondialisation favorise la concurrence entre États pour attirer les entreprises et profiter de leurs résultats économiques. Il en résulte une concurrence fiscale dans laquelle l'impôt est utilisé à des fins d'attractivité économique dans une compétition au moins-disant fiscal. Le CESE dénonçait déjà cette situation en 2005, dans le cadre de son avis sur les prélèvements obligatoires : « *La dérive des normes émanant des États et des institutions internationales a banalisé l'évitement de l'impôt en abaissant les taux officiels d'imposition des bénéfices et en multipliant les avantages fiscaux, les dérogations et autres niches fiscales, dans le cadre d'une*

³² <http://fortune.com/2016/04/29/tax-evasion-cost>.

³³ <http://freebeacon.com/issues/report-tax-evasion-avoidance-costs-united-states-100-billion-a-year/>;
<http://www.dailysabah.com/economy/2016/04/16/tax-evasion-costs-us-111-billion-annually>.

³⁴ <http://www.alternatives-economiques.fr/evasion-fiscale-contournement-des-regles-et-inegalites-fr>

concurrence internationale des dispositifs légaux d'évitement de l'impôt que les conseillers fiscaux exploitent systématiquement au profit de leurs riches et puissants clients »³⁵.

1. Concurrence au niveau mondial : le problème des paradis fiscaux et des pratiques déloyales de certaines États

La concurrence fiscale entre États est exacerbée par l'existence de paradis fiscaux (voir encadré). Ce système déséquilibre les flux économiques et financiers mondiaux qui sont alors déconnectés de l'économie réelle. Par exemple, les îles Vierges britanniques investissent plus en Chine que les États-Unis. Les îles britanniques et des Caraïbes (île Caïman, îles vierges britanniques...) reçoivent plus d'investissements de multinationales américaines que la Chine. De même, l'île de Jersey est un des premiers « exportateur » de bananes pour l'Union Européenne, non pas parce que le pays produit ce fruit, mais bien parce que des structures intermédiaires du circuit du négoce international de la banane sont localisées sur ce territoire³⁶. Au cœur de l'Union européenne, le Luxembourg reçoit des quantités importantes d'Investissement direct à l'étranger sans rapport avec sa taille économique³⁷. Ce phénomène est encore plus inquiétant quand des grandes puissances économiques entretiennent des régimes fiscaux « atypiques » au sein de leur propre territoire. C'est le cas des États-Unis avec l'État du Delaware ou bien encore, de manière différente, la Chine avec Hong Kong et Macao. Ainsi, l'État du Delaware abrite le siège de la moitié des entreprises américaines cotées et un nombre important de fonds spéculatifs mondiaux. La lutte contre les paradis fiscaux devient donc plus complexe face à des États qui tiennent un discours ambigu entre volonté d'y mettre un terme et réalité de territoires à fiscalité privilégiée.

35 Philippe Le Clezio, *Prélèvements obligatoires : compréhension, efficacité économique et justice social*, avis du CESE, 2005.

36 Rapport présenté à l'Assemblée nationale par Elisabeth Guigou et Daniel Garrigue sur la révision des directives sur la fiscalité de l'Europe et la lutte contre paradis fiscaux, les centres offshore et les juridictions non coopératives, 15 juillet 2009.

37 Étude d'O. Blanchard et L. Acalin, octobre 2016, *What Does Measured FDI Actually Measure?*, PIIE.

Le rôle des paradis fiscaux et de l'économie offshore

Une définition qui soulève des difficultés

L'expression « paradis fiscal » est très répandue dans le champ politique et médiatique mais ne renvoie pas à une définition juridique précise et incontestable.

La notion de paradis fiscal apparaît dès le Moyen-Âge pour désigner des cités abritant les ports de navigation marchande entre les villes d'Europe du Nord, celles-ci ayant progressivement acquis de nombreux privilèges notamment en matière fiscale.

Certaines définitions sont fondées sur des critères presque exclusivement fiscaux, d'autres sont établies à partir de critères plus larges. Ainsi le réseau d'ONG *Tax justice network* insiste à la fois sur la dimension fiscale, mais aussi judiciaire et réglementaire des paradis fiscaux. Certains territoires, nonobstant leur fiscalité, peuvent être des « refuges » pour le blanchiment d'argent grâce à la complaisance des banques et la faiblesse de la coopération judiciaire. D'autres peuvent offrir des services financiers, autoriser des prises de risques spéculatifs ou encore se montrer peu regardants en cas de délit d'initié.e. Ces différents cercles se croisent, l'opacité faisant le lit de la fraude fiscale.

En 2012, l'OCDE a précisé sa définition d'un paradis fiscal en retenant 4 critères :

- les revenus ou les capitaux localisés correspondants sont soumis à un impôt nul ou négligeable ;
- il n'existe pas d'échanges de renseignements effectifs concernant ce régime ;
- les régimes applicables dans la juridiction manquent de transparence ;
- la juridiction facilite l'établissement d'entités sous contrôle étranger, sans obligation d'une présence locale substantielle, ou interdit à ces entités d'avoir un impact commercial sur l'activité économique locale.

La difficulté d'établir une liste

À ce jour, il y a eu près de 85 tentatives de définition et 18 listes d'États ou territoires considérés comme des paradis fiscaux ont été établies^(A).

L'OCDE en 2012 a élaboré trois listes (noire, grise et blanche) des territoires non-coopératifs en fonction de leurs situations. Depuis, elle a lancé un exercice de revue par les pairs au sein du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (125 États membres). Celui-ci est toujours en cours avec deux phases d'évaluation et des critères plus élaborés. L'OCDE diffuse sur son site internet son tableau d'évaluation avec les évolutions réalisées par les États. Elle s'est engagée, à la demande du G20, à établir une liste avant juillet 2017.

L'Union européenne n'a pas encore adopté une liste définitive des paradis fiscaux. La législation en la matière des États-membres n'est pas harmonisée : certains pays ont voté une liste qui comporte entre 50 à 100 paradis fiscaux tandis que d'autres pays n'ont pas adopté de liste. L'Union européenne a pour objectif l'adoption d'une liste à la fin de l'année 2016. Une pré-liste a été présentée en septembre 2016 intégrant 81 États dont des pays du G20.

La France, quant à elle, a établi une liste de pays qu'elle considère comme des territoires non coopératifs, en fonction des conventions d'échanges de renseignements passées avec elle. Elle en a exclu les pays de l'Union européenne. En 2016, sept pays en faisaient partie dont le Panama, réintégré à la suite des « *Panama papers* », le Botswana, Brunei, le Guatemala, les Îles Marshall, Nauru, Niue. La France impose à ces territoires des mécanismes de contrôle accru sur les transactions réalisées par les personnes physiques et les sociétés. Elle utilise, par ailleurs, le concept d'« *État ou territoire à régime fiscal privilégié* », qui régit depuis le 1^{er} janvier 2005 l'application des articles anti-évasion fiscale prévus dans le Code général des impôts. Ce concept, plus large que celui de paradis fiscal, permet de rendre les dispositifs français anti-évasion fiscale opérationnels vis-à-vis d'une composante d'un État fédéral, même si le pays n'est pas un paradis fiscal (cf. chapitre III), comme par exemple l'État du Delaware aux États-Unis ou le canton suisse de Zoug.

Par l'intermédiaire des paradis fiscaux, se développent un grand nombre de sociétés off-shore ou de sociétés écrans qui accroissent la difficulté de connaître les détenteurs ou les donneurs d'ordre. La *shadow banking*^(B) tend à renforcer cette opacité.

L'attitude des États vis-à-vis des paradis fiscaux ou des territoires à fiscalité privilégiée peut paraître ambiguë. Les États-Unis, par exemple, ont adopté la législation anti-évasion fiscale dès les années 1960 avec une portée assez large. Elle a vocation à s'appliquer aux transactions réalisées par des entités liées à des sociétés américaines mais tolère jusqu'à aujourd'hui des pratiques permettant l'évasion fiscale dans les États du Delaware, du Wyoming et du Nevada. Paradoxalement, pour ne pas subir ce type de dumping fiscal et lutter contre l'évasion fiscale de ses contribuables, les États-Unis ont imposé les accords FATCA^(C) à l'échelle mondiale, après avoir remis en cause et ébranlé le secret bancaire suisse.

Le même reproche peut être adressé à l'Union européenne car si elle a adopté nombre de réglementations visant à augmenter le niveau de transparence financière et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale ont été adoptées, des régimes pouvant être qualifiés d'excèsivement incitatifs subsistent en son sein (au Luxembourg, aux Pays-Bas ou en Irlande, nous y reviendrons plus loin).

(A) Eric Bocquet et Alain Bocquet, *Sans domicile fiscal*, Éditions Recherche Midi, 2016.

(B) Il désigne les activités de financement de l'économie proches du système bancaire, mais malgré tout situées en dehors de lui (par exemple des filiales non bancaires de banques) et qui échappent ainsi à sa régulation et à sa réglementation.

(C) Accord d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers.

2. Concurrence au sein de l'Union européenne : *dumping fiscal et pratiques déloyales*

La concurrence fiscale se développe également au sein même de l'UE, à travers deux phénomènes : le taux d'impôt sur les sociétés et les régimes spéciaux (*Patent box, tax ruling*, etc.). Des États combinent parfois ces deux mécanismes pour être attractifs économiquement.

Un taux de 12,5 %, l'Irlande a été l'un des éléments essentiels de la concurrence fiscale en Europe et de la baisse de l'impôt sur les sociétés. Bien que l'impact des taux dépende de l'étendue de l'assiette imposable, l'effet attractif de taux bas lèse plusieurs États européens ayant un taux d'impôt sur les sociétés compris entre 25 % et 33,33 %. Une étude conduite par le cabinet d'audit et de conseil KPMG révèle que le taux de l'impôt sur les sociétés a diminué de 10 points en dix ans, passant de 34,12 % à 23 % en moyenne dans l'Union européenne. En même temps, en Asie Pacifique, pourtant région des pays émergents les plus importants, la diminution a été moindre, alors que le niveau de l'impôt y est plus élevé qu'en Europe³⁸. En outre, avec les différents rescrits fiscaux, il existe de fortes différences entre les taux effectifs et les taux standards. L'exemple d'Apple en Irlande le montre : la société n'a versé que 0,5 % d'impôt sur les sociétés au lieu des 12,5 % prévus. Pour cette raison, Apple a été condamné en 2016 par la Commission européenne à verser plus de 11 milliards d'euros, sanctionnant ainsi le bénéfice d'une aide d'État. L'Irlande a fait appel de cette décision.

L'UE abrite également des régions ou pays mettant en œuvre des mesures fiscales dommageables. Le Conseil Européen les a définies comme mesures « à caractère législatif, réglementaire ou purement administratif, (qui) établissent un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'État membre concerné »³⁹. Certains territoires qui dépendent de la Couronne britannique, les régimes de zones-franches de Madère et des Açores peuvent être cités. Enfin, le Luxembourg utilise des pratiques, comme les rescrits fiscaux, rendues publiques et dénoncées dans l'affaire « *Luxleaks* », sans qu'à ce jour la justice se soit définitivement prononcée sur leur légalité (Voir encadré ci-dessous).

38 <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html> : 32,26 % au Japon par exemple, 25 % en Chine.

39 Conseil européen.

« Luxleaks » : une illustration de concurrence fiscale au sein de l'UE

L'affaire dite « Luxembourg Leaks » ou « Luxleaks » désigne le scandale financier qui a révélé en novembre 2014 les rescrits fiscaux (« rulings » en anglais) octroyés par l'administration fiscale luxembourgeoise au profit de clients internationaux, par le biais de cabinets d'audit. Parmi les grands clients figuraient la Deutsche Bank, Ikea, Amazon, Apple, Heinz, Pepsi. Ces rescrits permettaient aux entreprises de bénéficier de taux d'imposition parfois inférieurs à 1 %, en lieu et place des 29 % prévus par le droit commun luxembourgeois. En plus d'un taux d'imposition à l'impôt sur les sociétés proche de zéro, les multinationales ont eu recours à des mécanismes d'évitement permettant de transférer les flux de revenus vers leurs filiales luxembourgeoises peu imposées. Suite à cette affaire, sans qu'à ce jour la justice ne se soit définitivement prononcée, le projet de rendre obligatoire la publication de tous les rescrits fiscaux^(A) concernant des multinationales à partir d'un certain chiffre d'affaires, est à l'étude.

(A) En France, les rescrits fiscaux de portée générale sont publiés par l'administration fiscale sur son site : <http://archives-bofip.impots.gouv.fr/bofip-A/1-AIDA.html>.

3. Un impact important sur les pays en développement

Ce mécanisme de *dumping* fiscal entre États affaiblit considérablement les pays en voie de développement qui, en outre, ne disposent pas d'une administration fiscale suffisamment équipée pour faire face à ces pratiques. Le FMI estime que, les pays en développement sont 30 % plus impactés que les pays de l'OCDE par les phénomènes d'évasion fiscale⁴⁰. Le CESE, dans un précédent avis⁴¹, notait que « *la question de la mobilisation des ressources propres des États en développement, et donc de l'accroissement de leurs recettes fiscales, est cruciale* ». En effet, une grande disparité existe entre les pays. Les recettes fiscales représentent entre 10 et 20 % du PIB des pays en développement, contre 30 à 40 % dans les pays de l'OCDE selon une étude du Parlement européen⁴².

D'après certaines estimations, les pays en développement perdent 125 milliards de dollars par an du seul fait de l'évasion fiscale pratiquée par des entreprises multinationales exploitant les matières premières⁴³. Ce montant est important au regard de celui des transferts d'aide internationale des pays développés en faveur des pays en voie de développement, qui est d'environ 120 milliards de dollars par an.

La concurrence fiscale dommageable que subissent certains pays en voie de développement est parfois le fait de conventions fiscales contre la double imposition, excessivement avantageuses pour les pays développés. Dans ce sens, les Pays-Bas se sont vu

40 Crivelli, E., De Moij, R., et Keen, M. (2015). IMF Working Paper: Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>.

41 *La politique française de coopération internationale dans le cadre de l'agenda 2030 du développement durable*, P. Jahshan, avis du CESE, octobre 2016, p. 71 version non maquetée.

42 "Tax revenue mobilisation in developing countries: issues and challenges", Directorate-general for external policies, 2014.

43 <http://www.oxfamfrance.org/nos-actions/financement-developpement/justice-fiscale-et-lutte-contre-levasion-fiscale>.

reprocher par des pays d'Afrique des conventions fiscales permettant à des multinationales de ne pas acquitter d'impôt dans l'État de source ou de payer un montant trop réduit. À la suite de dénonciations, ces conventions ont été à ce jour révisées de façon à réinstaurer un équilibre optimal dans le partage des revenus entre les pays, à l'initiative du gouvernement néerlandais.

C. Une distorsion de concurrence accrue entre entreprises

Les mécanismes d'évitement fiscal sont complexes à mettre en œuvre car ils nécessitent une connaissance approfondie des différentes législations et des montages à élaborer. Il apparaît ainsi une forme de distorsion de concurrence en faveur des acteurs maîtrisant ces connaissances ou ayant les moyens financiers de s'adjoindre les compétences de conseil. Cette inégalité est notamment liée à la taille des entreprises, à leur capacité à s'implanter dans plusieurs pays et à gérer une organisation complexe.

L'absence de données précises sur ce sujet empêche une véritable analyse de ce phénomène en France. Mais comme l'a rappelé Daniel Lebègue, ancien Directeur du Trésor et président de l'ONG *Transparency International*, lors de son audition « *en France, les entreprises du CAC 40, par le jeu de l'optimisation fiscale, supportent un taux d'impôt sur les sociétés moins élevé que les autres sociétés. Cette concentration de la profitabilité dans les groupes multinationaux représente une faille dans notre système* ».

Il faut aussi distinguer taux facial (taux affiché) et taux effectif, c'est-à-dire réellement supporté. L'évitement fiscal consiste à minorer l'assiette. Le taux effectif est alors calculé en comparant le montant effectivement payé à une assiette plus robuste, comme par exemple l'ensemble des profits d'exploitation⁴⁴. En France, le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires de 2009 avait fait état de différences du taux effectif de l'impôt sur les sociétés en fonction des entreprises : 27 % pour les PME, 8 % pour les grands groupes, et 13 % pour les entreprises non PME de moins de 2 000 salarié.e.s. En 2011, pour l'ensemble des prélèvements publics et sociaux, une note de la direction du Trésor⁴⁵ avait révélé que le taux effectif d'imposition⁴⁶ pour les PME était de 39 %, contre 19 % pour les grandes entreprises. Enfin, selon le rapport sur les prélèvements obligatoires annexé à la loi de finances de 2013, le taux effectif moyen de 31,1 % observé pour les sociétés non financières dissimule une grande variété de situations entre entreprises, le taux effectif variant de 42,2 % pour les PME à 24,9 % pour les grandes entreprises.

Ces différents chiffres ont été largement commentés, notamment par les organisations patronales. À ce titre, une étude de l'AFEP en 2016⁴⁷, basée sur une enquête déclarative réalisée chaque année auprès de 91 de ses membres (représentant 12 % de l'emploi salarié) montre l'importance de la participation des grandes entreprises aux prélèvements

⁴⁴ C'est généralement l'Excédent brut (ou net) d'exploitation (EBE) ou la Valeur ajoutée (VA). Mais la mesure peut être minorée, puisque un certain nombre de mécanismes d'évitement fiscal consistent justement à minorer la VA, ou l'EBE, voire à faire apparaître des pertes.

⁴⁵ Lettre Trésor Eco, juin 2011, « *Le taux de taxation implicite des déficits en France* ».

⁴⁶ L'évitement fiscal consiste à minorer l'assiette de l'impôt concerné.

⁴⁷ Association française des entreprises privées (AFEP), janvier 2016, Enquête sur le poids des prélèvements obligatoires acquittés par les entreprises de l'AFEP.

obligatoires (impôts et cotisations sociales). Pour l'AFEP, elles représentent 10 % de la valeur ajoutée nationale alors qu'elles acquittent 17 % des prélèvements obligatoires pesant sur les entreprises avant crédits d'impôt et exonérations.

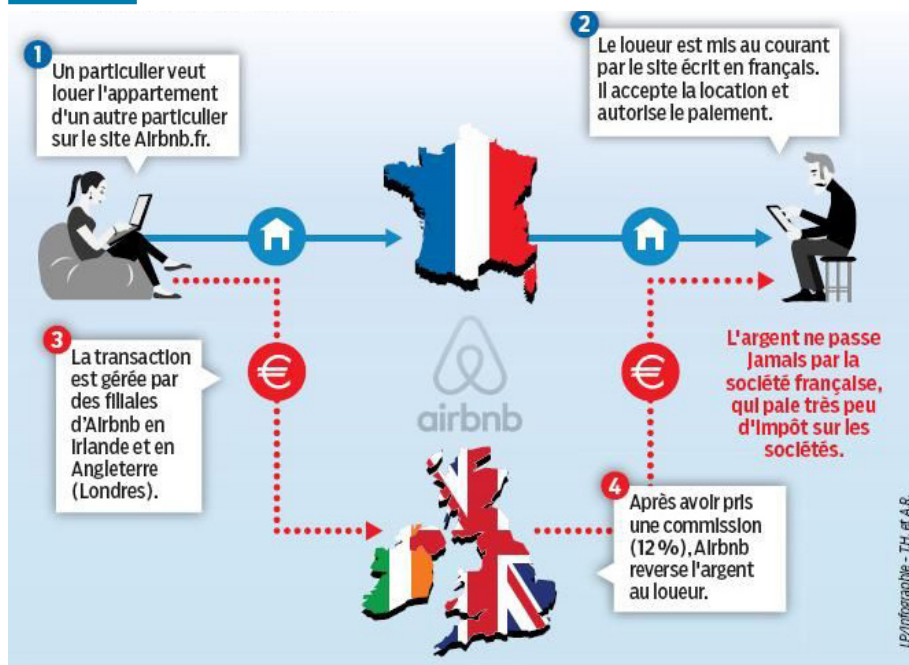
La distorsion de concurrence découlant d'une optimisation fiscale agressive ou de fraude peut parfois s'inverser brutalement, notamment en cas de médiatisation de pratiques répréhensibles. Dans cette situation, la dégradation de l'image de l'entreprise concernée peut nuire à son activité. En revanche, l'exemplarité fiscale de la majorité des entreprises n'est pas reconnue. Lors de son audition, Thierry Philipponnat, directeur de l'Institut Friedland, a constaté que l'intégration de la responsabilité fiscale dans la Responsabilité sociale des entreprises (RSE) ou dans l'Investissement socialement responsable (ISR), qui n'est pas encore effective, est un enjeu qui devient majeur car il est de plus en plus considéré comme normal de payer sa juste part.

Par ailleurs, entre entreprises d'un même secteur, l'utilisation de mécanismes d'évitement fiscal peut créer d'importantes disparités en lien avec la digitalisation de l'économie et l'essor des plates-formes collaboratives en particulier⁴⁸. L'arrivée, en France, de l'entreprise Uber a, par exemple, généré des contestations de la part des entreprises traditionnelles de taxis et de VTC, quant à son modèle économique et social. Dans ce cadre, la question de la fiscalité est particulièrement sensible. En effet, l'entreprise Uber est installée uniquement au Pays-Bas et ne dispose pas d'établissement stable en France, selon la définition encore inadaptée aux avancées du numérique figurant dans la convention franco-néerlandaise. Par conséquent, malgré un chiffre d'affaires assez important réalisé sur le territoire français, l'entreprise n'y est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés. Cette pratique a été dénoncée en octobre 2016 à travers une campagne publicitaire par un de ses concurrents, Chauffeur-Privé, qui affirmait payer 100 % de ses impôts en France.

Dans le secteur de l'hôtellerie, des distorsions de concurrence sont également constatées. En novembre 2015, l'Association pour un hébergement et un tourisme professionnels (AhTop), des syndicats professionnels et des hôtelier.ère.s ont déposé une plainte au parquet de Paris pour dénoncer la concurrence déloyale d'Airbnb et des autres sites de locations de meublés en ligne. Le leader mondial de l'hébergement sur Internet ne paie en France que 69 168 € d'impôts pour un chiffre d'affaires estimé à 65 millions d'euros en 2015. La filiale parisienne, la SARL Airbnb France, ne vendrait rien en France car lorsqu'ils louent un appartement, les client.e.s ont affaire à deux sociétés basées en Irlande et au Pays Bas. Pourtant, la prestation s'effectue en France, une imposition y serait donc légitime.

⁴⁸ Avis du CESE sur *La coproduction à l'heure du numérique*, octobre 2016 .

Schéma 1 Un circuit bien rodé



Source : Le Parisien.

D. L'impact sur l'emploi et le revenu des salarié.e.s

Trois mécanismes au moins de l'optimisation fiscale agressive peuvent également avoir des impacts négatifs sur les salarié.e.s des entreprises qui la pratiquent.

Le premier est le transfert de bénéfices vers des pays à fiscalité privilégiée. De ce fait, les salarié.e.s sont exclu.e.s de tout ou partie des primes d'intéressement aux bénéfices. Ce mécanisme est rappelé par Pierre Habbard, conseiller du secrétaire du *Trade Union Advisory Committee*, comité représentant 54 confédérations syndicales dont 6 syndicats français auprès de l'OCDE : « Le sort des salariés est directement lié à l'impact des pratiques d'optimisation fiscale qu'on peut assimiler à un comportement de court terme, voire spéculatif de l'entreprise. (...) La fragmentation des groupes industriels permet par exemple de transférer les bénéfices vers un autre pays, de France vers la Suisse, par exemple. Cela prive les représentants du personnel de toute possibilité de regard et d'intervention et cela retire aux salariés les primes d'intéressement aux bénéfices⁴⁹ ». Certaines entreprises font l'objet de procédures judiciaires en cours à ce titre : Mc Donald's (voir encadré ci-dessous), Wolters Kluwer France (éditions) et Nestlé.

⁴⁹ Éric Bocquet et Alain Bocquet, « Sans domicile fisc », Cherche Midi, 2016.

Le deuxième impact qui porte sur l'emploi, consiste à délocaliser le siège social d'une entreprise dans un territoire à fiscalité privilégiée. Dès 2005, les organisations syndicales françaises avaient dénoncé cette pratique dommageable pour l'emploi. Le cas de l'entreprise Colgate-Palmolive en a été l'illustration. Les représentants de la CFDT estimaient alors que « *le projet de délocalisation du siège à Genève est un abus de pouvoir qui n'améliore aucune des difficultés rencontrées au quotidien par les salariés (développement commercial des produits en France, amélioration et rationalisation des productions, guerre commerciale aux produits sans marque et aux hard discounters). Il n'est fait que pour échapper à la fiscalité locale* »⁵⁰. En outre, l'évitement fiscal pratiqué par un tel groupe d'entreprises peut faire apparaître des difficultés dans ses sociétés, considérées de façon autonome, conduisant à proposer un plan de suppressions d'emplois, alors qu'il faudrait tenir compte du périmètre mondial du groupe pour apprécier avec réalisme la situation de la société ciblée.

Le troisième impact concerne les salaires. En effet, certaines pratiques d'évitement fiscal ont pour effet de minorer la valeur ajoutée des entreprises. Les négociations salariales peuvent alors se dérouler sur une base de valeur ajoutée biaisée, cela concerne aussi bien le partage des profits avec les actionnaires minoritaires situés en France.

Le rapport « *Un happy Meal* » sur le cas McDonald's^(A)

Une coalition internationale : SEIU (Union Internationale des Employés des Services), EPSU (Fédération européenne des services publics), EFFAT (Fédération Européenne des Syndicats de l'Alimentation, de l'Agriculture et du Tourisme) et War on Want (Association britannique de lutte contre la pauvreté, les inégalités et les injustices).

Les faits : McDonald's utilise un montage d'optimisation fiscale agressive. Ce montage permet de faire payer aux filiales nationales des redevances pour usage de la marque, du savoir-faire, des recettes de marketing, à une structure dédiée située dans un pays à fiscalité allégée. Il s'appuie notamment sur le dispositif luxembourgeois des « *Patent boxes* ». Les sociétés françaises et filiales acquittent des royalties à la filiale située au Luxembourg, chargée de collecter ces droits sur la propriété intellectuelle. Sa filiale n'emploie que 13 salarié.e.s mais est fiscalement profitable. L'accord avec le Luxembourg lui aurait permis de ne payer que 16 millions euros d'impôts sur les 3,7 milliards de recettes transférées depuis l'ensemble des pays européens.

Les montants évités : l'impact fiscal du montage opéré par McDonald's est estimé à 1 milliard d'euros dans 12 pays de l'Union européenne sur la période 2009-2013. La France est un des pays où l'impact fiscal est le plus important : entre 400 et 700 millions d'euros d'impôts non payés (autour de 900 millions d'euros avec les pénalités).

⁵⁰ Article Le Parisien, *Usine Colgate Palmolive, la délocalisation qui inquiète*, juillet 2004.

L'impact sur les salarié.e.s : l'exil de ces bénéfices prive les salarié.e.s de leur juste part des résultats dégagés par l'entreprise, celle que la participation légale leur attribue. C'est ce qu'a notamment dénoncé le comité d'entreprise de la filiale « *des McDonald's de l'Ouest parisien* » (16 restaurants, 900 salarié.e.s) qui a déposé plainte fin 2015. Ils estiment que depuis la création de l'entreprise, aucun.e salarié.e n'a pu percevoir le moindre euro de participation sur les bénéfices, ceux-ci étant inexistant d'un point de vue comptable^(B).

Les suites : inscription de McDonald's sur la liste des « *intaxables* » auditionnés par la Commission « *Taxe* » du Parlement Européen ; ouverture d'une enquête des administrations fiscales française et espagnole ; dépôt d'une plainte par le Comité d'entreprise McDonald's Paris Ouest pour blanchiment de fraude fiscale et par une association de consommateur.rice.s en Italie.

(A) Données issues du rapport de la coalition internationale : SEIU, EPSU, EFFAT et War on Want.

(B) Communiqué de presse des élus du comité d'entreprise McDonald's Ouest Parisien, février 2015.

E. L'impact sur le financement de la protection sociale

L'évitement fiscal en tant que procédé permettant de réduire de façon fictive les revenus d'activité d'une entreprise, a un impact également sur les cotisations sociales, par conséquent, sur le financement de la protection sociale.

II. L'IMPACT SUR LES CITOYEN.NE.S

Si les taux de recouvrement restent élevés, grâce notamment aux moyens déployés par l'administration fiscale (98,14 % sur les déclarations de l'impôt sur le revenu pour les particulier.ère.s en 2015), la pratique de l'évitement fiscal menace le consentement à l'impôt, l'un des fondements du pacte républicain. Aucune enquête n'a jamais été menée pour mesurer l'évolution du consentement à l'impôt dans la société française. Il est donc difficile, voire impossible, de dire que celui-ci augmente ou baisse depuis plusieurs années. Mais, pour le CESE, l'évitement fiscal, tout en étant d'abord motivé par une attitude délibérée d'augmentation personnelle de ressources par soustraction au devoir d'impôt, est révélateur d'une forme d'atteinte au consentement à l'impôt. Les raisons de ce non-consentement sont multiples et ont déjà été exposées à plusieurs reprises : questionnement sur l'efficacité de la dépense publique au regard du taux de prélèvements obligatoires, illisibilité et complexité du système fiscal, sentiment d'injustice et de relative impunité des fraudeur.euse.s... Plusieurs phénomènes participent d'un système dans lequel causes et conséquences s'entremêlent, s'alimentent mutuellement et ont pour effet d'altérer la cohésion sociale en présentant l'impôt exclusivement comme une charge à réduire ou à éliminer.

A. L'évitement fiscal renforce le sentiment d'injustice et d'iniquité du système fiscal

L'évitement fiscal et le sentiment d'injustice face au système fiscal s'alimentent mutuellement : c'est, entre autres, parce qu'il.elle perçoit le système comme injuste qu'un.e contribuable peut être amené à frauder. L'évitement fiscal et sa médiatisation nourrissent également le sentiment d'injustice, en focalisant l'attention sur des affaires emblématiques : « *Dans le contexte actuel, l'accumulation des affaires et le constat d'inégalités nourrissent l'idée qu'il y aurait, d'un côté, les victimes d'un système et, de l'autre, ceux qui en profitent* »⁵¹ rappelle Nicolas Delalande.

1. Le sentiment d'être le.la seul.e à payer

Le sentiment d'injustice se situe à plusieurs niveaux. En avril 2016, 83 % des Français.es jugeaient le système fiscal injuste⁵² et 71 % estimaient qu'il demande surtout des efforts aux classes moyennes et ne cible pas en priorité les personnes les plus aisées. Selon l'Insee, les foyers à hauts revenus avaient, en moyenne, un taux d'imposition effectif de leurs différents revenus compris entre 20 % et 25 %⁵³. Ce sentiment avait déjà été souligné par une étude du CREDOC de 2012⁵⁴ qui montrait que les classes moyennes contribuent proportionnellement davantage que les 10 % des ménages les plus aisés. Le CREDOC précise que « *cette réalité peut nourrir le malaise des classes moyennes inférieures, lesquelles se sentent exposées à de fortes contraintes budgétaires sans pouvoir compter sur les politiques sociales* ».

Pour certains, les réformes récentes du quotient familial et de la mise sous conditions de ressources des allocations familiales permettraient de corriger certaines de ces inégalités. Pour d'autres, ces remises en cause de la politique familiale font peser sur les familles avec enfants le poids du redressement des comptes publics sans constituer pour autant une mesure de redistribution vers les personnes à plus bas revenus. Par ailleurs, les mesures choisies par les gouvernements successifs pour réduire la pauvreté ont eu pour effet de diminuer le nombre de contribuables assujetti.e.s à l'impôt sur le revenu. Ce serait près de 55 % des contribuables⁵⁵ qui ne paieraient pas aujourd'hui d'impôt sur le revenu, entretenant le sentiment que certain.e.s paient beaucoup d'impôts alors que d'autres en sont totalement exempts, nonobstant le fait que ces contribuables paient d'autres types d'impôts (TVA, CSG, impôts locaux et taxes diverses...). En effet, comme le CESE l'avait déjà souligné en 2005, les plus faibles revenus payent la plus forte contribution aux impôts indirects⁵⁶.

Le phénomène d'évitement fiscal accroît encore souvent ce sentiment d'injustice, en considérant que ce qui n'est pas payé par les un.e.s devra l'être plus tard par d'autres. Le manque à gagner pour les finances publiques du fait de pratiques dommageables peut effectivement entraîner un report de la charge fiscale sur les revenus des facteurs de production les moins mobiles (par exemple, les revenus du travail, ou sur la consommation

51 Revue Projet n° 341 « *Comment relégitimer l'impôt ?* » 2014.

52 Enquête BVA, « *Les Français et les impôts* », avril 2016.

53 Insee, Les revenus et le patrimoine des ménages, coll. Références, 2010.

54 Hélène Fauvel, *Rapport annuel sur l'État de la France*, 2014, CESE, p. 102.

55 Ministère de l'Économie et des finances.

56 Philippe LE CLEZIO, 2005.

(TVA) et/ou sur des contribuables moins bien outillé.e.s pour tirer profit des subtilités fiscales. Comme le note Thomas Piketty, qui s'en tient aux ménages : « *avec l'in vraisemblable accumulation de mécanismes de réductions d'impôts et de niches fiscales, on aboutit à un système illisible, où les citoyens sont incapables de se faire une idée simple de qui paie quoi. Résultat : chacun considère qu'il fait les frais de ce système opaque et suspecte son voisin de mieux tirer parti des dispositifs en vigueur* »⁵⁷.

Ce sentiment d'injustice se traduit parfois par des mobilisations citoyennes, comme celle de commerçant.e.s de la petite ville de Crickhowell au Pays de Galles en 2015. Pour s'opposer à l'implantation d'une chaîne de supermarchés pratiquant l'optimisation fiscale agressive, ils ont créé un label « *Fair tax town* » afin de valoriser les commerces de la ville qui payaient leurs impôts. L'un des commerçants a déclaré à cette occasion : « *Nous voulons payer nos impôts parce que nous utilisons tous les écoles et les hôpitaux, mais nous voulons que la loi change afin que chacun paie sa juste part* ».⁵⁸

L'impact de l'expatriation fiscale dans l'opinion publique

L'expatriation fiscale, communément appelé « exil fiscal », est par définition difficilement évaluable tant dans son ampleur que par les types d'impôts qu'elle impacte. Néanmoins, la réintroduction d'une « Exit tax » en 2011 par l'État français pour taxer les revenus qui sortent du territoire national a révélé que le gouvernement jugeait nécessaire de lutter contre le développement d'une telle pratique. Des sondages montrent que nos concitoyen.ne.s la considèrent d'une manière ambiguë. Ainsi, en 2013, 55 % des Français.es désapprouvaient la décision de certain.e.s contribuables de s'installer à l'étranger afin de payer moins d'impôts^(A), et 68 % se disaient incapables d'envisager de quitter la France pour des raisons fiscales^(B). Pourtant, en juin 2016 après l'affaire des « Panama Papers », 22 % des interrogé.e.s estimaient néanmoins qu'il est « totalement raisonnable d'éviter par tous les moyens de s'acquitter de ses obligations fiscales, y compris en plaçant l'argent dans des sociétés écrans et sur des comptes à l'étranger »^(C). Malgré les précautions qui s'imposent, s'agissant d'enquêtes d'opinion dont il conviendrait en outre de suivre les évolutions des résultats dans la durée, le dernier item montre que près d'un quart de nos concitoyen.ne.s approuve l'expatriation fiscale, ce qui peut logiquement être compris comme l'expression d'un non-consentement à l'impôt.

(A) Sondage Ipsos, « Les français et les impôts », octobre 2013.

(B) Enquête IPSOS, « La perception des riches en France », juin 2013.

(C) Sondage Ipsos, « Panama Papers : qu'en pense l'opinion publique », juin 2016.

57 Fiscalité : augmenter ou diminuer ? Pas de destin commun sans pression fiscale, 2006.

58 <http://bigbrowser.blog.lemonde.fr/2015/11/11/contre-levasion-fiscale-un-petit-village-dirreductibles-gallois-organise-la-resistance/>

2. Le sentiment d'une fraude insuffisamment traquée et sanctionnée

Malgré les mesures prises pour lutter contre la fraude fiscale (cf. chapitre III), les redressements auxquels procède l'administration, les contribuables déferé.e.s devant les tribunaux, ainsi que la longueur et la complexité des procédures peuvent faire naître chez certain.e.s un sentiment d'injustice. En effet, les suites qui leur sont données sont moins médiatisées que les affaires elles-mêmes, au demeurant souvent très complexes, ce qui peut donner l'impression aux citoyen.ne.s qu'il existerait une certaine impunité⁵⁹ due notamment à la faible application supposée de peines pénales aux fraudeur.euse.s. Un sondage révélait, en avril 2016, que près de 83 % des Français.es estimaient que la fraude était insuffisamment traquée et sanctionnée.⁶⁰

La juriste Katia Weidenfeld souligne à cet égard que « *les fraudeurs - pour l'essentiel - ne font l'objet d'aucune sanction visible même quand leur fraude est détectée. Les seules sanctions auxquelles ils s'exposent sont des sanctions financières qui restent appliquées dans le très grand secret* »⁶¹.

S'agissant des sanctions pénales qui ne constituent que le volet le plus visible des condamnations auxquelles s'exposent les fraudeur.euse.s, elle souligne que ce n'est qu'en « *1936 qu'une peine de prison sera introduite contre les fraudeurs du fisc et encore, une peine extrêmement faible et très rarement appliquée* ».

L'enquête menée par Alexis Spire et Katia Weidenfeld, présentée dans leur ouvrage - *L'impunité fiscale* - en 2015, montre que très peu de dossiers sont transmis aux juges : les plaintes pénales ne concernent au final que 2 % des contribuables qui ont fait l'objet d'un contrôle approfondi. Toutefois, plus de 80 % des fraudeur.euse.s déferé.e.s devant les juridictions pénales sont condamné.e.s par les juges.

« *Néanmoins, les peines formulées contre ces fraudeurs restent pour l'essentiel de la prison avec sursis, c'est-à-dire des peines qui en pratique n'ont pas beaucoup d'incidence* »⁶². La France fait exception en la matière par rapport aux autres pays. Au Royaume Uni et aux États-Unis, il arrive souvent que le juge condamne les fraudeur.euse.s fiscaux.ales ainsi que des professionnel.le.s du droit et du chiffre, à des peines de prison. En Italie, Silvio Berlusconi a purgé sa peine pour fraude fiscale en faisant des travaux d'intérêt général.

Or, « *le respect de la règle tient à la croyance qu'elle est respectée par les autres* », souligne Nicolas Delalande.⁶³ Il s'appuie sur une enquête sociologique sur la fiscalité menée dans le Minnesota, qui montre que « *la croyance et la conviction que les autres paient et que les organismes publics se donnent les moyens de faire respecter la règle par tous avaient un effet plus fort sur la propension à payer que la sanction* ». ⁶⁴

⁵⁹ Ce terme doit être employé avec prudence car il s'agit ici de pointer l'absence de condamnation pénale alors même que l'individu a déjà connu un redressement.

⁶⁰ Sondage Odoxa pour *Le Parisien aujourd'hui en France*, avril 2016.

⁶¹ Audition au CESE du 8 juin 2016.

⁶² Audition au CESE du 8 juin 2016.

⁶³ Revue Projet n° 341 « Comment re-légitimer l'impôt ? », 2014.

⁶⁴ Audition au CESE, juillet 2016.

Il faut toutefois rappeler que l'administration fiscale est loin d'être inefficace dans le rehaussement de la matière imposable, c'est-à-dire dans sa mission de contrôle fiscal (voir chapitre III).

B. Un système fiscal complexe qui tend à favoriser l'évitement

Le CESE, dans deux de ses récents avis⁶⁵ a déjà souligné la complexité et l'instabilité du système fiscal français, pour les entreprises, mais aussi pour les particulier.ère.s. La France possède en effet de nombreux mécanismes qui tendent à rendre peu lisible son système : lois de finances rectificatives⁶⁶, lois de validation⁶⁷, doctrine administrative volumineuse qui ajoute du flou à des concepts déjà obscurs. En avril 2016, selon une étude BVA, 83 % des personnes interrogées considéraient le système fiscal français comme « *incompréhensible* »⁶⁸. M. Gérard Orsini, président de la commission juridique et fiscale de la CGPME, lors de son entretien du 29 juin 2016 au CESE a rappelé que « *la profusion de dispositions et de règles à respecter est telle que le chef d'une petite entreprise souffre abondamment* ».

Pour le CESE, les caractéristiques du système fiscal ont au moins deux impacts sur l'évitement fiscal et le consentement à l'impôt. En premier lieu, la complexité de la loi fiscale peut favoriser l'évitement lorsqu'elle instaure un flou et des failles que le. la contribuable désireux.euse de se soustraire à l'impôt peut exploiter. Elle a également un autre type de conséquences. En effet, certain.e.s contribuables peuvent commettre de bonne foi des erreurs d'interprétation des textes législatifs et réglementaires ou de la doctrine administrative, faute de disposer d'une réglementation simple et de pouvoir payer ou de bénéficier de conseils adaptés.

Pour certains experts, la faible compréhension du système fiscal et de son fonctionnement de la part des contribuables pourrait entraîner son rejet. M. Orsini rappelle que « *dans la PME-TPE, le fiscaliste c'est l'expert-comptable, ce n'est plus le chef d'entreprise. Le chef d'entreprise est perdu dans le maquis de la fiscalité. Il sait qu'il paie de l'impôt sur les sociétés (IS) et de la TVA, mais il ne sait pas comment fonctionne la TVA, ni comment il va régler son IS, ni quelles sont les règles à respecter. Il se décharge sur un expert. Si on en revient à l'adhésion à l'impôt, au ressenti de l'impôt, le fait que le chef d'entreprise soit trop déconnecté de la matière fiscale n'est pas une bonne chose* ».

Cette incompréhension de la logique du système est également palpable chez les contribuables qui ne sont pas chef.fe.s d'entreprise. Notre assemblée le rappelait en 2014⁶⁹ :

⁶⁵ Philippe Le Clezio, *Prélèvements obligatoires : compréhension, efficacité économique et justice social*, avis du Conseil Economique et Social, 2005 et Hélène Fauvel, *Rapport annuel sur l'état de la France*, avis du CESE, 2014.

⁶⁶ Ces lois peuvent modifier la loi fiscale rétroactivement. Il y a eu 5 lois de finances en 2013 dont 4 lois de finances rectificatives. La rétroactivité fut dans ce cas autorisée par le Conseil constitutionnel parce que le fait générateur de l'impôt est censé être « en cours » ; l'impôt sur le revenu est dû sur les revenus perçus par les contribuables entre le 1er janvier et le 31 décembre de l'année fiscale en cours, tout changement intervenant pendant cette période est légalement viable. L'Allemagne, le Portugal ou encore l'Espagne, refusent cette forme de rétroactivité en matière fiscale.

⁶⁷ Permettent au Parlement de valider certains actes de vice formel.

⁶⁸ Sondage Odoxa pour *Le Parisien aujourd'hui en France*, avril 2016.

⁶⁹ Hélène Fauvel, *Rapport annuel sur l'état de la France*, avis du CESE, 2014.

« En 2012, dans une enquête sur les représentations et la déviance fiscale en France⁷⁰, 84 % des personnes interrogées ne sont pas d'accord avec l'affirmation suivante : « Le citoyen français participe à l'élaboration de la loi fiscale ». Au-delà de la question fiscale c'est bien la notion de « représentation » elle-même qui est touchée car les citoyens « n'auraient plus conscience du fait qu'en élisant leur député, ils participent à l'élaboration des lois selon les principes de la démocratie représentative ». Or cela a un impact sur les conditions d'acceptation de l'impôt par les citoyen.ne.s.

C. La banalisation de l'évitement fiscal ou l'impôt perçu comme une charge parmi d'autres

Le sentiment d'injustice et la complexité du système fiscal ne sont pas les uniques éléments fragilisant le consentement à l'impôt. La dégradation de la compréhension des objectifs de la fiscalité par les contribuables est également à prendre en compte.

Plusieurs éléments révèlent que l'impôt est peu, voire pas, perçu comme un outil de redistribution de richesses, de politique économique et sociale, ou comme un des symboles de citoyenneté. Ainsi, seulement 56 % des Français.es en 2014, considèrent le paiement de l'impôt comme synonyme d'un geste citoyen. Pour 37 % des interrogé.e.s, l'impôt était considéré comme « une extorsion de fonds »⁷¹.

À cela s'ajoute une perception paradoxale des fraudeur.euse.s par les autres contribuables. D'une part, il.elle.s peuvent être condamnés socialement car perçu.e.s comme des personnes qui ne respectent pas le système. Cependant, d'autre part, il.elle.s peuvent être envié.e.s car capables d'échapper à l'impôt avec habileté. Notre assemblée notait déjà en 2014⁷² qu'« en dépit du risque de rupture du pacte républicain, il existe désormais une relative tolérance sociale à la fraude. En effet, les sondages indiquent que l'évasion fiscale n'est plus massivement condamnée. Il résulte d'une étude réalisée en 2012, que la fraude fiscale est désormais dédramatisée pour 44,5 % des personnes interrogées, soit près d'un contribuable sur deux. C'est ainsi que pour 30,6 % des interrogés⁷³, la fraude fiscale peut se justifier dans certains cas pour préserver les dépenses indispensables de sa famille ».

Ce climat « décomplexé » à l'égard de l'évitement fiscal est à la fois alimenté par certains États, et par le développement d'un grand nombre de sociétés spécialisées dans le conseil ou l'aide à l'optimisation.

Concernant les gouvernements, la dérive des normes émanant des États et institutions internationales, a banalisé l'évitement de l'impôt en abaissant les taux officiels d'imposition des bénéficiaires et en multipliant les avantages fiscaux, les dérogations et autres niches fiscales, dans le cadre d'une concurrence internationale des dispositifs légaux d'évitement de l'impôt, que les conseiller.ère.s fiscaux.ales exploitent systématiquement au profit de leurs client.e.s.

⁷⁰ Enquête menée par USQV et le CESDIP.

⁷¹ Opinion Way, Finsquare, *Les Français et la solidarité*, novembre 2014, p. 7.

⁷² Hélène Fauvel, *Rapport annuel sur l'état de la France*, avis du CESE, 2014, p. 108.

⁷³ « La fraude fiscale ! », Sondage Quick surveys à la demande d'économie Matin.fr, 2012.

Certaines sociétés spécialisées participent également à véhiculer l'idée selon laquelle l'optimisation agressive est possible et peut être pratiquée par tou.te.s. Le sénateur Eric Bocquet, lors de son audition du 25 mai 2016, a donné l'exemple de l'entreprise SFM Offshore, accessible directement par Internet, qui permet la création de société *off-shore* avec des conditions minimales : « *anonymat garanti* », « *exigence de capital versé : 0 euro* », « *exigences comptables : aucune taxation sur les bénéfices* », « *délai de formation : 2 à 3 jours* », « *Nombre maximum d'actionnaires : 1* », « *nombre minimum de directeur.rice : 1* », « *frais de constitution de dossier : 1 090 euros* ». D'autres entreprises se sont spécialisées dans le conseil comme certains sites Internet qui proposent des outils pour aider à la défiscalisation. L'optimisation est mise en avant par certaines établissements financiers, qui publient des articles tels que : « *Comment optimiser sa fiscalité avant la fin de l'année ?* » mais aussi par certains médias qui prodiguent des conseils pour payer moins d'impôts, tout en respectant la loi. Tout cela participe à un climat de confusion entre optimisation légitime et évitement fiscal.

Chapitre 3. Une prise de conscience internationale qui a permis d'importants progrès

Le contexte économique et financier difficile de 2008 et des années suivantes a fait prendre conscience aux États du gisement important de ressources financières que constituent les conséquences de l'évitement fiscal. Lutter contre ce phénomène est devenu alors nécessaire pour les pays dont les finances publiques connaissent des difficultés.

Les États sont également sous la pression d'une société civile qui s'organise et qui souhaite les voir instaurer des règles plus strictes contre la fraude et l'optimisation agressive. Des ONG développent un plaidoyer sur la justice fiscale et se constituent en réseau international en 2003 en créant le *Tax Justice Network* (réseau pour une justice fiscale). Les raisons qui poussent celles-ci à se mobiliser sont diverses : sensibiliser l'opinion publique, tisser des liens entre des réseaux existants, mais aussi mener des campagnes aux niveaux national et international. En France aussi, un réseau se structure à travers la création en 2005 de la plateforme Paradis Fiscaux et Judiciaires, dans laquelle figurent des ONG mais aussi des syndicats de salarié.e.s. Ses membres élaborent un plaidoyer et des campagnes communes. La campagne « *Stop paradis fiscaux* » lancée en 2009, porteuse de 10 propositions pour en finir avec les paradis fiscaux, a reçu le soutien de l'opinion publique. Elle s'inscrit, à partir de 2011, dans un mouvement international et fait pression sur le G20 de novembre 2011, présidé par la France. D'autres campagnes d'envergure internationale agissent sur la réputation des entreprises, comme celle visant par exemple l'optimisation agressive de Starbucks au Royaume Uni⁷⁴.

⁷⁴ La société opérationnelle Starbucks implantée au Royaume Uni réduisait son résultat imposable en déduisant des charges de son chiffre d'affaires britannique pour éviter l'impôt. En 2011, la société accusait une perte de 32,8 millions de livres sterling, pour un chiffre d'affaires de 397,7 millions. Cette campagne a abouti au renoncement unilatéral de l'entreprise à la déduction de certaines charges (redevances, intérêts intra-groupes) afin d'augmenter son résultat et de verser 20 millions de livres d'impôt sur les sociétés au Royaume Uni (10 en 2013 et 10 en 2014). Chiffres cités dans le rapport d'information n° 1243 présenté par Pierre Alain Muet (p. 125-126).

Enfin, l'enchaînement de scandales impliquant des particuliers, des banques et des entreprises à travers le monde (*Swissleaks*, *Luxleaks*, *Panama papers*) et les évolutions de la jurisprudence européenne (Apple...) ont conduit les États à prendre de nouvelles mesures pour lutter contre l'évitement fiscal. Le paysage normatif a ainsi beaucoup évolué, laissant présager pour certain.e.s un début de révolution culturelle au niveau fiscal. Dans ce débat, les lanceur.euse.s d'alerte ont joué un rôle que nul ne peut ignorer.

La protection des lanceur.euse.s d'alerte

Plusieurs affaires ont été révélées par des lanceur.euse.s d'alerte : Antoine Deltour et Raphaël Halet pour l'affaire Luxleaks, Hervé Falciani dans l'affaire HSBC ou encore Stéphanie Guibaud et Nicolas Forissier concernant l'affaire UBS. Si l'exercice du droit d'alerte est prévu par la loi, ceux et celles qui l'exercent prennent des risques tant du point de vue de leur vie personnelle que professionnelle. Lors de son audition, Nicolas Forissier, qui était en charge du contrôle de gestion et de la comptabilité chez UBS, nous a fait part, par exemple, de ses difficultés financières car il devait notamment payer ses frais d'avocats. Pour lui, « sa carrière professionnelle s'est arrêtée à la suite de ces révélations. Tout évolution de poste est impossible ».

Certain.e.s lanceur.euse.s d'alerte sont parfois sanctionné.e.s par la justice. À titre d'exemple, Antoine Deltour et Raphaël Halet, à l'origine de l'affaire Luxleaks ont été condamnés, en juin 2016, par le tribunal du Luxembourg respectivement, à douze et neuf mois de prison avec sursis et à 1 500 et 1 000 euros d'amende. Ils ont fait appel de leurs condamnations et un nouveau procès s'est ouvert en décembre 2016.

Dans un contexte de multiplication des alertes, les États ont fait évoluer leurs législations pour mieux encadrer et protéger cette pratique. La France s'est dotée d'une définition à travers la loi, relative à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique^(A).

(A) Article 6 de la loi : « Un lanceur d'alerte est une personne physique qui révèle ou signale, de manière désintéressée et de bonne foi, un crime ou un délit, une violation grave et manifeste d'un engagement international régulièrement ratifié ou approuvé par la France, d'un acte unilatéral d'une organisation internationale pris sur le fondement d'un tel engagement, de la loi ou du règlement, ou une menace ou un préjudice graves pour l'intérêt général, dont elle a eu personnellement connaissance. Les faits, informations ou documents, quel que soit leur forme ou leur support, couverts par le secret de la défense nationale, le secret médical ou le secret des relations entre un avocat et son client sont exclus du régime de l'alerte défini par le présent chapitre ».

I. LA QUESTION DE LA JUSTICE FISCALE AU CŒUR DE L'AGENDA INTERNATIONAL ET EUROPÉEN

L'évolution de l'action des organisations internationales et de l'Union européenne découle directement de celle des pratiques de fraude et d'optimisation agressives mais il existe toujours un temps de retard entre les deux.

La problématique des paradis fiscaux et de la lutte contre la corruption à l'échelle internationale sera, dans un premier temps, au cœur des mesures adoptées, avant que l'action internationale et européenne se focalise sur la concurrence fiscale dommageable appelant à davantage de transparence fiscale et financière.

A. De la lutte contre la corruption à BEPS⁷⁵ : les organisations internationales s'engagent

1. Les mesures contre les paradis fiscaux et la corruption à l'échelle internationale, première étape de la lutte contre la fraude et l'optimisation agressive

Le Groupe d'Action Financière (GAFI) va jouer un rôle instigateur fondamental dans la lutte contre les paradis fiscaux dès sa création en 1989, lors du sommet du G7 de Paris. Il est composé des États membres du G7, de la Commission européenne et de sept autres pays⁷⁶. Il vise à répondre aux préoccupations croissantes liées à la lutte contre le blanchiment de capitaux. Suite à ces travaux, la question des paradis fiscaux est apparue cruciale à traiter. Ses recommandations relèvent de la « *soft law* » mais sont néanmoins suivies à l'échelle mondiale, étant considérées comme la norme de référence en la matière⁷⁷.

Parmi les nombreuses initiatives du GAFI, il convient de citer l'élaboration d'une liste de juridictions non-coopératives en matière de lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, qui invite à prendre des contre-mesures vers les pays visés.

Progressivement, une appréhension plus large du phénomène, de ses causes et de ses effets, aboutit à des mesures mieux appropriées et à un traitement coordonné. Ainsi, les paradis fiscaux ne sont plus considérés comme un problème isolé mais comme un enjeu majeur dans la lutte contre la fraude et l'optimisation agressive.

⁷⁵ *Base Erosion and Profit Shifting* : érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfice, projet de l'OCDE et du G20.

⁷⁶ Pays non-membres de l'OCDE : Afrique du Sud, Argentine, Brésil, Chine, Inde, Russie, Hong Kong (Chine), Malaisie, Singapour.

⁷⁷ Depuis 2013 nombre de pays d'Afrique, non-membres, ont adopté des lois visant à introduire les recommandations du GAFI en droit interne.

2. L'élargissement de l'action contre l'évitement fiscal à la concurrence fiscale dommageable, deuxième étape de la lutte contre la lutte contre l'évasion fiscale

En 1998, l'OCDE crée le « *Forum sur les pratiques fiscales dommageables* » qui produira des rapports préconisant des mesures concrètes. Parmi les différents rapports publiés dans le cadre de ce Forum, le rapport *Vers une coopération fiscale globale*, publié en 2000, établit une liste de régimes fiscaux préférentiels potentiellement dommageables, ayant trait aux services mobiles et aux entreprises et activités financières. Ce rapport exclut les holdings mais recommande le démantèlement des mesures effectivement dommageables.

L'objectif est aussi de conclure des accords assurant un échange effectif de renseignements dans le domaine fiscal. L'OCDE a créé en 2000 le groupe de travail du Forum mondial pour un échange effectif de renseignements et a recommandé dès 2002 un modèle de convention sur l'échange efficace de renseignements. Ce modèle a été adopté pour plus de 130 accords bilatéraux. Distinguer les territoires coopératifs des non-coopératifs en matière d'échange de renseignements est désormais possible⁷⁸. « *Le premier volet du travail proposé au G20 était de mettre fin au secret bancaire* » a rappelé M. Pascal Saint Amans, directeur du centre politique et d'administration fiscale de l'OCDE lors de son audition devant la section⁷⁹. Pour lui, le but est atteint puisque « *tous les paradis fiscaux prennent l'engagement de faire de l'échange automatique de renseignements bancaires à compter de 2017 - dans quelques mois - ou 2018. Tous les pays ont pris cet engagement y compris le Panama dans la semaine qui a suivi les Panama papers. La Suisse, Singapour, Hong-Kong et d'autres l'ont fait* ». Si les pays ne sont pas à jour de leurs obligations, l'OCDE fera un rapport au G20 sous forme de liste des pays qui ne respectent pas leurs engagements. Cette déclaration relative à l'échange automatique de renseignements en matière fiscale prévoit l'échange automatique annuel de renseignements relatifs aux comptes financiers. Il s'agit notamment des soldes, intérêts, dividendes et produits de cession d'actifs financiers déclarés à l'administration par les institutions financières, concernant des comptes détenus par des personnes physiques et des entités, y compris des fiducies et des fondations.

Au niveau des droits domestiques, l'influence est majeure puisque, outre l'incitation des pays à conclure des accords d'échange d'informations, l'action de l'OCDE rend légitime toute innovation en la matière. Par exemple, aux États-Unis, la loi dite « FATCA » vise à assurer une transparence totale de la part de banques étrangères dans lesquelles des contribuables ayant des liens avec les États-Unis détiendraient des comptes. Elle se traduit à l'échelle internationale par la signature d'accords internationaux qui garantissent un échange d'informations sous peine de se voir appliquer un taux d'imposition plus élevé aux États-Unis (voir encadré FATCA). En revanche, l'action américaine est menée de façon autonome, les États-Unis n'ayant pas adhéré au projet BEPS et conservant les dispositions particulières de l'État du Delaware. Il est à noter que nombre de dossiers traités par la Commission européenne (GAFA, Starbucks, Mc Donalds, etc.) sont d'origine américaine.

⁷⁸ Elle repose sur leur adhésion ou non aux engagements en matière de transparence et d'échange effectif des renseignements en matière fiscale et sur le niveau de secret bancaire opposé aux banques.

⁷⁹ Audition de M. Pascal Saint Amans le 13/07/2016 au CESE.

La loi « FATCA »

La loi « FATCA » (Foreign account tax compliance act) a été adoptée par les États-Unis en 2010. Elle permet d'exiger de la part d'institutions financières étrangères qui hébergent des comptes bancaires de personnes physiques et morales susceptibles d'être fiscalement domiciliées aux États-Unis, de déclarer à l'administration fiscale américaine le solde du compte et le détail de certains types de revenus (tels que dividendes, intérêts, valeur des contrats d'assurance dans certains cas).

Pour rendre cette loi opérationnelle, les États sont invités à conclure un accord FATCA avec les États-Unis. Les États signent mais les banques et les contribuables impliqués avec les États-Unis sont ceux et celles qui doivent appliquer l'accord, sous peine d'être imposés à un taux supérieur à celui prévu par la convention de double imposition (30 %, au lieu des 5 à 15 % prévus dans la convention franco-américaine, par exemple).

Dans ce cadre, la France a signé avec les États-Unis un accord en 2013 pour que les administrations fiscales des deux pays coopèrent.

3. BEPS : un tournant dans la lutte contre l'évasion fiscale

Le projet *BEPS* (*Base erosion and profit shifting*), lancé effectivement en 2013, a pour finalité de « combler les décalages entre les règles fiscales des différents pays qui sont utilisés par les entreprises multinationales pour transférer légalement, mais artificiellement, des bénéfices vers des pays à fiscalité faible ou nulle ». ⁸⁰ Ces mesures relèvent à nouveau de la « *soft law* » mais proviennent d'un consensus international entre les pays membres de l'OCDE, auquel certains pays non-membres ont également adhéré. Le projet a acquis une forte légitimité, ses recommandations sont adoptées dans nombre de pays et permettent de couvrir le champ de l'optimisation fiscale agressive :

- relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique ;
- neutraliser les effets des montages hybrides ;
- renforcer les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées ;
- limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers ;
- lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance ;
- empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales ;
- empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ;
- faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur ;

⁸⁰ Source OCDE « Note de Synthèse » octobre 2015 <http://www.oecd.org/fr/ctp/note-de-synthese-beps-2015.pdf>.

- mettre au point des méthodes permettant de collecter et d'analyser des données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ainsi que les mesures prises pour y remédier ;
- obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive ;
- réexaminer la documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays ;
- accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends ;
- élaborer un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales.

En octobre 2015, le groupe de travail *BEPS* publie les premières recommandations officielles sur certaines des actions mais l'impact est déjà concret, nombre de pays ayant adopté dans leur législation nationale des mesures recommandées dans le cadre du *BEPS*. La France, dès 2013, s'est inspirée des premières discussions (voir B), le Royaume-Uni, le Portugal ou la Belgique ont déjà mis en œuvre, en 2016, des dispositions visant à adapter aux recommandations du *BEPS*, le régime des « *Patent boxes* », prévu dans leur droit interne. En matière de prix de transfert, le plan maintient la méthode OCDE, refusant l'idée d'imposition unifiée des entités membres d'un même groupe en fonction d'un partage du bénéfice (« *profit split* ») au prorata des implantations dans les différents pays. L'arbitrage est retenu en tant que mode de règlement d'éventuels conflits survenant sur ce point entre la contribuable et les administrations fiscales concernées. Les États-Unis ont décidé de ne pas prendre part directement au projet *BEPS*, estimant que le droit interne prévoit déjà les standards nécessaires défendus par le plan *BEPS*. Toutefois, des mesures ont été adoptées afin de s'aligner lorsque la législation américaine ou la pratique de l'administration fiscale américaine a paru insuffisante.

Les régimes fiscaux incitatifs en vigueur dans certains pays en matière de propriété intellectuelle sont maintenus malgré des modifications jugées parfois insuffisantes. Dans certains pays, les politiques fiscales restent trop incitatives en matière de propriété intellectuelle. La recommandation *BEPS* relative au régime des « *Patent boxes* » consiste à mieux encadrer les dépenses pouvant être jugées comme déductibles, telles que les dépenses de recherche fondamentale par exemple, afin d'éviter l'érosion de l'assiette imposable en ce domaine⁸¹.

⁸¹ Cf. annexe n° 8 pour une présentation plus détaillée des mesures *BEPS*, p. 124.

B. Une action européenne qui se structure autour de la lutte pour une concurrence loyale et de la lutte contre l'érosion de la base taxable

1. La concurrence loyale : un objectif européen

Le traité de Rome fixe les libertés principales ayant toutes un impact sur la concurrence loyale que chaque État membre doit garantir afin d'assurer d'emblée un climat de « liberté » commun aux acteurs économiques européens : liberté d'aller et venir, d'établissement, de circulation des capitaux et des personnes. Les traités interdiront ensuite les aides d'État, au risque pour son bénéficiaire de devoir rembourser l'aide reçue de la part de l'État membre, si la procédure prévue pour l'octroi de régimes fiscaux incitatifs ou d'allègements fiscaux n'était pas respectée⁸². Le remboursement que la Commission européenne réclame en septembre 2016 à l'entreprise Apple au profit de l'Irlande trouve son origine dans l'interdiction des aides d'État. La Commission conduit des enquêtes permettant de déceler des pratiques fiscales dommageables au sein de l'Union européenne, au travers de rescrits fiscaux - *Luxleaks* - ou de mesures fiscales moins disantes. Plusieurs entreprises implantées dans différents États de l'Union Européenne font aujourd'hui l'objet d'enquête de la Commission : Starbucks dans le cas de *rulings* avec le Pays Bas et Engie (ex-GDF) au Luxembourg.

En outre, l'Union européenne a adopté le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises en 1997, dans le cadre de l'ECOFIN⁸³. Les États se sont engagés dans le cadre du code de conduite à éliminer les mesures fiscales existantes engendrant une concurrence fiscale dommageable et à s'abstenir d'introduire toute nouvelle mesure ayant cet effet. Le code liste également les critères permettant d'identifier une mesure fiscalement déloyale et dommageable⁸⁴.

En 2005, dans le cadre de l'adoption de la directive Épargne, débute la lutte pour plus de transparence fiscale et financière. Elle rend en effet, obligatoire la communication de toute information relative aux placements des particulier.ère.s non-résident.e.s afin de soumettre à l'impôt les revenus de produits d'épargne perçus en dehors du pays de résidence conformément à la législation en vigueur dans ce pays. Du côté des entreprises, en 2013, la directive CRD IV, impose aux banques, établissements de crédits et entreprises d'investissement un certain niveau de *reporting*. De façon concomitante, les directives

⁸² Article 107 TFUE (ex article 87 CE).

⁸³ Conseil des ministres européens pour les affaires économiques et financières.

⁸⁴ Un niveau d'imposition effective nettement inférieur au niveau général du pays concerné ; des facilités fiscales réservées aux non-résidents ; des incitations fiscales en faveur d'activités qui n'ont pas trait à l'économie locale, de sorte qu'elles n'ont pas d'impact sur l'assiette fiscale nationale ; l'octroi d'avantages fiscaux même en l'absence de toute activité économique réelle ; des règles pour la détermination des bénéfices des entreprises faisant partie d'un groupe multinational qui divergent des normes généralement admises au niveau international, notamment de celles approuvées par l'OCDE ; le manque de transparence des mesures fiscales.

Comptable⁸⁵ et Transparence⁸⁶ sont adoptées, obligeant les sociétés pétrolières, gazières, minières et forestières, européennes, ainsi que celles qui sont cotées en bourse dans l'UE, à publier tous les paiements faits à des gouvernements, par pays et par projet.

En 2015, l'Union européenne adopte un « *plan d'action pour une fiscalité des entreprises plus juste et plus efficace au sein de l'Union européenne* ». Le plan d'action comprend une série de mesures visant à garantir une fiscalité « *Équitable* » dans les États de l'UE afin d'imposer les bénéfices des entreprises là où ils sont réalisés.

En janvier 2016 est adopté par la Commission « *le paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale pour une fiscalité des entreprises plus juste, plus simple et plus efficace* » au sein de l'Union. Il comprend la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale avec 6 mesures anti-abus contraignantes que les États membres devront mettre en œuvre pour combattre l'optimisation fiscale agressive. Le paquet comprend également plusieurs autres actions⁸⁷. C'est dans ce cadre que la Commission européenne a proposé aux États membres de l'UE d'échanger systématiquement sur leurs rescrits fiscaux. Afin de renforcer les dispositifs anti-évasion fiscale au niveau européen, le Conseil européen a adopté le 12 juillet 2016 la directive « ATAD »⁸⁸. La plupart des mesures prévues sont déjà en vigueur en droit français, grâce notamment aux lois de 2013. À présent il s'agit de compter sur l'harmonisation grâce au délai de transposition dans l'ensemble des pays membres, fixé au 1er janvier 2019⁸⁹. La Confédération européenne des syndicats s'est positionnée sur ce paquet fiscal

85 Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels et consolidés de certaines formes d'entreprises et aux rapports y afférents.

86 Directive 2013/50/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2013 modifiant la directive 2004/109/CE du Parlement européen et du Conseil sur l'harmonisation des obligations de transparence concernant l'information sur les émetteurs dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé.

87 La révision de la directive sur la coopération administrative (visant à instaurer un échange des déclarations pays par pays entre administrations fiscales sur les multinationales opérant dans l'Union); des recommandations sur les conventions fiscales pour lutter contre leur usage abusif (vers l'adoption d'une mesure anti-abus dans le texte même de la convention) ; une communication sur la stratégie extérieure pour une fiscalité effective (propose une approche plus ferme et cohérente pour travailler avec les États tiers en matière de bonne gouvernance), une étude sur l'optimisation fiscale agressive, à propos des règles qui facilitent la planification fiscale agressive et les principales structures utilisées pour éviter l'impôt.

88 Directive sur la lutte contre les pratiques d'évasion fiscale.

89 Parmi les mesures :

- Limitation de la déduction des intérêts (article 4) à hauteur de 30% de l'excédent brut d'exploitation ;
- Imposition à la sortie dans le cas de transferts d'actifs (article 5), de résidence fiscale ou d'une activité exercée, avec une possibilité de report de paiement de la taxe dans le cas de transfert vers un État membre ou un pays partie à l'Espace économique européen ;
- Introduction d'une clause anti-abus générale (article 6), au terme de laquelle sont considérés non-authentiques les montages mis en place dans le but d'obtenir, à titre principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable ;
- Règle relative aux sociétés étrangères contrôlées (article 7), qui permettra à l'État membre de la société mère d'imposer certains revenus non distribués d'une filiale détenue à plus de 50 %, située dans un État où elle paye un impôt sur les bénéfices inférieur à la différence entre l'IS qu'elle aurait payée si elle avait été imposée selon les règles de l'État membre de la société mère et l'impôt effectivement payé ;
- Règle relative aux dispositifs hybrides (article 9), qui vise à éviter les discordances de traitement d'un même flux, lorsque 2 États donnent une qualification juridique différente au même contribuable ou au même paiement conduisant à une double déduction.

en le soutenant comme un premier pas mais en demandant d'aller plus loin en matière de transparence, notamment en bannissant les *Patent boxes*.

2. La lutte contre l'érosion de la base taxable

La Commission européenne a institué en 2004 un groupe de travail chargé, entre autres, de l'examen des principes fiscaux de base, des éléments structurels fondamentaux de l'assiette commune consolidée et du mécanisme de répartition de la base imposable entre États membres. Ces travaux ont abouti le 16 mars 2011 à la proposition d'une directive du Conseil européen, relative à une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés.

Le 25 octobre 2016, la Commission européenne a présenté une nouvelle proposition de directive ACCIS. La mise en œuvre serait faite en deux temps, via l'adoption de deux directives. Les États membres auraient jusqu'au 31 décembre 2018 au plus tard pour transposer la directive sur l'assiette commune et des mesures visant à favoriser le marché européen, puis jusqu'au 31 décembre 2020 pour adopter une deuxième directive visant à consolider l'ACCIS si celles-ci sont acceptées à l'unanimité par le Conseil européen.

La première directive sur l'assiette commune rend obligatoire le régime d'imposition ACCIS à toute société dont le chiffre d'affaires total est supérieur à 750 millions d'euros par an. Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à ce montant, le régime ACCIS devient optionnel et intéressant en termes de simplicité et de sécurité juridique (stabilité et transparence des règles). À ce stade, parmi les mesures envisagées, il est proposé la mise en place d'un même taux d'amortissement pour un actif ou l'autorisation de déduire les mêmes charges du bénéfice imposable. Les États ne pourraient plus dissimuler des décisions préférentielles en matière d'assiette. La directive prévoit également un régime fiscal incitatif tendant à encourager le financement de l'entreprise par des fonds propres. Enfin, elle introduirait des mesures fiscales incitatives en faveur de l'innovation via un traitement favorable des dépenses en recherche et en développement, ainsi qu'un système amélioré de règlement des différends en matière de double imposition (environ 900 différends en cours, pour un montant estimé à 10,5 milliards d'euros).

La deuxième directive serait dédiée à la consolidation de l'assiette imposable au niveau européen. Les entreprises pourraient compenser les pertes subies dans un État membre les bénéfices réalisés dans un autre État membre, chose uniquement possible à ce jour à l'échelle nationale. Une seule déclaration de résultats serait déposée pour le groupe afin de « supprimer » le système complexe et contraignant des prix de transfert, présenté comme le principal canal de transfert de bénéfices. Les bénéfices imposables seraient ensuite répartis grâce à une formule prévue par la directive en fonction de critères précis tels que les actifs détenus dans l'État membre concerné, la main-d'œuvre dont dispose l'entreprise dans le même État membre (nombre de salarié.e.s et coûts salariaux), les ventes effectuées dans ledit État, celles-ci étant réputées avoir lieu dans l'État de destination des biens ou des services fournis.

II. LA LUTTE CONTRE L'ÉVITEMENT FISCAL EN FRANCE

L'administration fiscale française se mobilise fortement pour lutter contre la fraude et l'optimisation agressive. Plusieurs lois ont été votées en 2013 ; la loi Sapin II, adoptée en novembre 2016, complète un arsenal qui a beaucoup évolué en quelques années. Certains résultats sont déjà visibles : en 2015, le montant total des redressements fiscaux et des sanctions pour les particulier.ère.s et les entreprises s'élève à 21,2 milliards d'euros (contre 15,6 en 2008) ; cela se traduit par des recettes encaissées de 12,2 milliards d'euros en 2015⁹⁰, tous les redressements ne donnant pas lieu à recouvrement du fait, d'une part d'un manque de moyens humains sur ce secteur mais aussi de contribuables qui organisent leur insolvabilité suite à un contrôle fiscal. Ce montant de recouvrement de l'impôt est cependant en constante augmentation puisqu'il était de 12 milliards d'euros en 2015 contre 10,4 en 2014 et 10,1 en 2013⁹¹.

Graphique 1 Résultat du contrôle fiscal depuis 2008

En millions d'euros

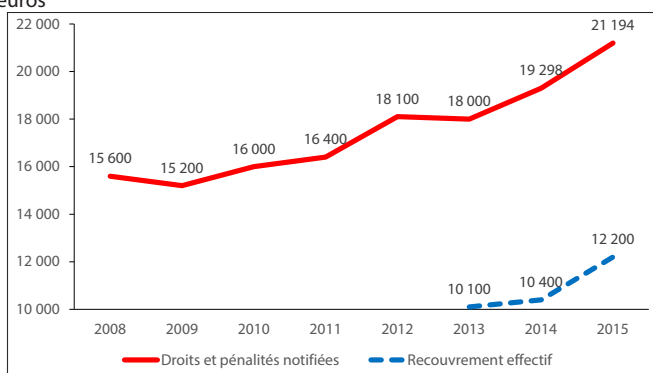


Tableau 3 Détail des droits notifiés nets par impôt en 2015

En millions d'euros

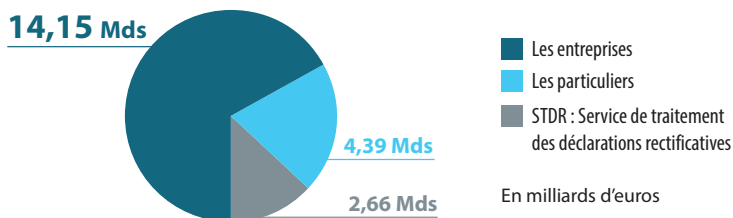
Détail des droits nets par impôt (en millions €)			
	2013	2014	2015
Impôt sur les sociétés	3 433	3 809	4 837
Impôt sur le revenu ¹	2 136	2 368	2 789
Taxes sur la valeur ajoutée	2 709	2 361	2 235
Remboursements de crédits de TVA	1 708	1 296	1 513
Droits d'enregistrement ¹	1 460	2 051	1 726
Impôt de solidarité sur la fortune ¹	421	1 208	1 016
Impôts locaux	428	509	510
Impôts divers ²	1 992	1 732	1 495

⁹⁰ Source : Revue de presse du ministère du 3 mai 2016.

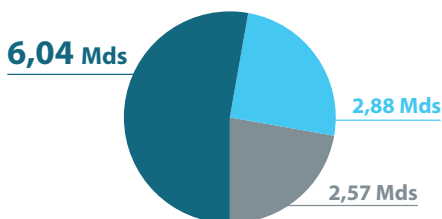
⁹¹ <http://www.gouvernement.fr/action/la-lutte-contre-la-fraude-et-l-evasion-fiscale>.

Graphique 2 Volume des redressements fiscaux en 2015 en France

Répartition des résultats par type de contribuables



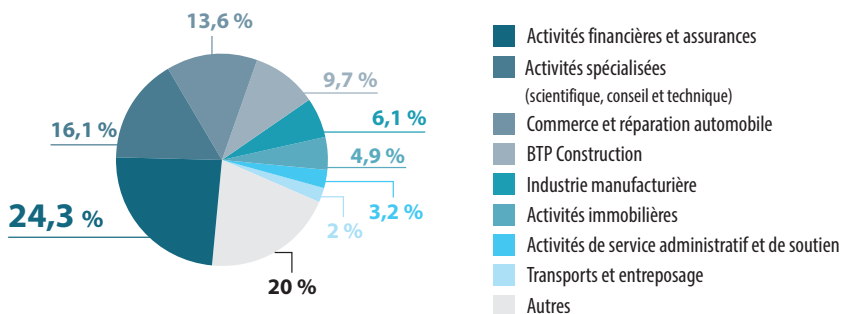
Répartition des résultats du contrôle fiscal sur place (11,49 Mds d'euros)



PAR NIVEAU DE CHIFFRE D'AFFAIRES :

- Les grandes entreprises
Vente : CA > 150 millions
PS : CA > 76 millions
- Les PME
Vente : CA entre 1,5 et 150 millions
PS : CA entre 0,76 et 76 millions
- Les TPE
Vente : CA < 1,5 million
PS : CA < 0,76 million

Répartition des résultats du contrôle sur place par secteur d'activité



Source : ministère des Finances, dossier de presse 03/03/2016.

A. L'administration fiscale, pivot de la lutte contre l'évitement

1. Une administration fiscale organisée en plusieurs services et présente sur l'ensemble du territoire

La dernière modification organisationnelle majeure de l'administration fiscale a eu lieu en 2008⁹², lors de la création de la DGFIP (Direction générale des finances publiques), issue de la fusion de la DGI (Direction générale des impôts) et de la DGCP (Direction générale de la comptabilité publique) - le Trésor public. La DGFIP est placée sous l'autorité du ministre du Budget et des Comptes Publics.

En 2015, le total des effectifs de la DGFIP est de 109 068 équivalents temps plein. Tous ne sont pas affectés sur des missions de contrôle fiscal qui en occupaient 10 193 en 2015⁹³. La DGFIP exerce, en effet, de nombreuses autres missions : assiette et recouvrement amiable et contentieux des impôts des particulier.ère.s et des entreprises, tenue des comptes de l'État, des collectivités territoriales et établissements publics nationaux et locaux, cadastre, publicité foncière et droits d'enregistrement, politique immobilière de l'État, etc.

Organisation de l'administration fiscale en matière de contrôle fiscal

La chaîne du contrôle fiscal va de la programmation des contrôles au recouvrement. Il existe deux types de contrôle fiscal :

- les contrôles dits « sur place », où les vérificateur.rice.s se déplacent dans l'entreprise ou chez le.la contribuable ;
- les contrôles dits « sur pièces », où les vérificateur.rice.s étudient le dossier depuis leur bureau.

L'administration fiscale est présente à différents niveaux territoriaux : ville, département, région et au niveau national. Dans les départements sont présents des services qui identifient et contrôlent les ménages et les petites et moyennes entreprises présents sur le territoire. Au niveau des régions, sont présents les services qui identifient et contrôlent les entreprises de taille intermédiaire et les contribuables les plus aisé.e.s. Au niveau national sont traités les dossiers des plus grandes entreprises (DVNI) et des contribuables les plus fortuné.e.s (DNVSF).

⁹² Créée à la fin du XIX^e siècle, l'administration fiscale française se structure réellement au début du XX^e siècle, avec l'apparition de l'impôt sur le revenu en 1914.

⁹³ Rapport spécial de la Commission des finances du Sénat mission gestion des finances publiques et des ressources humaines de novembre 2015.

La Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) est chargée du contrôle fiscal des grandes entreprises (chiffre d'affaires supérieur à 150 millions ou dont l'actif brut est supérieur à 400 millions d'euros), soit un portefeuille total de 70 000 sociétés et entités diverses (= 8 000 groupes dont leurs holding et filiales). Elle est composée de 500 agent.e.s dont 380 sur le terrain. 25 brigades d'une dizaine d'agent.e.s sont chargées de procéder aux vérifications de ces entreprises, répartis en secteurs professionnels.

La Direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF) est spécialisée dans le contrôle fiscal externe des particulier.ère.s les plus fortuné.e.s, c'est à dire disposant d'un revenu global au moins égal à 770 000 euros, d'actifs taxables à l'ISF supérieurs à 6,9 millions d'euros ou de recettes supérieures à 1,22 million d'euros liées à l'exercice d'une profession non commerciale. Elle contrôle également les contribuables à la notoriété avérée, ceux qui font l'objet d'une instance judiciaire et ceux ayant un dossier complexe (qui relèvent de plusieurs conventions internationales par exemple).

Au niveau national sont présentes d'autres directions. La Direction de la législation fiscale (DLF) élabore la législation et la réglementation relative à la fiscalité. La Direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF), quant à elle, réalise des investigations, des perquisitions fiscales, mais également des vérifications concernant notamment les fraudes à la TVA à l'international et les fraudes à la TVA sur les moyens de transport.

Dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, l'administration poursuit une finalité dissuasive, une finalité répressive et une finalité budgétaire visant à recouvrer rapidement et efficacement l'impôt élué. Pour ce faire, elle dispose à ce jour des outils juridiques « classiques » de lutte contre l'évitement, remplissant ainsi les standards internationaux en la matière. Cet arsenal s'est enrichi ces dernières années, permettant au système fiscal français de disposer des garde-fous nécessaires en matière de lutte contre l'érosion de l'assiette imposable et de transparence fiscale tels que notamment le droit de communication non nominatif⁹⁴.

2. Une administration fiscale qui collabore avec d'autres services de l'État

Pour lutter efficacement contre l'évitement fiscal, l'administration fiscale travaille en collaboration notamment avec trois services : TRACFIN, la Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) et la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF).

TRACFIN est la cellule française de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, elle lutte contre les circuits financiers clandestins, le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme. C'est un service d'enquête administrative, saisi sur la déclaration de soupçon de professionnel.le.s soumis au dispositif anti-blanchiment par

⁹⁴ Cf. annexe n° 5 : Tableau sur les différents dispositifs anti-évitement fiscal en vigueur en France, p. 111.

l'article L 561-2 du code monétaire et financier (secteur banque-assurance, professionnel.le.s du droit et du chiffre). Il agit par échange d'informations avec les administrations de l'État, notamment l'Office central de répression de la grande délinquance financière, l'Autorité de contrôle prudentiel, l'Autorité des marchés financiers ou avec les collectivités territoriales. Il exerce également un droit de communication auprès de tous les organismes assujettis. Au terme de son enquête, une présomption de soupçon peut être transmise à la justice, en application de l'article 40 du code de procédure pénale.

La Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) participe également à la lutte contre l'évitement fiscal et le blanchiment des capitaux. Les sommes (espèces ou chèques), titres (actions, obligations, etc.) ou valeurs d'un montant égal ou supérieur à 10 000 euros transportés par une personne physique doivent être déclarés à l'administration des douanes qui effectue des contrôles en ce domaine. Si ce n'est pas le cas, une enquête est lancée par son service de renseignement : la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED). Le renforcement de la coopération entre la DGFIP et les Douanes s'est matérialisé par la convention nationale du 3 mars 2011, qui met l'accent sur les fraudes les plus graves (fraude à la TVA, évasion fiscale internationale, paradis fiscaux). Selon la délégation nationale à la lutte contre la fraude, la douane a redressé 377,6 millions d'euros de droits et taxes en 2015, soit une hausse de 5,71 % par rapport à 2014. Elle travaille pour détecter de nouvelles fraudes en expérimentant notamment un outil de datamining dans le domaine du dédouanement en vue de rechercher des minoration de droits et taxes.

Enfin, la DGFIP travaille en étroite collaboration avec le ministère de l'Intérieur⁹⁵. Cette collaboration se renforce en 2009 avec la création de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) suite à l'affaire des listes HSBC. La loi de finances rectificatives du 30 décembre 2009 crée cette « police fiscale » et donne « *des pouvoirs judiciaires à des agents des finances publiques qui vont devenir des officiers fiscaux judiciaires (OFJ)* » a rappelé Guillaume Hézard, ancien chef de la BNRDF lors de son audition⁹⁶. Les agent.e.s de la BNRDF sont chargé.e.s d'enquêter sur la fraude fiscale complexe, en tant qu'infraction pénale. Si les affaires passent devant la Commission des infractions fiscales (CIF), la saisine va porter sur des présomptions de fraude et non pas sur des fraudes avérées. Contrairement à la procédure « classique » de l'administration, le.la contribuable n'est pas averti.e que son dossier est examiné.

Pour renforcer la coordination entre les acteur.rice.s de la lutte contre les fraudes au niveau des ministères, une délégation à la lutte contre la fraude a été créée en 2008. Elle anime au niveau national le comité national de lutte contre la fraude et pilote le réseau des Comités opérationnels départementaux de lutte contre la fraude (CODAF).

⁹⁵ Depuis 1948, 50 agent.e.s de la DGFIP exercent leurs fonctions au sein de la Brigade nationale d'enquêtes économiques (BNEE), qui intervient sur les enquêtes conduites par la police judiciaire ayant principalement pour objet des crimes et des délits ayant une incidence financière.

⁹⁶ Audition de Guillaume Hézard du 15 Juin 2016 au CESE.

B. Un renforcement des mesures depuis 2013

Plusieurs lois ont été votées par le Parlement ces dernières années afin de renforcer l'arsenal de mesures contre la fraude et l'optimisation fiscale agressive.

1. Le renforcement de l'action pénale en matière fiscale

Les mécanismes illégaux sont sanctionnés par l'administration fiscale à travers des redressements fiscaux mais aussi des pénalités. Ils peuvent également faire l'objet d'une poursuite judiciaire et d'une condamnation pénale. L'administration fiscale, seule autorisée à déposer plainte pour fraude fiscale auprès de la Commission des infractions fiscales (CIF), ne le fait pas toujours, l'objectif étant avant tout de recouvrer les sommes dues et les pénalités. En 2015, elle a déposé 1 061 dossiers de plaintes pour fraude fiscale (contre 1 139 en 2014), dont 1 027 ont été autorisés par la CIF. Pour améliorer les sanctions pénales, plusieurs outils ont été mis en place, notamment à travers la loi de décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière⁹⁷.

Tout d'abord, un parquet autonome à compétence nationale, le Parquet national financier (voir encadré ci-dessous), a été créé pour le traitement des affaires fiscales complexes. Cette loi a également institué un délit de blanchiment de fraude fiscale permettant au Procureur de la République d'ouvrir une enquête à l'encontre d'un.e contribuable sans avoir besoin de l'avis favorable de la CIF. Elle prévoit un mécanisme de renversement de la charge de la preuve. C'est à la personne poursuivie d'établir son innocence. Un autre avantage réside dans le délai de prescription qui court désormais à compter de la date de révélation des faits. C'est ainsi qu'a pu être ouverte, en 2013, une enquête à l'encontre de Jérôme Cahuzac, ancien ministre du Budget, sur des faits datant de plus de trois ans mais dont la découverte récente interdisait la prescription. La loi a aussi renforcé les pouvoirs d'enquête et facilité la coopération internationale en matière de saisies et de confiscations.

Concernant les sanctions visant certain.e.s intermédiaires sans lesquel.le.s les mécanismes d'évitement fiscal sont difficilement mis en place, la loi permet une avancée en créant le délit de fraude fiscale en bande organisée.

⁹⁷ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

La création du Parquet national financier (PNF)

Parquet autonome à compétence nationale, le PNF est placé sous la direction du.e de la Procureur.e de la République financier et est composé de 16 magistrat.e.s spécialisé.e.s. Chaque dossier est traité en totalité par deux magistrat.e.s et un.e greffier.ère (et ce jusqu'à l'audience), du fait de la complexité des affaires analysées.

Le PNF a été créé pour « traiter des affaires complexes car les parquets de droit commun n'en ont pas le temps, occupés par les contentieux de masse », rappelle Eliane Houlette, Procureure de la République financier⁷. Il dispose d'une compétence exclusive en matière d'abus de marché et d'une compétence d'attribution conjointe avec les tribunaux de grande instance (TGI) ou les juridictions interrégionales spécialisées (JIRS) - comme en matière de terrorisme - pour un certain nombre d'infractions : les atteintes à la probité que sont la corruption, le trafic d'influence, la prise illégale d'intérêts, le pantouflage, le favoritisme, le détournement de fonds publics, lorsque les procédures apparaissent d'une grande complexité ; les infractions de corruption d'agent.e public.que étranger.ère ; les délits de fraude fiscale complexe et de fraude fiscale commise en bande organisée ; le blanchiment de l'ensemble des infractions susvisées ainsi que l'ensemble des infractions connexes.

Depuis son installation en mars 2014, 45 % des dossiers du PNF (sur les 371 affaires en cours en juillet 2016) portent sur la fraude fiscale et 365 affaires sont en cours. Aujourd'hui des difficultés subsistent au moment de déterminer si une affaire d'évitement fiscal doit être traitée par une juridiction classique ou par la juridiction nationale. Les affaires sont en effet complexes notamment du fait de la numérisation de l'économie. De plus, l'obtention d'informations de la part de l'administration fiscale de l'État source n'est ni automatique ni toujours facile. La recherche de preuves à l'étranger, alors que les qualifications de délits et peines ne sont pas harmonisées, constitue parfois un obstacle insurmontable. Le PNF a eu en charge notamment le dossier Google et le dossier des « Panama papers », tous deux révélateurs de ces difficultés. Lors de son audition, la procureure a fait état des difficultés de coopération judiciaire avec certains pays comme la Suisse, l'île Maurice ou le Qatar.

Si les résultats de cette nouvelle institution sont probants, elle manque encore de moyens suffisants pour traiter dans des délais corrects la totalité des dossiers qui lui sont adressés.

La loi Sapin II, relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, renforce les sanctions pénales. Le délai de prescription pour les infractions pénales en matière fiscale passe de trois à six ans. La majoration applicable au défaut de production de la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune lorsque des actifs ont été dissimulés à l'étranger, est portée à 40 % contre 10 % aujourd'hui. Les peines peuvent aller jusqu'à sept ans de prison notamment et deux millions d'euros d'amende, contre cinq ans et 750 000 euros actuellement, lorsque les faits ont été commis en bande organisée. Le champ de compétence de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale est étendu au blanchiment de fraude fiscale.

2. L'amélioration de la transparence

Un autre domaine ciblé par les mesures prises depuis 2013 est celui de la transparence.

La loi de séparation et de régulation des activités bancaires de juillet 2013⁹⁸ a instauré un *reporting* public pays par pays des banques et, cela, avant les autres pays de l'Union européenne qui l'ont mis en place quelques mois après. Les établissements financiers doivent donc communiquer plusieurs informations dont les noms et activités de leurs implantations, leurs chiffres d'affaires, leurs effectifs et leurs résultats avant impôt.

Cette obligation de *reporting* pays par pays a été étendue dans le cadre de l'action 13 du BEPS, dans la loi de finances de 2016 à l'ensemble des entreprises multinationales ayant un chiffre d'affaires annuel consolidé supérieur à 750 millions d'euros. Les informations sont uniquement communiquées à l'administration fiscale pour le moment. En effet, la loi Sapin II instaure la publicité de ce *reporting* sous certaines conditions (voir chapitre IV). En matière d'identification des bénéficiaires réel.le.s, la France oblige depuis 2011 la déclaration à l'administration fiscale des constituant.e.s, administrateur.rice.s et bénéficiaires de trust. La loi de décembre 2013 prévoit d'instituer un registre public des trusts (16 000 ont été recensés à ce jour). Toutefois, cette mesure a été censurée par une décision du Conseil constitutionnel en novembre 2016.

L'État français a également développé les échanges d'information avec les administrations fiscales étrangères : 125 conventions bilatérales ont été signées avec la France, et 29 accords d'échanges de renseignements conclus. Le nombre de réponses reçues a presque doublé depuis 2011, passant de 3 409 à 6 587⁹⁹ en 2015. Cependant, certaines administrations ne répondent pas dans des délais qui permettent le bon fonctionnement des enquêtes, comme l'a rappelé la DVNI ou encore Charles Duchaine, magistrat, lors de leurs auditions. Des pays comme la Suisse, Macao, Hong Kong ou encore l'Irlande tardent à envoyer leurs réponses aux demandes formulées par la justice française ou l'administration fiscale ce qui retarde considérablement les contrôles voire les saisies possibles de biens en cas de condamnation.

L'évolution de la protection des lanceur.euse.s d'alerte a été significative en 2013 et l'est d'autant plus aujourd'hui grâce à l'adoption de la loi Sapin II prévoyant leur protection contre des poursuites pénales si l'alerte est faite de bonne foi, l'interdiction de sanctions et discriminations à leur égard, ainsi que la prise en charge par le Défenseur public des frais de procès.

⁹⁸ Loi n° 2013-672 du 26 juillet 2013 de séparation et de régulation des activités bancaires, art 7.

⁹⁹ Dossier de presse – Comité National de lutte contre la fraude fiscale <http://www.economie.gouv.fr/le-comite-national-de-lutte-contre-la-fraude-2016-adopte-son-plan-triennal>.

3. L'amélioration des relations avec les contribuables

Depuis plusieurs années, l'administration fiscale française cherche à améliorer sa relation avec les contribuables. Elle publie des plans d'action en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, mais aussi des fiches récapitulatives et pédagogiques sur le contrôle fiscal, les procédures existantes et les droits et obligations du.de la contribuable¹⁰⁰. Elle met également sur son site internet une liste retraçant et expliquant les schémas considérés comme constitutifs de fraude ou d'évasion fiscale¹⁰¹. Cette initiative peut contribuer à améliorer la sécurité juridique du.de la contribuable qui peut, légitimement, se fier aux informations fournies au préalable par l'administration fiscale pour organiser sa situation. En outre, des procédures de régularisation de la situation fiscale personnelle et professionnelle sont aussi mises en place depuis quelques années. En 2009, la cellule de régularisation a été créée et est devenue en 2013 Service de traitement des déclarations rectificatives (STDR). Depuis sa création, plus de 47 000 demandes de régularisation ont été formulées et près de 19 000 dossiers traités. 26,7 milliards d'euros d'avoirs avaient été « sortis de l'ombre » au 31 décembre 2015.

En mai 2014, le ministère de l'Économie et des finances a lancé le plan d'action pour une nouvelle approche du contrôle des entreprises « *dans un esprit de confiance et de responsabilité* »¹⁰². Thierry Philipponnat, directeur de l'Institut Friedland, lors de son audition¹⁰³, a souligné la pertinence d'un tel dispositif qui permet d'apaiser les relations entre contribuables et administrations.

Pour les particulier.ère.s, des progrès concrets ont été réalisés tels que la permanence dans les centres des finances publiques assurée pendant la campagne de déclarations des revenus, le dialogue facilité par messagerie internet, y compris en cas de non-déclaration dans les délais du revenu imposable, ou encore une permanence téléphonique mis à la disposition du lundi au vendredi pour répondre aux questions que les contribuables se posent.

¹⁰⁰ Site dédié <http://www.economie.gouv.fr/dgfip/control-fiscal-t-lutte-contre-fraude>.

¹⁰¹ Carte des pratiques et montages abusifs régulièrement complétée par l'administration fiscale et accessible à partir du lien suivant : <http://www.economie.gouv.fr/dgfip/carte-des-pratiques-et-montages-abusifs>.

¹⁰² http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_7124/fichedescriptive_7124.pdf.

¹⁰³ Audition au CESE, juin 2016.

CONCLUSION

Malgré ces mesures, la lutte contre l'évitement fiscal présente encore des limites. L'imposition des bénéfices se complexifie dans un système où l'impôt est national tandis que la création de valeur se fait désormais de façon transnationale. La numérisation et la dématérialisation de l'économie offrent des opportunités aux administrations fiscales pour mieux suivre et contrôler les flux financiers. Cependant, celles-ci ne disposent pas toujours des moyens nécessaires pour contrôler des montages fiscaux de plus en plus complexes. Dans le même temps, la numérisation de l'économie est utilisée par certain.e.s acteur.rice.s pour éviter l'impôt.

Par ailleurs, la coopération entre les États reste insuffisante sur certains aspects. Le premier est le comportement ambigu de certains États, édictant des mesures drastiques, tout en tolérant des territoires considérés comme paradis fiscaux sur leur territoire (l'exemple des États-Unis et du Delaware est frappant). Ce comportement ambigu peut également être attribué à l'Union européenne, dans laquelle demeurent des territoires non-coopératifs.

Ces lacunes affaiblissent le consentement à l'impôt et la cohésion sociale, car ils créent un sentiment d'injustice chez les contribuables et donnent à penser qu'il existe un système à deux vitesses, dans lequel ceux et celles qui en ont les moyens peuvent éviter l'impôt sans risquer des sanctions appropriées, tandis que ceux et celles qui ne le peuvent pas ont l'impression de payer pour les autres.

Chapitre 4. Préconisations

Dans le prolongement des mesures engagées depuis plusieurs années, le CESE recommande aux pouvoirs publics d'amplifier les efforts en matière de lutte contre l'évitement fiscal, condition d'un meilleur consentement à l'impôt.

Pour le CESE, il s'agit d'une part de faire de la France la cheffe de file au niveau européen et international de la lutte contre l'érosion de l'assiette imposable, notamment en faisant évoluer les règles sur la fiscalité des entreprises au niveau international.

D'autre part, notre Conseil appelle à renforcer la transparence et la responsabilité des acteur.rice.s économiques en matière fiscale en impliquant notamment les acteur.rice.s de la société civile et en mettant davantage de moyens dans la lutte contre l'évitement fiscal.

Enfin, en parallèle de ces actions, le CESE appelle les pouvoirs publics à engager des actions pour renforcer la légitimité de l'impôt, contribution de chaque citoyen.ne à la collectivité.

I. AFFIRMER LA PLACE DE LA FRANCE DANS LA LUTTE CONTRE L'ÉVITEMENT FISCAL AU NIVEAU EUROPÉEN ET INTERNATIONAL

De nombreuses mesures ont été prises ces dernières années pour lutter contre l'évitement fiscal à l'échelle internationale, européenne et française, notamment dans le cadre du *BEPS*. Toutefois, des efforts restent à fournir afin de consolider les avancées en la matière. Dans cette optique, le CESE souhaite que la France joue un rôle majeur, en faisant notamment en sorte que soient adoptées les recommandations du *BEPS* à l'échelle européenne et que l'UE s'engage effectivement dans une démarche d'harmonisation fiscale de l'impôt sur les sociétés

A. Mettre en œuvre les recommandations du *BEPS* au niveau européen et poursuivre les discussions

Le plan d'action *BEPS* constitue une avancée très importante dans la lutte contre l'évitement fiscal. Plusieurs mesures ont déjà été adoptées dans le droit interne de nombreux États. Les règles de communication obligatoire d'informations entre les administrations fiscales, par exemple, ont beaucoup progressé. Néanmoins, ces recommandations restent facultatives. Le CESE demande aux pouvoirs publics d'encourager une adoption rapide des mesures *BEPS* au travers de directives européennes.

Par ailleurs, le régime des *Patent boxes*, souvent utilisé à des fins d'optimisation fiscale agressive continue de faire l'objet de mesures excessivement incitatives dans certains

pays¹⁰⁴. Il mérite d'être régulé plus étroitement à l'échelle internationale, notamment en améliorant la transparence des dispositifs.

Concernant les prix de transfert, les propositions de l'OCDE sont intéressantes mais elles nécessitent une adaptation pour les pays en voie de développement qui abritent de nombreuses entités appartenant à des groupes internationaux.

B. Repenser la notion de « paradis fiscal » et renforcer les sanctions applicables

Le concept de « paradis fiscal » reste encore aujourd'hui encore flou et tend à se confondre avec celui d'État ou territoire non coopératif (ETNC). Le risque est alors de se fonder uniquement sur la signature ou non d'accords d'échange d'informations pour caractériser ces États, critère insuffisant à identifier un paradis fiscal.

Le CESE recommande à la France de soutenir l'adoption par l'Union européenne de critères permettant d'établir une liste des juridictions fiscales non-coopératives qui soit commune aux États membres et qui englobe également les « paradis fiscaux ».

Dans le cadre du Paquet fiscal, le Conseil européen a rendu des conclusions sur l'établissement de la liste européenne des « *juridictions fiscales*¹⁰⁵ *non-coopératives* » le 8 novembre 2016. La liste européenne contiendrait le nom des « *juridictions fiscales non-coopératives* » partant de trois critères : la transparence (obtenue grâce à des accords d'échanges d'informations notamment), un régime fiscal « juste » (exempt de mesures fiscales excessivement incitatives, abolition de rescrits fiscaux préférentiels, absence de mesures de dumping fiscal) et la mise en œuvre des mesures anti-BEPS. Le CESE **recommande toutefois que cette liste de « *juridictions fiscales non-coopératives* » concerne également les pays et territoires membres de l'Union européenne**. Dès lors que le critère du régime fiscal juste ne serait pas rempli par l'un des pays membres de l'UE, celui-ci devrait pouvoir être inscrit dans cette liste dont la révision annuelle serait un encouragement à l'adoption des réformes nécessaires lui permettant de ne plus y figurer. Les affaires Apple, Google, *Luxleaks* et autres ont montré que certains États européens, par le biais de rescrits fiscaux privilégiés, se sont livrés à des pratiques constitutives de dumping fiscal.

Concernant les sanctions à appliquer à ces territoires, plusieurs idées font aujourd'hui l'objet de débats, comme celle de Gabriel Zucman¹⁰⁶ d'imposer aux échanges un tarif

¹⁰⁴ Dans ses recommandations, faute d'accord, le plan d'action BEPS propose seulement de modifier les règles relatives à la détermination des dépenses « IP » éligibles à l'imputation sur le bénéfice brut. Il y a certes « restriction » des dépenses éligibles, mais à faible mesure, suivant des termes normatifs peu clairs. En septembre 2016, l'Union européenne compte environ 12 régimes de *Patent box* en septembre 2016, avec des taux variés allant de 0 % à 15 %, le plus élevé étant prévu en France. Les pays ont jusqu'en 2021 pour adapter les règles sur les dépenses déductibles.

¹⁰⁵ La terminologie « juridiction fiscale » correspond à une interprétation littérale de l'expression communément utilisée en anglais « *Tax Jurisdiction* ». Elle renvoie à l'idée d'entité publique disposant de compétences pour créer des impôts et pour voter un régime fiscal propre à son territoire. L'idée est celle de souveraineté fiscale et permet d'inclure les instances non-étatiques/infra-étatiques dans un contexte fédéral, telle que les États fédérés par exemple (ou cantons suisses ou « *autoridades autonomas* » espagnoles, etc.).

¹⁰⁶ Gabriel Zucman, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, Le Seuil, 2013.

douanier ou encore celle relayée par différentes organisations de la société civile d'interdire à tout établissement financier de disposer de filiales dans ces paradis fiscaux.

Le CESE recommande une harmonisation des sanctions vis-à-vis des paradis fiscaux.

C. Une directive Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) ambitieuse

L'harmonisation de l'assiette imposable en matière d'impôt sur les sociétés permettrait de lutter efficacement contre la concurrence fiscale dommageable au sein l'Union européenne. **Le CESE recommande que le gouvernement français soutienne l'ensemble du projet ACCIS présenté par la Commission européenne en octobre 2016. Il propose qu'il y soit ajouté l'établissement de fourchettes de taux minimum et maximum autorisés, comme c'est déjà le cas en matière de TVA¹⁰⁷.** Il recommande par ailleurs, que soit étudié un abaissement progressif du chiffre d'affaires, filiales comprises, à partir duquel l'ACCIS deviendrait obligatoire (celui-ci est aujourd'hui de 750 millions d'euros).

Si aucun accord n'est possible à 28 au regard de l'unanimité requise en matière fiscale, **le CESE, convaincu que l'harmonisation fiscale européenne est un pilier de la relance de la construction européenne, recommande que la France soit à l'initiative d'une procédure de coopération renforcée.**

D. Renforcer les coopérations et la coordination au niveau des pays de l'Union européenne

Depuis cinq ans, la coopération entre les administrations fiscales a progressé à l'échelle internationale grâce à la conclusion de nombreux accords bilatéraux visant à l'échange d'informations sur demande ou de façon automatique. À l'échelle européenne, les directives sur la coopération dans le domaine fiscal¹⁰⁸, garantissent aujourd'hui un échange automatique des renseignements.

Toutefois, bien que l'administration fiscale soit à même aujourd'hui de recevoir ces informations, elle ne peut pas toujours les traiter par manque de moyens. **Le CESE recommande ainsi que les moyens destinés à la coopération entre les administrations fiscales des États de l'Union Européenne, soient augmentés, afin de renforcer le caractère opérationnel d'EUROFISC, réseau d'échanges d'informations.**

¹⁰⁷ L'article 209B du Code général des impôts prévoit l'imposition en France des bénéfices réalisés par une société contrôlée établie à l'étranger uniquement si elle est soumise, dans cet État, à un régime fiscal considéré comme privilégié. La même règle vaut également pour les articles 238 A et 123 bis du CGI, à titre d'exemple. La détermination du caractère dit de « privilégié » d'un régime varie d'un pays à l'autre, certains préférant une liste régulièrement révisée - l'Italie -, d'autres préférant comme la France un concept plus large.

¹⁰⁸ Directive 2011/16/UE, complétée par la directive 2014/107/UE.

E. Organiser une COP fiscale, une conférence internationale des états membres des Nations unies sur la lutte contre l'évitement fiscal

Les Nations unies ne jouent aujourd'hui qu'un rôle marginal en matière de fiscalité, comme le souligne l'avis du CESE « *La politique française de coopération internationale dans le cadre de l'agenda 2030 du développement durable* » d'octobre 2016¹⁰⁹.

Le CESE estime, comme dans son précédent avis, que seule l'enceinte des Nations unies peut offrir la portée universelle souhaitée dans le cadre d'une Convention en s'appuyant sur les travaux faits par l'OCDE. À l'image de la COP environnementale qui a permis depuis 1992 (Conférence de Rio) d'engager une discussion avec tous les États sur les questions du réchauffement climatique et d'adopter un certain nombre de mesures, **le CESE recommande, l'organisation d'une conférence des États sur la lutte contre l'évitement fiscal**. Une telle conférence permettrait d'impliquer l'ensemble des États membres des Nations unies¹¹⁰. Cette COP « fiscale » permettrait, par ailleurs, d'aborder un certain nombre de points qui n'ont pu être résolus par la mise en œuvre de *BEPS*.

Deux priorités se dégagent aujourd'hui.

Le CESE propose, d'une part, la suppression des régimes de « Patent boxes », nuisibles à la concurrence loyale lorsqu'ils facilitent l'érosion de l'assiette imposable.

Face au développement de l'économie numérique, le CESE encourage, d'autre part, l'adoption d'une convention multilatérale au niveau des pays de l'ONU, à l'image de celle proposée par le groupe d'experts du *BEPS* fin 2016¹¹¹, dans laquelle le concept d'établissement stable serait mieux adapté au monde économique actuel. Ainsi, une entreprise fournissant une prestation sur le territoire d'un État, au moyen de données issues du suivi régulier et systématique des prestations fournies aux internautes qui y sont domiciliés, serait considérée comme disposant d'un établissement stable virtuel dans ce pays dont ses bénéfices seraient donc imposables dans celui-ci.

Cette COP fiscale internationale serait aussi une enceinte adéquate pour lancer la mise en place d'un registre international qui regrouperait les liens entre les différentes entités économiques de tous les pays. Elle pourrait préfigurer une coopération internationale plus systématique et organisée entre les services publics concernés par l'évitement fiscal, coopération que le CESE souhaite développer avec des moyens spécifiques et adéquats.

¹⁰⁹ Un « Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale » a vu le jour suite à la Conférence sur le financement du développement de Monterrey en 2002. Il est aujourd'hui doté de faibles moyens. Au cours de la conférence sur le financement du développement à Addis-Abeba en juillet 2015, les pays en développement, rappelant que leurs recettes fiscales ne représentent que 10 % de leur PIB contre 30 à 40 % pour les pays de l'OCDE, ont souhaité la création d'un organisme intergouvernemental sur la fiscalité. Cette proposition a été refusée, les pays développés arguant de l'expertise et de l'avancée des travaux au sein de l'OCDE et du Forum.

¹¹⁰ Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, abrité par l'OCDE, rassemble aujourd'hui 125 pays.

¹¹¹ Voir annexe n° 8 : Recommandations et avancées du projet *BEPS* (décembre 2016).

II. ACCROÎTRE LE NIVEAU DE TRANSPARENCE ET DE RESPONSABILITÉ DES ACTEURS ÉCONOMIQUES PRIVÉS ET PUBLICS

Le CESE considère qu'un niveau élevé de transparence est indispensable pour lutter contre l'évitement fiscal. Il pourrait être obtenu en publiant des informations et en ouvrant des registres permettant d'identifier toutes les intervenantes jusqu'aux bénéficiaires finaux.

Une responsabilisation accrue des acteurs économiques privés et publics en matière fiscale est nécessaire.

A. Accroître le niveau de transparence

1. Mieux connaître les bénéficiaires effectifs par l'instauration de registres

Depuis la loi de décembre 2013, la France souhaite rendre public le registre public des trusts depuis 2013 pour franchir un pas significatif dans la lutte contre l'évasion fiscale. Le Conseil constitutionnel a toutefois rendu une décision en novembre 2016 censurant le caractère public de ce registre en ce qu'il porterait une atteinte excessive à la vie privée. Le CESE, prenant acte de cette décision propose que **l'accès au registre soit garanti en plus de l'administration fiscale, à toute personne pouvant se prévaloir d'un intérêt légitime**. L'identification des sociétés écrans offshore et des trusts serait ainsi possible à des fins d'appréciation de l'impôt dû sur les revenus et sur le capital dans l'État de résidence du propriétaire.

De plus, le CESE recommande que la France soutienne les propositions de textes actuellement en cours de discussion au sein de la Commission européenne, visant la création d'un registre des trusts au niveau européen.

2. Traçabilité bancaire des relations avec les paradis fiscaux

La création d'un registre national des bénéficiaires effectifs en tant qu'outil de lutte contre l'évitement fiscal est discutée dans nombre d'États, à l'instar de l'Allemagne. Les États-Unis ont quelque peu atteint cet objectif via les accords FATCA, grâce auxquels les contribuables voient leurs comptes détenus dans une banque ou un établissement de crédit à l'étranger faire l'objet d'une déclaration automatique d'existence auprès de l'administration fiscale américaine, par l'intermédiation des banques ou établissements de crédits¹¹².

En France, un tel registre fait encore défaut. Les contribuables qui détiennent un compte à l'étranger ou un patrimoine à l'étranger sont invités à en faire mention dans leurs déclarations de revenus annuelles. Toutefois, la démarche déclarative ne permet pas de

¹¹² En plus de la déclaration de détention d'un compte, le solde, le montant brut annuel des dividendes perçus, le montant annuel des intérêts perçus, la valeur des contrats d'assurance vie, doivent également faire l'objet de la déclaration.

saisir les revenus des contribuables de mauvaise foi. Elle ne permet pas non plus d'estimer en amont l'ampleur éventuelle des sommes concernées.

Le CESE recommande d'une part, la mise en place d'une loi FATCA à la française et que la France porte cette réflexion au niveau européen. D'autre part, il recommande de rendre obligatoire la déclaration par les banques et les établissements financiers de tous les flux ou transactions entre un compte résident sur le territoire économique français et un compte situé dans un État/territoire à fiscalité privilégiée ou un État/territoire non-coopératif.

3. Créer un répertoire des entités économiques et des liens de contrôle et de détention au sein des groupes de sociétés

Le phénomène d'évitement fiscal joue, pour une part importante, sur des chaînes comprenant souvent des sociétés écran présentes dans les paradis fiscaux. Un dispositif d'identifiant unique des intervenant.e.s sur les marchés financiers (*Global legal entity identifier system*, GLEIS) a été souhaité par le G20 en 2012 et mis en place par le règlement européen EMIR pour l'ensemble des produits dérivés depuis février 2014. **Le CESE préconise que les pouvoirs publics français agissent en faveur de la création au niveau international de répertoires des entités économiques et des liens de contrôle ou de détention existant entre les différentes entités.**

4. Améliorer le niveau de *reporting* des acteur.rice.s économiques

Le plan d'action *BEPS* propose la mise en place d'un *reporting pays par pays* qui invite les entreprises multinationales à communiquer des informations précises sur leur activité : le chiffre d'affaires, le bénéfice réalisé, le nombre de salarié.e.s, les impôts payés dans chaque territoire où elles disposent d'une implantation, afin de pouvoir vérifier si les impôts versés correspondent à leur activité économique réelle.

Dans le cadre de la recommandation n° 13 du *BEPS*, dédiée aux prix de transfert, ce *reporting* est destiné aux administrations fiscales et concerne les sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires d'au moins 750 millions d'euros par an, les fonds d'investissement étant également concernés. La France a appliqué dès la loi de finances pour 2016 cette recommandation pour les sociétés établies sur son territoire. Dans ce cadre, il a été institué l'obligation pour toute société établissant des comptes consolidés et qui réalise un chiffre d'affaires annuel, hors taxes, consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros (entre autres conditions), de fournir une déclaration comportant la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux, ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités le constituant¹¹³.

¹¹³ La déclaration doit être produite dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice par les sociétés établies en France répondant aux conditions précitées, avec les informations suivantes pour chaque État ou territoire d'implantation du groupe : (i) le chiffre d'affaires résultant des transactions intragroupe, (ii) le chiffre d'affaires résultant des transactions avec des parties indépendantes, (iii) le chiffre d'affaires total, (iv) le bénéfice ou la perte avant impôts sur les bénéfices, (v) les impôts sur les bénéfices dus, (vi) le capital social, (vii) les bénéfices non distribués à la fin de l'exercice, (viii) le nombre d'employés en équivalent temps plein, (ix) les actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie. Article 223 quinquies C du code général des impôts.

Le CESE salue cet effort de transparence de la part des sociétés. Toutefois, compte tenu de l'importance croissante prise par les prêts intra-groupes dans l'évitement fiscal, **il recommande que les informations sur les conditions de prêts intra-groupes** (montant de l'emprunt à partir duquel l'obligation de transmission est prévue, les modalités de fixation du taux et de la durée de l'emprunt, l'identité de l'entité prêteuse, la contrepartie reçue et son pays de résidence) **soient également systématiquement transmises à l'administration fiscale**, à partir d'un montant minimal à déterminer.

Dans une logique d'informations de l'ensemble des parties prenantes et dans le respect de la confidentialité prévue par la loi, **le CESE recommande que les informations spécifiques communiquées à l'administration fiscale dans le cadre du reporting pays par pays soient diffusées aux institutions représentatives du personnel en France et en Europe par société et par pays au regard de la dimension du groupe d'appartenance. Le CESE recommande d'inclure ces informations dans les documents obligatoires de la base des données économiques et sociales (BDES).**

Par ailleurs, la loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, dite loi Sapin II, prévoyait la publicité de ce *reporting*, pays par pays, dès le lendemain de l'entrée en vigueur de certaines directives européennes et au plus tard au 1^{er} janvier 2018¹¹⁴. Les sociétés réalisant un chiffre d'affaires consolidé égal ou supérieur, hors taxes, à 750 millions d'euros auraient été concernées. Le Conseil Constitutionnel a censuré cette disposition le 8 décembre 2016 considérant qu'elle portait une « atteinte disproportionnée à la liberté d'entreprendre ».

Issues d'un compromis, ce *reporting* public aurait concerné uniquement les entreprises qui détiennent plus d'une filiale au sein de l'Union européenne. Certain.e.s font observer que cette condition restrictive aurait permis à certaines multinationales de continuer à pratiquer une optimisation fiscale agressive en Europe. Ce serait par exemple le cas de McDonald's qui a évité de payer 1 milliard d'euros d'impôts entre 2009 et 2013 et ne possède qu'une seule filiale installée au Luxembourg. Hors Union européenne, cet article n'aurait imposé le *reporting* public pays par pays que si les entreprises y détiennent un nombre minimum de filiales dont le nombre sera fixé par décret.

Une partie des membres du CESE souhaite que la France s'engage à mettre en place un *reporting* public pays par pays **pour que l'ensemble des informations sur leurs activités et impôts payés dans les pays où les entreprises sont présentes ou ont un établissement stable ou une succursale, soit disponible, au lieu de la restreindre aux sociétés détenant plus d'une entité liée au sein de l'Union européenne.** C'est le cas aujourd'hui pour les banques et en partie pour les entreprises des secteurs extractifs, **s'agissant du montant des paiements relatifs aux ressources naturelles. Le commissaire européen à**

¹¹⁴ Dès l'entrée en vigueur de la directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, et au plus tard le 1^{er} janvier 2018.

la fiscalité, Pierre Moscovici, s'est d'ailleurs engagé au début de son mandat à instaurer cette obligation de reporting public pour les multinationales¹¹⁵.

D'autres membres n'y sont pas favorables et estiment que l'absence d'obligation de publicité généralisée à tous les pays risque d'aboutir à une dissymétrie d'informations pouvant entraîner une distorsion de concurrence.

Concernant le *reporting* public pays par pays, instauré en France depuis 2013, **le CESE préconise d'améliorer la communication des données pour les établissements financiers** notamment dans un format uniformisé, exploitable et disponible, conformément à la charte du G8 pour l'ouverture des données publiques, signée par la France en 2013.

5. Renforcer l'information des institutions représentatives du personnel sur la stratégie fiscale des entreprises

Les syndicats de salarié.e.s jouent un rôle non négligeable dans la lutte contre l'évitement fiscal depuis plusieurs années. La « coalition Mc Donald's », composée de syndicats, a permis de révéler les montages d'évitement fiscal de cette société. La Confédération européenne des syndicats (CES) milite depuis une vingtaine d'années pour un impôt européen sur les sociétés avec un taux minimum de 25 %¹¹⁶. Ces actions témoignent d'une volonté d'agir de la part de ces syndicats, mais aussi d'une expertise qui se développe au sein de ces organisations.

Cependant, la lutte contre l'évitement fiscal se joue également au sein des entreprises par le biais des Institutions représentatives du personnel (IRP). Des directives prévoient des droits syndicaux à l'information et à la consultation, notamment en matière de restructurations. En France, le droit à l'expertise comptable existe également. Des expert.e.s comptables sont sollicité.e.s par les représentant.e.s du personnel pour analyser les rapports comptables des entreprises, dans lesquels il.elle.s peuvent éventuellement repérer des montages fiscaux visant principalement à éviter l'impôt. Cependant, les IRP devraient davantage être informées sur l'utilisation des différents instruments susceptibles d'être utilisés pour l'évitement fiscal au sein des entreprises, ainsi que sur tous les éléments qui pourraient avoir une incidence sur l'impôt dû et acquitté.

En complément de la transmission des informations relatives au reporting pays par pays indiqué précédemment, le CESE recommande l'instauration d'une obligation d'information et/ou de consultation des institutions représentatives du personnel. Elle concerne les règles en vigueur dans leur entreprise, en matière de prix de transferts, de valorisation et de cession des brevets et marques, d'utilisation de Patents-Box, de rescrits ainsi que les informations sur les prêts internationaux intra-groupes contractés ou de coûts des différentes facturations internes (immobilière intra-groupe, les services ressources humaines et généraux).

¹¹⁵ Le projet de directive européenne actuellement en discussion vise toutes les entreprises multinationales, établies dans l'Union ou en dehors de l'Union, ayant des activités dans l'Union et un chiffre d'affaires consolidé supérieur à 750 millions d'euros. Les informations devraient être ventilées par État membre de l'Union et agrégées pour le reste du monde. Les informations à communiquer incluraient l'impôt sur les bénéfices versé et dû ainsi que d'autres informations contextuelles : la nature des activités, le chiffre d'affaires, le nombre de salarié.e.s, le résultat avant impôt.

¹¹⁶ Audition au CESE, du 6 juillet 2016.

6. Renforcer l'outil statistique pour avoir une meilleure appréhension des phénomènes

La France manque de statistiques sur l'imposition, ce qui nuit à la clarté du débat public à ce sujet. L'administration fiscale et le gouvernement doivent faire en sorte qu'un certain nombre d'informations sur les impôts acquittés par différentes catégories de contribuables puissent être publiées par le système statistique public, de façon annuelle. Les informations utiles en la matière seraient par exemple : le chiffre d'affaires, le bénéfice, le montant de l'impôt sur les sociétés acquitté par taille et catégorie avec une consolidation au niveau du groupe (notamment les charges déduites de remboursement groupe, les prix de transfert...), des informations sur les mouvements de fonds avec les centres financiers offshore ou encore les montants de crédits intra-groupe et l'exonération d'impôts (notamment les rescrits fiscaux par type de taille de contribuable).

Le phénomène de l'expatriation fiscale doit faire par ailleurs l'objet d'études précises et accessibles (nombre de contribuables concerné.e.s, type et montant d'impôts évités, conséquences sur l'économie et impacts des flux sur les bases fiscales et sur les recettes fiscales...). **Le CESE préconise qu'un rapport en ce sens soit transmis chaque année au Parlement lors du débat du projet de loi de finances.**

Le CESE demande un engagement fort du gouvernement français pour la production et la communication de telles données, tant au niveau français que de la part d'Eurostat.

B. Renforcer la responsabilité des acteur.rice.s économiques et public.que.s dans leurs comportements fiscaux

1. Élargir la Responsabilité sociale et environnementale (RSE) des entreprises aux conséquences fiscales de leurs activités et de leurs stratégies

La responsabilité sociale et environnementale (RSE) recouvre « *la responsabilité des entreprises et des organisations vis-à-vis des effets qu'elles exercent sur la société* »¹¹⁷. Le législateur français a institué depuis 2012 l'obligation pour les sociétés, cotées ou non¹¹⁸, d'un rapport annuel présentant à leur assemblée générale « *des informations sur la manière*

¹¹⁷ Communication de la Commission européenne, 2011. « *Pour assumer cette responsabilité, il faut au préalable que les entreprises respectent la législation en vigueur et les conventions collectives conclues entre partenaires sociaux* ». « *Afin de s'acquitter pleinement de leur responsabilité sociale, il convient que les entreprises aient engagé, en collaboration étroite avec leurs parties prenantes, un processus destiné à intégrer les préoccupations en matière sociale, environnementale, éthique, de droits de l'Homme et de consommateurs dans leurs activités commerciales et leur stratégie de base* ».

¹¹⁸ Selon l'article L. 225-102-1 du Code de commerce, sont concernées : les sociétés anonymes (SA), les sociétés en commandite par actions (SCA) et les sociétés européennes (SE) dont les titres d'actions ou obligations sont admis aux négociations sur un marché réglementé; les autres SA, SCA et SE dont le total de bilan ou le chiffre d'affaires et le nombre de salarié.e.s dépassent certains seuils; d'autres formes d'entités comme les mutuelles d'assurance, les coopératives agricoles, les établissements de crédit.

dont la société prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité ainsi que sur les engagements sociétaux en faveur du développement durable et en faveur de la lutte contre les discriminations et la promotion des diversités »¹¹⁹.

Or, une étude menée en 2011 par deux professeurs de l'ESSEC sur les rapports RSE d'entreprises dans trois pays (France, États-Unis et Brésil), révèle qu'il n'y avait aucun usage du mot *impôt* et *fiscalité* dans ces derniers¹²⁰.

Pour le CESE, les pratiques fiscales d'entreprises font partie de la RSE car elles impactent les fonctions régaliennes de l'État, dont celles de la redistribution, et contribuent à la cohésion sociale. L'impôt ne doit pas être perçu comme une simple charge déductible.

Certains mécanismes d'évitement fiscal peuvent, en plus d'un impact sur les finances publiques, avoir des conséquences concrètes en termes d'activités et donc d'emplois mais aussi sur la réputation de l'entreprise. Comme le rappelait Thierry Philipponnat, dans son audition, « *respecter la règle fiscale dans sa lettre est une évidence, mais il s'agit aussi de respecter la règle dans son esprit. Il y a un devoir social à comprendre qu'on vit dans une société et qu'on a tous intérêt à ce que cette société soit pérenne* »¹²¹. Des propos qui rejoignent les principes directeurs définis par l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales.¹²²

Le CESE recommande d'inclure un volet fiscal dans l'obligation de reporting financier des entreprises. Aujourd'hui, les entreprises ont déjà l'obligation d'établir un rapport de gestion intégrant les comptes financiers. Le CESE estime qu'il serait opportun d'établir un volet dédié à l'accomplissement des obligations fiscales que supporte l'entreprise, respectant des principes harmonisés, au même titre que les sociétés respectent le plan comptable. Le CESE recommande d'inclure le reporting financier comprenant ce volet fiscal dans les documents obligatoires de la base des données économiques et sociales à destination des institutions représentatives du personnel françaises et européennes, quand elle existe.

Le CESE encourage, par ailleurs, les actions développées aujourd'hui par des entreprises, quel que soit leur taille, pour mieux informer leurs client.e.s et les parties prenantes sur leurs stratégies fiscales et sur leurs engagements pour adapter leur politique fiscale à la réalité de leurs opérations économiques.

Le CESE recommande par ailleurs que les agences de notation extra-financières qui évaluent et notent les entreprises au regard de leurs pratiques sociales et

¹¹⁹ Article L. 225-102-1 du code du commerce.

¹²⁰ Adrian Zicari et Cécile Renouard, « *The forgotten issue in CSR. Why corporate tax issues are virtually absent in the CSR debate* ».

¹²¹ Entretien du rapporteur avec Monsieur Philipponnat, directeur de l'Institut Friedland, juillet 2016.

¹²² Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales – Chapitre XI sur la fiscalité : « *Il est important que les entreprises contribuent aux finances publiques des pays d'accueil en acquittant avec ponctualité les impôts dont elles sont redevables. En particulier, les entreprises devraient se conformer à la lettre comme à l'esprit des lois et règlements fiscaux des pays où elles opèrent. Respecter l'esprit de la loi signifie comprendre et suivre l'intention du législateur. Cette interprétation ne signifie pas qu'une entreprise doive acquitter un impôt supérieur au montant prévu par la loi. La discipline fiscale implique notamment de communiquer en temps voulu aux autorités compétentes les informations prescrites ou nécessaires à la détermination correcte des impôts dont sont passibles leurs activités et de se conformer dans leurs pratiques de prix de transfert au principe de pleine concurrence* ».

environnementales, intègrent davantage celles liées à la fiscalité. Ces évaluations pourraient se décliner dans les labellisations de fonds ISR (Investissement socialement responsables) ce qui augmenterait l'impact des notations auprès des investisseurs les plus sensibles à la RSE, notamment les gestionnaires de fonds issus de l'épargne salariale.

2. Assurer la protection des lanceurs d'alerte

Comme l'a mentionné Daniel Lebègue, Président de Transparency International, lors de son audition, *« les lanceurs d'alerte ont contribué, ces 50 dernières années, à une meilleure information des citoyens et ont permis de prévenir des scandales (...). Pourtant, comme en témoignent de nombreux exemples dans l'actualité, ils restent la cible d'intimidations, de menaces et de représailles : licenciement, procès en diffamation, harcèlement... »*.

Le CESE salue les avancées adoptées dans le cadre de la loi Sapin II qui définit les lanceur.euse.s d'alerte et garantit leur protection contre toute forme de représailles. La loi prévoit également l'indemnisation des dommages et prise en charge des frais de procédure, l'aménagement de la charge de la preuve, la garantie de la confidentialité ainsi que la possibilité de conserver l'anonymat. Enfin, conformément à la recommandation du Conseil d'État, la loi Sapin II confie la protection des lanceur.euse.s d'alerte au Défenseur des droits.

Le CESE estime par conséquent nécessaire que cette institution puisse disposer de moyens humains et matériels pour assurer cette nouvelle mission. Il préconise, par ailleurs, que les institutions représentatives du personnel puissent aussi jouer un rôle dans le recueil de l'alerte effectuée par un.e salarié.e.

Le CESE recommande enfin que la France joue un rôle actif dans la définition du statut des lanceur.euse.s d'alerte au niveau européen, à l'instar de ce qui vient d'être mis en place dans notre pays.

3. Encourager les acteur.rice.s économiques ayant des comportements fiscalement responsable

Si les pouvoirs publics imposent à des entreprises le respect de leurs obligations fiscales, l'État et les collectivités locales ont également une responsabilité en la matière en tant qu'agents économiques.

Ainsi, le CESE recommande que l'État intègre comme critère pour sa politique de participation actionnariale les comportements fiscalement responsables des entreprises.

Par ailleurs, comme le préconise le député Pierre Alain Muet, **le CESE estime souhaitable que lors des contrôles que la Cour des Comptes opère sur la gestion des entreprises publiques, elle inclut dans son rapport un développement spécifique sur la stratégie fiscale de ces dernières.**

Enfin, **le CESE recommande qu'une réflexion soit menée pour que dans le cadre du choix des attributaires de marchés publics et dans l'établissement de relations avec des partenaires financiers et bancaires de l'État et des collectivités locales, un critère de respect des obligations fiscales soit ajouté.** Lorsque l'activité de l'entreprise

considérée s'étend à l'étranger, celui-ci pourrait impliquer une information sur le chiffre d'affaires et les modalités d'exercice qui y sont réalisés ainsi que sur le montant d'impôt correspondant payé.

Une démarche similaire pourrait être engagée pour conditionner l'accès à des financements publics, provenant d'institutions publiques françaises (Banque publique d'investissement, Agence française de développement, Caisse des dépôts et consignations), et européennes (Banque européenne d'investissement, Banque centrale européenne).

III. RENFORCER LES MOYENS DE LUTTE CONTRE L'ÉVITEMENT FISCAL EN FRANCE

Le CESE souligne la nécessité de renforcer les moyens de lutte contre l'évitement fiscal, étant toutefois entendu qu'il ne s'agit pas à ce niveau de se focaliser sur le Code général des impôts et les mesures que celui-ci prévoit pour sanctionner l'évitement fiscal. En effet, les dispositifs juridiques anti-évasion fiscale paraissent suffisamment nombreux. En revanche, le CESE considère que l'administration fiscale manque de moyens en termes d'effectifs et de budget de fonctionnement pour lutter plus efficacement contre l'évitement fiscal.

A. Renforcer les moyens d'action de la puissance publique

Les suppressions de postes au sein de l'administration fiscale ont été importantes ces dernières années même si le travail de l'administration a pu être facilité par la dématérialisation d'un certain nombre de déclarations. 3100 emplois en équivalent temps plein ont été supprimés dans les services de contrôle de la DGFIP depuis 2010 sur un total de plus de 35 000 suppressions d'emplois intervenues depuis 2002¹²³. En 2015 à la DGFIP, 10 193 équivalents temps plein travaillés (CTPT) étaient affectés au contrôle fiscal dans son ensemble¹²⁴. À titre d'exemple, le service de traitement des déclarations rectificatives, cellule créée par le ministère pour la régularisation de comptes détenus à l'étranger, a reçu depuis deux ans 47 000 dossiers mais n'a pu en traiter que 19 000 au 31 août 2016, faute d'effectifs. Lors de son déplacement à la DVNI, le CESE a pu également se rendre compte de la réalité du contrôle dans les grandes entreprises et de la faiblesse des effectifs d'inspecteur.rice.s. En 2013, le rapport du sénateur Bocquet dénonçait déjà le fait que moins de 1 % des effectifs de la DGFIP étaient affectés au contrôle fiscal des grandes entreprises.

Dans le contexte de lutte contre l'évitement fiscal et du développement de la numérisation de l'économie, **le CESE recommande de ne pas poursuivre les suppressions de postes et de renforcer les moyens techniques (logiciels, ordinateurs permettant d'analyser d'importantes masses de données *big data*) et humains au sein de l'administration fiscale et notamment ceux alloués aux différents organes d'enquête**

¹²³ Source syndicat Solidaires Finances publiques.

¹²⁴ Rapport spécial de la Commission des finances du Sénat, missions « Gestion des finances publiques et des ressources humaines » (et articles 57 à 57 quater) et « Crédits non répartis » et CAS « Gestion du patrimoine immobilier de l'État », MM. Michel Bouvard et Thierry Carcenac, novembre 2015.

que sont l'OCLCIFI¹²⁵, dont la BNRDF et les services de la douane judiciaire. Le Parquet national financier¹²⁶ doit lui atteindre le nombre de magistrat.e.s qui lui a été affecté à sa création¹²⁷. Le CESE considère que le budget formation doit être considéré comme un investissement et non comme un coût de fonctionnement et un pourcentage prédéfini de la masse salariale des administrations concernées.

Par ailleurs, le CESE souligne la nécessité de veiller au maintien, de manière continue, tout au long de l'année, d'un service de proximité d'accueil et de conseil dans les centres des finances publiques répartis sur l'ensemble du territoire afin d'assurer ces missions d'informations nécessaires pour les contribuables.

B. AMELIORER LES OUTILS DE PREVENTION DE L'EVITEMENT FISCAL

1. Lutter contre les carrousels de TVA

Les fraudes « carrousel » permettent, à des sociétés éphémères, voire à des sociétés écrans, d'abuser du système communautaire de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), fondé sur le principe de destination. Elles se traduisent pour les budgets des États membres par une perte de recettes et sont susceptibles de fausser les règles de concurrence en permettant de diminuer artificiellement le prix de vente d'un bien. Leur éradication favoriserait donc la modernisation de la vie économique en protégeant les entreprises loyales contre une concurrence destructrice et en leur assurant une meilleure sécurité juridique.

Un certain nombre de mesures a déjà été pris par l'État français dans cette voie. Le CESE propose de les renforcer reprenant la préconisation formulée par Marc Wolf, ancien directeur adjoint de la direction générale des impôts¹²⁸, qui consisterait à **mettre en place une procédure permettant aux client.e.s déducteur.ice.s de la TVA de télé-déclarer en temps réel leurs gros achats importants de biens**. En tenant compte de regroupement de lots sur une certaine période, une telle procédure pourrait utilement être assortie de nouvelles dispositions législatives et réglementaires permettant de déclencher immédiatement le contrôle, ce qui n'est pas possible aujourd'hui. Celle-ci se limiterait au montant de l'opération et au numéro d'enregistrement du/de la fournisseur.e, assortie d'une souplesse maximale sur les conditions de mise en œuvre. L'obligation se bornant aux transactions dont le montant excède 863 000 €, elle ne viserait en pratique qu'une petite minorité de grandes entreprises. Ce dispositif permettrait à l'administration fiscale de repérer les livraisons

¹²⁵ L'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLCIFI), créé en 2013 comprend 83 personnes dont 72 enquêteur.ice.s parmi lesquelles 40 agent.e.s composent la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) composée à parité d'officier.ère.s de police judiciaire et d'administrateur.ice.s fiscaux.ales judiciaires. Il a depuis perdu près de 10 % de ses effectifs. Cet office se voit pourtant confier chaque année deux fois plus d'enquêtes.

¹²⁶ Le Parquet national financier (PNF) fait face à d'importants problèmes de personnel. Sur les 22 magistrat.e.s au parquet et 10 juges d'instruction qui devaient lui être affecté.e.s lors de sa création en 2014, seuls 15 l'ont été. À titre d'exemple, la perquisition menée chez Google en mai 2016 avait nécessité l'implication pendant 6 mois de l'ensemble des inspecteur.ice.s de l'OCLCIFI et de 6 membres du PNF.

¹²⁷ En comparaison, le *Serious Fraud Office* au Royaume Uni dispose de 480 personnes.

¹²⁸ Audition Marc Wolf, au CESE, le 16 juin 2016.

exceptionnelles réalisées par des intermédiaires douteux.euses. Aussitôt alerté, le service local compétent serait donc en mesure de s'assurer du comportement des fournisseur.e.s susceptibles de disparaître avec la TVA facturée. Ainsi, le reversement de la taxe au Trésor public sera parfaitement sécurisé. Plusieurs exemples européens, notamment en Espagne et au Portugal où de telles procédures sont déjà opérationnelles, démontrent que ces solutions de recouplement s'intègrent aisément dans le système de gestion des opérateurs.

2. Rendre obligatoire la communication de documents dématérialisés

Depuis 2012, les contribuables qui tiennent une comptabilité informatisée doivent la mettre à la disposition du/de la vérificateur.ice sous forme dématérialisée. Toutefois, afin de faciliter le contrôle fiscal, **le CESE propose que cette obligation soit étendue à toute la documentation permettant de justifier le résultat imposable de l'entité contrôlée.** La charge étant lourde pour le/la contribuable, le CESE recommande néanmoins que cette modalité soit appliquée par les grandes entreprises, en fonction du chiffre d'affaires. Cela pourrait par exemple initialement être mis en place pour les entreprises qui relèvent de la DVNI. En aucun cas, cette mesure devrait remettre en cause le contrôle sur place.

3. Prévenir les montages fiscalement agressifs

Un certain nombre de mécanismes d'évitement fiscaux sont le fruit de montages ou schémas d'optimisation qui peuvent être réalisés par des intermédiaires ou par les contribuables eux-mêmes.

Certains pays, comme le Royaume Uni et les États-Unis, ont mis en place une procédure obligatoire de déclaration de ces montages. Un rapport de l'OCDE en 2011 sur la législation anglaise fait état des bons résultats obtenus par ce dispositif : près de 3 000 schémas ont été communiqués donnant lieu à 49 mesures anti-évasion qui auraient permis de réduire de 12 milliards de livres sterling, les possibilités d'évasion.¹²⁹

En 2006, le gouvernement français avait proposé un projet similaire dans la loi de finances, avant de l'abandonner. Plusieurs rapports parlementaires ont depuis lors demandé une obligation de déclaration. Le Conseil constitutionnel a censuré un amendement de la loi de finances de 2013 allant dans ce sens, au motif, notamment, qu'il risquait de reporter sur l'administration fiscale le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par l'article 34 de la Constitution qu'à la loi. Le Conseil constitutionnel a considéré comme trop générale et imprécise la notion de « schéma d'optimisation fiscale » telle qu'elle était définie dans l'amendement déclaré contraire à la Constitution.

Au regard de cette décision, le CESE préconise que soit étudiée une définition des montages fiscalement agressifs afin de les soumettre à l'agrément préalable

¹²⁹ OCDE, Lutter contre la planification fiscale agressive par l'amélioration de la transparence et de la communication de renseignements, 2011. Par ailleurs, le Royaume Uni a annoncé en août 2016 via le HMRC (*Her Majesty's Revenue and Customs*), la direction des impôts britannique, vouloir renforcer les sanctions contre tous ceux et toutes celles qui « *rendent possible ou utilisent des systèmes d'évasion fiscale* ». La principale mesure consisterait à leur infliger une amende équivalente au montant de la somme qui a échappé au fisc.

de l'administration fiscale¹³⁰. Afin de garantir la stricte proportionnalité de la mesure d'agrément, la définition des montages fiscalement agressifs pourrait se rapprocher de celle de l'article 6 (clause anti abus générale) de la directive du 19 juillet 2016. La procédure d'agrément pourrait aboutir soit à un agrément explicite, soit à un refus d'agrément, explicite ou implicite. Le refus d'agrément serait susceptible de recours pour excès de pouvoir. Le non-respect des conditions de l'agrément entraînerait son retrait.

4. Améliorer les relations entre le.la contribuable et l'administration fiscale

Un environnement fiscal complexe impacte aussi la nature et les qualités des rapports entre le.la contribuable et l'administration fiscale. Cette complexité accroît les risques d'erreurs et donc de redressements. Du fait d'une mauvaise compréhension ou de la méconnaissance d'une nouvelle mesure, les contribuables sont parfois dans « *l'erreur de bonne foi* ». Les défaillances et les zones d'ombres des textes peuvent être, en outre, utilisées par des contribuables malintentionné.e.s pour réduire anormalement leur impôt.

L'OCDE a lancé un plan d'action et a publié en 2013 un rapport sur les relations entre le.la contribuable et l'administration fiscale afin de promouvoir une relation de coopération.

En 2013, le gouvernement français s'est inscrit dans cette démarche en mettant en place un plan d'action à l'attention des entreprises dont l'objectif est de restaurer un climat serein de confiance et de stabilité fiscale. Dans ce cadre, une nouvelle disposition a fait l'objet d'une proposition aux entreprises volontaires. Elle repose sur quelques principes clés, notamment sur la transparence dans la transmission des informations : l'administration accompagne l'entreprise pendant le processus conduisant à la déclaration d'impôt et valide l'exercice, de façon informelle, dans un délai raisonnable suivant sa clôture. **Le CESE demande une évaluation de ce dispositif afin de rechercher des pistes d'amélioration susceptibles d'aboutir à une augmentation du nombre d'entreprises volontaires, dans l'intérêt des entreprises comme de l'administration.**

5. Communiquer davantage sur les données relatives à la lutte contre l'évitement fiscal

Il est encore aujourd'hui difficile d'évaluer l'efficacité de la lutte contre l'évitement fiscal. L'administration fournit certes dans le rapport annuel d'activités de la DGFIP des données retraçant l'ensemble de son action avec les résultats obtenus mais l'annexe « Voies et moyens » de chaque projet de loi de finances comporte encore une présentation partielle des résultats du contrôle fiscal.

¹³⁰ Sur la notion d'agrément fiscal : voir annexe n° 9 : Glossaire, p. 130.

Seuls les contrôles fiscaux menés par la DGFIP y sont ainsi mentionnés, à l'exclusion de ceux conduits par la DGDDI sur les impôts et taxes dont elle assure le recouvrement¹³¹. Les informations sur les droits rappelés et sur les recouvrements sont de plus très imprécises : la ventilation par impôt des droits rappelés ou les résultats des contrôles réprimant les fraudes les plus graves n'y figurent pas. Les données sur le recouvrement sont très parcellaires. Aucune ventilation par impôt ou en fonction de la gravité de la fraude n'est disponible et aucune information sur le taux de recouvrement des créances du contrôle sur pièces n'est fournie.

Le CESE recommande donc que soient publiées, aux annexes des projets de loi de finances, une information complète sur les résultats des contrôles fiscaux (droits rappelés, montants recouvrés, taux de recouvrement) ainsi qu'une évaluation des mesures législatives prises en matière de lutte contre l'évitement. Elles doivent être complétées par des informations précises sur la coopération internationale en matière d'évitement fiscal (nombre de requêtes d'échanges d'informations, de réponses ou non réponses reçus par les pays...). Le CESE s'étonne ainsi de la non publication régulière (dernière publication en 2014) du rapport annuel du gouvernement portant sur le réseau conventionnel de la France en matière d'échanges de renseignements, prévu pourtant en annexe du projet de loi de finances.

C. Renforcer la lutte contre la fraude fiscale en matière pénale

Plusieurs éléments récents témoignent d'une plus grande « judiciarisation » pénale de la lutte contre la fraude fiscale : création de la BNDRF, du délit de blanchiment de fraude fiscale, extension des circonstances aggravantes au délit de fraude fiscale, introduction de la notion de bande organisée dans le droit fiscal, alourdissement de certaines peines (non déclaration de trust par exemple) ou encore création des juridictions inter-régionales spécialisées (JIRS) possédant une expérience en matière de lutte contre la criminalité organisée et la délinquance financière dans des affaires présentant une grande complexité. Toutefois, des mesures complémentaires peuvent être proposées.

1. Réfléchir à une plus grande autonomie de la justice en matière de poursuite pour fraude fiscale

La Cour des Comptes, dans son référé du 1^{er} août 2013 sur les services de l'État et la lutte contre la fraude fiscale pointait l'exception de notre pays où seule l'administration fiscale peut engager des poursuites pénales pour fraude fiscale, seul délit que les parquets ne peuvent poursuivre de façon autonome. Pour la Cour, cette situation « *est aujourd'hui préjudiciable* » à l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale. C'est en effet, le ministère du

¹³¹ De plus, les informations sur les droits rappelés et sur les recouvrements sont très imprécises : la ventilation par impôt des droits rappelés ou les résultats des contrôles réprimant les fraudes les plus graves n'y figurent pas. Les données sur le recouvrement sont très parcellaires. Aucune ventilation par impôt ou en fonction de la gravité de la fraude n'est disponible et aucune information sur le taux de recouvrement des créances du contrôle sur pièces n'est fournie.

budget qui, seul, peut engager des poursuites pénales en la matière, après avis conforme de la Commission des infractions fiscales (CIF). Plus de 1 000 dossiers par an sont soumis à la CIF qui émet un avis favorable pour transmission d'une plainte auprès du Procureur de la République dans 95 % des cas. Le gouvernement a répondu à la Cour des comptes en précisant que l'engagement de poursuites pour blanchiment de fraude fiscale, délit créé en décembre 2013, à l'initiative des parquets, répond au développement des schémas de fraude fiscales, et permet les poursuites notamment à l'encontre des établissements bancaires, et des intermédiaires apportant leur concours à la fraude fiscale de leurs client.e.s.

Par ailleurs, lors de son audition, la Procureure nationale financier a, par ailleurs, recommandé qu'un magistrat de l'ordre judiciaire (par exemple le PNF) soit associé à la prise de décision par l'administration fiscale de transmettre ou non un dossier à la CIF pour diversifier les types d'infractions faisant l'objet de propositions de poursuites correctionnelles.

Le CESE estime que les parquets doivent utiliser au maximum la poursuite pour blanchiment et saisir la BNRf en cas de doute de fraude fiscale. En outre, une réflexion devrait être engagée sur les risques et opportunités d'une poursuite sans plainte préalable de l'administration fiscale, pour certaines fraudes.

Le CESE souhaite qu'une plus grande transparence soit donnée aux travaux de la CIF, en rendant publics notamment dans son rapport annuel les critères de conformité retenus pour donner lieu à poursuite pénale.

Toutefois, au-delà de la modification juridique nécessaire, **l'application effective de cette évolution est conditionnée à la présence sur tout le territoire de magistrat.e.s formé.e.s pour travailler en lien avec l'administration fiscale.** Celle-ci doit conserver ses prérogatives en matière de contrôle fiscal (détecter la fraude, procéder aux rappels de l'impôt éludé et appliquer des sanctions fiscales selon le principe d'une « riposte graduée » allant des sanctions fiscales aux sanctions pénales). Une collaboration renforcée entre les services judiciaires et l'administration fiscale permettrait une meilleure appropriation par les juges des dossiers de fraude fiscale. **Le CESE recommande l'élargissement de l'éventail et de la diversification des sanctions en matière d'évitement fiscal associé à une meilleure visibilité et effectivité des peines.**

2. Faire évoluer la notion d'abus de droit

Les conditions permettant à l'administration fiscale d'engager un redressement sur le fondement de l'abus de droit, sont nombreuses et restrictives. Il s'agit à la fois de prouver que le contribuable a sciemment dissimulé, c'est-à-dire consciemment détourné l'intention du législateur, et de démontrer qu'il l'a fait dans l'unique but de réduire son imposition.

Cette condition de l'intention « *exclusivement* » frauduleuse de l'abus de droit rend son application parfois complexe. Par exemple, l'administration fiscale, lorsqu'elle procède à des redressements sur le fondement de l'abus de droit, doit démontrer que la réorganisation ou la délocalisation mise en œuvre par l'entreprise, a pour unique motif d'échapper à l'impôt. Pour une entreprise qui délocalise dans un territoire à fiscalité privilégiée, il peut être aisé de d'invoquer un autre élément et de faire ainsi obstacle à l'application de l'abus de droit.

Suite au rapport parlementaire de Pierre Alain Muet en 2013, le législateur avait proposé de modifier la portée de l'article L.64 du Livre des procédures fiscales en précisant que les actes constitutifs d'un abus de droit ont « *principalement* » et non plus « *exclusivement* » pour but d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que le contribuable aurait normalement supportées.

Dans sa décision du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel a censuré cette proposition considérant « *qu'une telle modification de la définition de l'acte constitutif d'un abus de droit aurait pour effet de conférer une importante marge d'appréciation à l'administration fiscale* ».

Le CESE souhaite qu'une réflexion soit menée pour examiner la possibilité d'une évolution du droit français, sur la notion d'abus de droit au regard de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Cette réflexion devra porter en même temps sur la graduation des sanctions applicables.

IV. RENFORCER LA LÉGITIMITÉ DE L'IMPÔT POUR LUTTER CONTRE L'ÉVITEMENT FISCAL

La lutte contre l'évitement fiscal renvoie au concept de justice fiscale qui devrait s'appuyer sur un impôt « *plus démocratique* », ce qui requiert sans doute la simplification de ses règles et la conviction partagée que chacun.e y participe de manière équitable.

A. Améliorer la pédagogie de l'impôt

L'impôt qui est au centre du débat démocratique, mérite d'être davantage expliqué à la population, grâce à des outils adaptés. **Les campagnes de déclarations de revenus doivent ainsi devenir un temps fort de la vie démocratique en étant perçues comme des actions citoyennes**, conformément aux articles 13 et 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. La pédagogie de l'impôt est une nécessité civique.

Le CESE salue le travail réalisé par l'administration fiscale avec le dessinateur Martin Widberg lors de la campagne sur l'impôt sur le revenu 2016¹³². Cet effort pédagogique doit être amplifié en utilisant plusieurs canaux : le numérique, les services de proximité et le système éducatif.

Le CESE recommande qu'une campagne pédagogique sur l'utilité de l'impôt et sur les risques encourus en cas d'évitement, soit conduite à différents niveaux. Pour les contribuables particulier.ère.s, elle pourrait prendre exemple sur les campagnes pédagogiques réalisées sur les comportements inciviques ou la fraude dans les transports en commun ; pour les entreprises, elles restent à inventer.

Par ailleurs, à l'ère de la dématérialisation des démarches administratives, le site Internet « impots.gouv.fr » constitue désormais un outil central dans la relation reliant l'administration

¹³² <http://proxy-pubminefi.diffusion.finances.gouv.fr/pub/document/18/20761.pdf>.

fiscale aux contribuables. Ainsi, plus de 18 millions de contribuables, soit 49 % des foyers fiscaux ont déclaré leurs revenus en ligne cette année¹³³.

Ce portail constitue un outil efficace d'information pour les contribuables. Plusieurs types d'éléments sont disponibles en ligne : explication des démarches à suivre, données statistiques, rapport sur les services fiscaux et le recouvrement de l'impôt. **Le CESE propose de développer ce levier de communication pour expliquer le rôle de l'impôt dans le maintien de la cohésion sociale, dans la réduction des inégalités et dans le soutien à l'activité économique, grâce notamment à de courtes vidéos (qui ont fait leurs preuves dans d'autres pays). Si nos représentant.e.s parlementaires ont une vision de l'utilisation des impôts et taxes collectés, les contribuables ont peu accès à cette information et devraient être davantage informé.e.s. Le CESE recommande une présentation sur le site Internet de l'administration fiscale de l'utilisation de la contribution publique et préconise la publication annuelle des chiffres commentés de manière pédagogique, de l'emploi des recettes publiques.**

En plus de ces efforts de communication, portés par l'administration fiscale, il est de la responsabilité de tou.te.s les décideur.euse.s politiques de tenir un discours positif sur le sens de l'impôt et ses fonctions.

Enfin, cet effort pédagogique pourrait également concerner l'enseignement du droit fiscal. **Il paraît en effet souhaitable que l'administration fiscale renforce son implication dans la formation des futur.e.s fiscalistes qui exerceront en entreprise ou en qualité de conseils. Le ministère chargé du Budget devrait davantage être associé à l'élaboration des programmes universitaires d'enseignement du droit fiscal. De même, les partenaires sociaux doivent être appelés à intervenir dans les cursus de formation des futur.e.s fiscalistes.** Une formation aux aspects budgétaires, sociaux et sociétaux de la fiscalité, plus largement à la dimension citoyenne de l'impôt, apparaît comme le complément indispensable à la formation en droit fiscal substantiel ou procédural.

B. Vers un système fiscal plus compréhensible par chacun.e

Le CESE rappelle qu'en 2005 puis en 2014, il avait déjà formulé un certain nombre de recommandations visant à rendre le système fiscal français à la fois plus juste pour l'ensemble des acteur.rice.s économiques, et plus stable. Notre assemblée avait ainsi préconisé *« d'œuvrer pour une plus grande justice fiscale pour les ménages comme pour les entreprises. Un rééquilibrage de la fiscalité doit être opéré au profit de l'impôt progressif en abaissant en contrepartie le poids de la fiscalité indirecte »*¹³⁴.

Notre assemblée réaffirme les préconisations du rapport sur l'état de la France 2014, toujours d'actualité, en appelant les pouvoirs publics à engager une réforme de notre système fiscal.

¹³³ <http://www.economie.gouv.fr/campagne-2016-dimpot-sur-revenu-23-declarants-en-ligne>.

¹³⁴ Hélène Fauvel, *Rapport annuel sur l'état de la France*, avis du CESE, 2014.

Agriculture

Les conditions d'élaboration de cet avis n'ont pas été satisfaisantes ; ces difficultés peuvent expliquer, en partie, nos regrets face à l'avis présenté.

Notre assemblée était le lieu idéal pour débattre du consentement à l'impôt, de l'égalité des citoyens devant les charges publiques et du lien avec la cohésion sociale. Mais dès le début, nos travaux ont pris une orientation qui nous a semblé très engagée et subjective. Nous avons ressenti un parti-pris à l'encontre de contribuables présumés fraudeurs.

Nous regrettons que de nombreux points n'aient pas été abordés ou si peu : la construction du budget de l'État, la détermination des charges publiques, les difficultés d'équilibre de notre système de protection sociale, l'évolution du consentement à l'impôt, ou encore l'efficacité des niches fiscales.

Il faut rappeler ici que les « niches fiscales » ne sont pas mises en place pour que certains évitent l'impôt ; elles sont l'instrument d'une politique. Et c'est au vu des résultats attendus de cette politique qu'il faut juger de la pertinence d'une « niche ».

Nous n'avons pas non plus traité de la complexité de la législation fiscale qui ne peut pas se résumer à l'abondance de la jurisprudence ni à l'épaisseur du Code général des impôts. La complexité fiscale pour un petit entrepreneur c'est de savoir quel formulaire remplir, ce qu'il faut déduire, ce qu'il faut déclarer. Il faut aussi savoir si certains dispositifs fiscaux sont toujours applicables ou s'ils ne le sont plus. Cette législation fiscale fluctuante est d'ailleurs une difficulté pour les investisseurs et les entrepreneurs.

Nous aurions pu nous pencher sur le taux de fraude pour chaque type d'imposition pour ensuite proposer des ajustements.

Nous aurions pu élaborer un avis plus positif et non pas un avis qui renforce le sentiment d'injustice, justement dénoncé dans l'avis.

Pour le groupe de l'agriculture, cet avis n'a pas traité le sujet de la cohésion sociale par l'impôt. Or, ce devait être le cœur de notre réflexion. Il s'agit d'un avis, exhaustif et très documenté, sur les différentes techniques d'évitement fiscal. L'actualité de ces derniers jours lui donne, il est vrai, un écho particulier.

En raison des diverses réserves exprimées, le groupe de l'agriculture s'est abstenu.

Artisanat

L'évitement fiscal a des conséquences préjudiciables non seulement pour les États qui y sont confrontés, du fait de l'érosion des recettes publiques, mais aussi pour les contribuables qui s'acquittent pleinement de leurs impôts.

Dès lors, il est nécessaire de lutter résolument contre ce phénomène qui a pris de l'ampleur au fil du temps en s'appuyant sur la mondialisation puis la numérisation de l'économie.

Pour le groupe de l'artisanat, relever ce défi implique de s'attaquer aux diverses failles des législations qui permettent aux pratiques d'évitement de prospérer.

Au niveau transnational, tout d'abord.

Il apparaît désormais clairement que la concurrence entre États basée sur l'attractivité fiscale, source de dumping en ce domaine, a encouragé des entreprises multinationales à délocaliser artificiellement leurs bénéfices dans les pays offrant une fiscalité faible.

La digitalisation de l'économie est venue amplifier ce phénomène, en permettant aux entreprises de ce secteur de déconnecter les lieux où leurs bénéfices sont déclarés de ceux où se créent leur valeur ajoutée.

Face à ces situations qui dépassent largement le périmètre national, il est indispensable de consolider les avancées qui ont pu s'opérer ces dernières années, et la France doit user de toute son influence pour que soient construites les réponses juridiques adaptées et que soit renforcée la coopération entre les États dans la lutte contre l'érosion fiscale.

Il nous semble également nécessaire de donner enfin corps à l'objectif d'une harmonisation européenne concernant l'impôt sur les sociétés.

Au niveau national, poursuivre la lutte contre l'évitement fiscal nécessite de se confronter à ses causes.

On doit donc s'interroger sur le fonctionnement de notre système fiscal dont la complexité et l'instabilité sont avérées.

De telles caractéristiques viennent en effet alimenter l'évitement fiscal. D'une part, en permettant des montages s'appuyant sur des dispositifs dérogatoires susceptibles d'être détournés à des fins exclusives de réduction de la charge fiscale. D'autre part, en conduisant à des erreurs, par des entreprises de bonne foi, dans l'interprétation ou l'application d'une réglementation fiscale trop souvent illisible et mouvante.

Face à un tel système, les TPE sont particulièrement vulnérables, car elles subissent la concurrence des entreprises qui peuvent se faire accompagner pour utiliser l'outil fiscal au mieux de leurs intérêts, alors qu'elles se trouvent, de leur côté, pleinement sanctionnées en cas d'erreur involontaire.

Or, ces situations sont d'autant plus problématiques qu'elles nuisent à la légitimité du système fiscal qui est très souvent ressenti comme injuste.

C'est notamment le cas lorsque le législateur conçoit des mesures qui permettent à certains agents économiques de réduire leur fiscalité quand d'autres peinent à disposer des marges de manœuvre nécessaires pour investir ou innover. La fiscalité réduite applicable aux microentreprises en est une des illustrations.

Ainsi, certaines dispositions légales viennent fragiliser le consentement à l'impôt et peuvent donc encourager des pratiques visant à en réduire la charge.

C'est pourquoi, une meilleure pédagogie autour du rôle de l'impôt, un durcissement de l'arsenal juridique ou encore un renforcement des moyens affectés aux contrôles ne sauraient constituer des réponses suffisantes pour mettre fin aux comportements fiscaux excessifs.

Restaurer le consentement à l'impôt exigerait surtout de réexaminer l'ensemble du fonctionnement de notre fiscalité autour du double objectif de compétitivité et de cohésion sociale.

S'il a regretté que cette question n'ait pas été approfondie, le groupe de l'artisanat a rappelé son attachement à la lutte contre les pratiques visant à contourner l'impôt, et il a voté l'avis.

Associations et Environnement et nature

Je ne voudrais surtout pas apparaître trop professoral, moi qui n'ai même pas mon BAC, mais je vais commencer mon intervention par une définition tirée du Petit Larousse. Celle du mot « *paradoxal* » : « *qui est contraire à la normale* ».

Car, nous vivons dans un monde paradoxal. Un monde où, d'un côté, en se rendant simplement dans sa préfecture, chacun peut tout savoir sur les revenus et le patrimoine du député de sa circonscription ou du Vice-président de son Conseil régional.

Un monde où chacun de nous accepte que son smartphone livre chaque jour des dizaines de secrets sur sa vie professionnelle, personnelle, voire intime... Un monde où, au nom de la sécurité, chacun de nous consent tacitement à être filmé dans des espaces publics. Bref, un monde où les relations entre les Hommes, les machines et les organisations sont devenues plus complexes, mais aussi beaucoup plus riches, qu'il est nécessaire d'en garantir en permanence la transparence.

Or, c'est du côté de la transparence que notre monde est paradoxal ! Car dans ce même monde, il aura fallu que des hommes et des femmes prennent d'énormes risques (comme le prouve le dossier *LuxLeaks*) juste pour que chacun de nous puisse apprendre que les recettes fiscales perçues sur le hamburger qu'il a dégusté ce midi ne seront pas les mêmes en fonction du restaurant où il aura été acheté ! Car dans ce même monde, il aura fallu que des ONG et des médias renversent la table pour que nous découvriions les pratiques « questionnantes » de certaines banques dans les paradis fiscaux. Car dans ce même monde, il aura été nécessaire que des citoyens s'organisent en associations pour que nous puissions découvrir qu'un joueur de foot, ou qu'un acteur par ailleurs formidables, se sont organisés pour diminuer le montant de l'impôt dont ils sont censés s'acquitter en France.

Chacun de nous le sait, chaque semaine l'actualité nous le confirme, que l'on soit entreprise ou particulier, le taux d'impôt réellement acquitté est aujourd'hui plus lié à sa capacité financière de se faire conseiller par d'éminents spécialistes du droit fiscal qu'à la loi elle-même. Et cette réalité pose au moins deux grandes questions :

La première porte sur notre vision de la citoyenneté et plus globalement sur notre consentement à payer l'impôt : sommes-nous encore égaux devant l'impôt ? Ou autrement dit : acceptons-nous encore de prendre notre juste part au coût de notre vie collective ?

Car avant d'être une charge, l'impôt est d'abord une contribution. Nous pourrions même dire un « *investissement collectif* », derrière lequel s'affichent des nourrissons accueillis dans des crèches libérant leur parents pour qu'ils se consacrent à d'autres tâches ; des enfants scolairement éduqués ; des jeunes formés pour qu'ils puissent mieux s'insérer dans la vie professionnelle ; des populations soignées ; des kilomètres de route, de voies ferrées ou câblées qui permettent de transporter des personnes, des marchandises ou des informations ; des filières industrielles émergentes comme celle des énergies renouvelables, de la voiture électrique ou encore des bâtiments économes en énergie ; des populations protégées... et je pourrai continuer longtemps l'énumération tant la dépense publique reste, dans notre pays et encore plus dans les pays les plus fragiles de la planète, un vecteur

essentiel de notre vie quotidienne. C'est d'ailleurs, pour certains, un problème. Mais pour beaucoup d'autres cela reste un atout !

Il ne s'agit évidemment pas de prétendre que toute dépense publique est par nature bonne, que ses coûts y compris de personnel ne doivent pas être maîtrisés, ou encore que toutes les politiques publiques sont pleinement efficaces. Mais chacun sait que ces imperfections, aussi importantes soient-elles, ne sauraient justifier les stratégies de contournement de l'impôt. Car accepter que certains - souvent les plus puissants - ne contribuent pas à l'intérêt général à la juste hauteur de leurs revenus, c'est obliger tous les autres à compenser ces manquements, mais c'est surtout toucher la République au cœur de ses valeurs - celle d'égalité - et ainsi accroître la déchirure sociale et politique.

La seconde grande question concerne notre rapport à l'information, et notamment l'exigence des populations de pouvoir disposer d'une information plus grande sur les pratiques d'évitement fiscal: il y a quelques minutes, j'ai fait référence aux lanceurs d'alerte ; ces hommes et ces femmes qui, pour des raisons d'éthique, décident de rendre publics des montages multiples permettant à leurs bénéficiaires de s'affranchir d'une grande part de leurs obligations fiscales. C'est grâce à eux, et grâce aux ONG et associations de citoyens qui se sont constituées un peu partout dans le monde, que les abus sont enfin connus, que les choses changent et, espérons-le, de manière irréversible !

Ces deux questions que je viens d'aborder font partie des nombreuses traitées par l'avis dont nous débattons aujourd'hui. Un avis sur un sujet complexe, aux risques multiples, dont le principal était peut-être la confusion possible entre « défiscalisation » et « fraude fiscale ». Pas facile face à ce véritable magma administratif que forment les nombreuses possibilités de défiscalisation, de distinguer les comportements « raisonnables » de ceux qui sont « abusifs ». Car si chacun est d'accord pour dire que l'empilement des niches fiscales nécessite d'être clarifié et diminué, personne ne songe à demander la suppression de toute défiscalisation. Après tout, il est normal qu'une entreprise qui investit dans la recherche en bénéficie, au même titre qu'un particulier qui soutient une association ou fondation ou qui fait des travaux d'efficacité énergétique dans son habitation, ou encore qu'un salarié qui décide de se syndiquer.

Dans la section, ce point fut âprement débattu. Et c'est la vigilance de tous les membres - quelques fois au prix de réels débats... - qui a permis de garder l'équilibre. C'est donc bien de l'utilisation abusive que traite cet avis. Un avis qui a beaucoup évolué, et dans lequel il reste quelques points de *dissensus*, ce qui n'est pas pour nous un problème, car ils indiquent les sujets auxquels les pouvoirs publics devront apporter des réponses en sachant que sur ces points, l'intérêt général est composé d'intérêts particuliers - au pluriel - certes contradictoires mais toujours sincères.

Même si certaines préconisations nous semblent encore en-deçà de ce que nécessiterait la situation, cet avis a le mérite de mettre en lumière l'importance du problème et de proposer des pistes d'action concrètes et intéressantes. Il sera un véritable socle qui va permettre à notre assemblée d'appeler solennellement notre pays à poursuivre son engagement contre l'évitement fiscal.

C'est pourquoi le groupe des associations et fondations et le groupe environnement et nature, après avoir félicité le rapporteur et les membres de la section, ont voté cet avis.

CFDT

L'évitement fiscal a un impact majeur sur les finances publiques, l'économie du pays et la cohésion sociale. Pour la France c'est au bas mot plus de 60 Milliards d'euros non perçus. Dans une économie globalisée, l'évitement fiscal fausse la concurrence entre entreprises, est potentiellement destructeur d'emplois, et entretient auprès du public le sentiment que tous les contribuables ne participent pas à l'impôt à la hauteur de leurs moyens. Ce sentiment est destructeur du lien social et ouvre la voie aux dérives populistes.

Pour que cette saisine soit pertinente, il s'agissait d'abord de définir ce que nous entendions par « évitement fiscal ». Ce ne fut pas simple.

La CFDT partage la définition retenue par la section : l'évitement fiscal comprend et l'utilisation de mécanismes « illégaux », explicitement interdits par la loi (fraude fiscale, abus de droit, actes anormaux de gestion) et l'utilisation de mécanismes légaux de façon excessive et/ou abusive potentiellement dommageables et contraire à l'intérêt général. N'entre donc pas dans cette définition l'utilisation d'incitations fiscales permettant de baisser le montant de son imposition.

L'essentiel des préconisations de cet avis porte sur la responsabilisation des auteurs et intermédiaires, sur la coordination de l'action des États, et sur le rapprochement des fiscalités en Europe.

Parmi ces préconisations la CFDT appuie plus particulièrement les orientations suivantes :

- le soutien à BEPS (*Base erosion and profit shifting*) dont l'objet, international et national, est de lutter contre l'érosion de la base d'imposition et contre le transfert des bénéfices vers des pays à fiscalité « privilégiée ». Il faut se doter de règles claires et communes permettant la taxation des profits là où ils sont générés ;
- le soutien au projet ACCIS - Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés - tel que présenté par la Commission européenne en octobre 2016 - en y ajoutant l'établissement d'une fourchette de taux minimum et maximum, comme c'est déjà le cas en matière de TVA. La Confédération Européenne des Syndicats revendique une base de 25% ;
- les grandes entreprises devront fournir un *reporting* pays par pays de leur activité, chiffres d'affaires, résultats aux administrations fiscales. L'avis, prenant acte de l'absence de consensus sur le caractère public de ces informations, préconise qu'elles soient accessibles aux Instances représentatives du personnel (IRP) dans le cadre de procédures d'informations ou consultation. Dans le même ordre d'idée, l'avis préconise d'inclure un volet fiscal dans l'obligation de *reporting* financier des entreprises et d'en faire une des composantes de la Responsabilité sociale des entreprises (RSE) ;
- la protection des lanceurs d'alerte : le CESE préconise que les Instances représentatives du personnel (IRP) puissent aussi jouer un rôle dans le recueil de l'alerte effectué par un salarié ;

- les moyens de l'administration fiscale : pas de réussite dans la lutte contre l'évitement sans moyens humains et matériels, sans maintien d'un service de proximité, d'accueil et de conseil pour les contribuables.

Enfin, concernant les sanctions pénales : la notion d'abus de droit - nécessaire à certaines poursuites - doit évoluer. Pour la CFDT il faudra également s'assurer de la visibilité et de la crédibilité de l'éventail des sanctions pénales. Se pose également la question - débattue mais non tranchée - d'une plus grande possibilité pour la justice de se saisir de dossiers fiscaux.

La mise en œuvre de ces préconisations aurait indubitablement un effet sur les pratiques d'évitement fiscal et, par conséquences, amélioreraient le consentement à l'impôt et la cohésion sociale.

Cet avis est le fruit de compromis reflétant la diversité des points de vue et la recherche de consensus. Il mérite donc d'être voté. C'est ce qu'a fait la CFDT.

CFE-CGC

Notre rapporteur est à féliciter, rien ne lui aura été épargné. Le groupe CFE-CGC salue le travail du rapporteur et de la section sur une problématique embrassant une thématique très large. Limiter l'approche à l'évitement fiscal en a facilité l'élaboration.

En matière de fiscalité, la France est championne du monde :

- 453 niches fiscales ;
- 190 impôts !

Il ne fait aucun doute que tout cela nuit à la lisibilité de l'impôt. Il n'en demeure pas moins un pessimisme ambiant de la population sur le consentement à l'impôt.

La transparence liée aux niches fiscales et leurs modalités d'attribution doivent également retenir l'attention des pouvoirs publics, car si tous les citoyens doivent savoir, comprendre, pour participer à l'effort collectif et à la charge publique, toutes les entreprises doivent également payer leur juste impôt là où la création de valeur s'est réalisée en toute transparence.

L'évaluation de la pertinence et de l'efficacité des niches fiscales doit être mise en œuvre rapidement, et la société sera en mesure de consentir si cette politique fiscale a une utilité sociale et pourvoyeuse d'emplois.

La nécessité de réduire l'évitement fiscal semble largement partagée et c'est une démarche que la France doit engager. Au-delà, c'est pour notre pays, un enjeu de compétitivité et de performance. Il existe aujourd'hui dans le monde un rapport de force fiscal qui doit être harmonisé et simplifié.

Pour le groupe CFE-CGC, il est nécessaire de savoir où la création de valeur a pris place et de mener une politique fiscale qui encourage le civisme fiscal.

En la matière, si les connaissances et la prise de conscience progressent, nul ne peut ignorer qu'en France, les inégalités fiscales se creusent, les précarités augmentent. En effet, les hausses de l'impôt sur le revenu de ces dernières années ont particulièrement impacté

Déclarations des groupes

les classes moyennes mais paradoxalement moins les plus hauts revenus qui s'en protègent via un recours intensif à l'utilisation des niches fiscales !

En réduire les exceptions, les évitements, cela devient une priorité sociale, si ce n'est sociétale.

Le groupe CFE-CGC soutient la volonté exprimée dans l'avis d'associer les instances représentatives du personnel sur le civisme fiscal des entreprises. Le groupe CFE-CGC a toujours considéré que les intérêts des employeurs et des salariés doivent converger au sein de l'entreprise vers un point d'équilibre garant de son développement harmonieux et durable.

Le groupe CFE-CGC recommande de mettre en place en France, en Europe et au niveau mondial des mesures pour neutraliser les effets pervers de l'évitement fiscal et d'harmoniser une juste et équitable fiscalité. Le groupe CFE-CGC appelle donc à une réforme des niches fiscales qui permette la contribution équitable de toutes et tous.

Parce que cet avis constitue un ensemble de propositions concrètes portées sur le civisme fiscal pour la cohésion sociale, le groupe CFE-CGC a voté le rapport, en espérant que les préconisations ne resteront pas une simple lettre d'intention.

CFTC

En un temps où le repli sur soi grandit, il est bon de rappeler que nous vivons en collectivité et que pour que celle-ci s'organise et se développe harmonieusement elle a besoin de moyens.

C'est pour cette raison que chacun est appelé à contribuer aux besoins de la nation « à hauteur de sa capacité contributive ».

L'impôt a une dimension citoyenne, il participe à la pérennité de notre pacte social. C'est ce que nous trouvons en filigrane tout au long du projet d'avis. C'est ce qui justifie la lutte contre l'évitement fiscal, c'est-à-dire l'utilisation de mécanismes illégaux et l'utilisation excessive de mécanismes légaux.

Parmi nombre d'éléments importants, mis en lumière dans cet avis, la CFTC tient à en souligner plus fortement trois :

- la distorsion de concurrence ;
- l'impact négatif sur les pays en développement ;
- notre responsabilité personnelle.
- Concernant la distorsion de concurrence

Le contournement des règles fiscales ou leur utilisation abusive par certaines entreprises provoque une distorsion de concurrence anormale entre les firmes mais aussi entre les pays.

Au sein même de l'Union Européenne et du marché unique, des pays comme le Luxembourg, l'Irlande ou les Pays-Bas, des territoires comme Jersey, pratiquent un dumping fiscal destructeur pour nos emplois, nos économies et la construction européenne.

Il ne peut y avoir d'Union Européenne stable et reconnue par les citoyens, si au cœur même de celle-ci, des individus, des entreprises et des États pratiquent un dumping fiscal et contournent les règles communes.

- Concernant les pays en voie de développement

Une mondialisation qui se développe en laissant perdurer voire croître des poches de pauvreté, est une mondialisation qui porte en elle-même des gènes d'affrontement pouvant aller jusqu'aux conflits armés.

Nombre de pays dits pauvres ont pourtant de nombreuses ressources qui devraient être mise au service du développement de ces territoires.

Trop souvent ceux-ci sont véritablement pillés au profit d'un petit nombre. Il y a urgence à ce que la France, avec la communauté internationale, construise des accords de coopération économique qui prévoient l'établissement de règles fiscales claires et organisées visant à ce que l'impôt soit correctement collecté et réellement affecté aux besoins locaux.

- Concernant la responsabilité personnelle

Il appartient à chacun de nous, citoyen, responsable d'entreprise, responsable syndical et associatif de bien entendu respecter l'esprit et la lettre de nos obligations fiscales, mais également comme le souligne l'avis, d'être les défenseurs du consentement à l'impôt. D'expliquer que celui-ci n'est pas une charge indue mais un véritable ciment pour notre cohésion sociale, il est un outil de justice et de développement économique.

Il appartient de son côté à l'État et aux collectivités locales de veiller à ce que celui-ci soit justement réparti et ne devienne pas confiscatoire, afin notamment que trop d'impôts ne tue pas l'impôt.

La CFTC approuve la pertinence de ce texte ; elle a donc voté cet avis.

CGT

L'actualité de ces tous derniers jours (législative, juridique, judiciaire et européenne) confirme le défi de traiter un sujet si brûlant aux répercussions très concrètes :

- sur l'ensemble des économies et leur développement ;
- sur les capacités d'interventions publiques d'États fragilisés, leurs services publics et les solidarités ;
- sur les conditions de vie et de travail des citoyens ;
- ou sur la confiance accordée aux institutions, la citoyenneté et la cohésion sociale.

Fraude, optimisation et évasion fiscales, partout largement impunies, sont source de dérives parfois criminelles où se croisent grandes entreprises et grandes fortunes, banques, réseaux d'opérateurs de tous ordres, qui ont adapté leurs pratiques pour contrer les mesures destinées à combattre ces dérives.

Pourtant l'action et le travail des associations, syndicats, parlements, media, institutions internationales, de la société civile, ont permis d'éclairer la connaissance, la prise de conscience sur cette industrie mondialisée florissante.

Déclarations des groupes

L'avis de notre Conseil va être utile et ses préconisations un point d'appui dans la lutte contre un phénomène toujours plus diversifié et complexe. Il permet une bien meilleure appréhension du phénomène et appelle notre assemblée à poursuivre ce travail d'étude.

Quatre points nous semblent essentiels.

1. La nécessité d'un rôle moteur de notre pays dans ce combat international, pour la poursuite des efforts de régulation entrepris, notamment contre les paradis fiscaux et sur l'harmonisation nécessaire contre la concurrence, tant européenne qu'internationale, avec la proposition d'une conférence fiscale « type COP » sous l'égide de l'ONU.

2. La question centrale de la transparence : registre des trusts, répertoire des entités économiques et de leurs liens, obligations déclaratives des établissements financiers, protection des lanceurs d'alerte, rôle accru du parlement dans l'information sur les contrôles fiscaux et l'évaluation des mesures législatives, renforcement des outils statistiques publics.

3. La responsabilité de tous les acteurs : responsabilité sociale et environnementale des entreprises dans les pratiques fiscales, intégration de critères de comportement fiscal dans les relations de la puissance publique avec ses partenaires. L'avis insiste sur l'octroi de responsabilités et de droits nouveaux d'intervention et d'expertise des Institutions représentatives du personnel sur les bilans financiers.

4. Enfin, la nécessaire relégitimation du sens et du rôle démocratique de l'impôt qui passe par une réforme fiscale globale pour le rendre plus juste et efficace, par le renforcement des moyens d'action humains et techniques des administrations fiscales, douanières et judiciaires, ainsi que le maintien de leurs services de proximité, d'accueil et de conseil, répartis sur tout le territoire.

Nous aurions certes pu aller plus loin sur les sanctions pénales, le « verrou de Bercy », les intermédiaires ou le *reporting* public. Il aurait été utile d'approfondir l'aspect systémique sur la financiarisation de l'économie, la révolution informationnelle, ou encore le rôle des Firmes multinationales et du système bancaire comme « *noyau* » de l'évasion fiscale.

Mais l'avis a affirmé à plusieurs reprises avec force des orientations soutenues par la CGT, qui a voté ce texte et le fera vivre.

CGT-FO

L'existence de dispositifs permettant d'échapper à tout ou partie de l'impôt n'est pas nouvelle. En revanche, la libre circulation des capitaux dans une économie mondialisée, numérisée, « *ubérisée* » en facilite grandement l'exercice au travers de montages de plus en plus sophistiqués.

Cet avis expose de manière pédagogique les différents mécanismes utilisés tant légaux qu'illégaux comme leurs conséquences en termes de recettes fiscales sur fond de fragilité des finances publiques. L'accueil principal des bases du diagnostic a consisté à définir ce qu'il est convenu de qualifier de « zone grise » c'est-à-dire l'utilisation de moyens légaux dans le cadre d'une optimisation fiscale agressive dommageable pour la collectivité.

L'avis relève également une relative prise de conscience de l'ampleur du problème au niveau international. Il fait donc le point sur les mesures adoptées au niveau européen à

travers notamment l'adoption du paquet fiscal, le projet de directive visant l'adoption d'une Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) ou, international avec le projet BEPS (*Base erosion and profit shifting*) dans le cadre de l'OCDE.

Aussi, pour le groupe FO, toute solution autre qu'européenne ou internationale ne résoudrait qu'une partie du problème. C'est pourquoi, notre groupe approuve l'idée d'une coopération internationale renforcée dans le domaine fiscal. Dans le même ordre d'idée, le soutien par la France de l'adoption au niveau européen de critères permettant d'établir une liste des juridictions fiscales non coopératives englobant les paradis fiscaux et une harmonisation des sanctions vis à vis des paradis fiscaux nous semblent nécessaires.

Par ailleurs et dans la mesure où la stratégie fiscale des entreprises n'est pas sans conséquence sur les primes d'intéressement des salariés, le groupe FO, partage la préconisation de communication aux IRP de l'ensemble des informations communiquées à l'administration fiscale dans le cadre du *reporting* pays par pays.

Le groupe FO soutient aussi la recommandation d'un renforcement global des moyens d'action de la puissance publique, qu'il s'agisse de l'administration fiscale ou du parquet financier ou encore de la police fiscale (brigade nationale de répression de la délinquance financière).

Il invite à une certaine prudence sur le fait de donner davantage d'autonomie à la justice en matière de plainte pour fraude fiscale. Malgré les précautions dont le rapporteur entoure cette préconisation, nous considérons, en effet, que les dispositions actuelles en la matière n'ayant pas encore donné toute leur mesure, il convient de prendre un peu de recul. Il ne faudrait pas qu'un objectif de renforcement de l'action pénale aboutisse à des non lieux faute d'avoir pu apporter la preuve de la fraude du fait de manque de moyens.

C'est l'objectif d'une efficacité renforcée dans la lutte contre la fraude qui doit guider le législateur. La médiatisation de certaines fraudes complexes ne doit pas, en effet, nous faire oublier que l'immense majorité des personnes physiques et morales de notre pays font preuve de civisme fiscal. Partant de ce constat, seule la certitude que l'État met tout en œuvre pour lutter contre la fraude est susceptible de les conforter dans leur attitude. Malgré les quelques réserves exprimées le groupe FO a voté cet avis.

Coopération

Les dispositifs de contournement des règles fiscales sont de plus en plus complexes et facilités par la mondialisation et la révolution numérique. En effet le droit fiscal international n'a pas évolué au rythme des transformations de l'économie. Bien qu'elle dispose d'un certain nombre d'outils dans son arsenal réglementaire, la France ne peut pas lutter seule tant la mondialisation a renforcé la nécessité pour les pays de coopérer pour protéger leur souveraineté dans le domaine fiscal.

La fiscalité est une matière complexe qui exige une grande rigueur d'analyse. Dès le début de l'élaboration du projet de saisine, nous avons été confrontés à la difficulté de définir clairement son périmètre et de nous accorder sur les définitions retenues. L'évitement

Déclarations des groupes

fiscal est une notion ambiguë, à la frontière de la légalité, et la distinction avec la fraude, l'optimisation agressive ou encore l'évasion fiscales, n'est pas évidente.

Le positionnement retenu, renvoie à une part de subjectif via le comportement des acteurs, car pour reprendre une citation de l'avis « *respecter la règle fiscale dans sa lettre est une évidence, mais il s'agit aussi de respecter la règle dans son esprit* ». Il nous semble cependant qu'une certaine confusion perdure dans notre analyse.

La volonté d'embrasser le sujet d'une façon très large en traitant à la fois des citoyens et des entreprises a complexifié d'autant plus notre travail ; un sujet plus circonscrit à l'évasion fiscale dans une économie mondialisée nous aurait semblé plus pertinent.

Les comportements illégaux doivent être sévèrement sanctionnés. L'augmentation du niveau de transparence, et notamment de la traçabilité bancaire, est également indispensable. Il faut cependant trouver un bon équilibre, pour prendre aussi en compte la confidentialité sur les stratégies d'entreprises et les risques de distorsions de concurrence. À ce sujet, le Conseil Constitutionnel vient d'ailleurs de censurer l'article 137 de la loi dite « Sapin II » qui obligeait certaines sociétés à rendre public des indicateurs économiques et fiscaux pays par pays, estimant qu'il « *portait une atteinte disproportionnée à la liberté d'entreprendre* ».

La très grande majorité des citoyens et des entreprises ne tombent pas dans les dérives de l'évitement fiscal. L'impôt est au cœur de notre pacte républicain. En démocratie, le contribuable est en effet avant tout un citoyen. Il est en droit d'exiger la transparence fiscale conformément à l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

Les acteurs économiques comme les citoyens ont avant tout besoin d'une visibilité et d'une lisibilité pour conduire à bien leurs projets. Ainsi le consentement à l'impôt nous semble moins relever d'une campagne de communication, que d'une réforme fiscale qui devrait pouvoir concilier justice sociale, efficacité des dépenses publiques, et préservation de notre compétitivité. Dans une Europe de plus en plus hétérogène et concurrentielle, l'harmonisation fiscale et sociale constitue pour nos entreprises une question prioritaire.

Le groupe de la coopération a voté en faveur de cet avis.

Entreprises

Le groupe tient tout d'abord à saluer le travail considérable du rapporteur et de sa belle « petite équipe ». La richesse de l'information collectée, les réécritures multiples aussi, lorsqu'il fallait tenter de préciser certains concepts. Merci au rapporteur, pour tout cela, pour sa patience autant que pour sa résilience.

Pourtant, notre frustration est grande à cet instant, avec le sentiment d'être collectivement passés à côté de l'ambition initiale proposée à notre assemblée sur un sujet essentiel. La saisine adoptée en bureau le 23 février dernier était claire en matière de définition de l'évitement fiscal : « *Il peut prendre plusieurs formes, qu'elles soient légales comme l'optimisation fiscale, ou illégales comme la fraude* ».

Au final, l'avis ne respecte pas cette saisine, réduisant l'évitement fiscale à la fraude et à la seule optimisation agressive, excluant donc toute hypothèse légale pour éviter ou réduire l'impôt.

Dès lors qu'observons-nous ? Trois points parmi tant d'autres.

Un constat largement à charge contre les entreprises, leurs conseils, voire les personnes physiques concernées, constat de nature moralisatrice qui, incidemment fait parfois peu de cas de la présomption d'innocence et semble se refuser à distinguer « *le bon grain de l'ivraie* ».

Un *dissensus* exprimé, pour quelques autres demeurés dans l'ambiguïté de certains de nos débats. *Dissensus* donc sur le point essentiel du *reporting* pays par pays. Une telle mesure ne peut se concevoir qu'au plan mondial, au risque s'il était question des entreprises françaises, de fortement réduire leur compétitivité par l'imposition d'une transparence asymétrique.

Dans sa décision du 8 décembre le Conseil constitutionnel s'est d'ailleurs refusé à ce type de communication.

Troisième et dernier point : le soin exprimé dans le projet d'avis de « *relire ou de réviser* » l'arrêt du conseil constitutionnel sur la définition de l'abus du droit. Il ne nous semble pas correspondre au rôle et positionnement de notre assemblée. De plus, le volet essentiel à nos yeux relatif au consentement à l'impôt et à la cohésion sociale n'est que trop peu développé dans le projet d'avis : 3 ou 4 pages sur un total de plus de 100 !

L'indispensable cohésion sociale autour de l'impôt mérite plus et mieux que de simples campagnes de communication par ailleurs susceptible, si l'on n'y prend garde, d'exacerber les extrémismes de tous ordres malheureusement en progression dans notre pays.

Pour autant - et nous voulons le redire avec force et conviction - il faut évidemment lutter contre la fraude fiscale, contre les excès de l'optimisation agressive, contre le *dumping* de certains États en Europe comme ailleurs. Évidemment il faut harmoniser les réglementations, les pratiques et les régimes de sanctions au plan international. Évidemment il faut continuer de progresser en termes de transparence à condition que la règle commune s'applique à tous en France comme à l'international.

Pour autant, il est bien évidemment essentiel de développer la conviction que tous et toutes - citoyennes et citoyens sans évidemment oublier les entreprises - doivent participer de manière équitable à la dépense et à l'investissement communs.

En conclusion, un travail considérable, des finalités partagées mais aussi un constat déséquilibré sur une saisine à l'ambition, hélas, réduite. Quel dommage ! Quels regrets ! Le groupe des entreprises s'est donc abstenu.

Mutualité

L'évitement fiscal pèse lourdement sur notre économie tant le manque à gagner pour les recettes fiscales et sociales est élevé. Estimé à plus de 60 milliards d'euros pour la France, son montant atteindrait au niveau européen près de 1000 milliard d'euros selon un rapport du Parlement européen de 2013. Selon ce même rapport, les pertes fiscales dépasseraient ainsi le montant dépensé par les États membres en soins de santé et se chiffreraient à plus de 4 fois le montant dépensé dans le domaine de l'éducation.

La mondialisation des échanges, le *dumping* fiscal et social entre pays, et la numérisation de l'économie ont favorisé le développement des pratiques d'évitement fiscal, qu'il soit légal (à travers l'optimisation) ou illégal (fraudes).

L'avis décrit avec précision les mécanismes mis en œuvre, principalement par les entreprises mondialisées, et constitue à cet égard un excellent outil de compréhension et de diagnostic de ce phénomène, qui n'est pas récent mais qui s'amplifie.

Or, les impacts de ces mécanismes ne sont pas neutres vis à vis non seulement de nos finances publiques mais également de la légitimité de l'impôt comme expression concrète de la solidarité entre les citoyens.

L'impôt ne doit pas être considéré uniquement comme une charge, dont il faudrait à tout prix chercher à diminuer le montant, mais au regard de ce qu'il permet de financer (mesures régaliennes, santé, éducation, infrastructures publiques, ...) qui constitue avant tout le choix collectif d'une société.

Le groupe de la mutualité appuie l'avis quand il pointe l'impact de l'évitement fiscal sur le financement de la protection sociale qui, permet de réduire de façon fictive les revenus d'activité d'une entreprise.

Sans entrer dans le détail des préconisations qui tendent à agir à la fois sur le niveau national, européen et international, le groupe de la mutualité insiste sur l'importance d'encourager les acteurs économiques à adopter des comportements fiscalement responsables.

Ainsi, le groupe de la mutualité partage l'idée d'intégrer davantage les pratiques des entreprises en matière fiscale, dans le cadre de la RSE et d'inciter les agences de notation extra financières à mieux appréhender ces pratiques dans leurs évaluations.

Le conditionnement de l'accès aux financements publics à des comportements fiscalement responsables apparaît également comme une démarche à engager.

Le groupe de la mutualité soutient enfin l'objectif de sensibiliser l'ensemble des acteurs économiques, particuliers et entreprises, par des actions éducatives et de communication sur la nature, la fonction et la légitimité de l'impôt : la société civile a ici un rôle à jouer pour démontrer que l'impôt peut être un outil au service de la justice sociale et de la cohésion sociale.

Au-delà, nous sommes convaincus de l'importance d'une politique fiscale plus juste, plus progressive et plus lisible qui passe par une réflexion plus large sur notre système fiscal. Le groupe de la mutualité a voté l'avis.

Organisations étudiantes et mouvements de jeunesse

694,77 millions d'euros, c'est l'estimation de la fraude aux prestations sociales par an en France. Entre 60 et 80 milliards d'euros, c'est l'estimation du coût de l'évitement fiscal par an en France également. Presque 100 fois plus ! Pourtant, quelle est la fraude la plus contrôlée ? Quelle est la fraude qui menace le plus notre démocratie et notre État de droit ? Quelle est la fraude qui est la plus mise en avant par la majeure partie du personnel politique ? Il convient de replacer là où se situe réellement le « *cancer de notre société* ».

Depuis la crise financière de 2008 et la mobilisation des ONG et des lanceurs d'alerte, de nombreuses mesures ont été prises pour lutter contre l'évitement fiscal. Ces mesures et leur médiatisation ont très souvent porté sur les causes et conséquences économiques de ce phénomène, laissant de côté les questions éthiques et civiques que pose l'évitement fiscal, à savoir : quel est le rôle de l'impôt ? Comment lui rendre sa légitimité si souvent mise à mal par ceux qui ne souhaitent pas ou plus contribuer à la société ? Quels risques pour notre État de droit et notre démocratie ? Quelles solutions ?

Ces questionnements ne sont pas faciles à traiter pour au moins deux raisons. D'une part car les questions d'impôt et de fiscalité ont toujours été source de tensions. D'autre part car peu de travaux ont travaillé sur cet angle précis, qu'ils soient parlementaires, scientifiques ou militants.

Pourtant, ce sont ces questionnements que le CESE a choisi de travailler dans cet avis, et nous saluons ce choix, qui comporte quelques risques mais qui replace le sens de l'impôt au cœur des problématiques d'évitement fiscal. Nous saluons également ce travail car il fait des propositions concrètes pour mettre en œuvre les deux concepts qui composent les axes stratégiques que nous avons collectivement voté il y a un an : favoriser les transitions et la cohésion sociale.

Le groupe des organisations étudiantes et mouvements de jeunesse aurait souhaité que le CESE investisse davantage ces questionnements civiques, éthiques et citoyens. Nous ne doutons cependant pas que ce sujet sera traité à l'avenir, sous d'autres angles, tant il est fondamental pour notre vivre ensemble. Le groupe a voté en faveur de cet avis.

Outre-mer

Rien n'est plus insupportable d'apprendre que tels groupes ou telles personnalités se sont soustraits à l'impôt en ayant eu recours à des pratiques d'évitement fiscal.

Dans un contexte où les Français ont consenti des efforts pour amortir les conséquences de la crise économique doublé des plans de réduction des déficits publics, ces pratiques renforcent le sentiment d'injustice dans l'opinion.

En effet, l'évitement fiscal n'est pas un phénomène nouveau mais la libéralisation des échanges, la libre circulation des capitaux et la dématérialisation des processus financiers ont rendu, aujourd'hui le capital imposable difficilement appréhendable.

L'élaboration de ce texte a permis de mettre en exergue les mécanismes de contournement, les stratégies de planification fiscale, l'insuffisance législative et la laborieuse coopération internationale dans la lutte contre l'optimisation fiscale.

Cependant, nous pouvons regretter que la question de l'État fiscal n'ait pas suffisamment été traitée dans le corps de cet avis.

Notre système fiscal est devenu trop complexe, illisible et créateur d'inégalités. Comment appeler au consentement lorsque la multiplication des niches fiscales et les régimes dérogatoires alourdissent un système qui n'a plus de sens ni de cohérence. De l'impôt comme instrument de solidarité sociale nous sommes passés à une fiscalité qui remplit de multiples objectifs au gré des changements de majorités.

Pour les contribuables, cela traduit un sentiment d'inefficacité de l'impôt dans ses objectifs d'amélioration des services publics ou dans le rééquilibrage des comptes publics, ce qui favorise le recours à l'évitement fiscal.

Par conséquent, la remise à plat de notre fiscalité, jamais réalisée, apparaît donc comme un impératif.

Bien entendu, la lutte contre l'évasion et l'évitement fiscal, à court-moyen terme, est nécessaire - et nul ne conteste cette évidence - mais des pistes sur l'avenir de notre système fiscal auraient pu enrichir notre réflexion. Car l'enjeu fondamental, est de réinstaurer une conception partagée de l'impôt comme expression « *de solidarité, d'équité entre les individus et d'efficacité économique* ».

Le Groupe de l'Outre-mer salue la richesse des débats qui a ponctué nos travaux. Relevons, toutefois que si le développement de nos territoires appelle des mesures spécifiques, elles doivent être justifiées par nos situations respectives. Certes, ces dérogations aux obligations fiscales de l'État dans les Outre-mer existent encore aujourd'hui, dans les secteurs pilotes de l'industrie minière ou du transport spatial, où des mesures incitatives institutionnelles ne sont pas destinées à favoriser les mécanismes d'évitement fiscal mais qui de fait, pénalisent lourdement les recettes de ces territoires.

Un autre exemple, celui du produit commercial d'exploitation de satellites commerciaux lancés depuis le sol de Guyane et exonéré - au titre « *d'un transit temporaire* » de ces satellites sur ce territoire - en est une autre illustration.

Dès lors ce sont ces mesures pléthoriques qu'il faut remettre à plat pour lutter efficacement contre l'évitement fiscal.

Au regard des perspectives et des mesures correctives partagées par cette assemblée, le groupe de l'Outre-mer a voté l'avis.

Personnalités qualifiées

Frédéric Boccara : « Félicitations à Antoine, le rapporteur, pour le travail qu'il a effectué ainsi qu'à Hélène et à tous les membres de la section.

C'est un bon avis. Il situe bien les enjeux et les mécanismes avec de la pédagogie et de bonnes préconisations.

Avec l'évitement fiscal, notre assemblée a choisi un thème certes technique mais qui concerne directement la vie de tous et de millions de salariés.

Que représente l'évitement fiscal ?

L'avis nous dit : 60 à 80 Mds d'euros en France, et que c'est essentiellement le fait des grandes entreprises multinationales pas des petites entreprises ou des artisans. Il représente près du quart des profits des entreprises, voire plus, qui échappe ...

À quoi ?

À l'impôt, certes, aux contributions pour les services publics (la santé, l'enseignement, la recherche, les transports, ou encore la sécurité). Mais derrière cela c'est aussi toute une valeur ajoutée qui est déplacée, prélevée, et échappe au débat en France (comme dans d'autres pays développés) sur son partage et son utilisation.

Ce ne sont donc pas seulement des recettes d'impôts qui manquent mais aussi des salaires, des dépenses d'investissement, des cotisations sociales, des dépenses de recherche dans les entreprises qui sont ainsi évincés.

Deuxièmement les outils. L'avis dit que l'évitement fiscal ce n'est pas seulement utiliser des outils explicitement interdits mais c'est aussi utiliser des outils autorisés, mais en les utilisant aux limites, et au-delà, en les utilisant de façon excessive, dommageable au bien commun.

Ces outils apparemment techniques sont éminemment politiques, car tout cela fragilise ce qui fait société dans les pays, (à savoir les services publics et l'égalité devant l'impôt). Cela fragilise aussi les dépenses de développement des entreprises et d'efficacité dans les pays (qu'ils soient développés ou dits en développement). On se heurte à l'égoïsme du grand capital et des marchés financiers.

Ces outils - prix de transferts, prêts intra-groupe, localisations de brevets ailleurs que l'activité et dans des paradis fiscaux, opacification des chaînes de détention des entreprises - montrent l'exigence de rentrer dans les mécanismes.

Avec l'actualité Airbus, on se demande si les prix de transfert ne sont pas pour quelque chose dans le paradoxe observé d'une production aéronautique Insee en France qui croît de 60% en 10 ans et une valeur ajoutée enregistrée en France, qui stagne dans le même temps !

Déclarations des groupes

Ceci repose sur un monopole de pouvoir et d'information construit par le capital financier et ses institutions au détriment de l'efficacité économique et sociale.

Une des auditions a d'ailleurs désigné les banques comme « *moyeu de l'évitement fiscal* ».

Il y a des choses profondes à changer, le montant des profits en jeu le montre. Les changer pas uniquement pour sanctionner ou pénaliser, mais aussi, voire surtout, pour orienter autrement, donner le « la » d'une autre logique. C'est le défi posé par le capital financier dans le contexte de la globalisation financière et de la véritable révolution informationnelle qui est en cours.

Troisièmement, les préconisations.

Elles sont réalistes et utiles, et se situent aux différents niveaux. Sans tout renvoyer au seul niveau mondial.

On a des propositions réalistes mais qui renvoient à l'enrichissement profond de notre démocratie :

- conditionner les aides et le crédit bancaire ;
- informer la société civile ;
- droit d'information et de consultation des salariés sur les règles utilisées pour ces fameux outils que sont les prix de transfert, les localisations et prix des brevets, les facturations internes, règles souvent sur la sellette des luttes sociales de ce 21^e siècle.

On a aussi des préconisations pour les banques en France, sur la traçabilité des fonds des détenteurs de capitaux (mouvements avec les paradis fiscaux, détentions dans les paradis fiscaux).

D'autres préconisations portent sur le rôle de la France dans les instances internationales (Europe, BEPS, Monde).

On a enfin de bonnes préconisations pour le niveau mondial. Je voudrais relever notamment celle d'une « COP fiscale », embryon possible d'un service public mondial de maîtrise et de connaissance de l'activité des multinationales pour viser le bien commun partagé ».

Daniel Keller : « Pourquoi avoir choisi de vous soumettre un projet d'avis sur l'évitement fiscal, pourquoi avoir fait le pari de partir d'une expression qui peut sembler imprécise voire équivoque ?

La raison en est au fond assez simple même si elle n'entre pas dans les cadres policés de la réflexion technocratique à laquelle l'impôt nous a trop longtemps habitué. Il ne s'agit pas dans ce projet d'avis d'ajouter une complexité supplémentaire à un système fiscal devenu illisible voire incompréhensible pour beaucoup d'entre nous, à force d'ajustements incessants et émiettés.

Ce qui est en jeu aujourd'hui c'est bien l'impact sur le consentement à l'impôt et sur la cohésion sociale d'une ingénierie fiscale, telle une passion aveugle qui a gagné l'ensemble

de la planète, qui semble guidée le plus souvent par un seul objectif : payer toujours moins d'impôts.

Les règles énoncées dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen semblent irréversiblement perdues dans une brume désormais si épaisse que c'est la conscience citoyenne elle-même qui en est altérée, si ce n'est en péril.

Péril renforcé par l'évolution tendancielle des sociétés, qu'il s'agisse des effets liés à la mondialisation ou de ceux induits par les progrès de l'économie numérique. L'avènement d'un monde sans frontière et déterritorialisé porte en soi le risque d'une société qui n'aurait d'universelle que le nom et dans laquelle les États deviendraient des objets inutiles.

Le projet d'avis qui vous est soumis est donc avant tout un appel au ressaisissement. Il est urgent d'œuvrer à la réhabilitation de l'impôt qui n'est pas en soi le fardeau qu'on nous décrit. Œuvrer à la réhabilitation d'un impôt juste, dont l'utilité doit être clairement perçue par tous. A travers cette question, vous l'aurez compris, c'est l'avenir de nos sociétés qui est en jeu, l'avenir d'un modèle social patiemment construit au fil de plusieurs décennies au profit du plus grand nombre.

La réflexion vaut aussi bien pour la fiscalité des personnes que pour celle des entreprises, comme elle vaut pour la fiscalité nationale mais aussi européenne, voire plus globalement internationale. Le projet d'avis met l'accent au-delà de l'exotisme du vocabulaire - je pense aux appellatifs tels que sandwich irlando-néerlandais, patent box ou carrousel - sur le fait que la réhabilitation de l'impôt ne peut se concevoir en vase clos et qu'à ce titre le chemin sera long. Alors que le Royaume-Uni cherche à compenser les effets du *Brexit* en se lançant dans une nouvelle course au dumping fiscal, il est plus que jamais nécessaire que l'Europe renforce sa cohésion interne et l'impôt à ce titre a un rôle essentiel à jouer.

La réalité est rarement blanche ou noire, mais le plus souvent grise. C'est sur cet entre-deux que le projet d'avis souhaite attirer votre attention et nous devons savoir rendre hommage à une démarche qui sans prétendre atteindre l'exactitude de la science s'est efforcée de faire preuve de la rigueur la plus extrême.

Le projet d'avis ne questionne pas l'optimisation fiscale voulue par le législateur ni la structure des régimes d'imposition en vigueur. De même il ne remet pas en cause le travail méritoire fait en matière de lutte contre la fraude fiscale par notre administration. En revanche, il s'attache plus spécifiquement à cerner ce qui n'est déjà plus de la simple optimisation tout en n'étant pas encore de la fraude.

Le champ d'investigation est vaste, qui doit permettre de restaurer un meilleur esprit de loyauté entre les acteurs concernés. Une telle évolution doit passer par une tolérance zéro pour les paradis fiscaux, par une harmonisation fiscale au sein même de l'Union européenne beaucoup plus volontariste et de nature à donner un nouveau souffle à une Europe des citoyens en lieu et place des simples consommateurs. Le projet suggère également d'organiser une COP fiscale, sur le modèle de la COP pour le climat. Cette initiative pourrait solenniser l'engagement de l'ensemble de la communauté internationale sur un sujet d'intérêt général qui dépasse le cadre des frontières de chaque État. Les travaux de l'OCDE sur le sujet pourraient en être un utile fondement, comme cela est rappelé.

Déclarations des groupes

Il importe aussi d'étendre l'exigence fiscale au domaine de la responsabilité sociale des entreprises, d'œuvrer à une meilleure transparence, que celle-ci concerne les comptes détenus par des contribuables français à l'étranger ou des informations que les entreprises multinationales doivent transmettre à ce jour à la seule administration fiscale.

Enfin la qualification de l'abus de droit ou à l'inverse la pratique du rescrit fiscal méritent également un sérieux toilettage.

C'est en empruntant cette voie étroite que l'impôt retrouvera la fonction essentielle qu'il doit inlassablement revendiquer : travailler à un monde plus juste. C'est aussi le rôle du CESE dans un contexte où, force est de le constater, la partie est loin d'être gagnée, que d'éclairer avec lucidité et courage les risques sous-jacents aux pratiques de l'évitement fiscal.

C'est la raison pour laquelle je voterai en faveur du projet d'avis qui nous est présenté ».

Professions libérales

La contribution aux charges publiques est l'un des marqueurs les plus importants de la cohérence de notre société. C'est ce qui justifie l'avis qui nous est soumis.

Il décrit les principaux mécanismes d'évitement, non pas bien sûr pour en organiser la publicité, mais pour que chacun prenne la mesure de la réalité des stratégies qui sont mises en œuvre. La mondialisation y tient toute sa place. Les procédés utilisés gommant toute dimension démocratique de l'impôt. Pour ceux qui les mettent en œuvre, la fiscalité n'est en effet qu'une ligne de coût, qu'il s'agit de réduire au maximum par divers mécanismes, souvent d'une grande sophistication. Mais pour complexes qu'ils sont, tous ces mécanismes présentent une caractéristique commune : ils cherchent à s'affranchir des politiques fiscales décidées par les États dans l'exercice de leurs souverainetés.

Il y a donc une échelle nationale de la définition de la norme fiscale, confrontée à la dimension internationale de l'évitement fiscal.

Dans ces conditions, comment le citoyen ne ressentirait-il pas un sentiment d'injustice dès lors qu'au contraire des grands acteurs des marchés internationaux, il est un sujet fiscal strictement inscrit contraint dans le périmètre de la loi nationale ? Que parmi les acteurs les plus actifs de ces stratégies internationales figurent quelques-unes des marques les plus plébiscitées par le consommateur pousse bien-sûr le citoyen à l'exaspération.

Les professionnels libéraux, qui font partie des classes moyennes les plus concernées par le choc fiscal de ces dernières années, sont à l'unisson de cette aspiration à une meilleure justice fiscale.

Ils peuvent d'ailleurs porter témoignage d'avoir eux-mêmes organisé, comme tous les indépendants, des associations de gestion agréées qui ont significativement contribué à améliorer la qualité des déclarations fiscales professionnelles de leurs membres. C'est pourquoi ces professionnels s'insurgent de ce que ces associations, pourtant excellents relais du consentement fiscal, seront désormais astreintes par le législateur à procéder à des « *examens périodiques de sincérité* » qui se révéleront ne pas être autre chose que de véritables vérifications de comptabilité. Mais, celles-ci sans aucune des garanties que la loi donne au contribuable en pareil cas, et organisées au frais des professionnels eux-mêmes !

On trouverait peu d'exemples de politique fiscale à ce point contre-productive en terme de consentement à l'impôt !

Si l'avis ne traite pas de cet aspect très particulier, il met cependant l'accent sur lien entre l'évitement fiscal et la complexité de la norme fiscale. La clarification des trop nombreuses niches fiscales, ainsi que la stabilité de la loi fiscale, font partie à juste titre des préconisations de l'avis.

C'est certainement dans la direction de l'incitation vers ce que l'avis nomme du terme de « *civisme fiscal* » que doit se diriger l'action publique. L'accentuation de la sanction pénale serait-elle efficace ? Rien n'est moins sûr. Elle banaliserait les poursuites contre la fraude fiscale. Or celles-ci ne peuvent atteindre leur but que si elles s'appuient sur un dossier technique particulièrement structuré.

Plus généralement, ce n'est pas en instaurant l'ère du soupçon fiscal généralisé que l'on intensifiera le consentement citoyen à l'impôt. C'est une réserve que l'on peut exprimer sur la tonalité générale de l'avis.

Surtout, chacun voit bien que les résultats les plus significatifs viendront du niveau international. Les efforts de l'OCDE, l'adoption du programme BEPS, la définition d'une Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) sont des avancées saluées à juste titre par l'avis.

L'avis n'aborde ni la structure de l'impôt, ni les effets sur le consentement de l'impôt du choc fiscal que notre pays a connu ces dernières années. En vain chercherait-on dans l'avis l'explication du « ras-le-bol fiscal » dont même les pouvoirs publics ont pourtant bien été obligés de prendre acte. Rien non plus sur la corrélation qui peut exister entre évitement fiscal et croissance des prélèvements obligatoires. On peut regretter l'absence de ces dimensions : force est de constater qu'elles n'étaient pas incluses dans la saisine.

Les travaux de la section ont été fructueux, les échanges sincères et constructifs. Ils s'appuyaient sur l'important travail fourni par le rapporteur, et le soin que lui-même - et la présidente de la section - ont eu de prendre en considération les opinions les plus diverses.

Le groupe des professions libérales a voté favorablement l'adoption de l'avis.

UNAF

L'évitement fiscal, au-delà des mécanismes utilisés pour ne pas payer l'impôt, a des conséquences en termes de politiques et de services mis en œuvre pour les familles vivant en France. Le manque à gagner estimé entre 60 et 80 milliards d'euros, apparaît d'autant plus criant à l'heure où les économies budgétaires recherchées, par exemple sur la politique familiale, ont conduit à augmenter la pression fiscale et sociale sur les familles avec charge d'enfants. Cet évitement pose un problème aux recettes budgétaires des États, mais aussi au civisme demandé en contrepartie aux citoyens, qui ont vu leurs impôts augmenter pour combler les dettes suite à la crise.

L'avis dresse un panorama précis et détaillé des différents mécanismes d'évitement. Il propose des actions pour que la France soit moteur de la lutte contre l'évitement au niveau européen et international, mais aussi pour qu'au niveau national, des outils soient mis en

Déclarations des groupes

œuvre afin d'appeler les différents acteurs économiques au respect de leurs obligations fiscales et au civisme.

Pour le groupe de l'UNAF, les moyens pour rechercher une responsabilité accrue des acteurs économiques publics ou privés doivent être encouragés. L'avis avance sur la voie de l'élargissement de la responsabilité sociale et environnementale des entreprises aux conséquences fiscales de leurs activités et de leurs stratégies. Une étape supplémentaire doit être envisagée : celle d'intégrer la responsabilité fiscale dans les critères de la RSE. Cet aspect est de plus en plus incontournable dès lors que la société civile, soumise à une pression fiscale croissante de la part des États, avec la persistance de la crise économique, s'attend à voir les entreprises contribuer de façon significative et juste à l'intérêt général.

Le groupe de l'UNAF insiste sur la nécessité d'améliorer la pédagogie faite auprès des citoyens en matière d'impôt.

Les préconisations en faveur d'une simplification des règles mais aussi d'une campagne pour expliquer l'utilité de l'impôt sont certainement nécessaires. Mais la question du sens de l'impôt doit être aussi mise au rang de priorité dans cet exercice de pédagogie.

Montesquieu, dans *L'Esprit des lois* énonçait une règle générale dans la théorie de l'impôt : « *on peut lever des tributs plus forts, à proportion de la liberté des sujets ; et l'on est forcé de les modérer, à mesure que la servitude augmente* ». En d'autres termes, on peut comprendre que le citoyen acquiert sa liberté par l'acquittement de l'impôt. Si l'impôt est le prix de la liberté-sûreté, les hommes payeront d'autant plus volontairement qu'ils se sentiront plus libres. Des enseignements sont à tirer de cette citation toujours d'actualité pour refonder le consentement à l'impôt facteur de cohésion sociale.

Le groupe de l'UNAF a voté l'avis.

UNSA

L'évitement fiscal est souvent assimilé à la fraude fiscale et pourtant il s'agit de deux notions différentes.

La fraude lorsqu'elle est détectée, est caractérisée, traitée et sanctionnée.

Par contre, les frontières de l'évitement fiscal sont moins visibles car la législation fiscale permet un certain nombre de comportement tout à fait en adéquation avec les différentes lois de finances. Là où le risque de basculement existe, c'est lorsque la stratégie et le comportement des entreprises ou même des particuliers sont de nature à contourner la législation pour éviter la charge d'impôt; c'est ce qu'on appelle l'optimisation fiscale.

Beaucoup de voix s'élèvent contre ce type d'attitude que l'on peut qualifier de dérive donnant l'impression d'échapper à l'impôt alors que ce dernier est un outil de cohésion sociale, de redistribution et de biens et services publics pour l'ensemble des citoyens d'un pays. C'est ce qui devrait fonder le consentement à l'impôt tant pour le citoyen que pour les entreprises. Mais c'est aussi ce que le législateur devrait comprendre en cessant de multiplier

les dérogations et les exceptions. Il doit également en mesurer les impacts cumulés des différentes mesures.

Étant de plus en plus dans une économie mondialisée, la fiscalité dépasse les frontières de l'hexagone aussi il est nécessaire de la repenser au-delà, notamment au niveau européen. En effet, Les partenaires économiques et commerciaux de la France sont principalement au sein de l'Union Européenne. L'absence de coordination et d'harmonisation fiscale conduit à des distorsions de concurrence. Lorsqu'un État membre de l'Union fait du moins disant fiscal, c'est l'ensemble de l'Union qui s'appauvrit d'une part par des recettes budgétaires plus faibles et, d'autre part, par des transferts de production et une dégradation de l'emploi.

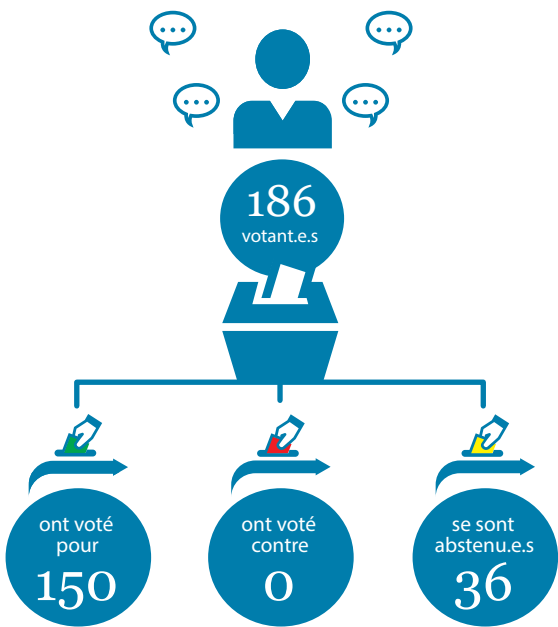
Pour l'UNSA, des moyens de contrôles et d'échanges européens et internationaux doivent être mis en place sous l'égide d'une autorité supranationale garantissant les libertés individuelles.

L'UNSA estime qu'affirmer que les pratiques fiscales font partie de la responsabilité sociale et environnementale de l'entreprise, nécessite d'améliorer le dialogue social dans l'entreprise.

Pour cela, les IRP et les administrateurs salariés doivent avoir l'information sur les flux financiers et juridiques de l'entreprise, de ses filiales et de sa holding afin d'apprécier la stratégie en matière fiscale. Ce chantier intéressant nécessitera des moyens afin que les représentants des personnels puissent bénéficier de l'assistance d'un expert à la hauteur des enjeux.

L'UNSA a voté l'avis.

Sur l'ensemble du projet d'avis présenté par Antoine Dulin



L'ensemble du projet d'avis a été adopté au scrutin public
lors de la séance plénière du Conseil économique, social et environnemental
le 13 décembre 2016

Ont voté pour : 150

Artisanat	Mme Amoros, M. Crouzet, Mme Foucher, MM. Le Lann, Quenet, Mme Teyssedre.
Associations	MM. Deschamps, Jahshan, Mme Lalu, M. Lasnier, Mmes Martel, Sauvageot, M. Serres, Mme Trellu-Kane.
CFDT	M. Blanc, Mme Blancard, M. Cadart, Mmes Château, Duboc, M. Duchemin, Mme Esch, M. Gillier, Mme Houbairi, M. Mussot, Mme Nathan, M. Nau, Mmes Pajères y Sanchez, Prévost, MM. Ritzenthaler, Saint-Aubin.
CFE-CGC	M. Artéro, Mmes Biarnaix-Roche, Couvert, M. Dos Santos, Mme Roche.
CFTC	Mmes Coton, Lecerf, Roger, MM. Sagez, Thouvenel, Vivier.
CGT	Mme Chay, MM. Fourier, Garcia, Mmes Garreta, Lamontagne, Lejeune, Manière, MM. Marie, Meyer, Naton, Rabhi, Mme Robert, M. Teskouk.

CGT-FO	Mmes Brugère, Chazaud, Derobert, Desiano, Fauvel, Gillard, MM. Grolier, Homez, Legagnoa, Pérès, Pihet, Mme Ragot, M. Techer.
Coopération	M. Argueyrolles, Mme Blin, MM. Lenancker, Prugue, Mme Roudil.
Environnement et nature	MM. Abel, Badré, Mme de Béthencourt, MM. Bougrain Dubourg, Compain, Mmes Denier-Pasquier, Ducroux, MM. Genty, Le Boulter-Le Quilliec, Lè Van Truoc, Mmes Martinie-Cousty, Popelin.
Mutualité	M. Caniard, Mme Vion.
Organisations étudiantes et mouvements de jeunesse	MM. Blanchet, Coly, Dulin, Mme Weber.
Outre-mer	M. Antoinette, Mmes Biaux-Altmann, Bouchaut-Choisy, MM. Cambray, Edmond-Mariette, Guénant-Jeanson, Lobeau, Mme Mouhoussoune, MM. Rivière, Togna.
Personnalités qualifiées	MM. Adom'Megaa, Aschieri, Mme Autissier, MM. Bennahmias, Boccara, Bontems, Mme Brunet, MM. Cabrespines, Cambacérès, Mmes Claveirole, Collin, Djouadi, MM. Duval, Eledjam, Mmes Gibault, Goujon, Gard, MM. Grosset, Guglielmi, Mme Jaeger, MM. Joseph, Keller, Kettane, Mmes Lechatellier, Le Floc'h, Léoni, MM. Molinoz, Pasquier, Roustan, Mme Thiéry, M. Thomiche, Mme Verdier-Naves, M. Warnier.
Professions libérales	MM. Chassang, Lafont, Noël, Mme Riquier-Sauvage.
UNAF	Mmes Allaume-Bobe, Blanc, MM. Chrétien, Feretti, Mmes Gariel, Koné, MM. Marmier, Renard, Tranchand.
UNSA	Mme Arav, MM. Bérille, Chevalier, Mme Vignau.

Se sont abstenus.e.s : 36

Agriculture	Mme Beliard, M. Bernard, Mme Bonneau, MM. Cochonneau, Dagès, Mme Dutoit, M. Épron, Mme Even, MM. Ferey, Gangneron, Mme Gautier, M. Roguet, Mme Valentin, M. Verger.
Entreprises	MM. Asselin, Bartholomé, Mmes Boidin Dubrulle, Castéra, MM. Cavagné, Chanut, Mmes Couderc, Dubrac, Duhamel, M. Dutruc, Mme Escandon, MM. Gailly, Gardinal, Grivot, Mme Ingelaere, MM. Lejeune, Nibourel, Mme Pauzat, M. Pottier, Mmes Prévot Madère, Tissot-Colle.
Personnalités qualifiées	M. Pilliard.

N° 1 COMPOSITION DE LA SECTION DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES

✓ **Présidente** : Hélène FAUVEL

✓ **Vice-présidents** : Pierre-Antoine GAILLY, Daniel KELLER

☐ **Agriculture**

✓ Daniel EPRON

✓ Robert VERGER

☐ **Artisanat**

✓ Catherine FOUCHER

✓ Christel TEYSSEDE

☐ **Associations**

✓ Jean-Karl DESCHAMPS

☐ **CFDT**

✓ Patricia BLANCARD

✓ Thierry CADART

✓ Philippe MUSSOT

☐ **CFE-CGC**

✓ Véronique BIARNAIX-ROCHE

☐ **CFTC**

✓ Joseph THOUVENEL

☐ **CGT**

✓ Benoît GARCIA

✓ David MEYER

☐ **CGT-FO**

✓ Hélène FAUVEL

✓ Serge LOGAGNOA

☐ **Coopération**

✓ Véronique BLIN

☐ **Entreprises**

- ✓ Anne-Marie COUDERC
- ✓ Eva ESCANDON
- ✓ Pierre-Antoine GAILLY
- ✓ Didier GARDINAL

☐ **Environnement et nature**

- ✓ Hervé LE BOULER-LE QUILLIEC

☐ **Organisations étudiantes et mouvements de jeunesse**

- ✓ Antoine DULIN

☐ **Outre-mer**

- ✓ Jean-Etienne ANTOINETTE
- ✓ Philippe EDMOND-MARIETTE

☐ **Personnalités qualifiées**

- ✓ Frédéric BOCCARA
- ✓ Guillaume DUVAL
- ✓ Jean GROSSET
- ✓ Daniel KELLER

☐ **Professions libérales**

- ✓ Pierre LAFONT
- ✓ Daniel-Julien NOEL

☐ **UNAF**

- ✓ Patrick CHRETIEN

☐ **Personnalités associées**

- ✓ Roland BERTHILIER
- ✓ Catherine BARBAROUX
- ✓ Michèle DEBONNEUIL
- ✓ Bénédicte DONNELLY
- ✓ Patrick FORGEAU
- ✓ Anne GUILLAUMAT de BLIGNIERES
- ✓ Françoise VILAIN

N° 2 LISTE DES PERSONNALITÉS AUDITIONNÉES ET RENCONTRÉES PAR LA SECTION DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES

En vue de parfaire son information, la section a successivement entendu :

- ✓ **Olivier Sivieude**
chef du service du contrôle fiscal (DGFIP) ;
- ✓ **Véronique Bied-Charreton**
directrice de la législation fiscale (DGFIP) ;
- ✓ **Christian Chavagneux**
économiste ; auteur de plusieurs ouvrages sur le sujet ;
- ✓ **Eric Bocquet**
sénateur du Nord ; rapporteur d'une commission d'enquête sur le sujet ;
- ✓ **Maxime Gauthier**
directrice de la Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) ;
- ✓ **Marie-Christine Brun**
directrice adjointe de la DVNI ;
- ✓ **Laurent Bignon**
directeur adjoint de la DVNI ;
- ✓ **Gérard Ton That**
directeur du contrôle informatique de la DVNI ;
- ✓ **Nicolas Clément**
directeur des opérations de contrôle fiscal de la DVNI ;
- ✓ **Eric Jouve**
directeur du service juridique de la DVNI ;
- ✓ **Philippe Cahanin**
directeur du service international de la DVNI ;
- ✓ **Katia Weidenfeld**
historienne ; professeure d'Histoire du droit de l'époque contemporaine ;
- ✓ **Alexis Spire**
sociologue, directeur de recherche au CNRS ;
- ✓ **Jean Merckaert**
rédacteur en Chef de la revue « Projet » et administrateur de Sherpa ;
- ✓ **Guillaume Hezard**
ancien commissaire de la Brigade nationale de la répression de la délinquance fiscale (BNRDF) ;

- ✓ **Marie-Anne Barbat-Layani**
directrice générale de la Fédération française bancaire (FFB) ;
- ✓ **Benoît de la Chapelle Bizot**
directeur général délégué de la FFB ;
- ✓ **Blandine Leporcq**
directrice des affaires fiscales de la FFB ;
- ✓ **Nicolas Bodilis-Reguer**
directeur des affaires publiques de la FFB ;
- ✓ **Manon Aubry**
responsable plaidoyer justice fiscale et inégalités à Oxfam France ;
- ✓ **Anne-Marie Pecoraro**
avocate, cabinet Turquoise ;
- ✓ **Rodolphe Boissau,**
avocat, cabinet Turquoise ;
- ✓ **Vincent Vicart**
économiste à la Banque de France ;
- ✓ **Jean de Maillard**
magistrat, vice-président au TGI de grande instance de Paris ;
- ✓ **Jacques Taquet**
avocat (PwC), bâtonnier du barreau des Hauts de Seine ;
- ✓ **Olivier Fouquet**
conseiller d'État, ancien président de la section « Finances » du Conseil d'État ;
- ✓ **Yves Jacquin-Depeyre**
président de la Chambre nationale de la représentation fiscale ;
- ✓ **Pascal Saint-Amans**
directeur du Centre de politique et d'administration fiscale à l'OCDE ;
- ✓ **Sophie Blegent-Delapille**
avocate associée, cabinet TAJ ;
- ✓ **Raphaël Coin**
directeur fiscal de General Electric France ;
- ✓ **Laurent Trupin**
consultant, cabinet 3BS ;
- ✓ **Nicolas Delalande**
historien ; Centre d'Histoire de Sciences Po Paris ;
- ✓ **Charles Duchaine**
magistrat, directeur de l'Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués (AGRASC) ;

Annexes

✓ **Denis Durand**

directeur adjoint à la Banque de France, secrétaire général du Syndicat national CGT de la Banque de France ;

✓ **Eliane Houlette**

magistrate, procureure National financier ;

✓ **Jean-Marc Toublanc**

magistrat, secrétaire général du Parquet national financier ;

✓ **Frédéric Iannucci**

directeur de la Direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) ;

✓ **Marie-Aimée Musy**

administratrice des Finances publiques à la DNEF ;

✓ **Manuelle MAHEO**

responsable de la division « fraude TVA » à la DNEF ;

✓ **Sébastien Geffroy**

responsable d'une division « visites domiciliaires » à la DNEF ;

✓ **Jérôme Leysenne**

enquêteur 2^e brigade d'investigation à la DNEF ;

✓ **Olivier Glaçon**

chef de la 5^e brigade nationale d'investigation à la DNEF ;

✓ **Philippe Lamberts**

euro-député belge, membre de la commission TAX au Parlement européen ;

✓ **Alfred de Lassence**

directeur fiscal d'Air liquide, président du groupe de travail « fiscalité internationale » du Medef ;

✓ **Daniel Lebègue**

président de Transparency International France ;

✓ **Jacques Fabre**

administrateur de Transparency International France ;

✓ **Nicole-Marie MEYER**

chargée de mission « lanceurs d'alerte » à Transparency International France ;

✓ **Sophie Lemaitre**

juriste spécialiste des flux financiers illicites à Sherpa ;

✓ **Luc Mathieu**

secrétaire général de la Fédération CFDT Banques et assurances ;

✓ **Pierre Alain Muet**

député du Rhône ;

✓ **Gérard Orsini**

président de la commission juridique et fiscale de la CGPME ;

- ✓ **Jean Peyrelevade**
ancien directeur du Crédit Lyonnais ;
- ✓ **Thierry Philipponnat**
directeur de l'Institut Friedland ;
- ✓ **Delphine Siquier-Didelot**
analyste fiscaliste à l'Institut Friedland ;
- ✓ **Nadja Salson**
*responsable politique à la Fédération européenne des services publics,
membre de la coalition internationale, auteure du rapport « Unhappy Meal » ;*
- ✓ **Alain Parisot**
secrétaire national de l'UNSA (Fonction publique) ;
- ✓ **Mathilde Defarges**
consultante affaires publiques ;
- ✓ **Marc Wolf**
ancien directeur adjoint à la DGI, chargé de la TVA à la Direction de la législation fiscale ;
- ✓ **Lucie Watrinet**
*chargée de plaidoyer CCFD Terre solidaire, coordinatrice de la Plateforme de la société civile
« Paradis fiscaux et judiciaires » ;*
- ✓ **Nicolas Forissier**
ancien responsable de l'audit interne d'UBS France, lanceur d'alerte.

La section remercie Anapaula Trindade Marinho pour son appui aux travaux.

N° 3 HISTORIQUE DE L'ÉVITEMENT FISCAL : UN PHÉNOMÈNE ANCIEN CONCOMITANT À LA NAISSANCE DE L'IMPÔT

L'évitement fiscal depuis la naissance de l'impôt jusqu'au XX^e siècle

Les premières traces de ce qui est aujourd'hui appelé « imposition » remontent à l'ancien Empire égyptien et, avec elles, l'évitement. Au Moyen-Âge, période de développement de la fiscalité, des contestations apparaissent au moment où le roi réclame des « contributions » censées être exceptionnelles et temporaires mais qui vont devenir formelles et régulières à partir du XII^e siècle. L'évitement fiscal s'exprime d'abord sous forme de soulèvements populaires à l'encontre des agents du roi, chargés de recouvrer ces contributions, puis prend la forme de fraude fiscale. Certains citoyens auront recours à des techniques de dissimulation consistant à se faire payer des intérêts via l'Église afin d'échapper à l'impôt, d'autres encore pratiquent la contrebande afin d'échapper à l'équivalent de droits de douane.

Au cours du XVIII^e siècle, la répression des résistances à l'impôt s'intensifie, en même temps que la légitimité des impôts est remise en cause, notamment dans les cahiers de doléances rédigés peu avant la Révolution française. Les citoyen.ne.s réclament l'abolition des privilèges, l'égalité devant l'impôt, la suppression des taxes indirectes et davantage de justice fiscale. Suite à la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 et aux articles 13 et 14 instaurant l'égalité devant l'impôt, le consentement à l'impôt et le paiement de l'impôt en fonction des capacités contributives, le système fiscal est réformé. Quatre impositions essentielles dites « *les quatre vieilles* » verront le jour : la contribution foncière, la contribution mobilière, la contribution des patentes et la contribution des portes et fenêtres. Le mécanisme d'évitement le plus répandu consistera alors à condamner une partie des fenêtres et « *autres ouvertures* » afin de ne pas payer la dernière des quatre vieilles. Nombreux sont encore aujourd'hui les bâtiments qui conservent les traces visibles à l'œil nu de cet évitement. Au cours du XIX^e siècle, la situation ne va pas s'améliorer du fait de l'augmentation générale du montant de l'impôt, l'évitement prendra alors la forme de soulèvements, viticoles notamment, et de contrebande pour éviter de payer les impositions indirectes.

L'évitement dans le cadre du développement d'un système fiscal moderne.

La première moitié du XX^e siècle, jusqu'aux années 1970, constitue une période durant laquelle « *les pouvoirs de taxation des États ont été énormément renforcés* », note l'historien Nicolas Delalande¹. Ce phénomène est lié aux deux guerres mondiales et à la crise des années 1930, qui ont entraîné des besoins de financement importants. C'est à cette époque que le système fiscal dit « *moderne* » se développe, avec la création des droits de succession

¹ Entretien avec Nicolas Delalande, CESE, juillet 2016.

en 1901 et de l'impôt sur le revenu en 1914. La pression fiscale augmente et l'on assiste à l'émergence de « *ligues de contribuables* » qui se manifestent en faveur de l'évitement fiscal.

Le développement des échanges internationaux et la mobilité des capitaux et des personnes favorisent l'émergence de la concurrence fiscale. Le niveau de pression fiscale commence en effet à constituer un des critères déterminant le choix du lieu et de la nature de l'investissement. C'est durant cette période d'entre-deux guerres qu'apparaissent les premiers paradis fiscaux. Certaines personnes physiques fortunées délocalisent leurs avoirs à l'étranger, notamment en Suisse puis à Monaco et au Panama ou bien encore au Delaware. L'évitement fiscal délocalise des revenus et capitaux vers des cieux fiscalement généreux voire opaques.

Toujours pendant la même période d'entre-deux guerres, les systèmes fiscaux des grandes économies se développent tandis que les flux de revenus transfrontaliers augmentent. Les investisseurs sont alors exposés au risque d'être imposés dans deux pays à la fois - le pays de résidence et le pays source ou de destination des flux de capitaux-, au titre d'une même matière imposable. Les États craignant les méfaits qu'une double imposition aurait sur l'économie, décident alors de conclure des conventions fiscales dans le but d'éradiquer le phénomène de double imposition. Ces traités peuvent avoir un impact positif sur le consentement à l'impôt et le non-évitement fiscal dans la mesure où ils protègent, in fine, le contribuable d'une charge fiscale double, respectant ainsi sa capacité contributive dans un contexte transfrontalier.

Après la Seconde guerre mondiale, afin de développer l'État providence, s'opère la massification de l'impôt sur le revenu ainsi que la création de la TVA en 1954. La contestation fiscale trouvera à s'exprimer à travers le Poujadisme au sein de l'Union de défense des commerçants et artisans, syndicat qui réclame la fin des contrôles fiscaux considérés comme « *portraits de l'inquisition fiscale* » et qui fait appel à une « *grève fiscale* » générale. Dans les années 1970, le mouvement conduit par Gérard Nicoud, de la Ligue des contribuables, suivra les mêmes motivations antifiscales, mais en employant la violence physique contre les agent.e.s des impôts.

Avant l'intensification des échanges internationaux, les mécanismes d'évitement fiscal demeurent relativement simples à mettre en place, d'autant que les administrations fiscales commencent seulement à prendre des mesures. Les premiers dispositifs anti-évasion fiscale sont adoptés dans les années 1960, lorsque le Congrès américain vote la législation connue sous le nom de « *Subpart F* », dispositif prévu pour les sociétés étrangères contrôlées, qui inspirera nombre de pays dont la France. Ce mécanisme consiste à prendre en compte les revenus réalisés par des filiales ou entités liées à des sociétés américaines établies à l'étranger, pour la détermination de l'impôt sur les sociétés dû aux États-Unis. L'application de ce mécanisme anti-évasion fiscale est soumise à un certain nombre de conditions (cf. chapitre 3) ; l'administration américaine n'y mentionne pas l'État du Delaware.

N° 4 LES CONVENTIONS FISCALES

Les conventions fiscales contre la double imposition sont des traités internationaux conclus entre deux États, en vue de la répartition du droit d'imposer les revenus transfrontaliers de leurs ressortissant.e.s personnes morales et personnes physiques. Ces traités déterminent quel État a le droit d'imposer le revenu en cause, suivant la caractérisation du revenu, et aussi certaines limites de taux. Ces traités posent également les règles de non-discrimination des contribuables non-résident.e.s, les modalités de coopération entre les deux administrations fiscales en cas de conflit d'imposition et octroient, le cas échéant, des mesures fiscales incitatives pour leurs ressortissant.e.s à l'échelle internationale.

Les premières conventions furent signées par l'Autriche et par l'Allemagne à la fin du XIX^e siècle. Les grandes économies ont suivi l'initiative dès le début du XXI^e siècle.

C'est en 1920, pendant la Conférence Internationale Financière, qu'un appel a été lancé à la Ligue des Nations unies afin que le problème de la double imposition soit investi en profondeur. Un comité d'experts fut chargé, en septembre 1921, d'élaborer un rapport sur la double imposition et d'adresser des recommandations adaptées aux flux transfrontaliers.

Le premier modèle de convention date de 1928 et contient quatre projets de convention :

- contre la double imposition du revenu et du capital ;
- pour la prévention de la double imposition en matière de droits de succession ;
- sur l'assistance administrative en matière fiscale ;
- sur l'assistance judiciaire en matière du recouvrement d'impôts.

Ces modèles seront retravaillés pour être fusionnés dans ceux de Mexico de 1943 et de Londres de 1946, avant que l'OCDE reprenne la relève en 1956, en vue de l'élaboration de son premier modèle officiel en 1963, puis 1977. Celui-ci est régulièrement actualisé, et un modèle ONU, prenant davantage en compte les intérêts des pays en développement, a vu le jour en 1980. Il est également actualisé, selon une périodicité cependant moins régulière que celui de l'OCDE.

Les États concluent des conventions fiscales contre la double imposition en se fondant sur l'un ou l'autre des modèles, voire, en les adaptant en fonction de leurs intérêts respectifs. La France compte aujourd'hui 153 conventions fiscales en vigueur en septembre 2016.

N° 5 TABLEAU SUR LES MESURES ANTI-ÉVITEMENT FISCAL EN VIGUEUR EN FRANCE

Source : Code général des impôts et livre des procédures fiscales.

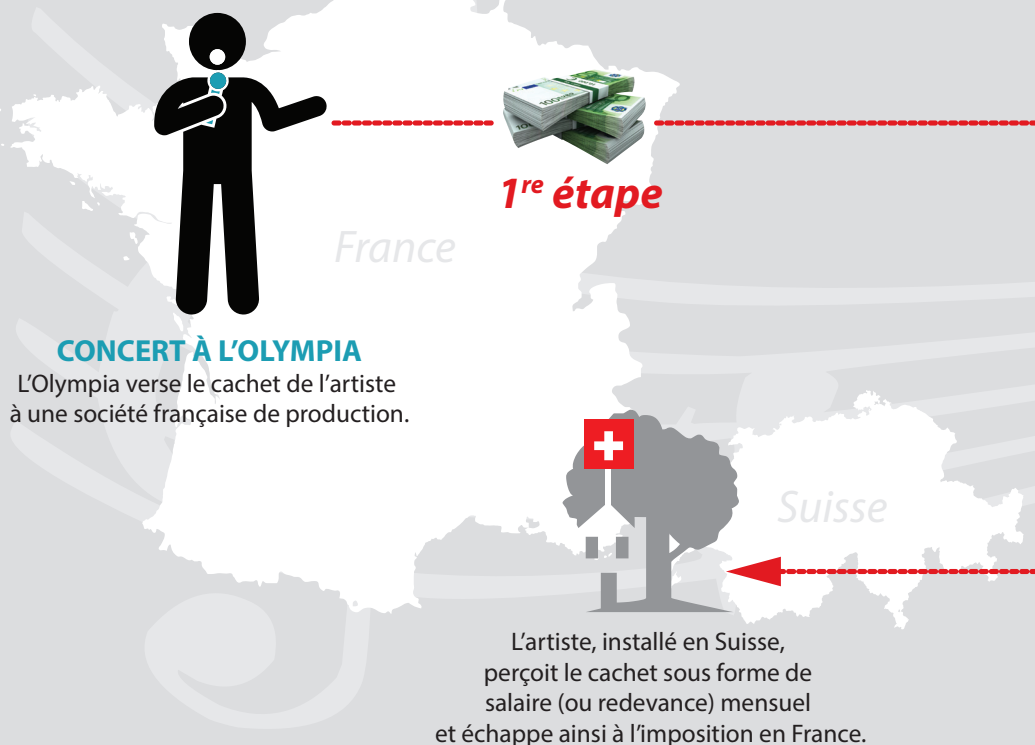
Dispositifs « classiques »	Mécanisme
Fraude fiscale	Contribuable, personne physique ou morale, qui « s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts ». (art. 1741 CGI)
Abus de droit	Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. (L.64 LPF)
Acte anormal de gestion - domestique	Refuser la déduction de charges présumées contraires à l'intérêt de l'entreprise (réintégration dans le bénéfice imposable) ou majoration du bénéfice imposable au titre de gains présumés volontairement perdus, contrairement à l'intérêt de l'entreprise. Sanction fiscale (art. 39-1 à contrario)
Acte anormal de gestion à l'international	Réintégration dans les résultats des entreprises imposables en France des bénéfices indirectement transférés à des entreprises situées hors de France dont elles dépendent ou qu'elles contrôlent. Les montants réintégrés par l'administration dans les bases de l'impôt sur les sociétés sont considérés comme des revenus indirectement distribués et font l'objet d'une retenue à la source au taux de 30 % (art. 57 CGI)
Sous-capitalisation	Objectif : d'éviter que les entreprises parviennent à éviter l'impôt grâce à la création artificielle de charges d'intérêts sur emprunts pour son autofinancement. Réintégration des intérêts dans le résultat d'exploitation (212 CGI)

Sociétés étrangères contrôlées (SEC - CFC rules)	Imposition des bénéfices réalisés par une filiale établie dans un État à fiscalité privilégiée (209 B CGI). Le seuil de participation de la société française dans la société installée à l'étranger est de 50 %, détention directe ou indirecte des droits financiers ou de vote, des actions ou parts. Ce seuil est abaissé à 5 % lorsque plus de 50 % des titres sont détenus par des entreprises établies en France qui, agissent de concert ou par des entreprises placées directement ou indirectement dans une situation de contrôle ou de dépendance au sens de l'article 57 du CGI.
Dispositifs « spécifiques »	
Non-déductibilité de dépenses payées dans un État ou territoire « coopératif » à fiscalité privilégiée	Les dépenses engagées au profit de personnes physiques ou morales établies dans des territoires à fiscalité privilégiée ne sont pas admises comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt. Est considéré comme un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire, tout État ou territoire où le revenu n'est pas imposable ou si, tout en étant imposable, le montant de l'impôt est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France (art. 238 A).
Rapatriement de tout revenu transféré dans un territoire à fiscalité privilégié par une personne physique	Rattachement au revenu imposable d'une personne physique domiciliée en France, des bénéfices ou résultats positifs réalisés par une entité établie hors de France, dans un État à fiscalité privilégiée. Le dispositif est déclenché lorsque la personne physique détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié (article 123 bis).
L'imposition de transfert d'actifs à l'étranger par une personne morale	Les entreprises qui transfèrent hors de France, directement ou indirectement, y compris par l'intermédiaire d'un tiers, des actifs à une personne physique, un trust, un organisme, ou une entité comparable, doivent incorporer dans leurs résultats imposables les résultats qui proviennent de la gestion ou de la disposition de ces actifs ou des biens acquis en emploi.
La neutralisation des sociétés écrans en matière de prestation de services	Imposition en France des revenus tirés de l'exercice d'une prestation de services en France, lorsque le payeur réside en France (art.155 A)
La délocalisation du domicile fiscal	Imposition des plus-values latentes en cas de transfert de domicile à l'étranger (art. 167 bis).

La non-déductibilité des intérêts en matière de produits hybrides	La déductibilité des intérêts versés à des entreprises liées, est subordonnée à l'assujettissement de l'entreprise prêteuse à une imposition minimum au titre des produits concernés (212, I).
La non-imposition d'immeubles détenus par certaines personnes morales	Sanction au mécanisme visant à attribuer en apparence la propriété d'immeubles détenus en France à des personnes morales établies à l'étranger (art.990 D).

L'optimisation fiscale de certains artistes et sportifs de haut niveau

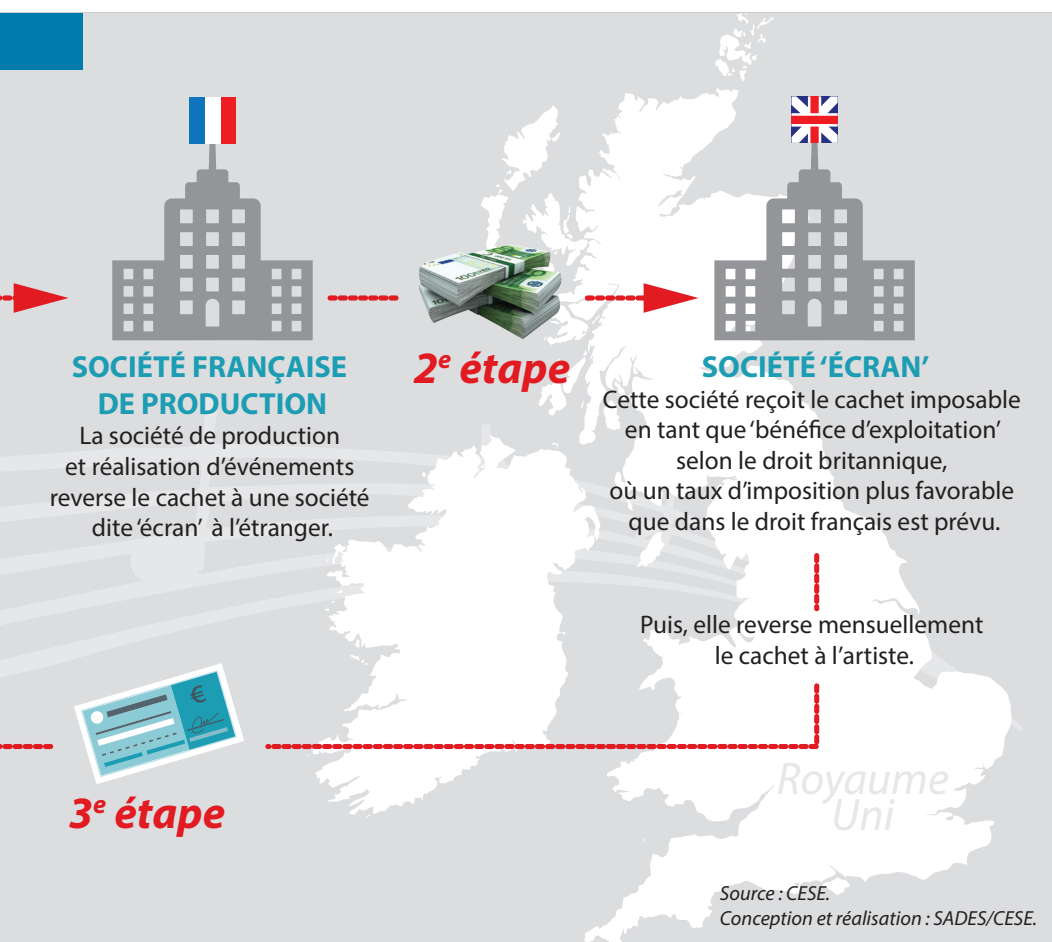
Comment un chanteur peut-il échapper à l'impôt en France ?



N° 6 MÉCANISMES D'ÉVITEMENT FISCAL ILLÉGAUX - EXEMPLES ET ILLUSTRATIONS

Utilisation potentiellement abusive de société écran en matière de prestations de services

Cette pratique est notamment utilisée dans le milieu artistique et celui des sportifs de haut niveau car les revenus y sont élevés. Le mécanisme consiste à faire percevoir les cachets par une société établie à l'étranger. Celle-ci « gère » les revenus de l'artiste ou du sportif, puis les rétrocède, sous la forme de salaires ou de redevances. Les montants sont toujours échelonnés. Ce mécanisme est illégal car la société écran, située dans un État à fiscalité ou réglementation commerciale intéressante, est créée pour l'occasion, et n'a pas d'autre activité commerciale : elle est utilisée aux seuls fins d'allègement de l'impôt. Ce mécanisme est de plus en plus sophistiqué et dans certains cas il est impossible pour l'administration fiscale de caractériser l'abus de droit : c'est notamment le cas lorsque la société « écran » gère des portefeuilles pour plusieurs artistes et sportifs, nonobstant le fait qu'elle soit installée dans un État à fiscalité attractive. En principe, ce montage est constitutif d'un abus de droit,



sauf si le/la contribuable parvient à démontrer que la société écran a une réelle substance et réalise des activités commerciales².

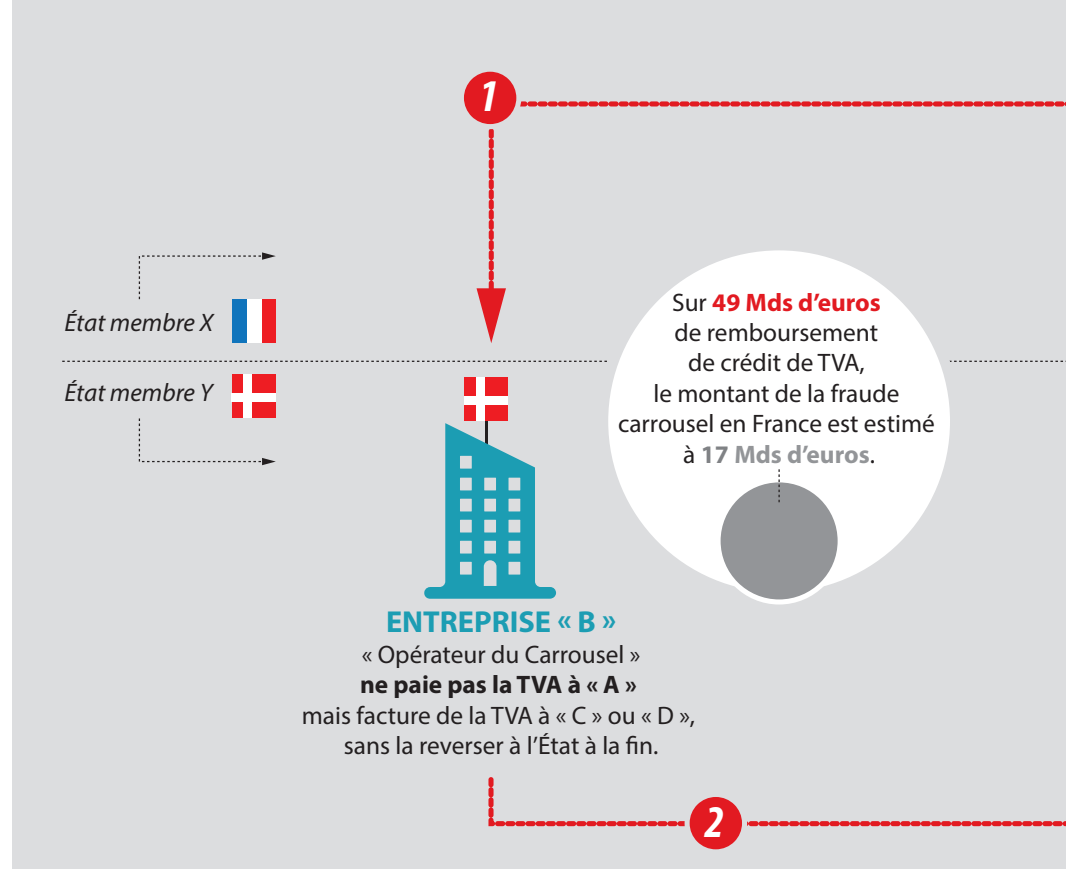
Les fusions abusives combinées avec le régime de groupe³

Les fusions abusives combinées avec le régime de groupe (intégration fiscale) peuvent être pénalisées. C'est le cas d'une société « mère » ayant trois filiales et ne payant pas d'impôt sur les sociétés car les entités contrôlées sont majoritairement déficitaires. Si elle acquiert une quatrième filiale qui est fortement bénéficiaire et qui intégrera normalement le périmètre du groupe, les bénéfices ne pourront pas en être compensés par les pertes d'une autre filiale du groupe. La loi impose en effet d'attendre une année fiscale. Afin de contourner cet obstacle, l'une des filiales, qui n'avait aucune activité ni salarié.e, va absorber cette filiale bénéficiaire, adopter son nom, prendre ses salarié.e.s et dirigeant.e.s. Les bénéfices seront alors compensés avec les pertes du groupe puisque la filiale absorbante faisait déjà partie du groupe ; l'impôt est alors réduit. Le montage est susceptible d'être requalifié en abus de droit pour fraude à la loi.

² CE, 10^e et 9^e ss-sect., 28/03/2008, n° 271366, Aznavour, Juris Data n° 2008-081297, RDF 17/2008, com. 293, concl. C. Landais.

³ Rapport du ministère des finances et des comptes publics, <http://www.gouvernement.fr/action/la-lutte-contre-la-fraude-et-l-evasion-fiscale>.

La fraude à la TVA dite fraude « Carrousel » au sein de L'UE

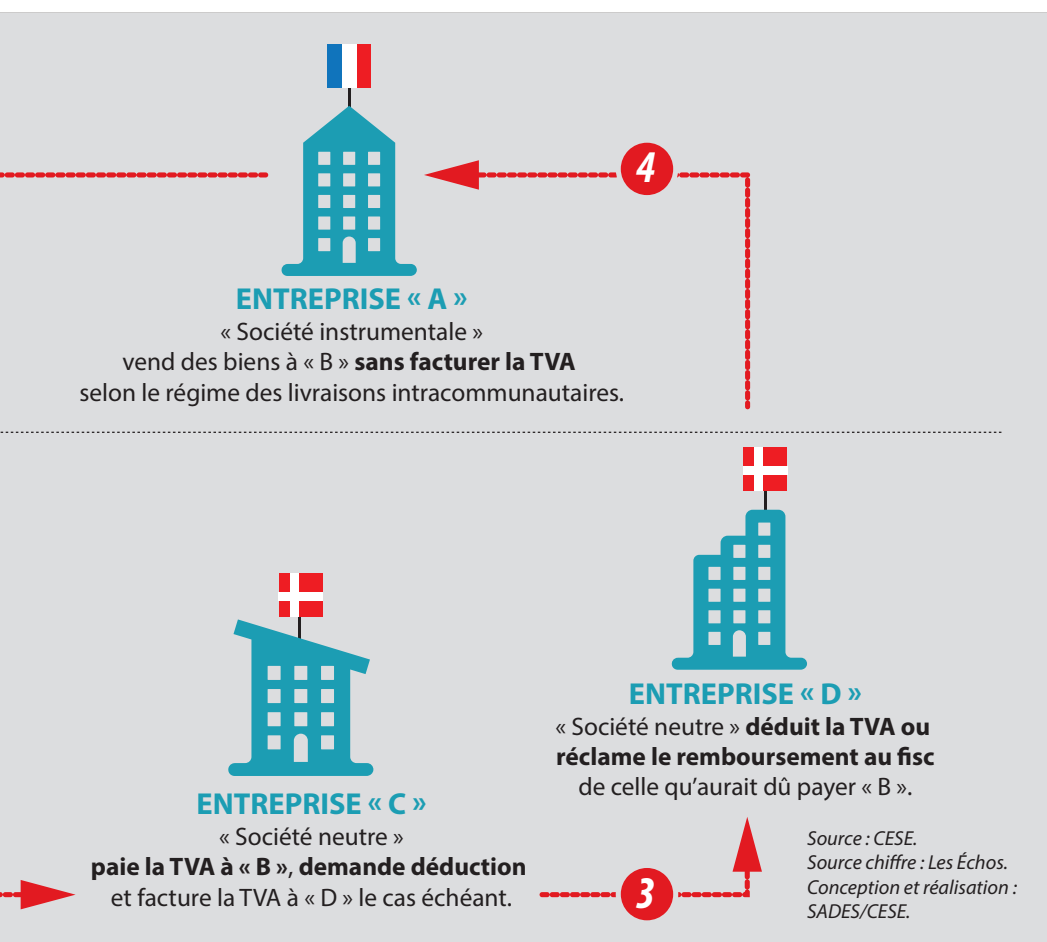


Utilisation de logiciels frauduleux⁴

Un autre exemple ayant fait l'objet de l'actualité récente est le recours à des logiciels de caisse frauduleux permettant de dissimuler une partie des recettes de l'exploitant.e. Ce mécanisme se caractérise par l'utilisation d'un dispositif d'enregistrement des opérations commerciales (ventes ou prestations de services) comportant une fonction permettant de supprimer tout ou partie des opérations réalisées. L'administration française estime les pertes fiscales résultant de cette pratique à environ 5 Mds d'euros par an. La lutte contre ces logiciels a été particulièrement renforcée. Depuis 2013, la sanction est plus lourde concernant le montant de l'amende envers les personnes qui mettent à disposition les logiciels, tenues pour responsables solidairement du paiement de l'amende⁵. De plus, à compter de 2018, les commerçant.e.s devront obligatoirement détenir un logiciel de caisse conforme, sous peine d'une amende de 7 500 €.

⁴ Rapport du ministère des Finances et des comptes publics, <http://www.gouvernement.fr/action/la-lutte-contre-la-fraude-et-l-evasion-fiscale>.

⁵ Article 1770 undecies (L° 2013-1117, 6 déc. 2013, art 20, II, 2°).



Fraude carrousel - TVA

Enfin, la fraude à la TVA dite « *carrousel* » renvoie au mécanisme qui consiste à se faire délivrer des factures fictives toutes taxes comprises par un.e fournisseur.e et récupérer la TVA mentionnée. Dans ce cas, le/la fournisseur.e ayant émis la facture fictive ne versera pas le montant de TVA affiché sur la facture à l'administration fiscale, tandis que l'acheteur.euse la comptabilisera dans son crédit de TVA. L'acheteur.euse n'est pas toujours au courant du procédé frauduleux utilisé par son/sa fournisseur.e.

Ce type de fraude est apparu dans le courant des années 1970 à l'occasion du commerce de marchandises au sein du Benelux. Il s'est ensuite répandu en Europe, dès 1993, à la suite de la ratification du traité de Maastricht. Le manque à gagner pour les États est colossal : on l'estime à hauteur de 100 Mds d'euros par an en Europe⁶.

La fraude est caractérisée en trois étapes :

- une société A installée dans un État A de l'Union européenne vend un bien à une société B établie dans un autre pays de l'Union européenne sans facturer la TVA, grâce au régime d'exonération de la sortie. La vente est faite au prix de 100 € HT ;

⁶ Audition de Marc Wolf, 06/07/2016.

Annexes

DATA Inc., le géant numérique de l'optimisation

5 DATA Inc. USA

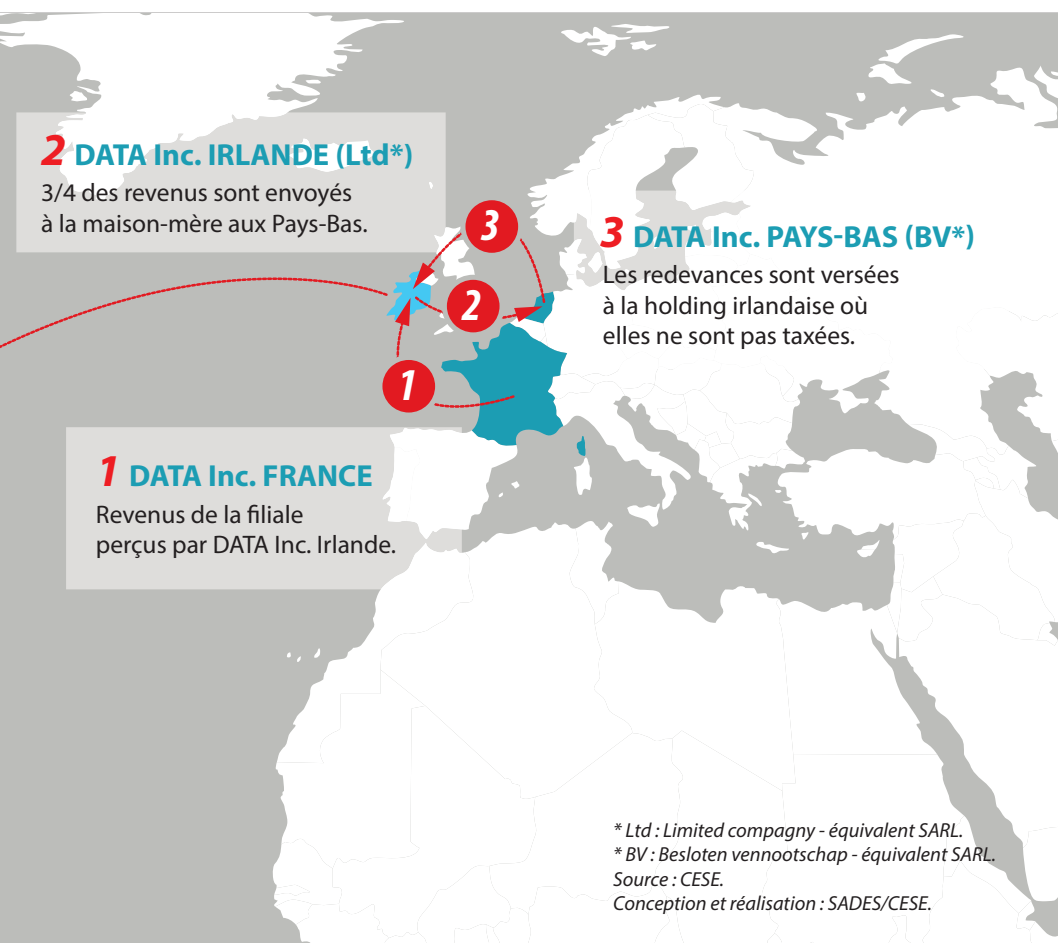
La 'Tax Holidays' s'applique, les revenus entrent mais sont exonérés d'impôts.

4 DATA Inc. IRLANDE HOLDING AUX BERMUDES

La société est basée en Irlande mais de droit bermudien. Les revenus rentrent sous la forme de redevances à la société irlandaise.

- la société B, dite « *opérateur du carrousel* », revend ensuite exactement le même bien à 100€ TTC à des client.e.s, sociétés D et C, établi.e.s dans le même État membre ;
- les client.e.s C et D ayant payé la TVA au taux de 20 % sur ledit produit, demande le remboursement de la TVA payée en amont, tandis que la société B disparaît avec le montant intégral, sans déclarer ni payer les 20 % de TVA à l'État A.

L'État A octroie un remboursement de 20 % aux sociétés C et D sans avoir perçu la TVA équivalente auprès du vendeur société B.



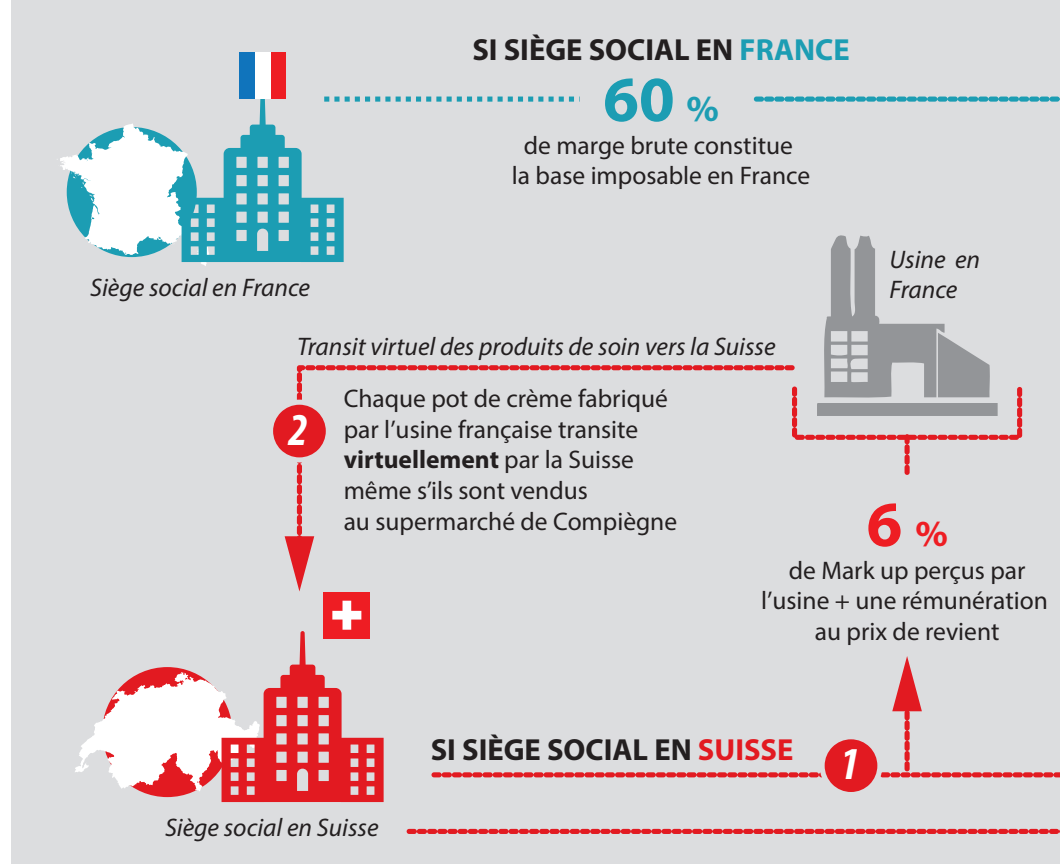
N° 7 MÉCANISMES D'ÉVITEMENT FISCAL POTENTIELLEMENT DOMMAGEABLES

Le « simple » et le « double » « sandwich irlando-néerlandais »

Une société américaine souhaite vendre des biens en France tout en évitant au maximum de payer l'impôt sur les bénéfices en France et ailleurs. Si la vente est réalisée directement par la société américaine via des représentant.e.s présent.e.s sur le sol français ou des salarié.e.s envoyés en France, la société américaine disposera d'un établissement stable sur le territoire français qui sera soumis à l'impôt sur les sociétés au taux habituel de 33,1/3 %. Afin d'éviter cela, la société américaine va mettre en place le schéma suivant :

- la vente sera réalisée par une filiale du groupe américain qui est installée en Irlande car le taux de l'impôt sur les bénéfices est de 12 % ;
- une société française va déclarer officiellement exercer une activité de démarchage de client.e.s en France pour la filiale irlandaise et va recevoir 5 % du chiffre d'affaires réalisé sur le territoire français ;
- la commission sera payée par la filiale irlandaise ;

La manipulation des prix de transfert

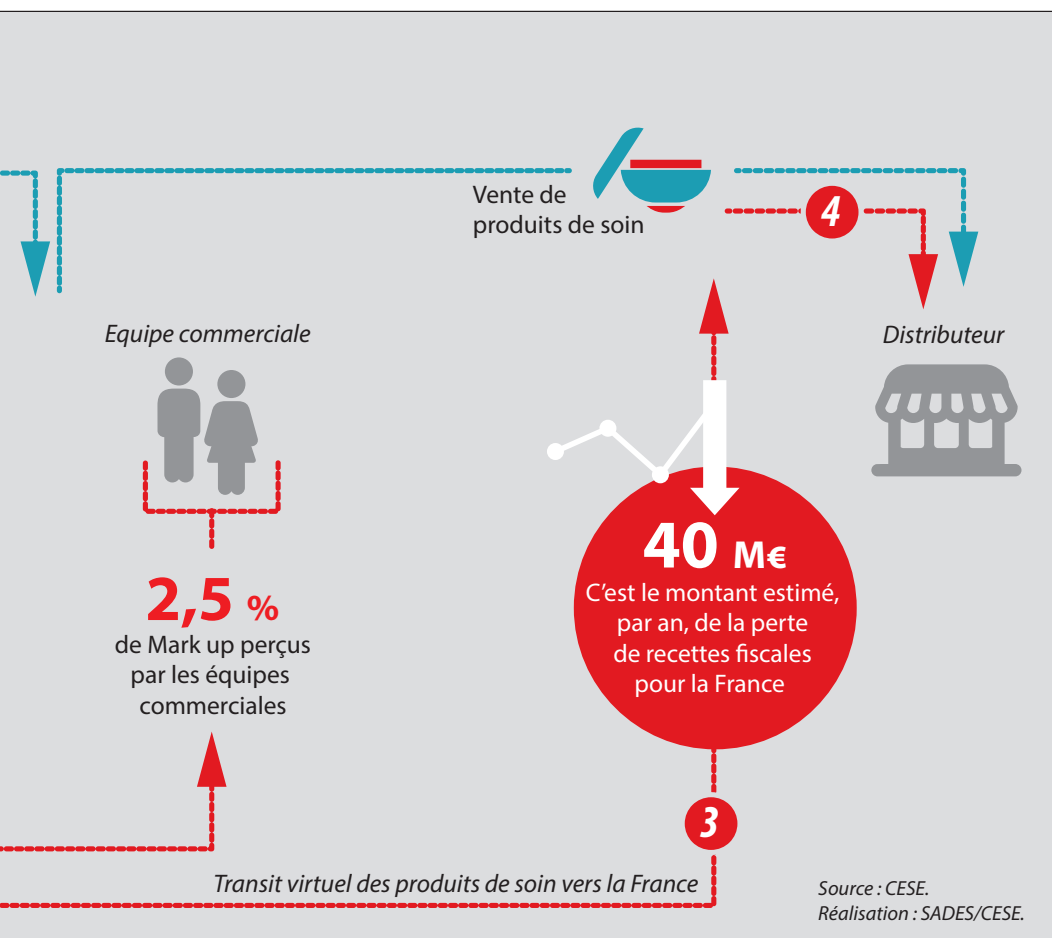


- les contrats seront conclus avec les client.e.s français par cette filiale qui versera 75 % des produits retirés des ventes en France à une autre société qui est fiscalement domiciliée dans un pays à fiscalité réduite, souvent les Bermudes ou les Émirats Arabes Unis, car les sociétés installées à Dubaï ne payent pas d'impôt sur les bénéfices. Le produit restant sera versé à une société installée dans un pays où la fiscalité est considérée comme « normale ».

Au final, ce schéma aura permis à la société irlandaise de payer l'impôt français sur les sociétés sur une infime partie du produit réalisé dans notre pays, 5 % en l'occurrence, sous réserve, en outre, que l'entité française ayant perçu la commission ne soit pas déficitaire.

Ce schéma deviendra ensuite un peu plus compliqué afin d'optimiser davantage grâce au « dédoublement » du sandwich « irlandais-néerlandais » :

- la filiale irlandaise va transférer le produit réalisé en France sous forme de dividendes grâce à une holding qui est installée aux Pays-Bas ;
- la holding néerlandaise va transférer à son tour lesdits bénéfices à une holding irlandaise en exonération d'impôt, grâce à la convention fiscale signée par l'Irlande et les Pays-Bas ;



- la holding irlandaise va transférer tous les bénéfices à une holding installée dans un État qui n'impose pas les bénéfices des sociétés (Dubai comme cité plus haut, ou les Bermudes) ;
- les bénéfices seront ensuite transférés à la maison mère aux États-Unis sans être imposés, grâce à l'exonération des bénéfices rapatriés.

C'est ce schéma qui a notamment été utilisé par les entreprises du numérique : Google, LinkedIn, Facebook, eBay...

Manipulation du prix de transfert en matière de redevances

Une société française vend des produits et paye une redevance à une société mère établie à l'étranger au titre de la marque et du savoir-faire. À la suite d'une réorganisation, la redevance passe de 10 % à 20 % du chiffre d'affaires réalisé en France. Grâce à l'échange de renseignements entre administrations fiscales, l'administration française apprend que si le taux de la redevance a doublé, la société mère perçoit toujours 10 % du chiffre d'affaires réalisé en France. La redevance payée par la société française transite par plusieurs entités

sises en Europe et hors de l'Europe qui n'ont pas d'activité réelle. Grâce à ces superpositions, seule la moitié des redevances est soumise à l'impôt. Les charges doublement supportées par l'entité française sont déductibles du résultat imposable en France, le groupe est parvenu à délocaliser des profits imposables en France à l'impôt sur les sociétés à l'étranger. Le montage d'ensemble est susceptible de requalification en abus de droit par fraude à la loi, si la preuve de la minoration est faite par l'administration fiscale.

Manipulation du prix de transfert - Transfert de siège social et flux virtuels de produits

Une société de produits de soins procède à une réorganisation du flux intragroupe :

- initialement, le siège et l'usine sont situés en France. Le siège détient la marque et l'équipe commerciale travaille dans les mêmes locaux. Les produits sont fabriqués et vendus à un grand distributeur français dont les locaux sont également situés en France. La vente est signée par le siège français, la marge brute réalisée est de 60 % du prix de vente. Le flux matériel et juridique des produits vendus a lieu exclusivement en France. Le résultat sera traité d'un point de vue fiscal pour être soumis à l'impôt sur les sociétés français, au taux de droit commun (33,33 %) ;
- grâce à la réorganisation du flux intragroupe, le siège principal sera transféré en Suisse, avec la marque et quelques dirigeant.e.s commerciaux.ales. L'usine, le système de distribution et l'équipe marketing opèrent depuis la France. Le client, grand distributeur français, est toujours situé en France. La vente sera juridiquement organisée par le siège situé en Suisse, détentrice désormais de la marque, et abritant quelques cadres dirigeant.e.s. Les produits transiteront « virtuellement » (c'est-à-dire, d'un point de vue juridique seulement) par la Suisse, tandis que le flux matériel réel a lieu uniquement en France. La marge imposable en France, et soumise à l'impôt sur les sociétés français le cas échéant, sera uniquement égale au prix de revient majoré de 6 % pour l'usine, et de 2,5 % de mark up pour l'équipe marketing. La marge brute restante, réalisée officiellement par l'entité suisse, sera soumise au taux d'imposition suisse, plus attractif.

Majoration des prix de transfert pour une filiale extractive de matières premières située dans un pays en développement, jouant sur la fragilité de l'administration fiscale

Une société X située en Afrique, filiale d'une Firme multinationale (FMN) dont le siège est situé ailleurs, extrait une matière première. Elle la vend à un prix très bas à une société Y de son groupe située dans un paradis fiscal, mettons 10 euros le kg alors que le prix international est de 100 euros le kg. La société Y revend ensuite cette matière première à la maison mère-française (MM), au prix international de 100 euros le kg. Au total, la marge de 90 euros est localisée entièrement dans le paradis fiscal. Vu depuis la France, le problème n'est pas facilement détectable, pour peu que s'intercale une société Y' située dans un autre pays de l'UE entre Y et MM. L'administration fiscale du pays africain perçoit bien une redevance pour la concession d'extraction dont le taux peut être élevé, à 30 % par exemple comme c'est souvent le cas. La société africaine paie donc, en apparence, un impôt élevé : 30 % de son chiffre d'affaires. Mais le montant est faible, car le prix est très inférieur à celui du marché.

L'entreprise paie 0,3 euro par kg alors qu'elle aurait dû payer 30 euros par kg. Le manque à gagner est considérable. Or, l'administration fiscale africaine (ou de l'État de source, peu importe lequel) n'a pas les moyens de vérifier cet écart. L'exemple est aussi d'actualité si à la place d'un paradis fiscal, des pays où le système fiscal est particulièrement attractif sont utilisés (exemple des Émirats Arabes Unis).

N° 8 RECOMMANDATIONS ET AVANCÉES DU PROJET BEPS (DÉCEMBRE 2016)

Source : CESE

BEPS - Plan d'action	Recommandations	Avancées
Action N° 1 Relever les défis posés par l'économie numérique	Encadrement des caractéristiques de l'économie du numérique et de ses modèles d'affaires qui sont susceptibles d'accentuer les risques d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Parmi les recommandations : • modification de la liste d'exceptions à la définition d'établissement stable ; • modification de la définition d'établissement stable pour résoudre le problème des montages factices ; • révision des principes de détermination des prix de transfert, au-delà de la seule propriété légale ; • imposition des bénéfices de la société étrangère contrôlée au niveau de la société tête du groupe ; • collecte de TVA/taxe équivalente sur les opérations transfrontalières ; • pas de recommandation précise entre la détermination d'un nouveau lien sous forme de présence économique significative pour imposer les bénéfices, ou introduction d'une retenue à la source sur certaines transactions numériques, ou encore instauration d'un prélèvement d'égalsation.	En attendant les premiers résultats des recommandations émises (action n° 6 inclus), les pays sont libres d'adopter l'un des garde-fous cités.
Action N° 2 Neutraliser les effets des dispositifs hybrides	Par dispositif hybride, les recommandations visent ceux qui exploitent une différence de traitement fiscal d'une entité ou d'un instrument entre les législations de deux ou plusieurs pays en vue de produire des résultats fiscaux asymétriques et réduire la charge fiscale. Parmi les recommandations : • non application du régime mère-fille si déduction des revenus de capitaux mobiliers dans l'entreprise versante (CGI, art. 145, 6 b) ; • non déduction des intérêts versés si l'entreprise prêteuse liée n'est pas assujettie à un impôt au moins égal au quart de l'impôt français (CGI, art 212, I b) ; • non déduction des intérêts versés par une société française à un prêteur étranger soumis à un régime fiscal privilégié (CGI, art. 238 A). Non application de la convention fiscale si le revenu n'est pas imposable selon le droit interne des pays en cause (inclusion d'un article/alinéa spécifique dans les conventions fiscales).	Volonté de modifier les modèles de conventions fiscales en conséquence.

Action N° 3 Traitement des sociétés étrangères contrôlées	Recommandation de mettre en place un mécanisme permettant d'imposer les revenus des filiales étrangères situées dans des pays où elles bénéficient d'un régime d'imposition privilégié. Recommandations sur les « <i>CFC rules</i> » en vigueur au niveau du droit domestique, fondées entre autres sur la méthode préférentielle de l'OCDE (utilisation d'un pourcentage de 100 % pour apprécier le pourcentage de détention d'un contrôle indirect dès lors que le taux de 50 % est atteint).	Révision des lacunes des « <i>CFC rules</i> » dans certains pays.
Action N° 4 Limitation de la déductibilité des intérêts et autres produits financiers assimilés	- Limitation de la déductibilité des intérêts et produits financiers assimilés par la mise en place de deux ratios : ratio fixe d'intérêts (imitation de la déductibilité des intérêts et paiements économiquement similaires à un pourcentage de l'EBITDA)⁸ et le ratio de groupe (limitation de la déductibilité des intérêts à hauteur du rapport entre les intérêts nets et l'EBITDA global du groupe). - Application du taux maximum d'intérêts déductibles réglementaires : liberté laissée aux États d'adopter un taux fixé entre 10 % et 30 %. - Calcul du montant net des intérêts versés à des tiers suivant une approche large de la notion d'intérêts : sens des états financiers consolidés (recommandation). Appréciation du Ratio Groupe à l'EBITDA de l'entité Recommande un EBITDA fiscal EBITDA comptable autorisé (option).	Directive européenne ATAD - <i>Anti tax avoidance directive</i> - a été adoptée dans ce sens en juillet 2016 (limitation de 30 % de l'EBITDA entre autres mesures).
Action N° 5 Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en prenant en compte la transparence et la substance	Recommandations : - exiger une activité substantielle pour l'instauration de régimes préférentiels ; - améliorer la transparence ; - évaluer les régimes préférentiels.	La France doit modifier certains régimes considérés comme préférentiels (plus-values par exemple).

Action N° 6 Lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales	Recommandations principales : - insérer une mention dans les conventions fiscales afin d'éviter la double non-imposition et l'imposition réduite résultant de fraudes, évasion fiscale ou chalandage fiscal ; - insérer une condition d'application des conventions fiscales - règle anti-abus : limitation des avantages et bénéfice des avantages d'une convention aux entités qui remplissent certaines conditions ; - clause générale évitant l'application d'une convention fiscale en cas d'abus en fonction du critère des « objets principaux » : pas d'application si l'un des objets principaux du montage est le bénéfice de la convention fiscale ; - envisager la non conclusion de conventions fiscales avec des pays à fiscalité faible ou nulle.	Amendement de conventions fiscales par certains pays, inclusion de ces recommandations dans des conventions en cours de négociation. Signature d'un instrument multilatéral le 24 novembre 2016 par 100 pays, à l'OCDE. L'instrument intègre nombre des préconisations du BEPS. La cérémonie officielle de signature est prévue à Paris, en juin 2017.
Action N° 7 Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement la qualification d'un établissement stable	Contrecarrer l'utilisation de « structures » vouées uniquement à contourner les règles relatives à la territorialité de l'impôt sur les sociétés. Élargir les critères de qualification d'un établissement stable local. Une approche à trois niveaux (commissionnaires, exceptions et fragmentation) : - restrictions à la notion d'agent indépendant ne constituant pas un ES (art. 5.6) ; - réforme du régime des exceptions à l'existence d'un ES (art. 5.4) ; - fragmentation des projets de construction/ installation.	Inclusion des recommandations dans l'instrument multilatéral BEPS. L'efficacité des recommandations dépend d'un suivi sur la question de l'imputation de bénéfices aux établissements stables.

Action N° 8 à 10 Dispositions relatives aux prix de transfert	Aligner les prix de transfert sur la création de la valeur. Éviter les entorses au principe de pleine concurrence en renforçant les mesures liant profits à l'activité économique effective, à la création de valeur et à la substance : - prépondérance de l'économique sur le juridique ; - actifs incorporels: définition très large, « propriété économique » et nue propriétaire; ajustements de prix « ex post » (variation de 20 %) ... ; - services intragroupe à faible valeur ajoutée: liste « limitative », cost+5 %... ; - accords de Répartition de coûts ; - méthodes applicables aux transactions sur matières premières et produits de base.	Des pays non-membres ont exprimé le maintien de leur réglementation spécifique en conformité toutefois avec le principe de pleine concurrence. Maintien des marges fixes dérivées des pratiques industrielles pour certains pays du BRICS.
Action N° 11 Mesurer et suivre les données relatives au BEPS	Fournir des méthodologies pour collecter et analyser les données sur le BEPS. Recommandations sur les indicateurs et les études d'impact économique du BEPS (toutes les actions incluses) afin de s'assurer que les outils de mise en œuvre du BEPS et de l'évaluation de son impact sont disponibles dans chaque État.	L'OCDE est invitée à collaborer avec les États pour qu'ils recueillent et analysent davantage des statistiques sur l'imposition des entreprises et qu'ils les présentent de façon cohérente.

Action N° 12 Règles sur la communication obligatoire de certaines informations	Recommandations sur les outils à mettre en place afin d'améliorer le flux de renseignements sur les risques fiscaux : - imposer une obligation déclarative incombant simultanément au fiscaliste et au contribuable, ou, à défaut, au fiscaliste ou au contribuable ; - adoption de seuils/critères déclencheurs de l'obligation de déclarer ; - mise en place d'un mécanisme de suivi des informations communiquées pour faire un lien entre celles émanant des fiscalistes et celles émanant des clients ; - coordination d'un calendrier de communication des informations avec l'offre du montage aux contribuables si le fiscaliste est invité à communiquer - de même lorsque l'obligation pèse sur le contribuable ; - mise en place de sanctions, y compris non-pécuniaires pour faire respecter le régime déclaratoire ; - recommandations spéciales visant à insérer des obligations dans le contexte de montages fiscaux transfrontaliers, grâce à des « marqueurs » spécifiques. Sont notamment visées les transactions intragroupes.	Adoption des recommandations dans nombre de pays (en cours ou récemment acté).
Action N° 13 Documentation prix de transfert et <i>reporting</i> pays par pays	L'OCDE se concentre sur l'instauration du principe de transparence et sur le cadre légal de mise en œuvre de la mesure. Approche à trois niveaux : master file, local file et le « <i>country by country reporting</i> » (CBCR). Le CBCR est présenté en tant qu'outil d'évaluation des risques prix de transfert (et autres) : - Périmètre applicable aux groupes réalisant un CA consolidé ≥ 750 M€ et à compter des exercices ouverts au 01/01/2016 (CbCR 2017) ; - Confidentialité : Transmission restreinte aux administrations fiscales ; - Données quantitatives (agrégées au niveau du pays) : chiffre d'affaires, profit avant impôts, impôts payés et impôts dus, capital social et réserves, nombre d'employés et immobilisations corporelles nettes.	Dispositifs législatifs en cours (ou déjà adoptés) notamment en France, UK, Irlande, Pays-Bas, Danemark, Pologne, Espagne, USA... Directive ATAD au niveau communautaire.

Action N° 14 Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends	Recommandations permettant de pallier les différends lors de l'application de la procédure amiable prévue dans les conventions fiscales. Prise en compte des situations où les conventions fiscales ne prévoient pas de clause d'arbitrage et des situations où le recours à cette procédure est refusé.	Les pays impliqués dans plus de 90 % des cas de différends en cours de règlement par la procédure amiable en 2013, ont pris l'engagement d'appliquer a minima les recommandations du plan <i>BEPS</i> et de prévoir, en plus, une procédure d'arbitrage obligatoire contraignante dans leurs conventions fiscales.
Action N° 15 Élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales	Analyse des questions soulevées en matière de droit fiscal et de droit international public afin d'élaborer un instrument <i>BEPS</i> multilatéral pour les pays qui le souhaitent. Les recommandations visent également les modifications nécessaires à apporter aux conventions fiscales (bilatérales). Le groupe créé comprend plus de 90 pays.	Objectif d'ouvrir l'instrument multilatéral à la signature d'ici le 31 décembre 2016.

N° 9 GLOSSAIRE

Abus de droit L'article L.64 du Livre des procédures fiscales (LPF) distingue deux « formes » d'abus de droit: l'abus de droit par simulation, et l'abus de droit par fraude à la loi. L'abus de droit par simulation vise à sanctionner les actes juridiques déguisés ou fictifs. L'abus de droit par fraude à la loi sanctionne des actes juridiques qui sont réels et respectent la lettre du texte mais qui reposent sur un montage artificiel ayant pour « unique » *objet d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales, tout en allant à l'encontre de la volonté de l'auteur de la norme fiscale* ».

Acte anormal de gestion Acte considéré comme contraire à l'intérêt de l'entreprise, permettant par exemple de réduire le bénéfice net imposable par des charges anormalement excessives ou engagées dans un intérêt autre que celui de l'entreprise (exemple: dépenses personnelles du/de la chef.fe d'entreprise qui sont ensuite passées en tant que charges déductibles de l'exploitation), par la prise de risque excessive dans le cadre de la gestion de l'entreprise, ou par des abandons de créances constitutifs de pertes de recettes imposables. En cas de contrôle par l'administration fiscale, les montants excessifs ou les abandons de créances, seront réintégrés dans le résultat fiscal de la société, augmentant d'autant l'assiette imposable.

Agrément fiscal L'article 1649 nonies du Code général des impôts prévoit que l'administration fiscale délivre les agréments fiscaux par délégation du ministre chargé du Budget. L'agrément fiscal est une décision administrative qui autorise l'application d'un régime fiscal particulier pour la réalisation d'opérations déterminées. Il permet de favoriser la réalisation d'opérations tout en conciliant le caractère général des dispositions législatives en matière fiscale et le souci de tenir compte de la diversité des situations particulières et de leurs enjeux. La procédure d'agrément est décrite dans le Bulletin officiel de la DGFiP (BOFiP) sous les références BOI-SJ-AGR-10-20120912.

Assiette Revenu, bénéfice ou patrimoine sur lequel le taux de l'impôt s'applique. Le revenu ou le bénéfice est généralement « net » de charges déductibles, l'impôt est rarement calculé sur un revenu brut à l'exception de la TVA et de régimes forfaitaires particuliers.

Ayant droit (ou bénéficiaire économique) Personne qui reçoit les bénéfices d'une société, même si elle n'apparaît pas officiellement comme actionnaire ou administrateur.

Blanchiment d'argent Le blanchiment d'argent consiste à dissimuler des fonds de provenance illicite (trafic de drogue, vente d'armes, fraude fiscale...) pour les réinvestir dans des activités légales et donc les recycler. Les sociétés *offshore* sont parfois utilisées pour blanchir de l'argent.

Certificat d'actions Document certifiant qu'une personne est actionnaire d'une société ou qu'elle détient un nombre d'actions donné. Un certificat peut être nominatif ou au porteur.

Civisme fiscal Déclaration à l'administration de l'ensemble des éléments permettant le calcul de la contribution fiscale et paiement dans les délais.

Compliance Ensemble des règles de conformité s'appliquant aux entreprises. La loi et

le règlement définissent la responsabilité de leurs conseils en matière de certification de conformité

Convention fiscale Terminologie employée pour désigner des traités internationaux bilatéraux, signés entre deux États, afin notamment d'éviter la double imposition des revenus et des capitaux. La France compte aujourd'hui un réseau de près de 155 conventions fiscales. Les conventions fiscales peuvent également contenir des mesures fiscales incitatives, par exemple, les crédits d'impôt fictif octroyés aux entreprises françaises investissant dans certains pays.

Crédit d'impôt C'est une somme soustraite, au titre d'une mesure fiscale incitative, du montant de l'impôt qu'une entreprise ou qu'un.e particulier.ère doit payer. Ce crédit d'impôt est « remboursable » par le Trésor lorsqu'il dépasse le montant de l'impôt dû.

Double imposition Fait consistant à soumettre un même revenu à une double charge fiscale, entre les mains d'un.e même contribuable, au titre d'une même année fiscale. À l'échelle de flux de revenus transfrontaliers, un.e contribuable réalise un revenu à l'étranger qui est soumis à l'impôt dans l'État de source, puis, en France, au titre d'une même période. Il en résulte une double imposition que les dispositions des conventions fiscales visent à éliminer.

Évitement fiscal Il comprend l'utilisation de mécanismes illégaux, explicitement interdits par la loi ou la jurisprudence (notamment abus de droit, actes anormaux de gestion et autres techniques qui peuvent être qualifiées de fraude fiscale pénalement sanctionnée) ainsi que l'utilisation excessive de mécanismes légaux potentiellement dommageables et contraires à l'intérêt général. Ce dernier champ comporte ce qui est communément appelé l'optimisation fiscale agressive et l'utilisation détournée de mesures fiscales incitatives.

Fraude fiscale Fait de se soustraire volontairement ou de tenter de se soustraire volontairement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts (article 1741 du Code général des impôts). Par exemple : l'omission volontaire de déclaration dans les délais, la dissimulation volontaire de revenus ou de patrimoine, ou encore le fait de placer des capitaux dans des juridictions étrangères sans en avertir l'administration fiscale, constitue une forme de fraude fiscale.

Impôt sur le revenu Impôt assis sur le revenu net annuel des personnes physiques appartenant à un même foyer fiscal

Impôt sur les sociétés Impôt assis sur le bénéfice net réalisé au cours d'un exercice par une société. L'exercice fiscal ne coïncide pas toujours avec l'année civile.

Mesures fiscales incitatives Disposition fiscale résultant de la volonté politique d'orienter ou de réguler l'économie en utilisant l'impôt.

Optimisation fiscale Utilisation de moyens légaux pour baisser le montant de son imposition, conformément à la liberté de choix de la voie la moins imposée.

Optimisation fiscale agressive Utilisation excessive ou détournée de mécanismes légaux, potentiellement dommageables et contraires à l'intérêt général. Cette optimisation détourne ou utilise abusivement des subtilités, incohérences ou failles fiscales.

Patent box (boîte à brevets) Régime fiscal privilégié de la propriété intellectuelle accordé dans certains pays aux entreprises pour localiser les brevets dans un pays donné.

Port franc/zone franche Zone qui bénéficie de régimes douaniers et, le cas échéant, fiscaux, d'exception. Il est par exemple possible d'y développer des activités ou entreposer des biens sans qu'ils soient soumis aux taxes douanières.

Prix de transfert Prix conventionnel défini par un groupe international pour les transactions ayant lieu entre les entités du même groupe. Afin de respecter les lois du marché, les entreprises liées ne peuvent prévoir des prix trop différents de ceux qui auraient été pratiqués entre des entités non-liées.

Le prix de transfert varie au sein d'un même groupe, en fonction des activités ou des branches concernées, il est établi une politique/méthode de détermination des prix de transfert au sein du groupe qui est soumise à l'appréciation de l'administration fiscale en cas de contrôle. L'enjeu est de parvenir à arrêter des prix conformes à la concurrence loyale et au marché libre. Un prix de transfert trop bas peut résulter de la volonté de conserver l'essentiel du profit dans un État A où est installée telle filiale du groupe, plutôt que d'enrichir une filiale installée dans un pays où la fiscalité est plus élevée que dans le pays A, et vice-versa.

Prix intragroupe Prix observé pour les transactions ayant lieu entre entreprises du même groupe.

Réduction d'impôt Mesure fiscale permettant de diminuer l'impôt mais uniquement dans la limite de l'impôt dû. Si le montant d'impôt à payer est nul, ou plus faible, le contribuable ne pourra pas bénéficier de la réduction fiscale, ni la reporter à l'année fiscale suivante.

Société écran Société créée pour dissimuler les transactions d'une ou de plusieurs autres sociétés.

Société offshore Littéralement, « *offshore* » signifie « *extra-territorial* ». Certaines sociétés *offshore* sont enregistrées dans un pays non pour y exercer une activité, mais pour disposer d'une boîte à lettres - souvent pour profiter des avantages fiscaux ou réglementaires du paradis fiscal choisi.

Taux effectif Correspond au taux d'imposition réellement supporté par le contribuable.

Taux marginal Taux qui s'applique à la dernière tranche d'imposition du revenu ou du bénéfice.

Trust / fiducie / fiduciaire Une fiduciaire (du latin *fiducia*, « confiance ») est la personne physique ou la société qui détient temporairement de l'argent ou des biens pour le compte d'un tiers (le fiduciant), à charge pour la fiduciaire de gérer les fonds ou les mandats qui lui ont été transférés. Le trust, ou fiducie, est le contrat qui lie ces deux parties. Quant aux sociétés fiduciaires, ce sont des structures spécialisées dans ces opérations.

N° 10 SIGLES

ACCIS	Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés
AFEP	Association française d'économie politique
ATAD	<i>Anti tax avoidance directive</i>
BEPS	<i>Base erosion and profit shifting</i>
BNRDF	Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale
BNRF	Brigade nationale de recherche des fugitifs
BOFIP	Bulletin officiel des finances publiques
BTP	Bâtiment et travaux publics
CAC 40	Indice boursier regroupant les 40 plus importantes capitalisations boursières françaises cotées à la Bourse de Paris
CBCR	<i>Country by country reporting</i>
CES	Confédération européenne des Syndicats
CGI	Code général des impôts
CGPME	Confédération générale des petites et moyennes entreprises
CIF	Commission des infractions fiscales
CIR	Crédit d'impôt recherche
CODAF	Comités opérationnels départementaux de lutte contre la fraude
COP fiscale	Conférence annuelle sous l'égide des Nations unies (<i>Conference of parties</i>)
CRD IV	<i>Capital requirements directive</i>
CRDS	Contribution au remboursement de la dette sociale
CREDOC	Centre de recherche pour l'étude et l'observation des conditions de vie
CSG	Contribution sociale généralisée
C3S	Contribution sociale de solidarité des sociétés
DGCP	Direction générale de la comptabilité publique
DGDDI	Direction générale des douanes et droits indirects
DGFIP	Direction générale des finances publiques
DGI	Direction générale des Impôts
DLF	Direction de la législation fiscale
DNEF	Direction nationale des enquêtes fiscales
DNRED	Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières
DNVSF	Direction nationale des vérifications de situations fiscales
DVNI	Direction des vérifications nationales
EBITDA	<i>Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization</i>
ECOFIN	Conseil des ministres européens pour les affaires économiques et financières
EFFAT	Fédération européenne des syndicats d'alimentation, de l'agriculture et du tourisme

EPSU	Fédération européenne des services publics
ESSEC	École supérieure des sciences économiques et commerciales
ETNC	État ou territoire non coopératif
FATCA	<i>Foreign account tax compliance act</i>
FCPI	Fonds communs de placement dans l'innovation
FIP	Fonds d'investissement de proximité
FMI	Fond monétaire international
FMN	Firme multinationale
GAFA	Google, Apple, Facebook et Amazon
GAFI	Groupe d'action financière
GLEIS	<i>Global legal entity identifier system</i>
INSEE	Institut national de la statistique et des études économiques
IRP	Institutions représentatives du personnel
IS	Impôt sur les sociétés
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune
ISR	Investissement socialement responsable
JIRS	Juridictions interrégionales spécialisées
LFP	Livre des procédures fiscales
MM	Maison mère
OCDE	Organisation de coopération et de développement
OCLCIFI	Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales
ONG	Organisation non gouvernementale
ONU	Organisation des Nations unies
PIB	Produit intérieur brut
PME	Petites et moyennes entreprises
PNF	Parquet national financier
RSE	Responsabilité sociale et environnementale
SEC-CFC rules	Sociétés étrangères contrôlées
SEIU	Union internationale des employés des services
STDR	Service de traitement des déclarations rectificatives
TGI	Tribunaux de grande instance
TP	Taxe professionnelle
TRACFIN	Cellule française de lutte contre le blanchiment de capitaux et financement du terrorisme, elle lutte contre les circuits financiers clandestins, le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme
UE	Union européenne
VTC	Voiture de transport avec chauffeur
WAR ON WANT	Association britannique de lutte contre la pauvreté, les inégalités et les injustices

Dernières publications de la section de l'économie et des finances



Dernières publications du Conseil économique, social et environnemental



Retrouvez l'intégralité des travaux du CESE sur le site

www.lecese.fr

Imprimé par la Direction de l'information légale et administrative, 26 rue Desaix, Paris 15°,
d'après les documents fournis par le Conseil économique, social et environnemental.
N° 411160014 - Dépôt légal : décembre 2016

Crédit photo : iStock



PEFC 10-31-2190 / Certifié PEFC



IMPRIM'VERT®

LES AVIS DU CESE



La médiatisation récente de plusieurs affaires (*Swissleaks, Luxleaks, Panama Papers, Football Leaks...*) a mis en lumière l'ampleur des mécanismes d'évitement fiscal : 1 000 milliards d'euros de pertes fiscales par an pour les pays de l'Union européenne, entre 60 et 80 milliards pour la France, ces chiffres n'étant que des estimations.

Ces mécanismes ont des impacts négatifs sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale : impact sur les finances publiques, sentiment d'injustice et d'être seul.e à payer, distorsion de concurrence, impact sur l'emploi et les salarié.e.s, sentiment d'une fraude insuffisamment traquée et sanctionnée et impact sur les pays en développement.

Pour lutter contre l'évitement fiscal, le CESE préconise de continuer le travail lancé au niveau mondial, européen et français, d'accroître les moyens de la lutte mais aussi de relégitimer l'impôt en communiquant davantage sur son sens, son utilisation et son utilité.

CONSEIL ÉCONOMIQUE, SOCIAL
ET ENVIRONNEMENTAL

9, place d'Iéna
75775 Paris Cedex 16
Tél. : 01 44 43 60 00
www.lecese.fr

N° 41116-0014 prix : 19,80 €
ISSN 0767-4538 ISBN 978-2-11-151091-3



9 782111 510913



Diffusion
Direction de l'information
légale et administrative
Les éditions des *Journaux officiels*
tél. : 01 40 15 70 10
www.ladocumentationfrancaise.fr