

MASTER 2 PROFESSIONNEL JURISTE D'AFFAIRES -DJCE

# **Le droit fiscal à l'épreuve de la fuite des capitaux.**

---

Sous la direction de M. Douvier.

**Matthieu Brueder**

**Année Universitaire 2012-2013**

Université Panthéon-Assas

« L'Université Panthéon-Assas (Paris II) Droit-Economie-Sciences Sociales n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans ce mémoire.

Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs. »

# Sommaire

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Introduction .....</b>   | <b>6</b>  |
| <b>Partie 1 : La lutte contre l'évasion fiscale .....</b>   | <b>14</b> |
| <br>  |           |
| <b>Chapitre 1 : L'arsenal législatif dédié à la sécurisation de l'assiette de l'impôt. ....</b>   | <b>14</b> |
| <b>Section 1. La lutte contre le transfert de bénéfices à l'étranger. ....</b>  | <b>14</b> |
| §1. La répression des transferts indirects de bénéfices .....   | 14        |
| §2. L'imposition des sociétés-écrans de sportifs ou d'artistes.....   | 18        |
| §3. La lutte contre le transfert d'actifs hors de France .....  | 21        |
| <b>Section 2. Les dispositifs visant les régimes fiscaux privilégiés. ....</b>  | <b>22</b> |
| §1. L'encadrement de la déductibilité des charges liées à un régime fiscal privilégié.....  | 22        |
| §2. L'imposition des bénéfices des filiales ou établissements bénéficiant d'un régime fiscal privilégié et son corollaire pour les personnes physiques..... | 26        |
| §3. Les Dispositions visant à exclure les Etats et territoires non coopératifs (ETNC) du bénéfice de certains mécanismes.....                               | 29        |
| <br>  |           |
| <b>Chapitre 2. Les autres outils du contrôle fiscal international.....</b>  | <b>31</b> |
| <b>Section 1. Les mécanismes classiques de droit interne .....</b>  | <b>31</b> |
| §1. L'abus de droit au service de la lutte contre l'évasion fiscale internationale.....   | 31        |
| §2. L'acte anormal de gestion au service de la lutte contre l'évasion fiscale internationale.....   | 35        |
| <b>Section 2. Les mécanismes conventionnels .....</b>   | <b>37</b> |
| §1. La lutte contre l'utilisation abusive des traités.....  | 36        |
| §2. Les clauses conventionnelles anti-abus .....  | 39        |
| <br>  |           |
| <b>Chapitre 3. Vers un changement du critère de rattachement de l'obligation fiscale ?.....</b>   | <b>43</b> |
| <b>Section 1. Les critères de la résidence fiscale française et le mécanisme de l'exit tax. ....</b>  | <b>43</b> |
| §1. Les critères de la résidence fiscale française. ....  | 44        |
| §2. L'adoption du mécanisme de l'exit tax .....   | 46        |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Section 2. Les différents systèmes envisageables.....</b>      | <b>50</b> |
| §1. Le rattachement de l'obligation fiscale à la nationalité..... | 51        |
| §2. Un durcissement des critères de la résidence fiscale.....     | 56        |

**Partie 2 : Le renouveau de la lutte contre la fraude fiscale internationale. .... 59**

**Chapitre 1. Le déclin des mesures incitatives ..... 59**

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Section 1. L'échec cinglant des accords Rubik.....</b>                   | <b>60</b> |
| §1. Le fonctionnement des accords Rubik .....                               | 60        |
| §2. Les raisons d'un échec.....   | 62        |
| <b>Section 2. La cellule de régularisation fiscale : un élan brisé.....</b> | <b>65</b> |
| §1. Le fonctionnement de la cellule de régularisation fiscale.....          | 65        |
| §2. Les résultats probants des mécanismes incitatifs contestés.....         | 67        |

**Chapitre 2. Le renforcement des mécanismes d'information de l'administration fiscale.....70**

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Section 1. Les échanges de renseignements : vers l'automatisme. ....</b>                      | <b>70</b> |
| §1. Le principe de l'échange de renseignements .....   | 70        |
| §2. La clause d'échange de renseignement : critère de l'identification des paradis fiscaux ..... | 72        |
| §3. Vers l'échange de renseignements automatique .....   | 76        |
| <b>Section 2. Le renouveau des outils procéduraux de droit interne. ....</b>                     | <b>78</b> |
| §1. La refonte du droit de communication auprès des établissements bancaires et financiers.....  | 78        |
| §2. La création du fichier EVAFISC.....  | 81        |
| §3. La création de nouveaux droits de communication .....  | 83        |

**Chapitre 3. L'essor des dispositifs répressifs ..... 85**

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Section 1. L'assistance fiscale internationale au recouvrement.....</b> | <b>85</b> |
| §1. La nécessité d'une assistance fiscale au recouvrement.....             | 85        |
| §2. Le fonctionnement des clauses d'assistance au recouvrement.....        | 86        |

|  |            |
|--|------------|
| <b>Section 2. Les outils répressifs de droit interne.....</b>                              | <b>90</b>  |
| <b>§1. La pénalisation accrue des procédures fiscales.....</b>                             | <b>90</b>  |
| <b>§2. L'alourdissement des sanctions à l'encontre des auteurs de fraude fiscale .....</b> | <b>94</b>  |
| <b>CONCLUSION .....</b>  | <b>98</b>  |
| <b>BIBLIOGRAPHIE.....</b>  | <b>100</b> |

# Introduction

« Il ne fait pas doute qu'un impôt exorbitant, équivalent par exemple, en temps de paix comme en temps de guerre, à la moitié ou même au cinquième de la richesse de la nation, justifierait comme tout abus caractérisé de pouvoir, la résistance du peuple ».

Cette citation d'Adam Smith<sup>1</sup> trouve une résonance particulière à l'heure où la pression fiscale française ne cesse de croître pour s'établir désormais à 46,3% du produit intérieur brut (PIB) en 2013.

La résistance du peuple face à l'impôt, communément appelée résistance fiscale, est un acte politique consistant à refuser de participer à la fiscalité de son pays au nom de valeurs morales.

Cette résistance revêt généralement un caractère non violent et peut prendre une dimension collective ou individuelle.

La résistance collective est protéiforme, elle comprend des formes très variées d'opposition au prélèvement fiscal comme l'action de lobbys, la création d'associations de défense de contribuables ou encore la grève de l'impôt voire même l'insurrection fiscale.

S'il y a eu dans le passé quelques résistances collectives très singulières à l'instar de la révolte des « tondu du fisc » de Pierre Poujade en 1956 ou encore celle du cafetier Gérard Nicoud en 1968, force est de constater qu'aujourd'hui, cette résistance, passe davantage par la signature de pétitions ou la création d'associations de défense des contribuables.

Les Etats Unis ont connu un mouvement puissant de contestation de l'impôt, sous l'impulsion du sénateur conservateur Howard Jarvis en 1978, qui par le biais d'une pétition ayant réuni plus de un million et demi d'américains, a réussi à réduire considérablement les impôts fonciers de l'Etat de Californie.

La France prohibe sévèrement cette forme de résistance en l'assimilant à une atteinte à la Nation comme en témoigne l'article 1747 du Code général des impôts qui dispose que *« quiconque, par voies de fait, menaces ou manœuvres concertées, aura organisé ou tenté d'organiser le refus collectif de l'impôt, sera puni des peines prévues à l'article 1er de la loi du 18 août 1936 réprimant les atteintes au crédit de la nation. Sera puni d'une amende de 3 750 € et d'un emprisonnement de six mois quiconque aura incité le public à refuser ou à*

---

<sup>1</sup> Leçons sur la jurisprudence, ouvrage publié à titre posthume, Dalloz, coll. « Bibliothèque Dalloz », 2009, 692 p

*retarder le paiement de l'impôt. »*

La résistance individuelle face à l'impôt est elle aussi protéiforme puisqu'elle recouvre aussi bien des stratégies d'optimisation fiscale que l'exil fiscal, l'évasion fiscale ou encore la fraude fiscale.

Si ces notions se révèlent parfois difficiles à définir et à délimiter précisément, elles présentent cependant un point commun : elles visent à diminuer la matière imposable en France en ayant recours soit à l'utilisation de certains dispositifs fiscaux avantageux dans le cas de l'optimisation fiscale ou à la dissimulation de certains actifs détenus en France dans le cas de la fraude fiscale, soit au transfert de capitaux à l'étranger de manière légale concernant l'exil fiscal, de manière illégale concernant l'évasion fiscale.

L'étude ne se focalisera que sur la fuite des capitaux à l'étranger et ne traitera pas de la fuite de matière imposable réalisée sur le territoire français.

Le terme « évasion fiscale » est couramment retenu aussi bien par le législateur que par les commentateurs pour évoquer la fuite des capitaux hors du territoire national mais celui-ci n'est jamais réellement défini ; aussi il convient d'en préciser les contours.

Le professeur Maurice Cozian explique que « pour que l'on puisse parler d'évasion proprement dit, il faut pénétrer dans la zone extra-légale, là où la loi n'a tracé aucun interdit, ni davantage indiqué les voies que les contribuables sont autorisés à emprunter.

C'est le domaine du non légiféré, le contribuable se prend en charge lui-même ».<sup>2</sup>

Le concept d'évasion fiscale recouvre des phénomènes de transfert d'actifs à l'étranger sensiblement différents selon les moyens utilisés même s'ils restent initialement toujours légaux, se distinguant ainsi de la fraude fiscale internationale.

L'utilisation de l'expression « fuite des capitaux » semble alors être la plus pertinente pour inclure à la fois la dimension légale et illégale de ce phénomène.

L'expatriation fiscale est une démarche qui consiste pour une entreprise ou une personne physique à changer légalement de résidence fiscale en s'établissant hors du territoire national et, ce principalement pour des raisons fiscales.

Cependant, le concept d'expatriation fiscale recouvre également les départs de ressortissants nationaux qui s'établissent à l'étranger uniquement pour des raisons professionnelles et qui ne sont pas mus par un intérêt fiscal.

---

<sup>2</sup> Préface de la thèse de M. Charles Robbez Masson, La notion d'évasion fiscale en droit interne français, 1988.

Dès lors, le terme d'exil fiscal peut paraître préférable car il dénote un départ contraint, forcé du pays d'origine en raison d'une pression fiscale trop forte.

L'exil fiscal implique nécessairement un différentiel de pression fiscale significatif entre le pays d'origine et le pays d'accueil qui justifie le départ car comme l'explique Chateaubriand, l'exil est avant tout une souffrance morale : « Oh que de larmes sont répandues, lorsque l'on abandonne ainsi la terre natale, lorsque du haut de la colline de l'exil, on découvre pour la dernière fois le toit où l'on fut nourri et le fleuve de la cabane, qui continue de couler tristement à travers les champs solitaires de la patrie ! »<sup>3</sup> .

Le phénomène en France n'est pas nouveau, même s'il est revenu sur le devant de la scène avec le cas de Gérard Depardieu, mais il est assez difficilement quantifiable car peu de données sont fournies par les autorités fiscales françaises.

Cependant, il est possible de dessiner certaines tendances, ainsi entre 600 et 850 contribuables assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) ont quitté le territoire français chaque année entre 2005 et 2010<sup>4</sup>.

Si, en 2010, 717 foyers fiscaux imposés à l'ISF, représentant une base imposable de 1,7 milliard d'euros ont quitté la France, en 2011, ce sont 128 foyers assujettis à l'exit tax qui ont déclaré 1,4 milliard d'euros de plus value latente.

Ces chiffres, s'ils peuvent sembler dérisoires, ne recouvrent qu'une petite partie de la réalité économique car aucune étude menée par les autorités fiscales françaises n'a étudié les pertes d'impôts occasionnées par ces départs notamment en terme d'impôt sur le revenu ou d'ISF ni n'a cherché à calculer les départs des chefs d'entreprises non soumis à l'ISF car détenteurs de leur outil de travail mais qui quittent la France pour échapper à l'impôt sur les plus-values et plus tard à l'ISF.

Il en va de même pour les données concernant l'exit tax, celles-ci ne sont pas un indicateur de l'ampleur du phénomène selon bon nombre d'avocats fiscalistes, pour qui, à l'instar de Jean-Yves Mercier pensent que « l'exit tax cache la forêt de l'exil fiscal »<sup>5</sup>.

En effet, le patrimoine immobilier des contribuables quittant le territoire français n'est pas déclaré car la plus value de cession reste imposable en France et ce, en dépit du départ.

De plus, les contrats d'assurance-vie et les éléments incorporels détenus par ces assujettis ne sont soumis à l'exit tax, ce qui laisse à penser que les départs sont bien plus nombreux que

---

<sup>3</sup> Atala, François-René de Chateaubriand, roman publié en 1801.

<sup>4</sup> Selon le Conseil des prélèvements obligatoires.

<sup>5</sup> Article du 19 mars 2013 publié sur LeMonde.fr par Jean-Yves Mercier, avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre.

ceux recensés au titre de l'exit tax.

Le cas Suisse est intéressant, car s'il ne représente que 16% des départs de foyers payant l'ISF, il n'en demeure pas moins que 43 familles françaises figurent parmi les 300 plus grosses fortunes suisses et que selon les autorités fiscales suisses ce sont 2000 familles françaises qui bénéficient du forfait fiscal pour un montant total de plus de 60 milliards d'euros<sup>6</sup>.

Face à l'absence de données précises relatives à l'exil fiscal, d'autres indicateurs peuvent être recherchés comme notamment la hausse très importante de biens immobiliers d'une valeur supérieure à 1,5 million et demi d'euros mis en vente à Paris depuis un an<sup>7</sup>.

Cet indicateur s'avère pertinent dans la mesure où les exilés fiscaux doivent couper tous les liens avec le pays de départ et notamment mettre en vente leur résidence en France afin de pouvoir être considérés comme résident fiscal dans le pays d'accueil.

Les conséquences de cet exil fiscal sont lourdes aussi bien en terme de baisse de matière imposable en France qu'en terme de perte d'emplois.

Ainsi, selon certains spécialistes l'ISF coûte davantage qu'il ne rapporte<sup>8</sup> car bon nombre d'assujettis quittent la France, emportant avec eux leurs avoirs, qui ne seront alors plus imposés en France à l'avenir.

De plus, les conséquences en termes d'emplois s'avèrent nuisibles à l'économie française puisque ce sont des créateurs d'entreprises qui s'expatrient, des investisseurs comme des « business angels » ou encore des entreprises françaises qui se délocalisent totalement ou partiellement à l'instar de Schneider Electric qui a déménagé son état major et une partie de son comité exécutif.

Derechef, le chiffrage de la perte d'emploi est difficilement évaluable en l'absence de données précises sur l'exil fiscal ; cependant, il est certain que le chiffre est important, certains think tank comme la fondation Concorde l'ont calculé et l'estiment à près de 1 million en vingt-an.

---

<sup>6</sup> Fondation Concorde et étude réalisée par Natixis et Booz Company.

<sup>7</sup> Daniel Féau Immobilier : à titre d'exemple, + 75% à Neuilly sur Seine, +63% dans le 16<sup>ème</sup> arrondissement de Paris ou encore + 69% dans le 6<sup>ème</sup> arrondissement parisien.

<sup>8</sup> Me Jean-Yves Mercier, article publié sur Atlantico.fr le 25 août 2012. Analyse partagée par certains instituts comme l'Institut Montaigne ou l'IFRAP.

Il convient désormais d'analyser les raisons qui expliquent l'ampleur du phénomène en France.

S'il est certain que la création de l'espace Schengen en Europe qui permet aux citoyens français de s'installer librement dans un autre Etat partie à l'accord, l'amélioration des transports entre les capitales européennes ou encore l'intégration des systèmes bancaires et informatiques ont contribué à ces départs, il n'en demeure pas moins que d'autres facteurs explicatifs semblent plus pertinents.

Une première raison semble pouvoir être trouvée dans une aversion contre la réussite individuelle menée par d'éminents responsables politiques tels François Hollande qui a déclaré en 2007 « Je n'aime pas les riches, je n'aime pas les riches, j'en conviens ».

Certains avocats fiscalistes racontent que leurs clients se sentent chassés, pointés du doigt, mal vus au sein de la société française en raison de leur richesse.<sup>9</sup>

Leur départ de la France n'en est pas moins commenté comme dans le cas de Gérard Depardieu où le Premier Ministre français a qualifié son attitude de « assez minable ».

Une deuxième raison peut être à rechercher du côté de l'instabilité fiscale française qui s'avère chronique.

En effet, 20% du code général des impôts est réécrit chaque année, certains dispositifs sont même abrogés avant même d'entrer en vigueur, ce qui fait dire à la Cour des Comptes que la fiscalité française est « devenue, aux yeux même de l'administration, inintelligible ».

Ces dernières années certains gages ont pu être donnés aux plus fortunés comme l'instauration d'un bouclier fiscal à hauteur de 50% des revenus mais celui-ci a été supprimé quelques années plus tard.

Il en va de même avec certaines réductions d'impôts, comme l'investissement dans le photovoltaïque, qui sont anéanties brutalement ou la fluctuation des taux de la taxe sur la valeur ajoutée qui créent indéniablement une grande incertitude fiscale pour les contribuables.

La troisième raison, et c'est incontestablement la plus fondamentale, réside dans l'accroissement permanent de la pression fiscale en France.

Or, comme l'expliquait déjà Jean-Baptiste Say au XVIIIème siècle : « un impôt exagéré détruit la base sur laquelle il porte ».

Cette analyse semble en parfaite adéquation avec la réalité contemporaine, la fuite des capitaux s'explique avant tout par le niveau excessivement élevé de la pression fiscale

---

<sup>9</sup> Ces français tentés par l'exil fiscal, article paru le 8 juin 2012 sur LeFigaro.fr

française.

L'économiste américain Arthur Laffer a, à la fin des années 1970, analysé le phénomène « d'allergie fiscale » notamment à travers la création de la courbe qui porte son nom.

Selon cette théorie, qui est souvent résumée par l'adage « trop d'impôt tue l'impôt », s'il existe une relation positive entre croissance du taux d'imposition et croissance des recettes de l'Etat, celle-ci s'inverse lorsque la pression fiscale devient trop élevée car les agents économiques ne sont plus incités à travailler.

Cette imposition des contribuables français déjà très élevée avant le 6 mai 2012 n'a fait que s'accroître avec l'alternance politique qui s'est instaurée.

En effet, l'ISF, déjà facteur d'exil fiscal, a été alourdi avec la mise en place d'une contribution exceptionnelle sur la fortune en 2012, fournissant une raison de plus aux candidats à l'exil.

De plus, la réforme de l'impôt sur le revenu avec l'instauration de nouvelles tranches est probablement un facteur explicatif majeur.

Le gouvernement français a également souhaité mettre en place une tranche d'imposition sur le revenu à 75% pour les revenus dépassant un million d'euros par an.

Cette taxe n'aurait touché que quelques milliers de contribuables français mais a produit un effet dévastateur sur les grandes richesses nationales et pour les étrangers pour qui cette taxe est un très mauvais signal.

Si cette taxe a été retoquée par le Conseil Constitutionnel le 29 décembre 2012 pour « méconnaissance de l'égalité devant les charges publiques » car la taxation était assise sur les revenus de chaque personne physique alors que l'impôt sur le revenu est assis sur les revenus de l'ensemble du foyer, un nouveau projet devrait voir le jour.

Cette taxe serait désormais payée par les entreprises elles-mêmes sur toutes les rémunérations versées aux salariés qui dépasseraient un million d'euros.

Cette annonce ne risque que de favoriser la délocalisation des états-majors des grandes sociétés qui trouveront là un moyen efficace de ne pas être assujetties à cette nouvelle taxe.

L'alignement de la fiscalité du travail et de la fiscalité du capital avec l'imposition au barème de l'impôt sur le revenu des plus values de cession mobilières a créé à l'automne 2012 un mouvement de fronde des entrepreneurs, auto désignés les « pigeons ». Ceux-ci se sont insurgés contre ce projet qui aurait pu conduire à les taxer à hauteur de 60% lors de la cession

de l'entreprise qu'ils ont créée.

Les entrepreneurs cédant leur entreprise après l'avoir eux même créé seront finalement exemptés de cette imposition mais celle-ci reste applicable pour toutes les autres cessions de valeurs mobilières.

La fuite des capitaux peut également revêtir un caractère illégal lorsqu'elle prend la forme d'une fraude fiscale internationale, le transfert et la détention d'avoirs à l'étranger sans déclaration auprès du pays de résidence.

« Un impôt inconsiderablement établi offre beaucoup d'appât à la fraude » analysait déjà Adam Smith.

Ce sont les mêmes raisons qui poussent les contribuables à recourir à la fraude fiscale internationale mais il existe une différence fondamentale entre elle et l'évasion fiscale.

En effet, si l'évasion fiscale est, en principe, légale car recherchant des failles ou des vides juridiques, la fraude fiscale internationale est illégale car non déclarée, il s'agit du transfert de tout ou partie d'un patrimoine ou d'une activité dans un pays à l'étranger sans que le contribuable ne change lui-même de résidence fiscale.

La doctrine administrative retient généralement deux critères pour reconnaître l'existence d'une fraude fiscale, un critère matériel à savoir l'existence de faits attestant que le contribuable s'est soustrait au paiement ou à l'établissement de l'impôt et un critère intentionnel, c'est l'intention du contribuable de se soustraire à l'impôt.

La fraude fiscale internationale est elle aussi revenue récemment sur le devant de la scène avec l'affaire Cahuzac puis les révélations d'offshore leaks qui sont le résultat d'une investigation menée par l'ICIJ, un réseau indépendant de journalistes internationaux.

Ces informations, rendues publiques en avril 2013, concernent les placements extraterritoriaux réalisés dans des paradis fiscaux au travers de plus de 120.000 sociétés offshores dans le monde.

La France est concernée par ce phénomène puisque deux établissements bancaires ainsi qu'une liste de 130 personnalités impliquées ont été dévoilés, remettant au goût du jour la question de la fraude fiscale internationale.

S'il apparaît éminemment important de pouvoir disposer de données précises pour évaluer l'ampleur du phénomène, force est de constater que cette tâche est ardue en raison précisément de la dissimulation des fonds détenus à l'étranger.

Néanmoins, si certains journalistes avancent le chiffre de 600 milliards d'euros d'actifs dissimulés à l'étranger par des résidents français<sup>10</sup>, le rapport du Sénat sur l'évasion fiscale de juillet 2012 estime, entre 30 et 36 milliards d'euros, le coût minimum pour l'Etat français de l'évasion fiscale<sup>11</sup>.

Ce chiffrage n'est qu'une fourchette basse, les sénateurs expliquant que la complexité des structures, l'opacité des institutions et le recul de la régulation, empêchent de pouvoir réaliser une estimation parfaitement fiable.

A l'heure où la dette publique a dépassé 90% du PIB, où le déficit public atteint 4,8% du PIB et où la croissance est nulle, le gouvernement français est à la recherche de nouvelles ressources financières.

Or, que cette fuite des capitaux à l'étranger soit réalisée de manière légale ou illégale et quel que soit le débat sur le chiffrage, il est incontestable que celle-ci présente une charge très significative pour les finances publiques.

L'enjeu financier est majeur et l'Etat français voit dans la lutte contre la fuite de matière imposable un moyen efficace de renflouer les finances publiques.

Dès lors, le droit fiscal français est l'expression de cette politique menée et il convient alors d'en apprécier son efficacité et sa légitimité.

La distinction entre évasion fiscale et fraude fiscale internationale apparaît être la plus pertinente pour étudier ces mécanismes.

En effet, la lutte contre l'évasion fiscale ne passe pas par les mêmes moyens que la lutte contre la fraude fiscale internationale en raison de leur caractère respectivement légal et illégal.

Dès lors, si la lutte contre l'évasion fiscale appelle une réponse singulière avec la mise en place de dispositifs de sécurisation de l'assiette de l'imposition (Partie I), la lutte contre la fraude fiscale internationale nécessite d'autres mécanismes notamment d'information, d'incitation et de répression (Partie II).

---

<sup>10</sup> Ces 600 milliards qui manquent à la France, Antoine Peillon, Seuil, 2012.

<sup>11</sup> Rapport de la commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales rendu en Juillet 2012.

# **Partie 1 : La lutte contre l'évasion fiscale**

La fuite des capitaux, lorsqu'elle prend la nature d'une optimisation fiscale, s'avère de prime abord, plus facile à combattre pour le législateur puisqu'il peut adopter un arsenal législatif spécifique (chapitre 1).

Néanmoins, face à la capacité d'adaptation et de réaction des contribuables aux dispositifs anti-évasion, le contrôle fiscal international repose également sur d'autres fondements, de droit commun ou conventionnels (chapitre 2).

Une analyse empirique permet toutefois de constater que ces fondements ne suffisent aujourd'hui plus à enrayer la fuite des capitaux, favorisant l'émergence de débats sur l'introduction d'un nouveau critère de rattachement de l'obligation fiscale (chapitre 3).

## **Chapitre 1 : L'arsenal législatif dédié à la sécurisation de l'assiette de l'impôt.**

La première série de mesures destinées à sécuriser l'assiette imposable repose sur la lutte contre le transfert de bénéfices à l'étranger (Section I).

La seconde, plus spécifique, vise directement les bénéficiaires d'un régime fiscal privilégié ou résidents d'un Etat ou territoire non coopératif (ETNC) (Section II).

### **Section 1. La lutte contre le transfert de bénéfices à l'étranger.**

Il existe principalement trois dispositifs répondant à cet objectif qui seront successivement étudiés : la répression des transferts indirects de bénéfices (§1), l'imposition des sociétés-écrans d'artistes et de sportifs (§2) et enfin, la lutte contre le transfert d'actifs hors de France (§3).

#### **§1. La répression des transferts indirects de bénéfices**

Les sociétés, et en particulier les groupes de sociétés, sont à la recherche d'une diminution de leurs coûts et, ce particulièrement dans le contexte d'une crise économique.

Dans l'économie mondialisée du XXIème siècle, les échanges intragroupes représentent plus de la moitié du commerce international des biens et des services, les sites de production sont généralement implantés dans les pays à bas coûts et désormais d'autres activités ont été délocalisées comme les centrales d'achat des grandes chaînes de distribution française.

Cette internationalisation de l'économie et les multiples délocalisations offrent de prime abord une possibilité évidente d'optimisation fiscale.

En effet, les groupes vont être tentés de localiser leurs bénéfices dans un Etat où l'imposition est significativement plus faible qu'en France.

Pour ce faire, ils vont user de techniques désormais très connues de l'administration fiscale et du législateur comme les ventes à un prix insuffisant ou les achats à prix excessifs, des avances à faible intérêt ou sans intérêt ou encore des charges communes non réparties ou mal réparties au sein des différentes composantes du groupe.

Le législateur a rapidement vu les dangers d'une telle optimisation fiscale pour les finances publiques et a alors élaboré, dès 1933, un dispositif à l'article 57 du code général des impôts (CGI) relatif aux prix de transfert entre sociétés d'un même groupe.

La loi pose que les prix des transactions effectuées entre entreprises associées doivent être redressés lorsqu'ils ne correspondent pas à ceux qui auraient été constatés entre des entreprises indépendantes. L'existence d'un groupe de sociétés ne peut justifier selon le législateur que les sociétés s'écartent du prix de pleine concurrence qui aurait été obtenu en présence de deux parties non liées.

Dès lors, le fait pour une entreprise située en France de consentir un avantage à une entreprise située hors de France alors que l'une des deux entreprises est sous la dépendance l'une de l'autre, fait présumer l'existence d'un transfert indirect de bénéfices qui permet à l'administration de corriger le résultat imposable en France en réintégrant le bénéfice réalisé à l'étranger ou en refusant la déduction d'une charge excessive.

Cette législation a été jugée conforme à la Constitution car elle n'établit qu'une présomption simple, que la société peut combattre en démontrant que les avantages octroyés ont été réalisées avec une contrepartie<sup>12</sup>.

S'agissant du champ d'application de cette législation, elle recouvre des situations diverses de dépendance ; l'administration doit prouver que l'entreprise française est placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère, ou que l'entreprise française a sous sa dépendance une entreprise étrangère ou enfin que l'entreprise française est placée, en même

---

<sup>12</sup> CE, 2 mars 2011, n° 342099, Sté Soutiran et Cie.

temps qu'une ou plusieurs entreprises étrangères, sous la dépendance commune d'une même entreprise, d'un groupe ou d'un consortium.

La dépendance peut être de droit lorsque des liens capitalistiques très forts peuvent être relevés<sup>13</sup> ou lorsqu'une entreprise possède la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées générales.

La dépendance peut également être de fait mais il est toujours délicat de cerner les contours d'un tel concept, elle peut découler d'un lien contractuel ou du contexte dans lequel se nouent les relations entre les deux entreprises.

Si la jurisprudence ne considère pas que le seul fait de réaliser une partie importante de son chiffre d'affaires avec une société étrangère soit constitutif d'une telle dépendance<sup>14</sup>, l'hypothèse où une société n'a qu'un seul client, qui a réglé ses dépenses d'installation et lui fournit l'intégralité des fonds nécessaires à l'activité, permet de retenir une dépendance de fait<sup>15</sup>.

Les méthodes utilisées pour apprécier l'existence ou non d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger sont multiples.

L'administration doit commencer par établir une comparaison avec les pratiques des entreprises similaires exploitées normalement et si elle n'y parvient pas, elle doit alors démontrer qu'il existe un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur réelle du service rendu.

Ainsi, en matière d'achat et de vente de marchandises, il a été récemment jugé qu'un transfert de bénéfices a été réalisé dans l'hypothèse d'une entreprise qui vendait de l'eau minérale à une autre société du groupe à l'étranger à un prix qui permettait à la société étrangère de dégager une marge de 33% quand celle appliquée aux autres filiales n'était que de 6%<sup>16</sup>.

Au sein des groupes de sociétés, il est fréquent que des frais soient engagés au bénéfice de l'ensemble des sociétés du groupe et il convient alors pour le groupe de répartir ces frais entre les différents membres.

Cependant, cette répartition peut être un vecteur d'optimisation fiscale notamment lorsqu'une société française est amenée à prendre en charge des frais qui incombent à une société étrangère du groupe.

Ainsi, dans un jugement récent, il a été retenu que les charges résultant de l'application de la

---

<sup>13</sup> CAA Paris, 3<sup>ème</sup> ch., 2 février 1995, n° 89-819, SA Adibu : entre deux sociétés dont l'une détient 74% du capital de l'autre.

<sup>14</sup> CE, 7<sup>ème</sup> sous-section, 29 mars 1978, n°5125.

<sup>15</sup> CAA Bordeaux, 4<sup>ème</sup> ch., 8 décembre 2005, n°02-1366, Sté Corail.

<sup>16</sup> CAA Versailles, 1<sup>ère</sup> ch., 27 mars 2012, n°10VE01171, Sté Nestlé Entreprises.

loi américaine Sarbanes-Oxley ne sont pas déductibles en France car la société n'a pas réussi à prouver qu'elle y avait un intérêt propre<sup>17</sup>.

De même dans le domaine des redevances, un transfert de bénéfices a été constaté en l'absence de facturation de redevances par une entreprise titulaire du droit d'usage exclusif du nom de domaine sur internet et qui a mis ce droit d'usage à la disposition de sa société mère suisse alors même que cette dernière lui aurait remboursé les frais d'enregistrement du nom de domaine<sup>18</sup>.

Lorsque le contribuable ne parvient pas à renverser la présomption édictée par l'article 57 du CGI, les résultats de la société sont redressés du montant de l'avantage indu qu'elle a consenti à son partenaire.

Si l'auteur de l'avantage est une société soumise à l'impôt sur les sociétés, le bénéficiaire est présumé avoir perçu un bénéfice distribué tel que prévu aux articles 109 et 111 c du CGI, donnant alors lieu à l'application d'une retenue à la source.

Cette retenue à la source peut cependant être éliminée par les conventions fiscales notamment lorsqu'il existe une assimilation entre les dividendes et ces revenus distribués.

En outre, le redressement peut donner lieu à des doubles impositions si aucune mesure de correction n'est prise par les Etats concernés. Cette double imposition sera généralement évitée par la discussion que les Etats auront dans le cadre d'une procédure amiable mais ces derniers n'ont qu'une obligation de moyens de négocier et non une obligation de résultat.

Néanmoins, une convention européenne pose une obligation de résultat pour les Etats membres d'éliminer cette double imposition<sup>19</sup>.

Les enjeux financiers soulevés par cette problématique des prix de transfert et les difficultés relatives à la charge de la preuve ont nécessité l'adoption de certaines règles procédurales.

Le législateur fait désormais peser sur les grandes entreprises, une obligation documentaire : elles doivent tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert retenue par le groupe dans le cadre de ses transactions conclues avec des entreprises associées<sup>20</sup>.

De plus, l'article L. 13B du Livre des procédures fiscales prévoit que lorsque l'administration, au cours d'une vérification de comptabilité, réunit des éléments faisant présumer qu'une

---

<sup>17</sup> TA Montreuil, 1<sup>ère</sup> ch., n°1001410, Sté Office Dépôt France SNC.

<sup>18</sup> TA Montreuil, 1<sup>ère</sup> ch., n° 1000879, Sté eBay France.

<sup>19</sup> Convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices d'entreprises associées.

<sup>20</sup> Art. L13AA du LPF : lorsque le chiffres d'affaires annuel H.T dépasse 400M€.

entreprise a opéré un transfert indirect de bénéfices, elle est en droit de demander au contribuable de lui fournir les informations sur les relations entretenues avec les entreprises étrangères et la méthode retenue pour la détermination du prix.

Si l'entreprise concernée n'est pas en mesure de produire la documentation requise ou si la réponse n'est pas jugée satisfaisante par l'administration, celle-ci peut alors évaluer le montant du transfert de bénéfices à partir des données dont elle dispose et le contribuable est passible d'une amende de 10 000€ voire même 5% des bénéfices transférés si les manquements constatés sont graves<sup>21</sup>.

La Commission d'enquête du Sénat sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales a proposé dans son rapport de juillet 2012 de créer une présomption d'anormalité des prix de transfert pratiqués lorsqu'une entreprise française transfère ses bénéfices à une entité liée située hors de France, alors même qu'elle représente une part substantielle du chiffre d'affaires, de la clientèle ou encore des actifs physiques du groupe auquel elle appartient.

Les sénateurs estiment que les biens incorporels à l'instar des brevets font l'objet d'une évaluation difficile qui facilite les abus et voit dans cette présomption d'anormalité qu'ils proposent un moyen approprié de lutter contre ce problème.

## **§2. L'imposition des sociétés-écrans de sportifs ou d'artistes**

Les artistes et les sportifs ont longtemps eu recours à un stratagème appelé le « rent a star system » par lequel ils créaient une société de services dans un pays à fiscalité avantageuse qu'ils contrôlaient directement et à laquelle ils réservaient leur activité en échange du versement d'un salaire.

La société encaissait les cachets issus des prestations dans un pays étranger à fiscalité privilégiée et l'artiste ou le sportif déclarait en France le salaire, le plus souvent symbolique, que lui versait la société étrangère.

Cette forme d'évasion fiscale, jusqu'alors parfaitement légale, a été rendue beaucoup plus délicate à mettre en œuvre avec l'adoption de l'article 155A du Code général des impôts.

En vertu de cet article, les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France, en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières dans trois hypothèses :

---

<sup>21</sup> Art. 1735 CGI.

- 1) Soit lorsque la personne située en France contrôle, directement ou indirectement, la personne située à l'étranger qui perçoit la rémunération.
- 2) Soit lorsque la personne située en France n'établit pas que la personne située à l'étranger exerce de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de service.
- 3) Soit, enfin, lorsque la personne qui perçoit la rémunération est établie dans un Etat où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238A du Code général des impôts.

Selon l'article 155A-II du CGI, ces règles se révèlent être également applicables lorsqu'un prestataire domicilié à l'étranger rend un service en France, la rémunération de ces prestations sont imposées en France et ce, même s'ils sont versés à une société interposée.

Ces dispositions sont ainsi particulièrement redoutables pour les artistes et les sportifs, qui ont aujourd'hui bien des difficultés à tirer un quelconque profit fiscal d'un montage de type « rent a star system ».

L'arrêt Aznavour est, à cet égard, particulièrement éclairant. Dans cette affaire, Charles Aznavour qui est résident suisse, a donné des concerts en France.

La société française, organisatrice, verse le montant des cachets à une société anglaise détenue par l'artiste et l'administration française estime que ces prestations doivent être imposables en France en vertu de l'article 155A du CGI.

L'artiste conteste cette imposition en invoquant le bénéfice des deux conventions franco-suisse et franco-britannique.

Le Conseil d'Etat valide la position de l'administration en commençant par vérifier que la législation française permet l'imposition des rémunérations perçues par M. Aznavour au titre de ses concerts par application de l'article 155A du CGI, puis vérifie si la convention franco-suisse n'écarte pas ce type d'imposition. En l'espèce, tel n'était pas le cas car cette convention pose que les revenus des artistes et des sportifs sont imposés dans l'Etat où la prestation est réalisée.

M. Aznavour est donc imposable en France au titre des prestations qu'il a réalisées à Paris et ce, en dépit de cette société-écran et de la convention fiscale franco-suisse.

Cependant, si la question de la compatibilité de ce dispositif avec la Constitution a été tranchée rapidement par le Conseil Constitutionnel qui a conforté ce dispositif sous réserve que son application exclut les cas de double imposition<sup>22</sup>, la compatibilité de cette législation avec le droit communautaire suscite davantage d'interrogations.

En effet, une cour administrative d'appel a jugé que cet article est incompatible avec la liberté d'établissement prévue par le Traité de Rome au motif que la présomption d'évasion fiscale instituée par la loi est irréfragable alors même que l'établissement hors de France pourrait ne pas correspondre à un montage purement artificiel<sup>23</sup>.

La Cour administrative d'appel de Paris a plus récemment confirmé cette orientation en apportant une nuance importante à l'application de l'article 155A puisque celui-ci ne doit pas faire écran à l'application du droit de l'union européenne<sup>24</sup>

Cet arrêt affirme, en effet, que le droit de l'Union européenne fait obstacle à l'imposition en France d'une artiste en application de l'article 155 A du Code général des impôts au titre des sommes correspondant à son activité en France versées à une société néerlandaise non artificielle.

Dans cette espèce, l'artiste est bien salariée de la société et la fictivité de la société n'est pas avérée puisque les dirigeants sont spécialisés dans la gestion d'actifs dans le domaine des industries culturelles et le groupe facilite l'activité professionnelle de plusieurs artistes et sportifs qui en sont salariés.

Le Conseil d'Etat semble néanmoins avoir tranché cette question dans un arrêt de principe du 20 mars 2013 dans lequel il consacre la compatibilité de ce dispositif avec le principe de la liberté d'établissement mais aussi avec les traités fiscaux bilatéraux<sup>25</sup>.

La Haute juridiction explique que « les dispositions du I de l'article 155 A visent uniquement l'imposition des services essentiellement rendus par une personne établie ou domiciliée en France et ne trouvant aucune contrepartie réelle dans une intervention propre d'une personne établie ou domiciliée hors de France. En l'absence d'une telle contrepartie permettant de regarder les services concernés comme rendus pour le compte de cette dernière personne, sa liberté de s'établir hors de France ne saurait être entravée du fait de ces dispositions ».

Dès lors, ce dispositif, dont l'avenir incertain risquait de favoriser l'évasion fiscale au travers

---

<sup>22</sup> Cons.const., 26 décembre 2010, n° 2010-70 QPC.

<sup>23</sup> CAA Douai, 14 déc. 2010, n°08-01103

<sup>24</sup> CAA Paris, 11 octobre 2012 n°10PA04573, 9e ch.

<sup>25</sup> CE, 20 mars 2013, n°346642, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> sous-sections réunies.

du mécanisme de « rent a star system », semble aujourd'hui nettement conforté dans son principe par l'arrêt Eurodeal du 20 mars 2013.

### **§3. La lutte contre le transfert d'actifs hors de France**

Cette disposition a élaboré un mécanisme selon lequel les entreprises qui ont transféré des actifs hors de France, à une personne, à un organisme, dans un trust ou une institution comparable, chargé de les gérer dans l'intérêt de l'entreprise, sont imposables sur les résultats de ces actifs en France.

Cette législation trouve sa raison d'être dans la lutte contre certains montages financiers qui s'appuient sur l'émission de titres subordonnés à durée indéterminée (TSDI) et sur les opérations de désendettement des sociétés.

Les TSDI sont représentatifs d'un prêt d'argent fait à la société et qui comporte deux caractéristiques, la rémunération du titre qui dépend de la réalisation d'un bénéfice, et la date du remboursement du titre qui est à la discrétion de l'émetteur.

La technique utilisée consiste à restructurer ces titres en faisant intervenir un paiement immédiat d'intérêts dits précomptés qui permettent à un organisme financier, après avoir capitalisé les intérêts pendant quinze ans, de rembourser aux souscripteurs l'équivalent du capital prêté.

L'émetteur de TSDI va transférer les fonds collectés dans un trust d'un Etat à fiscalité privilégié, puis au terme du délai de quinze ans, va racheter les titres aux porteurs.

Ces titres n'octroient plus aucune rémunération car les intérêts ont été prépayés et perdent ainsi toute valeur économique.

Ils sont alors rachetés au trust pour un prix symbolique par l'émetteur et permettent de bénéficier d'un avantage fiscal évident par le truchement d'un trust.

L'article 238 bis-0 I combat ce mécanisme en imposant en France les résultats des actifs transférés dans un trust.

La technique financière du désendettement vise, quant à elle, à transférer à un trust la charge d'une dette en lui versant en contrepartie des liquidités ou des valeurs mobilières pour lui permettre d'honorer la dette.

L'intérêt d'une telle stratégie réside dans la déduction de la charge financière que cela va engendrer ; en effet, généralement, le montant des actifs transférés pour le remboursement de

la dette va excéder le montant de celle-ci.

Lors du transfert des actifs, le profit ou la perte résultant de la différence entre la valeur réelle des actifs à la date du transfert et leur valeur nette comptable doit être compris dans les résultats de l'entreprise et ces actifs doivent être inscrits pour leur valeur réelle chez le bénéficiaire.

Les revenus des actifs transférés sont imposés chez l'entreprise qui est à l'origine de ce transfert dans son résultat propre.

L'entreprise, qui est l'instigatrice du transfert, est soumise à une obligation déclarative, elle doit joindre chaque année à sa déclaration de résultats un état spécial mentionnant la nature des actifs transférés et le détenteur de ces actifs.

Cette déclaration spécifique est essentielle pour l'administration qui dispose d'un moyen efficace de contrôler étroitement la sortie des actifs des entreprises françaises.

La violation de cette obligation déclarative entraîne des sanctions lourdes, donc par essence dissuasives, puisque les revenus sont alors déterminés forfaitairement par application à la valeur réelle des actifs, du taux prévu à l'article 39, 1, 3° du CGI.

Enfin, s'agissant du retour des actifs, ces derniers doivent faire l'objet d'une imposition éventuelle en fonction de la plus ou moins value afférentes aux actifs qui sont retournés sans avoir déjà été imposés.

## **Section 2. Les dispositifs visant les régimes fiscaux privilégiés.**

Il existe également trois dispositifs phares dans ce domaine à savoir l'encadrement de la déductibilité des charges liées à un régime fiscal privilégié (§1), l'imposition des bénéfices des filiales ou établissements bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (§2) et enfin, les dispositions visant à exclure les ETNC du bénéfice de certains mécanismes (§3).

### **§1. L'encadrement de la déductibilité des charges liées à un régime fiscal privilégié.**

Le législateur est méfiant vis-à-vis des paiements effectués à des personnes bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, il y voit là un moyen habile de diminuer la matière imposable en France et a, à cet effet, élaboré un mécanisme de lutte contre cette optimisation fiscale.

Ainsi, selon l'article 238A du Code général des impôts, certaines charges tels les intérêts, les redevances ou encore les rémunérations pour service de toute nature, payées ou dues par un contribuable domicilié ou établi en France à des personnes physiques ou morales établies hors de France et soumis à un régime fiscal privilégié, ne sont déductibles en matière d'impôt sur le revenu comme en matière d'impôt sur les sociétés qu'à la condition que le contribuable démontre la réalité et la normalité de l'opération.

La première condition essentielle de mise en œuvre de ce dispositif réside dans la détermination de l'existence d'un régime fiscal privilégié.

Le législateur n'a pas voulu prendre le risque de laisser la définition d'une telle notion à l'appréciation des juges du fond, avec toutes les incertitudes que cela peut comporter, et a donc posé un critère très précis.

Les bénéficiaires se trouvent dans un régime fiscal privilégié lorsqu'ils sont soumis à un impôt sur les sociétés ou à un impôt sur le revenu dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou les revenus dont ils auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France s'il y avaient été domiciliés ou établis.

Le caractère privilégié du régime fiscal doit donc s'apprécier par rapport au bénéficiaire directement, il peut donc s'agir d'un Etat qui n'est pas généralement considéré comme ayant un régime fiscal très attractif mais qui n'impose pas ou peu certaines opérations déterminées.

La charge de la preuve repose sur l'administration qui doit démontrer que le bénéficiaire bénéficie bien d'un régime fiscal privilégié à l'étranger.

Il existe, en réalité, deux hypothèses dans lesquelles un régime fiscal privilégié peut être relevé : soit le bénéficiaire est tout simplement non imposable dans l'Etat étranger, la preuve du caractère avantageux du régime fiscal ne pose alors évidemment aucune difficulté, soit le bénéficiaire est peu imposé.

La comparaison doit dans cette hypothèse être précise et ne saurait être une comparaison simpliste des taux moyens d'imposition entre les deux pays, il convient de prendre en compte l'ensemble des impôts payés à l'étranger par le bénéficiaire en les comparant avec l'impôt sur les sociétés ou le revenu français avec les contributions additionnelles.

La territorialité de l'impôt sur les sociétés ne doit pas être écartée dans la mise en œuvre de la comparaison du régime fiscal des deux Etats ; ainsi, il a été récemment jugé qu'une entreprise étrangère qui n'est pas imposable dans son pays d'implantation dispose d'un régime fiscal privilégié si les revenus dégagés à l'étranger auraient été imposables en France si elle y avait été établie, sans qu'il soit nécessaire d'intégrer dans le calcul les impositions acquittées dans

d'autres pays relatives à des activités qui n'auraient pas été imposables en France<sup>26</sup>.

Dans un autre arrêt, rendu le même jour, le Conseil d'Etat s'est prononcée sur la question des retenues à la source, il a considéré qu'il convenait de les prendre en compte dans une affaire où une entreprise étrangère avait subi une retenue à la source en France lors de la distribution, à son bénéficiaire, de dividendes, versés par une de ses filiales françaises, alors même que cette retenue à la source ne se serait pas appliquée si l'entreprise étrangère avait été établie en France<sup>27</sup>.

La jurisprudence en la matière est fournie, ainsi, s'il a été jugé par exemple que le régime fiscal danois concernant les sociétés n'est pas privilégié en raison d'un taux d'IS de 37% contre 50% en France pour les années du litige<sup>28</sup>, un contribuable établi au Liechtenstein où il était exonéré d'impôt sur les bénéfices et ne versait qu'un impôt annuel de 0,1% sur le montant du capital et des réserves a été considéré comme bénéficiaire d'un régime fiscal privilégié<sup>29</sup>.

Une fois la première condition relative à l'existence d'un régime fiscal privilégié remplie, il est encore possible pour le contribuable de déduire en France la charge relative à la rémunération qu'il verse à un bénéficiaire établi dans un Etat étranger.

Il convient alors pour le débiteur d'apporter une double preuve : ces dépenses correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère exagéré eu égard au service rendu.

La charge de la preuve est ainsi renversée, elle pèse sur le contribuable, qui doit alors démontrer la matérialité de l'opération réalisée, il doit justifier non seulement les raisons de l'engagement d'une telle dépense mais aussi l'utilisation effective de la prestation achetée.

L'administration se révèle particulièrement exigeante et ne se contente pas de la production de factures ou de contrats relatifs à la prestation correspondants à cette charge, il convient d'apporter une multitude d'indices attestant de la réalité de l'opération.

La jurisprudence essaie néanmoins de tenir compte de la difficulté de la preuve matérielle des faits et se satisfait parfois d'un simple faisceau d'indices comme l'atteste une affaire récente où une société a pu apporter la preuve de la réalité de prestations de marketing téléphonique que lui avait fournies une agence de publicité d'Andorre en fournissant au tribunal, les factures, les contrats et certains fax émis entre les deux parties<sup>30</sup>.

L'admission par la jurisprudence d'un faisceau d'indices ne signifie pas pour autant qu'il soit

---

<sup>26</sup> CE, 21 nov. 2011, n°325214, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> sous-sections, Sté SIFA.

<sup>27</sup> CE, 21 nov.2011, n°327207, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> sous-sections, Compagnie des Glénans.

<sup>28</sup> CE, 25 janvier 1989, 8<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> sous-sections, n°49847

<sup>29</sup> CE, 16 décembre 1987, 9<sup>ème</sup> et 7<sup>ème</sup> sous-sections, n° 55790

<sup>30</sup> CE, 24 juin 2009, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> sous-sections, n°298583.

possible de fournir des éléments imprécis, sommaires et non datés comme le démontre un cas d'espèce où le contribuable prétendait déduire une rémunération qui représentait jusqu'à 50% de son chiffre d'affaires<sup>31</sup>.

Le législateur a franchi une nouvelle étape dans la lutte contre la fuite de matière imposable à destination des « paradis fiscaux » en instaurant un article 238-0 A du CGI qui vise les Etats ou territoires dits non coopératifs.

La détermination de ce caractère non coopératif résulte, à l'origine, au 1<sup>er</sup> janvier 2010, de la combinaison de quatre critères :

- 1) L'Etat doit être en dehors de l'Union européenne.
- 2) L'Etat doit avoir fait l'objet d'un examen par l'OCDE concernant sa politique en matière de transparence et d'échange d'informations.
- 3) L'Etat ne doit pas avoir conclu avec la France, au 1<sup>er</sup> janvier 2010, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties.
- 4) L'Etat ne doit pas avoir signé avec au moins douze Etats ou territoires une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties.

Cette liste doit être mise à jour chaque année en prenant en compte les évolutions favorables ou défavorables de chaque Etat eu égard à sa politique de transparence et d'échange d'informations.

Ainsi, doivent être retirés de la liste tous les Etats qui ont par exemple conclu une convention d'assistance administrative mais doivent être ajoutés ceux, qui dans la pratique, ont refusé de coopérer avec la France.

Ces critères ne se révèlent finalement pas très exigeants vis-à-vis des Etats puisque seuls huit d'entre eux au niveau mondial sont jugés non coopératifs par la France au 1<sup>er</sup> janvier 2012<sup>32</sup>.

Si l'Etat est jugé non coopératif par la France, les conséquences sont assez lourdes

---

<sup>31</sup> CAA Lyon, 7 mai 2008, 2<sup>ème</sup> ch., n° 05-646, SARL Production métallurgique de Bourgogne.

<sup>32</sup> Botswana, Brunei, Guatemala, Iles Marshall, Montserrat, Nauru, Niue, Philippines.

pour le débiteur français puisqu'un principe général de non-déductibilité de la dépense est instauré.

Une clause de sauvegarde est néanmoins prévue afin d'éviter des situations injustes mais les conditions pour pouvoir bénéficier de celle-ci s'avèrent, en pratique, très difficiles à remplir puisqu'il convient pour le contribuable de démontrer classiquement que cette opération est réelle et ne présente pas de caractère exagéré, mais surtout, et c'est là que le régime est particulièrement sévère, celui-ci doit également prouver que les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un Etat ou un territoire non coopératif.

Si, les conditions, en application de l'article 238A ou de l'article 238-0 1 du CGI, sont remplies, l'administration va réintégrer dans l'assiette de l'impôt dû par le débiteur, les charges qui ont été irrégulièrement déduites du résultat.

Les sommes réintégréées vont alors prendre la nature de revenus distribués si les résultats sont bénéficiaires ou si le bénéficiaire est actionnaire de la société française ou encore s'il s'agit d'avantages occultes.

Une retenue à la source sera alors opérée au taux de 30% ou même de 50% pour les Etats et territoires non coopératifs si les conventions fiscales internationales n'écartent pas cette qualification de revenus distribués ou ne réduisent pas le taux applicable.

## **§2. L'imposition des bénéfices des filiales ou établissements bénéficiant d'un régime fiscal privilégié et son corollaire pour les personnes physiques.**

En vertu de l'article 209 B du CGI, lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dispose d'une entreprise située hors de France, ou détient plus de 50% des titres ou droits d'une entité juridique établie ou constituée hors de France, et que cette entreprise ou entité sont soumises à un régime fiscal privilégié, les bénéfices ou revenus de cette entité sont soumis à l'impôt sur les sociétés en France.

Le champ d'application de cette disposition est extrêmement vaste puisqu'il recouvre à la fois les filiales, succursales, établissements et la détention de parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique qui peut être une personne morale, un organisme, une fiducie ou même une fondation.

L'appréciation du seuil de détention est également souple, et ainsi favorable à

l'administration, puisqu'il convient de prendre en compte les droits détenus par la personne morale directement mais aussi ceux dont elle dispose indirectement à travers par exemple une convention de portage et l'utilisation de prête-nom.

Les droits détenus par les salariés, la famille ou même les partenaires commerciaux avec qui un lien de dépendance peut être établi sont également pris en compte dans l'appréciation du seuil de 50%.

La réunion des conditions posées par la loi entraîne l'imposition automatique des bénéfices réalisés par l'entité étrangère à hauteur soit des résultats de la société étrangère soit de la participation détenue dans l'entreprise étrangère.

Les bénéfices de l'entreprise étrangère sont alors considérés comme les revenus propres de la société française, les bénéfices de l'entité étrangère viennent ainsi par exemple réduire les déficits de la société française si tel est le cas.

Néanmoins, l'inverse n'est pas vrai, les déficits émanant de l'entité étrangère ne peuvent venir en déduction des bénéfices dégagés par la société française, il s'agit d'une législation anti-abus qui ne vise pas à favoriser les localisations d'entreprise dans des Etats à fiscalité privilégiée.

L'adoption d'une telle législation dérogatoire peut aboutir, comme souvent à des doubles impositions, c'est pourquoi le législateur a choisi de surmonter ce problème en permettant à la société française d'imputer les impôts, prélèvements et retenues à la source, déjà payés à l'étranger.

Ainsi, par exemple, la jurisprudence permet dans l'hypothèse d'une société française détenant une filiale en Suisse d'imputer l'impôt payé localement par la filiale sur l'impôt sur les sociétés français<sup>33</sup>.

Une clause de sauvegarde a été prévue par le législateur qui a distingué entre les entités implantées au sein de l'Union européenne et les autres.

Ainsi, au sein de l'Union européenne, l'article 209B n'est pas applicable si l'entreprise française démontre que l'exploitation de l'entreprise étrangère ou la détention de droits, parts ou actions dans l'entité étrangère n'est pas constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

Cette clause de sauvegarde spécifique aux entités étrangères européennes résulte de l'adaptation de la législation française à la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes (CJCE).

---

<sup>33</sup> TA Montreuil, 18 novembre 2010, n°09-8415.

En effet, par un arrêt Cadbury Schweppes du 12 septembre 2006, cette juridiction a eu à juger de la validité de la législation anti-évasion fiscale anglaise eu égard à la liberté d'établissement.

Cette décision consacre, en premier lieu, le droit à l'optimisation fiscale : il ne peut être reproché à une société d'implanter une filiale dans un Etat étranger en raison d'une fiscalité plus avantageuse.

Les juges européens, considèrent, en second lieu, que les législations générales anti-abus sont, par principe, contraires à la liberté d'établissement.

Cependant, en troisième lieu, ces derniers expliquent que les Etats sont en droit de prévoir des mesures spéciales anti-abus uniquement s'il s'agit de mettre en échec des montages artificiels destinés à éluder les impositions nationales.

Dès lors, la clause de sauvegarde pourrait très bien trouver à s'appliquer au cas, par exemple, fréquent d'une holding étrangère ne disposant d'aucun personnel si celle-ci répond à un objectif réel et sérieux.

Les montages artificiels sont très vite débusqués par l'administration fiscale comme l'atteste un cas d'espèce où il s'agissait d'une filiale installée en Irlande, qui n'avait aucune activité sur le territoire irlandais, n'employait aucun personnel et ne disposait que d'une boîte aux lettres<sup>34</sup>. Les bénéfices de cette filiale ont été imposés en France en vertu de l'article 209B.

La clause de sauvegarde pour les autres entités, implantées hors de l'Union européenne impose des conditions beaucoup plus strictes.

En effet, la société française doit démontrer que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation des bénéfices dans un Etat ou un territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

Cette condition implique généralement que l'entité étrangère ait une activité industrielle ou commerciale effective exercée dans le pays d'implantation.

Les juges se montrent toutefois attentifs aux éléments fournis par les contribuables et n'hésitent pas à écarter l'application de l'article 209B, même lorsque des entreprises sont implantées dans des paradis fiscaux.

Ainsi, il a pu être jugé que cette disposition anti-évasion ne régissait pas le cas d'une banque

---

<sup>34</sup> TA Cergy-Pontoise, 25 octobre 2007, 5<sup>ème</sup> ch., n°03-2725.

française qui disposait d'une filiale aux Bahamas car cette entité étrangère exerçait réellement une activité, celle de la collecte de fonds de clients nord-américains, et n'avait ainsi pas pour objet de localiser les bénéfices dans un Etat à fiscalité privilégiée<sup>35</sup>.

Un dispositif anti-évasion est également prévu pour régir le cas des personnes physiques à l'article 123 bis du CGI, il s'agit du pendant de l'article 209B pour l'impôt sur le revenu.

Cette disposition permet de taxer à l'impôt sur le revenu, les revenus financiers réalisés par une personne physique au travers d'une entité juridique soumise à un régime fiscal privilégié. Il est ainsi prévu que lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement au moins 10% des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique établie hors de France et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, les bénéfices ou les revenus tirés de cette entité sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion du capital ou des droits de vote détenus dans cette entité étrangère.

### **§3. Les Dispositions visant à exclure les Etats et territoires non coopératifs (ETNC) du bénéfice de certains mécanismes.**

Le législateur français, notamment depuis l'apparition de la crise économique, cherche à dissuader les flux financiers à destination des ETNC en limitant ou en excluant l'application de certains dispositifs fiscaux avantageux.

La première possibilité, moins radicale que l'exclusion pure et simple, vise à instaurer une majoration des taux d'imposition, et en particulier des taux de retenue à la source.

En matière de profits immobiliers, l'article 244 bis du CGI prévoit un taux majoré de 50% pour les résidents d'ETNC contre 33% pour les personnes domiciliées hors de France mais dans un autre pays qu'un ETNC. Les plus-values immobilières réalisées par ces résidents installés dans des « paradis fiscaux » subissent elles aussi le même sort.

Les revenus passifs de ces mêmes résidents se voient également réserver ce traitement dissuasif puisque les dividendes sont soumis à une retenue à la source de 50% contre 25% pour les autres résidents<sup>36</sup>, les intérêts se voient également appliquer le même taux<sup>37</sup> comme

---

<sup>35</sup> CAA Paris, 31 mars 2011, 2<sup>ème</sup> ch., n°09-3148, BNP Paribas.

<sup>36</sup> Article 187 CGI.

l'assurance vie<sup>38</sup> ou encore les revenus non salariaux<sup>39</sup>.

La seconde possibilité, plus radicale, vise à exclure les ETNC de certaines niches fiscales françaises. Cette voie a été empruntée par le législateur pour deux mécanismes fiscaux importants à destination des entreprises.

En effet, il existe en droit fiscal français, un régime de faveur pour les plus values à long terme et notamment celles résultant de la cession de titres de participation puisque les plus-values à long terme sont alors exonérées sous réserve de la réintégration d'une quote-part pour frais et charges de 12%<sup>40</sup>.

Ce dispositif, particulièrement favorable, est exclu pour les cessions de titres de sociétés établies dans des ETNC.

Le régime des sociétés mère-fille prévu aux articles 145 et 216 du CGI est lui aussi très attractif car il permet, lorsque les conditions sont remplies, notamment celles liées à la nature des titres, au pourcentage de participation et à la durée de détention, d'exonérer les produits distribués par une filiale à sa société mère sous réserve de l'application d'une quote-part de frais et charges.

La loi de finances rectificative de 2009 a complété cette législation en excluant de ce régime les dividendes provenant d'une filiale établie dans un ETNC.

Le dispositif législatif dédié à la lutte contre l'évasion des capitaux s'étoffe ainsi de plus en plus chaque année soit avec le durcissement de certains régimes existants soit avec la création de dispositifs anti-abus.

Néanmoins, si ces mécanismes se révèlent efficaces pour lutter contre certaines formes d'optimisation fiscale, ils ne suffisent pas toujours, le contrôle fiscal international repose également sur d'autres fondements parfois beaucoup plus généraux.

---

<sup>37</sup> Article 125 A CGI.

<sup>38</sup> Article 125 0 A CGI.

<sup>39</sup> Articles 182 A, 182 A bis et 182 B CGI.

<sup>40</sup> Articles 39 duodecimes, 39 terdecimes et 219 CGI.

## **Chapitre 2. Les autres outils du contrôle fiscal international**

Le contrôle fiscal international repose également sur d'autres fondements, certains de droit interne, très généraux (Section 1), d'autres tirés du droit conventionnel (Section 2).

### **Section 1. Les mécanismes classiques de droit interne**

Si la procédure de l'abus de droit se révèle un mécanisme essentiel de la lutte contre la fuite de matière imposable (§1), elle génère néanmoins certaines rigidités que la théorie de l'acte anormal de gestion parvient à dépasser (§2).

#### **§1. L'abus de droit au service de la lutte contre l'évasion fiscale internationale**

L'optimisation fiscale n'est pas en soi répréhensible, il est impossible de reprocher à un contribuable de veiller à ses intérêts financiers.

Cependant, l'administration a depuis longtemps combattu certains excès des contribuables qui abusent d'une forme juridique pour se soustraire au paiement de l'impôt.

Pour le professeur Maurice Cozian, « l'abus de droit est le châtement des surdoués de la fiscalité. Bien évidemment, ils ne violent aucune prescription de la loi et se distinguent en cela des vulgaires fraudeurs qui par exemple dissimulent une partie de leurs bénéfices ou déduisent des charges qu'ils n'ont pas supportés. L'abus de droit est un péché non contre la lettre mais contre l'esprit de la loi. C'est également un péché de juriste ; l'abus de droit est une manipulation des mécanismes juridiques là où la loi laisse la place à plusieurs voies pour obtenir un même résultat ; l'abus de droit, c'est l'abus des choix juridiques ».

Cette notion est apparue dès 1867 dans un arrêt où la Cour de Cassation a expliqué que l'administration fiscale devait percevoir l'impôt selon la réalité de l'acte générateur de l'impôt et non selon les apparences juridiques créées par le contribuable qui doivent être écartées<sup>41</sup>.

Au départ seulement réservé aux pratiques contractuelles, l'abus de droit a vu son champ d'application s'élargir sous l'influence de la jurisprudence qui a étendu la procédure de l'abus de droit aux cas de fraude à la loi, c'est-à-dire aux actes qui « n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas

---

<sup>41</sup> Cass.civ. 20 août 1867.

passé ces actes, aurait normalement supportées »<sup>42</sup>.

L'arrêt Janfin du Conseil d'Etat en 2006 a néanmoins écarté la procédure de l'abus de droit qui présentait certaines garanties pour les contribuables aux cas de fraude à la loi, ce qui était certes favorable à l'administration mais n'était pas sans soulever certaines difficultés juridiques notamment eu égard aux droits de la défense.

La loi de finances rectificative pour 2008 a unifié l'abus de droit et la fraude à la loi en redéfinissant le concept au travers de l'article L.64 du livre des procédures fiscales (LPF).

En vertu de cette législation, l'administration peut écarter comme ne lui étant pas opposables et comme caractérisant un abus de droit :

- Les actes qui présentent un caractère fictif
- Ou les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder 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'abus de droit s'applique désormais à tous les impôts sans exceptions et peut être mis en œuvre par l'administration dès lors que les conditions sont remplies.

Le contribuable dispose, à compter de la proposition de rectification de l'administration, d'un délai de trente jours pour formuler ses observations et démontrer que les actes ou montages qu'il a élaborés ne sont pas fictifs et n'ont pas un but exclusivement fiscal.

Dans l'hypothèse où le contribuable n'arriverait pas à contester la thèse de l'administration ou si celle-ci juge les explications avancées par le contribuable insuffisantes, de lourdes sanctions peuvent être prises à l'encontre de l'auteur de l'abus.

En effet, selon l'article 1729 du CGI, une majoration de 40% du montant éludé sera appliquée si l'administration ne parvient pas à démontrer que le contribuable a été l'instigateur ou le principal bénéficiaire de cet abus de droit, mais celle-ci s'élève à 80% dans tous les autres cas et ce, sans tenir compte des indemnités de retard qui elles aussi seront retenues à l'encontre de l'auteur de l'abus de droit.

Si l'abus de droit présente assurément une utilité pour anéantir les montages fiscaux fictifs réalisés sur le territoire français, force est de constater qu'il est aussi un moyen de lutter contre l'évasion fiscale internationale.

---

<sup>42</sup> CE, 10 juin 1981, M.X, n°19079.

Le directeur de la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) rappelle ainsi que si « le dispositif d'abus de droit n'est pas spécifique aux questions internationales, il est extrêmement utile en la matière »<sup>43</sup>.

L'administration a, par exemple, retenu un abus de droit, à l'encontre d'une société installée en France qui dépendait d'une société implantée aux Etats-Unis. La société française, largement bénéficiaire, reversait ses résultats positifs à une filiale luxembourgeoise.

La filiale luxembourgeoise prêtait ensuite immédiatement après ces sommes à la société française qui déduisait les intérêts d'emprunt versés, de son résultat fiscal. Or, les intérêts versés bénéficient d'une convention fiscale avec les Etats-Unis qui les exonèrent d'impôt.

Ce type de montage, particulièrement favorable au contribuable a été démantelé par l'administration comme l'explique le directeur de la DVNI<sup>44</sup>.

Un avis récent du Conseil d'Etat<sup>45</sup> affirme explicitement la possibilité d'appliquer la procédure de l'abus de droit même dans le cas où une convention fiscale internationale trouve à s'appliquer, notamment si l'implantation à l'étranger est fictive ou si elle a exclusivement pour but d'atténuer la charge fiscale normalement encourue.

Il peut également s'agir d'une personne interposée qui n'a pour rôle que de faire profiter un tiers des avantages prévus par la convention, auxquels il n'aurait pas directement droit.

La recherche des intentions des auteurs n'est pas une tâche aisée en matière fiscale car il n'existe généralement pas de déclarations d'intentions des auteurs ni de textes préparatoires, le seul but affiché étant en général de résoudre les problèmes de double imposition.

Les enseignements tirés de la jurisprudence sont, une fois encore, essentiels pour comprendre le fonctionnement du mécanisme.

Les arrêts Pléiade<sup>46</sup> et Sagal<sup>47</sup> du Conseil d'Etat ont retenu un abus de droit dans des affaires où une société holding luxembourgeoise avait été créée, celle-ci ne payant pas d'impôt sur les sociétés en raison de l'existence d'une ancienne loi, dite de 1929, mais bénéficiait du régime des sociétés mères-filles.

La holding n'avait aucune activité économique réelle, ne disposait que d'une simple boîte aux lettres et était entièrement contrôlée par une société établie aux Iles Caïmans dont les associés ne participaient pas aux organes délibérants.

---

<sup>43</sup> Audition de M. Olivier Sivieude, directeur la DVNI par la commission d'enquête du Sénat sur l'évasion fiscale le 10 avril 2012.

<sup>44</sup> Idem.

<sup>45</sup> Avis CE, 31 mars 2009, section des finances, n°382545.

<sup>46</sup> CE, 18 février 2004, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> sous-sections, n°247729, Sté Pléiade.

<sup>47</sup> CE, 18 mai 2005, n°267087, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> sous-sections, Sté Sagal.

La cession temporaire d'usufruit a également donné lieu à des abus selon plusieurs décisions importantes du Conseil d'Etat.

Dans une affaire *Bank of Scotland*<sup>48</sup> un stratagème astucieux avait été élaboré par le contribuable puisqu'il consistait, pour une société mère américaine, à céder à une banque britannique, en usufruit temporaire, des actions de sa filiale française.

Cette cession permettait d'obtenir le remboursement d'impôt fiscal par l'intermédiaire de la convention britannique alors que le bénéficiaire effectif des dividendes était la société américaine, il s'agit donc pour le Conseil d'Etat d'un prêt qui n'avait été consenti que dans un but exclusivement fiscal.

La commission d'enquête du Sénat sur l'évasion fiscale a cependant souligné l'inadaptabilité partielle de cette procédure de l'abus de droit aux cas d'évasion fiscale et ce, pour principalement deux raisons.

La première raison tient au fait que l'abus de droit présuppose l'existence d'un acte juridique, il faut que des apparences aient été créées. Or, il peut exister certaines abstentions du contribuable qui ne reposent sur aucun acte juridique mais sur des faits et qui ne peuvent être pris en considération dans la caractérisation d'un abus de droit.

La seconde raison réside dans les critères posés par le législateur, qui sont, aux yeux de cette commission parlementaire, trop exigeants et ne permettent pas une appréhension de certaines pratiques abusives.

L'application de cette procédure nécessite de démontrer que le montage du contribuable poursuit un but exclusivement fiscal. Or, les contribuables, conscients de l'existence de ce critère, tentent de le mettre en échec en donnant une substance économique minimale aux schémas établis en embauchant par exemple du personnel ou en invoquant des raisons managériales, être plus proche du client par exemple.

Certains parlementaires de cette commission estiment, en outre, que les sanctions de l'abus de droit sont trop légères et donc pas assez dissuasives. Ils n'hésitent pas à promouvoir des sanctions exagérément lourdes, à l'instar du rétablissement de la majoration à 150% des droits recouvrés, au risque de mettre à mal certaines entreprises, dans un contexte économique déjà difficile.

Dénonçant « l'industrie » des schémas fiscaux abusifs, ils désirent que cette sanction s'applique également aux conseillers juridiques et fiscaux qui ont aidé les contribuables dans

---

<sup>48</sup> CE, 29 décembre 2006, n°283314, 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> sous-sections, *Sté Bank of Scotland*.

l'élaboration de ces montages.

Si l'abus de droit est un fondement essentiel du droit commun dans la lutte contre la fuite des capitaux, il n'est pas le seul, la notion d'acte anormal de gestion apparaît, souvent, aux yeux de l'administration, comme un outil utile.

## **§2. L'acte anormal de gestion au service de la lutte contre l'évasion fiscale internationale**

La théorie de l'acte anormal de gestion, à la différence de l'abus de droit, est une construction entièrement prétorienne.

Elle déroge au principe de non immixtion de l'administration dans la gestion des entreprises qui interdit aux contrôleurs fiscaux de porter un jugement sur la gestion commerciale ou financière de ces entités.

Or, avec cette théorie, l'administration est en droit de refuser la déduction de certaines charges du résultat ou encore de venir leur reprocher un manque à gagner.

Ce concept repose partiellement sur l'article 39 du CGI qui lie un certain nombre de déductions effectuées par le contribuable à la réalité de la charge exposée par l'entreprise : les frais et charges ne sont admis en déduction que s'ils sont exposés dans l'intérêt de l'exploitation ou dans le cadre d'une gestion commerciale ou financière normale.

Cette théorie recouvre trois types de situations selon une distinction proposée par Maurice Cozian : les dépenses injustifiées dans leur principe, les dépenses exagérées dans leur montant et les manques à gagner.

L'intérêt d'une société ne se confond généralement pas avec l'intérêt personnel du dirigeant, certaines dépenses, si elles s'avèrent évidemment utiles aux dirigeants, peuvent être contraires à l'intérêt social de l'entreprise, il en va ainsi des charges liées à des dépenses personnelles du dirigeant comme des voyages privés ou la prise en charge par la société du personnel de maison du dirigeant.

Certaines dépenses sont en revanche parfaitement justifiées dans leur principe mais sont excessives dans leur montant, l'administration va rechercher le juste prix de la prestation qui a été déduite du résultat de l'entreprise en effectuant des comparaisons avec les autres entités économiques sur le marché. Il est par exemple parfaitement justifié pour une entreprise de déduire l'achat d'un brevet mais encore faut-il que celui-ci soit exploitable.

Enfin, des manques à gagner peuvent être reprochés aux entreprises qui se privent d'un bénéfice qu'elle aurait dû réaliser notamment lorsqu'elles consentent des avances sans intérêts ou des cautions gratuites.

L'administration trouve dans cette construction prétorienne un fondement intéressant, et complémentaire de l'abus de droit, pour lutter contre la fuite de matière imposable.

En effet, l'acte anormal de gestion à la différence de l'abus de droit, peut régir directement les faits et ne dépend pas de l'existence d'un acte juridique pour trouver à s'appliquer.

L'examen de la jurisprudence montre cependant que les particularités de chaque espèce sont prises en compte par les juges, qui ne relèvent pas nécessairement un acte anormal de gestion même lorsque les faits pourraient le laisser à penser.

Ainsi, le Conseil d'Etat a pu juger qu'une entreprise française ne commettait pas d'acte anormal de gestion en consentant à une entreprise étrangère à laquelle elle était liée des tarifs minorés car les circonstances le justifiaient ; les prix sur le marché étranger étaient bien plus bas que sur le marché français<sup>49</sup>.

Le même pragmatisme semble toujours de mise puisque la Haute Juridiction a reconnu récemment que le fait pour une société de racheter un contrat de prêt sans intérêts n'est pas en lui-même constitutif d'un acte anormal de gestion.

Néanmoins dans cette affaire, les juges l'ont tout de même caractérisé car l'acheteur n'avait pas usé de sa faculté de renégocier le prêt et ce, alors même que cette renonciation ne comportait aucune contrepartie<sup>50</sup>.

Dans la droite lignée des arrêts précédemment cités, la cour administrative d'appel de Paris a estimé que la création par une société française d'une filiale à l'étranger en vertu d'un accord de « joint-venture » n'interdit pas à l'entreprise française de déduire de ses résultats imposables en France, les frais engendrés par cette opération, si elle parvient à démontrer qu'elle avait un intérêt propre à les engager<sup>51</sup>.

L'abus de droit comme l'acte anormal de gestion, sont des dispositifs généraux très certainement utiles à l'administration puisqu'ils viennent combler les lacunes des législations spécifiques à la lutte contre la fuite de matière imposable mais ils comportent certaines limites qui empêchent les autorités fiscales d'appréhender l'ensemble du phénomène.

Le critère d'exclusivité fiscale du but poursuivi en matière d'abus de droit est ainsi critiqué

---

<sup>49</sup> CE, 21 février 1990, 7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> sous-sections, n°84483, SARL Solodet.

<sup>50</sup> CE, 4 juin 2012, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> sous-sections, n°35003, Sté Old Town.

<sup>51</sup> CAA Paris, 26 avril 2012, 5<sup>ème</sup> ch., n°10PA02555, Sté Aventis Agriculture.

par certains parlementaires qui le jugent beaucoup trop contraignant.

Ces derniers, ont, dans le rapport sur l'évasion fiscale proposé d'adopter une règle générale anti-évasion<sup>52</sup> qui recouperait, notamment, à la fois l'abus de droit et l'acte anormal de gestion puisque cette nouvelle règle viserait uniquement le résultat des opérations réalisées par les contribuables.

En effet, toute dette fiscale qui serait considérée comme disproportionnée avec la richesse économique sous-jacente pourrait devenir inopposable à l'administration fiscale.

Si cette proposition peut sembler particulièrement sévère à l'égard des contribuables qui risquent de tomber sous le coup de cette règle à chaque fois qu'ils auront recours à de l'optimisation fiscale, il existe d'autres mesures puisées dans les conventions fiscales internationales.

## **Section 2. Les mécanismes conventionnels**

Si la finalité essentielle des conventions fiscales internationales est de lutter contre la double imposition des contribuables, ces dernières ne restent pas muettes lorsque l'utilisation des traités se révèle abusive (§1) et instaurent désormais des clauses anti-abus (§2).

### **§1. La lutte contre l'utilisation abusive des traités**

L'objet même des conventions fiscales internationales étant de lutter contre les doubles impositions, certains contribuables y ont vu un moyen habile d'optimiser leur situation fiscale en ayant recours à des schémas artificiels visant à les faire bénéficier de l'application de conventions fiscales alors même qu'ils n'y auraient en principe pas le droit.

Le Comité des Affaires fiscales de l'OCDE explique le phénomène comme étant des manœuvres qui « permettent, à la faveur de constructions juridiques souvent artificielles, de profiter à la fois des avantages fiscaux prévus par certaines législations internes et des dégrèvements d'impôts prévus dans les conventions de double imposition ».

L'auteur André Beauchamp, spécialiste de la question des paradis fiscaux, définit le « treaty shopping » comme étant « la pratique qui tire avantage des dispositions d'un traité (essentiellement les exonérations fiscales et les réductions du taux d'impôt), par des individus, sociétés ou autres personnes morales n'ayant pas droit aux avantages du traité ».

---

<sup>52</sup> Proposition n°24 du rapport de la commission d'enquête du Sénat sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales.

Les conventions fiscales n'ont vocation à régir que les rapports juridiques des contribuables qui sont résidents d'un Etat ayant signé la convention fiscale.

La notion de « résident d'un État contractant » peut être appréhendée comme étant, selon l'article 4 du modèle OCDE, toute personne qui en vertu de la législation de cet État est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

Le contribuable qui entend se prévaloir d'une convention doit apporter la preuve qu'il est effectivement résident de l'autre État contractant. Il ne suffit pas que le contribuable démontre qu'il est imposable dans l'autre État contractant ; il lui faut encore prouver qu'il y est imposable en qualité de résident de cet État.

Les avantages induits par l'application des conventions fiscales internationales étant souvent très importants, il est évidemment très tentant pour les contribuables qui ne peuvent en principe bénéficier de celles-ci, de trouver un subterfuge pour artificiellement créer les conditions de leur application.

Ce montage repose, le plus souvent, sur l'interposition entre le contribuable et le pays où est réalisé l'investissement, d'une société intermédiaire résidente d'un pays ayant conclu, avec le pays où est réalisé localisé l'activité économique réelle, une convention fiscale.

Cette entité qui bénéficie d'une convention fiscale avec le pays où est réalisé l'investissement, se verra octroyer un avantage important consistant généralement en une exonération ou diminution significative de la retenue à la source.

Cette société interposée va alors faire remonter les profits dégagés vers l'investisseur réel, qui ne pourrait en principe sans la création de cette entité spécifique, bénéficier de la convention fiscale car étant résident d'un pays tiers, et ce, de manière particulièrement intéressante pour l'investisseur puisqu'il ne supportera que l'éventuelle retenue à la source payée dans l'Etat de résidence de la société intermédiaire.

Un exemple classique de schéma de « treaty shopping », qui néanmoins été anéanti depuis par les conventions fiscales internationales, consistait pour une société française à créer une entité au Luxembourg qui elle-même développait une activité dans un pays tiers.

Les revenus tirés par la société luxembourgeoise de l'activité dans ce pays étranger étaient en vertu des dispositions des traités conclus entre le Luxembourg et le pays tiers faiblement imposés au Luxembourg.

En outre, au Luxembourg, les sociétés Holding sont exonérées d'impôt sur les sociétés, conduisant à une très faible imposition des profits réalisés et ce, pour le plus grand bonheur de la société française qui n'aurait pu, sans la constitution de cette entité luxembourgeoise,

bénéficiaire de ces dispositions conventionnelles attractives.

Le mécanisme de l'avoir fiscal a lui aussi donné à de l'utilisation abusive de traité. Ce système correspond à un crédit d'impôt qui est rattaché à un revenu mobilier.

En effet, lorsque le bénéficiaire d'un revenu mobilier perçoit ses dividendes, la société qui les distribue a elle-même déjà payé un impôt sur les bénéfices réalisés, il serait donc injuste que le même bénéfice soit taxé doublement.

C'est pourquoi, le système de l'avoir fiscal permet à un contribuable de détenir une créance fiscale sur le Trésor public correspondant à l'impôt déjà payé par la société elle-même et qu'il va pouvoir imputer sur l'impôt qui lui est personnellement réclamé au titre de ses revenus mobiliers.

Ce système est souvent régi directement par les conventions qui prévoient généralement que cet avoir n'est accordé qu'aux sociétés qui ne détiennent pas une participation significative dans le capital de la société française distributrice.

Cette restriction du bénéfice de l'avoir fiscal n'a cependant pas effrayé les contribuables qui ont alors usé d'un subterfuge en faisant éclater entre les différentes entités du groupe la participation dans la société distributrice afin de ne pas dépasser le plafond maximal fixé par la convention pour bénéficier de l'avoir fiscal.

Les abus de traité sont ainsi un facteur évident de l'évasion des capitaux que les Etats se sont efforcés de combattre en adoptant des mesures spécifiques anti-abus.

## **§2. Les clauses conventionnelles anti-abus**

Une des clauses anti-abus les plus courantes est celle qui subordonne le bénéfice de la convention fiscale à la production par le contribuable de justificatifs.

Ainsi, en France, lorsque des sociétés transfèrent des revenus à des non-résidents, une retenue à la source va généralement s'appliquer.

Cependant, en vertu des conventions fiscales internationales, cette retenue à la source est dans de très nombreuses hypothèses minorée voire supprimée.

Le mécanisme consiste alors à exiger du contribuable de remplir certains formulaires comportant diverses mentions prouvant que la convention fiscale trouve à s'appliquer comme par exemple la certification de l'administration fiscale du pays de résidence du bénéficiaire.

Ces déclarations exigeantes sont un moyen extrêmement précieux pour les administrations

fiscales de lutter contre les abus puisque la retenue à la source de droit commun va être prélevée tant que les justificatifs ne seront pas fournis.

Les avantages issus de la convention ne seront alors octroyés que plus tard par l'administration qui procédera par voie de remboursement.

L'examen de la jurisprudence souligne l'application très stricte du principe puisque dans une affaire, un contribuable qui n'avait pas porté à la connaissance de l'administration les justificatifs imposés par les stipulations conventionnelles liant la France et la Suisse, s'est vu refuser le bénéfice de celle-ci<sup>53</sup>.

La deuxième voie suivie par les conventions fiscales internationales réside dans le développement du concept de « bénéficiaire effectif ».

Les modèles OCDE des conventions prévoient que l'application des taux conventionnels, par essence favorables aux contribuables, ne sont réservés qu'aux « bénéficiaires effectifs » de ces revenus<sup>54</sup>.

Cette notion permet d'exclure les schémas artificiels reposant sur la création d'une entité intermédiaire qui ne présente aucune justification économique mais qui a seulement pour finalité de rendre applicable la convention fiscale à l'instar des sociétés « relais » ou encore des agents ou mandataires agissant pour le compte des parties intéressées.

La France a recours à ce concept dans une grande partie de ses conventions fiscales internationales et le fait désormais inclure dans toutes les nouvelles conventions signées.

Les tribunaux contribuent nettement à la vigueur de cette restriction puisqu'il est désormais de jurisprudence constante que la qualité de « bénéficiaire effectif » peut être contrôlée par les juges alors même qu'elle n'y figure pas dans la convention fiscale.

Le Conseil d'Etat a par exemple vérifié cette qualité d'un résident des Pays-Bas même si la convention franco-néerlandaise ne comportait pas de stipulations en ce sens<sup>55</sup>.

Dans un avis récent, la Haute Juridiction a néanmoins tenu à fournir quelques précisions sur l'application de ce principe<sup>56</sup>

Si la convention fiscale a été signée avant l'entrée en vigueur des dispositions conventionnelles du modèle OCDE prévoyant le concept de « bénéficiaire effectif », il est possible d'invoquer ce critère alors même qu'il n'y figure pas.

En revanche, si la convention a été signée après l'adoption du modèle OCDE instaurant le

---

<sup>53</sup> TA Cergy-Pontoise, 12 mai 2010, n°07-835, 5<sup>ème</sup> ch., Conus-Rachmaninoff.

<sup>54</sup> Articles 10-2 (dividendes), 11-2 (intérêts), 12-1 (redevances) du modèle de convention fiscale internationale OCDE.

<sup>55</sup> CE, 13 octobre 1999, n°191191, 8<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> sous-sections, SA Diebold Courtage.

<sup>56</sup> Avis CE, 31 mars 2009, section des finances, n°382545.

concept de « bénéficiaire effectif », il semble inopportun pour le Conseil d'Etat d'admettre le concept puisqu'il s'agit vraisemblablement d'un indice démontrant que les parties à la convention n'avaient pas la volonté de le mettre en œuvre.

Les commentaires de l'OCDE sur cette notion sont également riches d'enseignement car ils relèvent les faiblesses de ce critère et proposent d'instaurer des restrictions supplémentaires<sup>57</sup> : « l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire effectif des intérêts, dividendes ou redevances, provenant d'un Etat contractant est une société résidente de l'autre Etat contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier Etat, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un dispositif fiscal privilégié.

La question peut, en effet, se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'Etat de la source des intérêts la limitation d'impôt prévue par la convention. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions conventionnelles peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés ».

La troisième voie poursuivie par les conventions fiscales consiste parfois à prévoir les cas de non-imposition en cas de qualifications divergentes entre les parties à la convention.

Si en principe, la qualification fiscale donnée par un Etat à un bénéfice ou à revenu ne présente aucune conséquence sur la manière d'imposer dans le cadre de l'application de la convention, il n'en demeure pas moins qu'il peut exister des hypothèses ou des qualifications divergentes aboutissant à une double exonération.

C'est pour cette raison que certaines conventions telle la convention franco-autrichienne stipulent que chaque Etat conserve le droit d'imposer conformément à sa législation nationale les revenus de ses résidents dont l'imposition est pourtant réservée à l'autre Etat, mais qui ne sont pas compris dans la base d'imposition de cet autre Etat, dans les situations où cette non-imposition est la conséquence de qualifications divergentes.

Les exemples de clauses anti-abus sont nombreux mais elles ne sont pas toutes aussi abouties, aussi seules les clauses emblématiques de cette lutte contre l'utilisation abusive des traités seront présentées.

L'article 29 de la convention franco-britannique du 19 juin 2008 prévoit une clause dite « anti-remittance basis » qui vise à éviter les doubles exonérations.

Les paragraphes 1 et 2 de l'article 29 de la convention restreignent l'application de la

---

<sup>57</sup> Commentaires du modèle OCDE., p. 111, n°12.

convention puisque les personnes résidentes d'un état contractant qui ne sont imposées dans cet État que sur le montant de leurs revenus ou gains en capital qui y sont reçus ou transférés ne peuvent bénéficier des réductions ou exonérations de retenue à la source ou de prélèvements, prévues par la convention, sur les revenus ou gains en capital dont la source se situe dans l'autre État contractant que si ces revenus ou gains sont imposés dans leur État de résidence. Cette clause n'est toutefois pas applicable en matière de bénéfices des entreprises et de dividendes.

Il découle de ce principe que les personnes résidentes du Royaume-Uni qui n'y sont imposés que sur le montant de leurs revenus ou gains reçus ou transférés au Royaume-Uni (règle dite de la « remittance basis ») ne bénéficient, hormis s'agissant des bénéfices des entreprises et des dividendes, d'une exonération ou d'une réduction de retenue à la source ou de prélèvement sur leurs revenus ou gains en capital de source française, pour lesquels la convention limite le droit d'imposer de l'État de la source, que si ces revenus ou gains ne sont pas exonérés au Royaume-Uni.

La signature de la convention fiscale entre la France et Hong Kong le 21 octobre 2010 donne une illustration de l'application du principe de « bonne foi » qui autorise les Etats à refuser d'octroyer les bénéfices de la convention aux personnes qui ont cherché, de manière artificielle, à rendre applicable la convention.

Ainsi, dans cet accord récent, il est prévu un régime de faveur pour les dividendes mais qui est subordonné à la démonstration que l'opération au titre de laquelle les dividendes sont versés n'a pas pour unique objectif de tirer profit de la convention.

L'exemple le plus significatif reste celui de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994 qui a été sensiblement modifiée par un avenant du 13 janvier 2009 qui a inclus un dispositif anti-abus très abouti.

L'article 30 de la convention intitulé « limitation of benefits » (LOB) conduit à exclure certaines personnes du bénéfice de la convention.

En effet, si cette clause ne s'applique pas aux personnes physiques ni aux personnes morales de droit public des Etats Unis, les sociétés, les trusts, les organismes de placement collectif et toutes les autres entités d'investissement sont soumis à un contrôle très étroit qui vise à déterminer s'ils entretiennent un véritable lien avec l'un des Etats contractants.

Cette restriction réserve ainsi les avantages conventionnels à ceux qui sont véritablement des résidents de l'un ou l'autre Etat.

Les sociétés peuvent être exclues lorsqu'elles sont notamment contrôlées par des non-résidents et qu'elles ne remplissent pas les différentes conditions posées dans la convention.

Les conditions posées pour bénéficier de la convention sont par exemple que la principale catégorie d'actions ou parts soit cotée sur un marché boursier réglementé situé dans un Etat contractant ou que plus de 50% des droits de vote dans cette société et de la valeur de ses actions soient détenus par une société résidente de l'Etat contractant.

La lutte contre la fuite de matière imposable repose ainsi également sur des moyens de droit interne généraux mais aussi sur des dispositions conventionnelles désormais de plus en plus nombreuses et abouties.

Cependant, ces dispositifs, s'ils s'avèrent extrêmement utiles aux autorités fiscales ne sont, à l'instar des mécanismes spécifiques dédiés à la lutte contre l'évasion fiscale, pas suffisants pour parvenir à enrayer véritablement le phénomène.

Cet échec relatif conduit alors nécessairement à s'interroger sur la pertinence du critère français de rattachement à l'obligation fiscale.

### **Chapitre 3. Vers un changement du critère de rattachement de l'obligation fiscale ?**

Les personnes physiques, comme l'a encore démontré l'actualité récente, n'hésitent plus à changer légalement de résidence fiscale afin d'éviter de supporter le poids écrasant de la charge fiscale française.

Ce phénomène, bien connu du législateur quoique sous-estimé, a nourri une abondante réflexion sur le critère du rattachement de l'obligation fiscale.

Si l'adoption en juillet 2011 de l'exit tax a été perçue comme un moyen d'enrayer cette fuite des contribuables en les imposant à la sortie du territoire (Section I), ses effets restent incertains, favorisant ainsi une réflexion quant à une réforme du concept de résidence voire même à l'adoption, en France, du critère de la nationalité (Section II).

#### **Section 1. Les critères de la résidence fiscale française et le mécanisme de l'exit tax.**

Les critères de la résidence fiscale française permettent de rattacher fiscalement à la France un nombre important de foyers fiscaux (§1).

Néanmoins, les contribuables parvenant toujours à s'exiler relativement facilement, le législateur a choisi d'opter pour la voie de l'exit tax (§2).

## **§1. Les critères de la résidence fiscale française.**

L'article 4A du CGI dispose que les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus : il s'agit d'une obligation fiscale mondiale, illimitée ; celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française : il s'agit d'une obligation restreinte, applicable aux seuls revenus réputés de source française.

Les Etats sont naturellement tentés de conférer la définition la plus large possible des revenus soumis à leur sphère d'imposition en ayant recours par exemple à un cumul de critères de rattachement.

Les critères de domiciliation fiscale en l'absence de convention fiscale internationale sont posés par l'article 4B du CGI.

Le domicile fiscal est indépendant du domicile civil ou de la nationalité du résident, un contribuable de nationalité étrangère peut avoir son domicile fiscal en France.

Selon les critères de droit interne, un contribuable a son domicile fiscal là où est situé son foyer c'est-à-dire là où il habite normalement et où se trouve le centre de ses intérêts familiaux.

Il est parfois difficile de le déterminer, aussi le législateur a prévu d'autres critères alternatifs pour parvenir à déterminer la résidence fiscale ; le lieu du séjour principal, le lieu d'activité professionnelle ou le centre des intérêts économiques sont ensuite pris en compte.

Les critères de domiciliation fiscale ne sont pas identiques à ceux du droit interne en présence d'une convention fiscale internationale.

Leur application n'a lieu que lorsque l'administration prétend taxer un contribuable qu'elle estime domicilié en France. Dans l'hypothèse où cette analyse serait contestée par le contribuable, le juge va commencer par vérifier que cette imposition est conforme en droit interne français puis va étudier cette imposition au regard de la convention fiscale internationale.

Lorsque cet examen conduit à reconnaître le contribuable comme résident fiscal de chacun des deux Etats, il existe une série de critères afin de dépasser le problème.

La convention modèle OCDE prévoit ainsi qu'il va falloir étudier :

- 1) Le foyer d'habitation permanent
- 2) Le centre des intérêts vitaux (liens personnels et économiques du contribuable)
- 3) Le séjour habituel
- 4) La nationalité en dernier ressort

Les règles de rattachement des revenus suivent généralement des principes identiques pour tous les Etats ayant signé des conventions fiscales internationales.

C'est souvent l'Etat de résidence qui dispose du pouvoir d'imposer les revenus de capitaux mobiliers, les redevances, les bénéfices industriels et commerciaux sauf ceux des établissements stables ou encore les pensions du secteur privé.

En revanche, il existe en principe un corollaire pour les revenus de capitaux mobiliers et les redevances puisque l'Etat de la source du revenu conserve le droit d'appliquer une retenue à la source.

L'Etat de source dispose aussi traditionnellement du pouvoir d'imposer les revenus fonciers, les bénéfices industriels et commerciaux rattachables à un établissement stable, les revenus des artistes et des sportifs ou encore les rémunérations versées aux salariés.

Changer de résidence fiscale pour un contribuable souhaitant bénéficier d'un régime fiscal plus favorable n'est pas chose aisée. Ce changement implique des bouleversements dans la vie des personnes candidates à l'exil car ils doivent couper leurs principaux liens avec la France en ne conservant pas, en France, de foyer d'habitation permanent, ils doivent ainsi mettre en vente ou donner leur habitation en France.

Il est également très conseillé de réduire le plus possible le patrimoine détenu en France ainsi que les investissements afin d'éviter que l'administration fiscale française ne considère que le centre des intérêts vitaux se situe en France.

Enfin, la durée du séjour à l'étranger devra être nettement supérieure à celle des séjours en France, il convient d'éviter que l'administration relève un séjour prépondérant du contribuable sur le territoire national français.

Les exemples jurisprudentiels attestent, en effet, de la nécessité de préparer au mieux le changement de résidence fiscale ; une décision récente est là pour le rappeler<sup>58</sup>

Dans cette affaire, un français s'était installé en Belgique où il vivait avec l'une de ses filles et était considéré comme un résident fiscal belge, il déposait ses déclarations et était affilié à la sécurité sociale dans cet Etat.

---

<sup>58</sup> CE, 26 septembre 2012, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> sous-sections, n°3465565.

En outre, il ne percevait aucune rémunération en France, ses revenus étaient perçus sous la forme de dividendes versés par une Holding belge qui contrôlait des filiales françaises.

Néanmoins, ce contribuable disposait également d'un logement de fonction à Paris dans la société qu'il contrôlait indirectement et sa femme et certains de ses enfants y vivaient encore.

L'analyse de l'administration fiscale française selon laquelle il était, en réalité, résident fiscal français a été validée par le Conseil d'arrêt en 2012.

Il apparaît ainsi avec force qu'un tel départ ne s'improvise pas et nécessite de déplacer l'ensemble de sa vie familiale et son patrimoine.

Cependant, ce départ souvent contraint du territoire national n'est plus un cas d'école et le législateur l'a très vite compris.

## **§2. L'adoption du mécanisme de l'exit tax**

Aussi, dès 1998 une loi spécifique aux transferts de domicile fiscal hors de France a été adoptée conduisant à l'imposition des plus values en report d'imposition et à l'imposition des plus values latentes lorsqu'elles étaient afférentes à des participations supérieures à 25%<sup>59</sup>.

Ce dispositif a néanmoins été jugé contraire au droit de l'Union européenne en 2004 par la Cour de Justice des communautés européennes (CJCE), qui a estimé qu'il faisait obstacle à la libre circulation des personnes<sup>60</sup>.

Les juges européens ont critiqué le système de sursis de paiement sur option et sous certaines conditions, notamment de garanties, qui ont été jugées excessives par la CJCE.

Si l'Etat français avait à l'époque justifier cette entrave à la liberté d'établissement par la nécessité de lutter efficacement contre l'exil fiscal, force est de constater que cette dialectique n'a pas du tout convaincu la Cour qui a, au contraire, estimé que le dispositif était disproportionné eu égard à l'objectif poursuivi : la formation d'un marché intérieur européen doit primer sur les législations nationales contraires.

Ce mécanisme a été immédiatement abrogé par le législateur en 2004 qui ne l'a réintroduit qu'en 2011.

Ainsi, du 1<sup>er</sup> janvier 2005 au 2 mars 2011, les contribuables ont pu éviter les conséquences dissuasives de l'exit tax lors de leur transfert de domicile à l'étranger puisque seuls étaient imposables au moment du départ, les revenus du contribuable qu'il avait obtenu

---

<sup>59</sup> Ancien article 167 bis CGI.

<sup>60</sup> CJCE, 11 mars 2004, C-9/02, de Lasteyrie du Saillant.

en France durant l'année de son départ ainsi que les bénéfices industriels et commerciaux dégagés depuis la fin du dernier exercice taxé et tous les revenus que le contribuable avait acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son départ.

Face à l'essor des exils fiscaux, et dans un contexte de déficit budgétaire important, le gouvernement français a réintroduit ce système par une loi du 29 juillet 2011, applicable aux transferts réalisés à compter du 3 mars 2011<sup>61</sup>.

L'exit tax, nouvelle mouture, conduit à l'imposition d'une part des plus-values latentes et des créances de complément de prix mais aussi d'autre part à l'imposition des plus-values en report d'imposition.

S'agissant de l'imposition des plus-values latentes et autres compléments de prix, sont visés par ce dispositif, les contribuables qui ont été fiscalement domiciliés en France pendant au moins six des dix années précédant le transfert de leur domicile fiscal hors de France.

Ce délai de six ans peut sembler arbitraire mais il répond à une préoccupation du législateur qui n'a pas voulu pénaliser les contribuables étrangers qui bénéficient du régime des impatriés.

En effet, ces derniers bénéficient d'avantages fiscaux offerts par la France pour rendre le territoire national attractif aux travailleurs étrangers qualifiés pendant une durée de cinq ans et il aurait été ainsi illogique de les pénaliser au titre de l'exit tax.

Il convient de préciser que cette durée de six ans est appréciée de manière très large par le législateur qui a posé que celle-ci n'a pas à être continue car dans le cas inverse, certains contribuables auraient été tentés de changer de résidence fiscale de manière temporaire juste avant l'expiration du délai de six ans.

Le champ d'application de l'exit tax a été étendu par la loi de finances du 28 décembre 2011 notamment s'agissant des plus-values latentes.

Ainsi du 3 mars 2011 au 29 décembre 2011, alors que le dispositif ne s'appliquait qu'aux participations d'une certaine importance, le seuil a été sensiblement abaissé.

Les transferts de résidence hors de France sont ainsi imposés :

- 1) lorsqu'il s'agit de contribuables ayant une ou plusieurs participations, directes ou indirectes, d'au moins 1% dans les bénéfices sociaux d'une société, à l'exception des SICAV.

---

<sup>61</sup> Article 167 bis CGI.

- 2) lorsqu'il détient une ou plusieurs participations, directes ou indirectes, dans ces mêmes sociétés, dont la valeur excède 1,3 million d'euros lors du transfert du domicile fiscal.

Ce seuil n'est plus apprécié société par société mais comprend l'ensemble des titres détenus par le foyer fiscal.

Les participations visées par la loi concernent aussi bien les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés que les sociétés de personnes dans lesquelles le contribuable détient directement ou indirectement une participation.

Le dispositif recouvre également les créances ayant pour origine un complément de prix c'est-à-dire la partie du prix de cession qui est corrélée à l'activité économique et financière de la société cédée.

L'intérêt pour l'administration fiscale est évident lorsque les données de l'exil fiscal montrent qu'une partie de ces exilés sont des entrepreneurs français souhaitant prendre leur retraite dans un Etat à la fiscalité moins punitive.

Les plus-values en report d'imposition au moment du transfert du domicile fiscal sont, quant à elles, imposées immédiatement : le report d'imposition prend automatiquement fin.

Il s'agit des plus values réalisées au titre de cessions de titres bénéficiant d'un report d'imposition en vertu de certains dispositifs législatifs aujourd'hui abrogés.

Ce report d'imposition concernait par exemple la cession à titre onéreux de certains droits sociaux ou valeurs mobilières lorsque le gain est réinvesti dans des sociétés non cotées<sup>62</sup>.

L'imposition au titre des plus-values latentes ou en report d'imposition a lieu le jour précédant celui à compter duquel le contribuable cesse d'être résident français, il importe donc que le contribuable déclare ce changement de résidence fiscale auprès de l'administration fiscale française avant son départ.

L'exilé fiscal doit ainsi dans les deux mois suivant chaque transfert de domicile fiscal, informer l'administration de son nouveau domicile fiscal, du montant des plus-values latentes ou en report d'imposition, du montant de l'impôt correspondant ainsi que des éléments nécessaires au calcul de cet impôt.

---

<sup>62</sup> Ancien article 92 B decies du CGI.

Le montant de l'imposition est déterminé en calculant la plus-value latente entre la valeur des droits, valeurs ou titres détenus par le contribuable au moment du départ (en ayant recours au dernier cours de bourse pour les titres cotés et à une estimation du contribuable pour les autres types de droits non cotés) et leur prix d'acquisition par le contribuable.

Dans l'hypothèse du sursis d'imposition, la plus-value est calculée d'après la valeur d'acquisition des titres et la valeur retenue au moment de l'échange.

Les créances de compléments de prix sont quant à elles appréciées par rapport à leur valeur réelle au moment du départ.

L'imposition est effectuée selon l'article 200 A, 2 du CGI au taux de 19%, auquel il faut ajouter les prélèvements sociaux et ce, aussi bien pour les plus-values latentes que pour les plus-values en report d'imposition.

Néanmoins, il existe un important mécanisme de différé de paiement qui rend les cas de paiement immédiat de l'impôt relativement rares.

En effet, ce différé de paiement est automatique en cas de départ vers un autre pays de l'Union européenne ou vers un Etat partie à l'accord sur l'espace économique européen (EEE) ayant conclu une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement.

Dans tous les autres cas, ce différé de paiement est subordonné au respect de plusieurs conditions, le contribuable doit déclarer le montant des plus-values, doit désigner un représentant fiscal établi en France et doit déposer auprès du Trésor public des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor.

Le sursis de paiement est, par essence, provisoire, l'obligation fiscale définitive va être subordonnée aux circonstances qui surviendront après le départ du contribuable.

Si le contribuable reste à l'étranger, il convient de distinguer les hypothèses dans lesquelles le différé de paiement prend fin et les cas dans lesquels le sursis se transforme, in fine, en dégrèvement d'imposition.

Le différé expire lorsque survient la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des droits titres dans les huit ans suivant le départ sauf dans l'hypothèse d'un échange de titres bénéficiant du régime du sursis d'imposition<sup>63</sup>.

La donation entraîne les mêmes conséquences lorsque des plus-values latentes ont été constatées au moment de l'exil du contribuable, sauf si le donateur démontre que la donation ne poursuit pas un objectif purement fiscal.

---

<sup>63</sup> Article 150-0B du CGI.

Le non-respect des obligations déclaratives ainsi que la perception d'un complément de prix, apport ou cession de la créance correspondante durant ce même délai de huit ans sont autant d'hypothèses dans lesquelles le sursis prend également fin.

Si le contribuable reste à l'étranger plus de huit ans et conserve les titres, l'impôt établi sur les plus-values latentes est dégrévé d'office ou restitué s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat.

Il en va de même si le contribuable décide de se réinstaller en France dans le délai de huit ans, le dégrèvement a lieu d'office.

Les prélèvements sociaux, dont la charge devient de plus en plus importante, restent cependant dus et ne font l'objet d'aucun remboursement.

Ce mécanisme, nécessairement dissuasif, n'est cependant pas une particularité française et force est de constater que certains Etats ont adopté des vues plus radicales.

Les Etats-Unis, pionniers en la matière, puisqu'ils ont mis en place un tel système dès 1966, ont adopté en 2008 deux nouveaux types d'exit tax : un exit tax classique qui s'applique aux plus-values latentes soumises à l'impôt fédéral sur le revenu et un exit tax concernant les successions et les libéralités.

La grande originalité de ce mécanisme tient principalement au fait générateur de l'imposition qui réside dans la renonciation à la nationalité américaine ou au titre de séjour permanent.

Les américains ont un système d'imposition fondé sur la nationalité, une personne de nationalité américaine reste assujettie à l'impôt sur le revenu fédéral sur ses revenus mondiaux et ce, même si elle change de résidence fiscale.

La renonciation à la nationalité américaine est perçue comme une honte, un affront fait à la Nation américaine, et explique ainsi la sévérité du dispositif américain.

L'exit tax sur les plus-values latente ne s'appliquait jusqu'en 2008 qu'aux ventes réalisées dans les dix ans suivant la renonciation à la nationalité américaine.

Depuis 2008, le système est beaucoup plus punitif pour les ressortissants américains car il frappe immédiatement toutes les plus-values latentes excédant 600.000 dollars sur tout bien du patrimoine.

Ce régime est véritablement dérogatoire du droit interne américain puisque les plus-values latentes au jour du décès ne sont pas imposées : les héritiers ne doivent aucun impôt sur les plus-values existantes au moment du décès.

L'exit tax sur les successions et les libéralités n'en est pas moins contraignant puisque le montant de l'imposition est corrélé au montant de la masse successorale et non sur chacune

des parts des héritiers comme c'est le cas en France.

Un abattement de 5 millions de dollars s'applique normalement sur la masse successorale avant toute imposition mais les héritiers d'une personne de nationalité américaine ayant renoncé à sa nationalité ne peuvent bénéficier de cet abattement.

En outre, tout héritier américain qui accepte la succession d'un renonçant assujéti est taxé au taux d'imposition le plus élevé au moment du transfert à savoir 55% du montant de la masse successorale.

Le modèle français apparait, en comparaison avec le système américain, bien moins punitif, mais cette différence s'explique surtout par un critère de rattachement à l'obligation fiscale original aux Etats-Unis, qui n'est pas sans susciter certains débats en France.

## **Section 2. Les différents systèmes envisageables.**

Le système américain est prôné par une certaine partie de la classe politique française mais semble, pour l'heure, inadaptable au droit fiscal français (§1).

L'idée de l'adoption d'un critère de résidence au champ d'application plus large parait plus réaliste (§2).

### **§1. Le rattachement de l'obligation fiscale à la nationalité**

La taxation des exilés fiscaux par l'introduction du critère de la nationalité en droit fiscal français, proposée par la Cour des Comptes dans son rapport en 2011, a ressurgi lors de la dernière campagne présidentielle et fait depuis l'objet d'un vrai débat de politique fiscale.

Cette proposition a semblé être un moyen rapide, concret et efficace de rattraper les exilés fiscaux à tel point qu'elle a transcendé les clivages politiques.

L'ancien Président de la République, Nicolas Sarkozy, a ainsi proposé que les exilés fiscaux, c'est-à-dire, selon la définition qu'il retient, les personnes qui quittent la France pour des raisons uniquement fiscales, déclarent à l'administration française ce qu'ils ont payé comme impôts à l'étranger et si le montant est inférieur à ce qu'ils auraient payés en France s'ils étaient restés, ils paieraient la différence.

Cette proposition figurait également dans le programme de Jean-Luc Mélenchon et a été récemment reprise par la majorité présidentielle actuelle à l'automne 2012 au moment du départ de Gérard Depardieu.

Un député a ainsi proposé l'adoption de ce mécanisme en l'assortissant d'une sanction au cas

où l'exilé ne remplirait pas ses obligations fiscales envers la France une fois parti à l'étranger, à savoir la déchéance pure et simple de la nationalité française<sup>64</sup>.

Cette réforme est cependant extrêmement difficile à mettre en place et n'a pas pour le moment pas fait l'objet d'études très poussées.

En effet, comme le rappelle Philippe Bruneau, le président du Cercle des fiscalistes : « une fois que la loi sera modifiée, il faudra renégocier toutes les conventions fiscales de double imposition et il y en a entre 150 et 200 »<sup>65</sup>.

L'ensemble des conventions fiscales signées par la France fait référence à des critères de résidence fiscale bien précis, qui ne reposent qu'à titre subsidiaire et en dernier recours, sur la nationalité.

Dès lors, l'adoption d'une telle loi obligerait l'administration fiscale française à renégocier l'ensemble des conventions fiscales ce qui semble, en pratique, quasiment impossible à mettre en œuvre.

De plus, la deuxième contrainte réside dans le cadre européen dans lequel la France est insérée, cette renégociation ne pourra se faire qu'à l'échelle de l'Europe et il n'est pas évident que les partenaires européens aient la même volonté de changer le critère de rattachement à l'obligation fiscale.

Ce critère, certes délicat à mettre en œuvre en France, n'est cependant pas irréaliste comme en témoigne l'exemple américain.

Ce critère de rattachement de l'obligation fiscale à la nationalité est pour le moment uniquement retenu aux Etats-Unis.

Les américains ont disposé d'un système d'imposition des revenus mondiaux fondé sur la résidence jusqu'en 1864, date à laquelle le critère de la nationalité est apparu préférable pour des raisons tenant au contexte politique ; le gouvernement souhaitait punir fiscalement les citoyens américains qui s'exilaient pour échapper à la conscription, à l'époque redoutable de la guerre civile américaine<sup>66</sup>.

Il s'agissait, à l'origine, d'une mesure symbolique, lorsque les Etats-Unis traversaient une crise profonde. Les résidents américains étaient non seulement contraints de payer des impôts mais aussi susceptibles de servir le pays en s'engageant dans l'armée, au péril de leur vie, et il était politiquement intenable pour le gouvernement américain que de riches citoyens puissent

---

<sup>64</sup> Proposition de loi du député PS Yann Galut le 12 décembre 2012.

<sup>65</sup> Exil fiscal : Taxer selon la nationalité serait plus efficace, Le Figaro.fr du 17 décembre 2012.

<sup>66</sup> R. Avi-Yonah, *The Case Against Taxing Citizens : Public Law and Legal Theory* in Working Paper Series n°190, March 2010.

échapper à l'effort national en s'exilant fiscalement.

De plus, cette réforme a eu lieu à une époque où seuls contribuables très fortunés étaient assujettis à l'impôt sur le revenu, l'exil fiscal massif de ces derniers risquait alors de mettre en péril le système fiscal américain.

En 1924, La Cour suprême a validé le dispositif de taxation des citoyens américains non résidents en retenant qu'un citoyen américain bénéficie de la protection du gouvernement américain, peu importe où il se trouve<sup>67</sup>.

Ainsi, depuis cette époque, les contribuables sont imposés sur leurs revenus mondiaux et ce, peu importe où ils résident et même s'ils n'y ont jamais séjourné.

Le système américain va même plus loin puisque les personnes résidentes permanentes des Etats-Unis, titulaires de la fameuse « green card » sont elles aussi soumises au système d'imposition mondiale alors même qu'elles ne détiennent pas la nationalité américaine.

Un système de crédit d'impôt a été mis en place afin que les non-résidents puissent imputer sur les impôts dus aux Etats-Unis, les contributions déjà payées à l'étranger.

Cependant, ce système d'imposition des revenus mondiaux est théoriquement assez contraignant pour les non-résidents, qui sont évalués à cinq ou 6 millions de personnes, puisque pour bénéficier des crédits d'impôts et autres exonérations aux Etats-Unis sur les impôts déjà payés à l'étranger, ceux-ci doivent s'astreindre à remplir un certain nombre de déclarations.

Or, si seule une minorité respectait cette obligation, ce qui était jusqu'alors toléré par les autorités fiscales américaines, la nouvelle loi FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) adoptée en 2010 oblige les banques étrangères à fournir des informations sur les comptes détenus à l'étranger par des américains.

Les non-résidents sont ainsi au pied du mur, soit ils vont devoir désormais d'astreindre à cette déclaration annuelle, longue et coûteuse car nécessitant souvent des conseils juridiques et fiscaux, soit ils vont choisir la voie de la renonciation à la nationalité américaine ou au titre de séjour permanent pour échapper à cette obligation.

Cette renonciation, qui permet de se soustraire à l'imposition mondiale des revenus, est très mal accueillie aux Etats-Unis qui voient dans cette décision une atteinte à la patrie et l'expression d'un égoïsme et d'une avarice. La sanction peut être radicale puisque depuis l'adoption du « Reid Amendment » en 1996, le Congrès américain octroie aux services de

---

<sup>67</sup> Supreme Court, Cook V. Tait, 265 U.S 47 (1924)

l'immigration le droit de refuser l'entrée sur le territoire national à tout ex-citoyen ayant renoncé à la nationalité américaine pour des raisons fiscales.

Si ce système semble vouloir perdurer aux Etats-Unis, il n'en demeure pas moins qu'il est sujet à certaines critiques doctrinales<sup>68</sup>.

Ce courant de pensée reconnaît l'importance de la justification historique de ce critère mais considère que les conditions qui, à l'époque, étaient réunies ne le sont aujourd'hui plus et qu'il convient d'abandonner ce système.

En effet, à l'heure de la mondialisation, beaucoup d'américains ont grandi aux Etats-Unis mais ont saisi des opportunités de carrière à l'étranger et ne se sont pas installés à l'étranger pour des raisons fiscales. De plus, ces citoyens américains ignorent parfois de bonne foi leurs obligations déclaratives qui s'avèrent trop contraignantes et trop coûteuses et ne doivent ainsi pas être pénalisés par un tel système.

L'argument consistant à dire que ce système se justifie en raison de l'ensemble des contreparties que les citoyens américains peuvent retirer de leur nationalité américaine repose, selon ce courant doctrinal, sur des fondements très fragiles.

Ces auteurs admettent que le droit de vote, le droit d'entrée sur le territoire américain et d'y résider perpétuellement ou encore la protection des personnes sont des avantages dont disposent les non-résidents mais ils s'avèrent aujourd'hui beaucoup trop faibles et manquant d'effectivité.

Un exemple présenté par le juriste américain Avi-Yonah le montre bien : lorsqu'un citoyen américain se retrouve accusé, à tort, à l'étranger d'un crime ou d'un délit, l'aide apportée par le consulat ou l'ambassade, à laquelle il devrait pourtant avoir le droit, s'avère généralement être dénuée de toute efficacité voire inexistante.

Ce mouvement rappelle également que les citoyens américains vivant à l'étranger se voient octroyer, aux Etats-Unis, un crédit d'impôt égal à l'impôt qu'ils ont déjà acquitté dans leur Etat de résidence, la contribution des non-résidents est ainsi proportionnée à l'impôt qu'ils paient à l'étranger alors même qu'ils doivent, en principe, tous retirer les mêmes avantages de leur nationalité américaine.

Un dernier argument au soutien du critère de la nationalité est souvent avancé, il s'agit de reconnaître que la plupart des américains étant résidents des Etats-Unis, il est plus aisé pour l'administration fiscale américaine d'assimiler les deux notions afin d'éviter les conflits

---

<sup>68</sup> R. Avi-Yonah, *The Case Against Taxing Citizens : Public Law and Legal Theory* in Working Paper Series n°190, March 2010

dans la détermination du lieu de résidence.

Cependant, à l'heure de la mondialisation et d'une grave crise économique, les flux de population ne peuvent que s'accroître, les américains étaient amenés soit dans le cadre de leur emploi à s'expatrier, soit à rechercher un emploi à l'étranger lorsque, au chômage, ils n'en trouvent pas sur le sol américain : l'argument est alors là encore ébranlé.

Le critère de rattachement de l'obligation fiscale à la nationalité à l'américaine n'est pas le seul système envisageable, d'autres Etats se sont également appuyés sur la nationalité mais pour fonder un mécanisme sensiblement différent.

Une voie réaliste consiste à imposer pendant une durée limitée, à la différence des Etats-Unis, les nationaux qui ont quitté le territoire.

L'Allemagne a instauré un tel dispositif dès 1972 pour les citoyens allemands qui ont résidé en Allemagne pendant cinq années sur les dix années précédant leur départ.

Ces ressortissants allemands continuent alors à être imposés en Allemagne pendant dix ans sur leurs revenus mondiaux mais ils en sont exemptés si leur départ ne poursuit pas un but exclusivement fiscal.

Cette solution intermédiaire présente certains avantages par rapport à la radicalité du système américain puisque seuls ceux qui ont réellement habité en Allemagne pendant une durée relativement longue sont visés par la dispositif.

En outre, les contribuables allemands qui s'exilent pour des raisons professionnels ou qui ne poursuivent pas un but exclusivement fiscal en sont pas non plus concernés par le dispositif répondant aux critiques formulées à l'encontre du système américain.

Enfin, la durée de cette imposition en Allemagne des revenus mondiaux est limitée à dix ans, illustrant un véritable compromis entre l'idée de dissuader ou punir les exilés fiscaux et l'idée d'autoriser la mobilité internationale des ressortissants d'un Etat dans le cadre d'une économie mondialisée.

Cette version édulcorée du système américain n'est cependant pas exempte de tous reproches puisqu'il ne s'applique qu'aux nationaux ayant résidé pendant suffisamment longtemps en Allemagne. Il apparaît éminemment plus juste que soient concernés l'ensemble des résidents et ce, quelle que soit leur nationalité.

Le critère de la nationalité présente intrinsèquement certaines faiblesses et il apparaît en outre délicat à mettre en œuvre à court terme.

Ce constat pousse alors à s'interroger sur l'opportunité d'une réforme du critère de rattachement de l'obligation fiscale en France, à savoir, la résidence fiscale.

## **§2. Un durcissement des critères de la résidence fiscale**

L'alternative au système de l'obligation fiscale reposant sur la nationalité peut résider dans une nouvelle approche du critère de la résidence fiscale.

S'il peut apparaître choquant qu'une personne soit contrainte de contribuer financièrement à une communauté nationale dont elle ne fait plus partie, comme c'est le cas aux Etats-Unis, où certains américains qui ont quitté très jeunes le territoire national, et n'y reviendront plus, supportent tout de même la charge fiscale de leur pays de naissance, il n'en demeure pas moins que le critère de résidence fiscale français peut conduire à des situations choquantes.

Le modèle social français repose sur un Etat providence puissant qui poursuit un objectif de protection sociale, d'assurance contre les aléas de la vie, et un objectif d'aide sociale et de justice sociale avec l'instauration de divers mécanismes de redistribution des richesses.

Ce modèle, extrêmement protecteur, présente un coût très important pour les finances publiques comme l'attestent les déficits chroniques de la sécurité sociale ou encore de l'assurance chômage et justifie, selon certains, le poids des prélèvements obligatoires en France.

Chaque résident français a droit à bénéficier de ces mécanismes lorsque, face aux aléas de la vie, il se retrouve confronté à des difficultés financières.

Aussi, il semble choquant, aux yeux d'une partie de l'opinion publique française, que ceux qui ont pu bénéficier de cette solidarité nationale à un moment de leur vie, choisissent de changer de résidence fiscale afin d'échapper à une imposition trop forte.

Les dépenses engagées par l'Etat pour les résidents français peuvent aussi avoir des effets qui dépassent très largement la seule période de résidence physique sur le territoire national comme l'atteste l'exemple de l'éducation nationale.

En effet, le système français offre la possibilité d'effectuer l'ensemble de ses études de manière gratuite, depuis la petite enfance jusqu'à l'Université. Cependant, ce modèle a nécessairement un coût important pour la collectivité mais il profite, théoriquement, à tous et il peut alors apparaître légitime de considérer que ceux qui en ont profité durant leur jeunesse, veillent à en assurer le financement pour les générations futures.

Dès lors, le critère français de la résidence fiscale peut apparaître aujourd'hui dépassé car, en

ne permettant pas d'imposer les exilés fiscaux, une fois qu'ils ont quitté le territoire national, il contribue à faire perdurer ces situations décriées.

Il existe, selon le professeur Daniel Gutmann, deux sortes d'extension du concept de résidence fiscale : la fiction de la résidence continuée et le système de l'imposition au retour du contribuable.

Le mécanisme de la résidence continuée s'affranchit des faits, du domicile du contribuable ou encore du lieu où se situent ses liens familiaux et patrimoniaux pour ne retenir qu'un critère purement juridique.

Le contribuable est considéré, dans ce système, comme résident en droit alors qu'il ne l'est plus en fait.

Le principe, semble, de prime abord, particulièrement contestable mais répond précisément aux critiques formulées à l'encontre du critère actuel français.

En effet, dans un tel système comme le montre le cas suédois, toute personne qui a eu la qualité de résident durant une certaine période pendant les dix années précédant son départ, est considérée par les autorités fiscales du pays de départ comme encore résidente de ce pays et ce, pendant une durée limitée.

La Suède a retenu ce système pour tous les candidats changeant de résidence fiscale pour des raisons uniquement fiscale et impose alors l'ensemble des plus-values dégagées par l'ex-résident sur des valeurs mobilières suédoises jusqu'à dix ans après le départ.

Ce critère particulièrement étendu de la résidence fiscale est naturellement très souple, il est possible de prévoir une grande diversité de modalités comme déterminer un champ plus ou moins étendu de revenus imposables, choisir de cibler ou non les départs vers des pays à fiscalité privilégiée comme le font par exemple les droits italiens ou espagnols ou encore prévoir une durée plus ou moins longue de cette fiction de résidence continuée.

Ce modèle semble ainsi plus pragmatique que le critère de la nationalité car il est beaucoup plus facilement adaptable en droit français : il permettrait d'étendre le critère de résidence français et non de le changer profondément ; permettant ainsi de rendre envisageable une modification des conventions fiscales internationales liant à la France aux pays tiers.

L'autre option repose sur un système d'imposition du contribuable lorsqu'il retourne dans son pays d'origine.

L'idéologie sous-tendant ce mécanisme est différente du cas précédent puisqu'il ne s'agit plus de punir fiscalement les départs vers des pays où le poids des prélèvements obligatoires est

plus faible que dans le pays de départ, mais plutôt de sanctionner les situations où des contribuables, après être partis de leur pays pour des raisons fiscales, y reviennent finalement. Le retour au pays d'origine est dans cette hypothèse taxé notamment pour toutes les plus-values réalisées durant l'exil fiscal.

L'Angleterre a suivi cette voie et impose toute personne, qui, ayant résidé en Angleterre pendant quatre années sur les sept ans précédant le départ, a passé moins de cinq ans à l'étranger avant de transférer de nouveau sa résidence en Angleterre.

Ce mécanisme repose lui aussi sur une fiction puisqu'il revient finalement à considérer que les contribuables qui se sont exilés ne sont, en réalité, jamais partis, justifiant alors d'imposer l'ensemble des plus-values réalisées.

Cette formule d'extension de la résidence fiscale est certainement la plus favorable pour les contribuables, qui ne sont réellement imposés, qu'en cas d'abus caractérisé de leur part.

Il convient, néanmoins, de formuler un bémol à ce mécanisme qui est censé endiguer l'exil fiscal : imposer le retour des contribuables ne décourage que faiblement le départ de résidents qui sont généralement déterminés à quitter définitivement le territoire national et ne les incite certainement pas au retour.

Il n'est donc pas certain que les moyens mis en œuvre pour parvenir à cet objectif de lutte contre la fuite de matière imposable soient particulièrement pertinents.

La réflexion autour d'un changement du critère de rattachement de l'obligation fiscale en France ne fait probablement que commencer et il n'est pas certain que les responsables politiques, au-delà des incantations, aillent s'aventurer sur ce chemin tortueux qui nécessite, souvent des réformes d'envergure.

La lutte contre la fuite des capitaux réalisée dans un cadre légal, même si elle reste à bien des égards insuffisante pour enrayer le phénomène, s'est intensifiée ces dernières années, avec le recours à des dispositifs spécifiques, l'utilisation astucieuse de fondements de droit commun ou encore avec l'adoption de l'exit tax.

Cette approche ne doit néanmoins pas faire oublier qu'elle ne recouvre qu'une partie de la réalité, la fuite de matière imposable à l'étranger est également, dans une large mesure, due aux transferts dissimulés d'actifs.

## **Partie 2 : Le renouveau de la lutte contre la fraude fiscale internationale.**

La fraude fiscale internationale est, selon une définition classique, une infraction commise dans le but d'échapper à l'impôt ou d'en réduire le montant en ayant recours à des montages, plus ou moins élaborés, ayant pour but de localiser des actifs à l'étranger.

Ce phénomène, reposant par essence sur de la dissimulation, est beaucoup plus difficile à combattre pour les Etats que l'évasion fiscale réalisée dans un cadre légal.

Si cette philosophie n'est aujourd'hui plus vraiment en vogue en France, la lutte contre la fraude fiscale internationale peut reposer sur des mécanismes incitatifs visant à assurer le rapatriement des capitaux détenus à l'étranger (Chapitre 1).

Cependant, les contribuables ne révélant évidemment pas les dissimulations d'actifs qu'ils réalisent, il est fondamental que les administrations puissent bénéficier de puissants leviers d'information afin d'être en mesure d'identifier les cas de fraude fiscale internationale (Chapitre 2).

La voie suivie actuellement par la France réside ainsi incontestablement dans un accroissement de l'arsenal répressif à l'encontre des contribuables ayant dissimulé des actifs ou des avoirs à l'étranger (Chapitre 3).

### **Chapitre 1. Le déclin des mesures incitatives**

Dans un contexte de crise économique, les gouvernements ne souhaitent pas prendre le risque de paraître conciliants avec la fraude des contribuables les plus aisés.

Les accords Rubik, initiative pourtant prometteuse, semblent avoir été la cible de cette frilosité politique (Section 1).

La France a également, par le passé, utilisé des mécanismes incitatifs, avec des résultats certains, mais ne semble aujourd'hui plus prête à poursuivre cette voie (Section 2).

## **Section 1. L'échec cinglant des accords Rubik**

Il convient d'analyser le fonctionnement du mécanisme (§1) avant d'expliquer les raisons de son échec (§2).

### **§1. Le fonctionnement des accords Rubik**

Il s'agit d'un modèle proposé par la Suisse visant à ce que les avoirs détenus sur le territoire helvétique par des clients domiciliés à l'étranger soient régularisés vis-à-vis des lois fiscales de leurs Etats de domicile.

Ces accords, prenant la forme de traités bilatéraux entre la Suisse et les Etats intéressés, consistent en un prélèvement obligatoire à la source sur les revenus du capital notamment les intérêts, dividendes ou encore gains en capital, et sur le capital lui-même, déposé en Suisse par des personnes domiciliées fiscalement (y compris en usant des sociétés-écrans, des trusts ou des fondations) en Allemagne, en Grande-Bretagne et en Autriche.

Cette imposition à la source est la véritable avancée de ce mécanisme qui permet de remplacer l'échange automatique de renseignements et de préserver l'anonymat des contribuables détenant des avoirs en Suisse tout en leur accordant une amnistie pénale.

Dans ce dispositif, la Suisse agit véritablement comme un percepteur pour le compte de l'administration fiscale du pays de résidence de l'épargnant.

La régularisation des avoirs nécessite dans un premier temps de déterminer ce qu'il va advenir des avoirs détenus jusqu'alors illégalement en Suisse puis de prévoir l'imposition future de ces actifs.

S'agissant du passé, le contribuable dispose schématiquement de trois grandes options avec ce système.

La première possibilité pour le contribuable est de réaliser une déclaration volontaire auprès du fisc, il ordonne par le biais d'une autorisation écrite à sa banque de déclarer les avoirs détenus à l'administration fédérale des contributions (AFC).

L'administration fiscale suisse va alors annoncer à l'Etat partenaire qu'un de ses résidents détient des avoirs non déclarés en Suisse et la situation sera ainsi régularisée.

La deuxième possibilité réside dans le paiement d'un impôt forfaitaire anonyme qui va être prélevé directement par la Banque, dépositaire des avoirs, puis reversé directement à l'administration fiscale suisse.

Ces sommes collectées par l'AFC sont alors versés à l'Etat partenaire en vue d'une

régularisation de la situation fiscale du contribuable.

La troisième possibilité pour les clients des banques suisses reste de clôturer les comptes et les dépôts et de les transférer dans un pays tiers, ils ne sont ainsi pas révélés aux Etats partenaires de la Suisse et aucune régularisation ne peut intervenir.

Une fois la situation régularisée pour le passé, la question de l'avenir reste entière et il convient de distinguer principalement deux options qui sont offertes aux clients des banques helvétiques.

Si le client a choisi la voie de la déclaration volontaire, les avoirs sont alors imposés dans l'état de résidence du client pour le futur, la situation fiscale du contribuable est régularisée et la banque n'aura pas à user du mécanisme de la retenue à la source.

En revanche, si le client souhaite garder l'anonymat, un mécanisme de paiement direct au profit de son Etat de résidence est mis en place, le contribuable égaré va payer un impôt libératoire anonyme qui va être prélevé à la source par la banque, qui le reversa aux autorités fiscales suisses, qui elles même le reverseront à l'Etat partenaire.

La Suisse a négocié ces accords, qui sont aujourd'hui dans une impasse, avec l'Allemagne, le Royaume-Uni et l'Autriche en reprenant à chaque fois le même principe mais en l'adaptant aux particularismes de chaque système fiscal.

L'Allemagne et le Royaume-Uni avaient ainsi accepté pour la détention des avoirs détenus dans le passé une imposition unique sur la base d'un taux fixe de 21 à 34 et jusqu'à 41% pour les particuliers.

L'Autriche s'est révélée moins gourmande puisque que l'impôt unique était prévu à un taux variant de 15 à 30%.

L'imposition à la source de ces avoirs pour le futur était prévue selon les mêmes modalités en Allemagne et en Autriche où un taux de 25% sur les bénéfices en capital et les rendements en capitaux allait être instauré, et un taux de 35% sur les revenus de l'épargne.

Le Royaume-Uni, quant à lui, s'est montré plus sévère à l'encontre des contribuables égarés puisqu'il prévoyait d'imposer les intérêts au taux de 48% et les dividendes au taux de 40%.

Le champ des successions n'était pas non plus délaissé par ces accords qui prévoyaient une retenue à la source de 40% à 50% selon les Etats.

L'application de ce mécanisme était, en outre, subordonnée au respect de quatre conditions cumulatives :

- 1) Le détenteur des avoirs en Suisse doit être une personne physique

- 2) Cette personne est résidente de l'Etat partenaire de la Suisse au moment de l'entrée en vigueur de ces accords
- 3) Le compte doit être ouvert auprès d'une banque suisse au moment de l'entrée en vigueur de ces accords
- 4) Le détenteur du compte doit être le bénéficiaire effectif au moment de l'entrée en vigueur de ces accords

Les Banques Suisses étaient également soumises au respect de certaines exigences afin que la régularisation des fonds puisse être réalisée dans de bonnes conditions.

Ces contraintes pesant sur les banques étaient à l'évidence un moyen d'emporter l'adhésion des Etats candidats à la signature de ce type d'accords, qui voulaient être certains que les établissements bancaires suisses coopèrent parfaitement au processus :

- 1) Les banques doivent annoncer de façon spontanée l'existence de ces comptes auprès de l'AFC.
- 2) Elles doivent réaliser une comptabilisation précise et complète de l'ensemble des actifs soumis au prélèvement de la contribution à la source.
- 3) Elles sont en charge de l'identification des détenteurs des comptes.
- 4) Les établissements bancaires doivent prélever eux-mêmes l'impôt libératoire et le verser à l'AFC.

Le champ d'application du dispositif est particulièrement large puisqu'il vise outre, les intérêts, les dividendes et les gains en capital.

Les intérêts visés sont ainsi ceux qui ont trait à toute forme de créance, à des intérêts capitalisés ou courus lors de la vente de certaines créances ou encore les intérêts distribués par des organismes de placement collectif ou encore perçus lors de la vente de ces placements.

Le revenu brut ainsi que le pourcentage des intérêts sont pris en compte dans la détermination du montant imposable.

La variété des dividendes retenue par le dispositif est également importante car sont compris dans la base imposable les dividendes résultants de la participation aux profits d'une société, les dividendes versés par des organismes de placement collectif ou encore les dividendes

perçus lors de la vente de ces placements collectifs.

Les produits de la finance structurée, à l'instar des produits dérivés ou des différents swaps sont également visés par les accords Rubik.

Enfin, la multitude des divers gains réalisables par les contribuables comme les gains issus de la cession de titres, du remboursement d'un placement collectif, du remboursement d'un apport de titres, sont couverts par le mécanisme en prenant en compte pour la détermination du gain imposable, le prix de vente auquel il faut soustraire le prix d'achat et les frais de transaction.

## **§2. Les raisons d'un échec**

Ces accords dits Rubik, pourtant particulièrement intéressants à la fois pour les contribuables qui étaient assurés de continuer à pouvoir bénéficier de l'anonymat et à ne pas être poursuivis pénalement pour fraude fiscale, et pour les Etats, qui disposaient d'une voie nouvelle de financement de leurs budgets nationaux dans un contexte de crise de la dette, ont connu un échec certain qu'il convient d'analyser.

Cette initiative de la confédération helvétique a fortement déplu à la commission européenne qui a déconseillé aux Etats membres de signer ces accords.

La Commission a ainsi déclaré que les Etats membres sont libres de conclure des accords bilatéraux mais qu'ils doivent veiller scrupuleusement à ce qu'ils n'empiètent pas sur les domaines d'action commune de l'Union européenne.

Les secteurs de la fiscalité de l'épargne, de l'assurance-vie ou encore des fonds d'investissement sont naturellement visés par les accords Rubik alors même qu'ils font déjà l'objet d'une réglementation existante ou à venir en Europe.

Les autorités européennes ont alors insisté pour que soit insérée dans ces accords une clause rappelant que ces secteurs relèvent du domaine de la compétence communautaire.

Le commissaire à la fiscalité de l'Union européenne a également expliqué que la régularisation des avoirs ne pourrait avoir lieu pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), d'essence communautaire, et que le principe de la compétence exclusive de l'Union européenne vis-à-vis de l'extérieur doit être respecté.

Ces critiques formulées à l'encontre de ces accords par les instances européennes n'ont pas facilité la conclusion de ces accords mais il ne s'agit pas du seul facteur explicatif.

La Grande-Bretagne a interrompu les négociations et le Parlement allemand a, en décembre 2012, rejeté ces accords en demandant au gouvernement allemand de renégocier un

nouvel accord avec les autorités suisses.

Les parlementaires ont eu peur de l'image donnée par la signature de ces accords à leurs futurs électeurs, pour qui, en temps de crise économique, il semble parfaitement injuste d'accorder une concession aux plus aisés.

Ils ont craint la fureur de leur électorat devant ce qui apparaissait, aux yeux de certains, comme une amnistie honteuse pour les riches fraudeurs.

Il n'en demeure pas moins qu'il semble regrettable qu'un certain pragmatisme n'ait pas été de mise, surtout en temps de grave crise des dettes souveraines et de l'accumulation des déficits, puisque les évaluations, certes imprécises, faisaient état pour l'Allemagne de recettes de près de 2 milliards d'euros pour les avoirs détenus illégalement dans le passé et de plus de 5 milliards d'euros pour les finances publiques britanniques.

La France s'est également interrogée sur l'opportunité de conclure un tel accord avec la Suisse, qui selon la fourchette basse des estimations, aurait permis d'engranger entre 1 et 1,2 milliards d'euros par an.

Un amendement à la loi de finances rectificative pour 2011 avait d'ailleurs été déposé en ce sens.

Néanmoins, à l'instar des autres pays européens, la France s'est montrée frileuse, le Ministre du Budget, Valérie Pécresse a expliqué, lors d'une conférence de presse sur la lutte contre la fraude fiscale le 24 novembre 2011, que ces accords étaient incompatibles avec les principes de la France, notamment de morale républicaine et de transparence.

Le changement de majorité politique n'y a rien changé, le Président de la République, ayant déclaré en 2012 qu'il s'opposerait à une amnistie fiscale de type Rubik.

Il apparaît légitime de s'interroger sur la pertinence d'un tel refus alors que comme l'explique un parlementaire français : « un tel système, qui permettrait à notre pays de fiscaliser une part substantielle des revenus exilés, présente un intérêt pour nos finances publiques et dans la lutte contre la fraude fiscale »<sup>69</sup>.

Les accords Rubik ne sont néanmoins pas la seule voie envisageable en matière d'incitations à la déclaration d'avoirs étrangers.

---

<sup>69</sup> Question écrite n° 130410 de M. Hénart, député UMP. Publiée au JOAN du 13 mars 2012, p.2169.

## **Section 2. La cellule de régularisation fiscale : un élan brisé.**

La cellule de régularisation fiscale a constitué un exemple atypique de mécanisme de lutte contre la fraude fiscale en France qu'il convient de présenter (§1).

Cependant, malgré les résultats probants de ce type de politique fiscale, l'avenir de ces mécanismes semble très sombre (§2).

### **§1. Le fonctionnement de la cellule de régularisation fiscale**

La France a, un temps, souhaité axer sa politique de rapatriement des capitaux détenus dans des paradis fiscaux par l'intermédiaire de mécanismes incitatifs comme l'illustre la création de la cellule de régularisation fiscale en 2009.

Le thème de la fraude fiscale internationale est revenu sur le devant de la scène française avec l'affaire dite de la « liste HSBC » en 2009.

Cette liste désigne l'ensemble des fichiers informatiques saisis dans le cadre d'une procédure judiciaire à l'encontre d'un ancien salarié de la banque HSBC, contenant des informations sur des comptes détenus par des clients en Suisse.

Interrogé sur ces fichiers, l'ex salarié, affirme aux magistrats qu'il s'agit de données portant sur des comptes bancaires dissimulés en Suisse.

Le procureur de la République prend alors l'initiative de transmettre ces fichiers au ministre en charge du budget.

Les autorités fiscales françaises ont alors découvert que près de 3000 foyers fiscaux français disposaient d'un compte dissimulé au sein de la banque HSBC pour un montant cumulé de plus de 1 milliard d'euros.

Cette révélation importante, bien que de moindre importance qu'au Royaume-Uni, où selon les estimations, cette liste HSBC a révélé au grand jour l'existence de comptes dissimulés de particuliers et d'entreprises britanniques pour un montant total de près de 15 milliards d'euros, a débouché sur un mécanisme incitatif visant à offrir la possibilité aux contribuables détenteurs d'avoirs non déclarés à l'étranger de régulariser leur situation fiscale.

La direction générale des finances publiques (DGFIP) a mis en place en avril 2009 une cellule de régularisation qui visait les personnes résidents en France et possédant des actifs ou revenus hors de France et non déclarés à l'administration fiscale.

Cette initiative n'est pas une invention française, d'autres pays européens ayant eu recours à cette formule, avec des résultats probants.

« La new disclosure opportunity » lancée au Royaume-Uni en 2004 a ainsi pu permettre à 400 000 contribuables britanniques, qui disposaient de comptes dans des centres offshores, de régulariser leur situation fiscale.

La finalité de ce type de dispositif est de convaincre les contribuables égarés qu'une régularisation de leur situation est envisageable à un coût raisonnable en insistant sur la durée limitée de ce mécanisme et en rappelant le coût financier prohibitif ainsi que les sanctions pénales lourdes résultant de la constatation par l'administration d'une fraude fiscale.

Cette faveur accordée aux contribuables a ainsi eu ainsi une durée brève de huit mois, le ministre du budget de l'époque, M. Woerth, expliquant que « ce n'est pas une offre commerciale, c'est une offre de bienveillance ».

Les contribuables, une fois leur situation fiscale illégale révélée, ont été redevables de tous les impôts qu'ils auraient dus payer s'ils avaient déclarés ces avoirs mais uniquement pour les périodes non prescrites.

Ainsi, en matière d'impôt sur le revenu, l'administration exigeait la régularisation de trois dernières années, en matière d'ISF, ce sont les six dernières années qui ont été prélevées sur les contribuables repentis comme pour les droits de succession.

Les droits dus ont été assortis de pénalités car les contribuables avaient sciemment dissimulés ces actifs mais compte tenu de leur démarche spontanée, l'administration s'est révélée bienveillante sur les poursuites pénales pour fraude fiscale qui ont été exclues<sup>70</sup>, les amendes pour non-déclaration de comptes à l'étranger n'ont pas été appliquées et le contribuable a pu bénéficier d'une modulation des pénalités.

Le directeur général des finances publiques a ainsi indiqué qu'il existait des marges de manœuvre sur les intérêts de retard et les pénalités et qu'une modulation était effectuée en fonction de la gravité de la faute.

Cette souplesse est néanmoins source d'incertitudes pour le contribuable car aucune grille, aucun barème n'était disponible, il s'agissait réellement d'une négociation entre le contribuable et l'administration fiscale.

Il peut apparaître, de prime abord, étonnant d'affirmer qu'il s'agit d'une négociation car si l'identité du contribuable est déjà révélée, il est certain que son influence effective sur le cours de la discussion sera minime en dépit d'un potentiel talent de négociateur.

Consciente de cette crainte compréhensible du contribuable, la DGFIP avait ainsi posé les règles du jeu très clairement : tout le début de la procédure se faisait sous couvert d'anonymat

---

<sup>70</sup> Article 1741 CGI : Amende de 37500 € et jusqu'à 5 ans de prison ferme. En cas de récidive : jusqu'à 100 000€ d'amende.

et ce n'est qu'au moment où les deux parties se sont mises d'accord sur les modalités de la régularisation, que l'identité du contribuable était révélée.

Le contribuable disposait ainsi non seulement d'un réel pouvoir de négociation sur les pénalités en étant libre, une fois l'offre de l'administration fiscale faite, de l'accepter ou de la refuser en restant alors dans l'anonymat sans encourir de poursuites.

Cette instance de discussion entre le contribuable et l'administration fiscale a visé principalement deux catégories de contribuables.

La première catégorie était les fraudeurs passifs c'est-à-dire les héritiers qui ont hérité d'un patrimoine constitué par un parent décédé dans un paradis fiscal ou encore les expatriés qui ont accumulé certains actifs lorsqu'ils étaient à l'étranger et ne les avaient pas rapatriés à leur retour en France.

Cette catégorie de contribuables a été relativement épargnée par l'administration fiscale qui n'a pas appliqué les taux répressifs de droit commun.

Lors de la constatation d'une fraude fiscale, selon le CGI, le contribuable doit s'acquitter, en principe, d'un intérêt de retard au taux de 0,4% par mois de retard et des pénalités de 40% des arriérés d'impôts en cas de manquement délibéré voire de 80% si des manœuvres frauduleuses ou de dissimulation sont constatées.

Dans cette hypothèse de détenteurs passifs de comptes non déclarés, il ressort des déclarations de l'administration et des avocats fiscalistes ayant négocié pour le compte de leurs clients des régularisations, que les pénalités retenues ont pu s'élever à 5 ou 10% contre 40% selon le droit commun.

La seconde catégorie de contribuables était les fraudeurs actifs, ce sont des personnes qui ont eux-mêmes constitué des avoirs étrangers à partir de revenus français dissimulés et ce, de manière délibérée.

Il est certain que l'administration s'est révélée beaucoup moins conciliante avec les contribuables qui ont sciemment ouvert des comptes non déclarés à l'étranger, la marge de manœuvre était beaucoup plus faible mais restait néanmoins intéressante au vu de la pénalité de 80%, qui est en principe applicable à ces manœuvres frauduleuses.

## §2. Les résultats probants des mécanismes incitatifs contestés

Cette cellule de régularisation fiscale a connu des débuts laborieux puisque 4 mois après sa création, c'est-à-dire en août 2011, seuls 200 dossiers avaient été instruits, qui avaient donné lieu à une vingtaine de régularisations pour des recettes fiscales avoisinant un demi-million d'euros.

Certains commentateurs ont expliqué que ce dispositif pêchait par l'absence de taux d'imposition prédéterminé pour le rapatriement des capitaux détenus dans les paradis fiscaux<sup>71</sup> comme cela a été le cas en Italie, qui à trois reprises, a user d'une cellule de régularisation fiscale avec des résultats très probants.

En 2001, par exemple, l'Etat Italien a amnistié 54 milliards d'euros à un taux de 2,5% sur les sommes rapatriés, permettant aux finances publiques italiennes de bénéficier d'une ressource supplémentaire de 1,3 milliard d'euros.

Une deuxième loi d'amnistie, en 2003, a été votée, selon les mêmes modalités et a permis d'encaisser près de 500 millions d'euros.

Les Italiens n'ont enfin pas hésité, en pleine crise économique, à relancer ce dispositif, avec cette fois un taux un peu plus élevé que les expériences précédentes, de 5% qui a permis au fisc italien de récolter plus de trois milliards d'euros.

La doctrine a également relevé le caractère dissuasif de l'ISF en France qui ne pousse pas les contribuables à la régularisation mais également le rôle de l'instabilité de la politique fiscale française.

Enfin, certains contribuables ont pu craindre d'être suivis de près par l'administration fiscale, une fois la régularisation effectuée même si le dispositif français ne le permettait normalement pas car la DGFIP ne prévenait nullement le centre des impôts territorialement compétent.

Cette cellule a, cependant, été soutenue par le gouvernement qui a tenu à en assurer la promotion, permettant au terme de cette expérience rare en France, de régulariser 4700 contribuables à raison d'avoirs s'élevant à 7 milliards d'euros, représentant 1,2 milliards d'euros de droits et de pénalités.

Il est ainsi établi que ce type de dispositif, fruit d'un certain pragmatisme des Etats, présente des avantages indéniables à la fois pour les contribuables qui régularisent leur situation au meilleur coût, et pour l'Etat qui perçoit une nouvelle ressource de manière immédiate et

---

<sup>71</sup> Michel Fourriques, professeur de fiscalité à Euromed Management dans Les Petites affiches n° 234 du 24 novembre 2009, Comment rapatrier les capitaux des paradis fiscaux : la cellule de régularisation fiscale.

accroît pour les années futures l'assiette de l'imposition.

Ce dispositif a néanmoins été décrié par une partie de l'opinion publique française, qui a été perçue comme un « cadeau » fiscal octroyé aux plus aisés voire à une sorte de prime à la fraude.

Il est profondément regrettable que ce mécanisme n'ait pas été davantage soutenu par la classe politique française à une époque où les ressources financières sont rares.

Certains parlementaires, convaincus de l'utilité de ces mécanismes incitatifs, ont déposé une proposition de loi le 28 mars 2013 visant à instaurer une amnistie fiscale pour les contribuables qui ont choisi de quitter la France pour des raisons fiscales<sup>72</sup>.

Ces députés prennent pour exemple les expériences italiennes qui ont été, selon eux, très réussies et appellent le gouvernement français à suivre cette voie.

Ils suggèrent d'instaurer un simple impôt forfaitaire de 5% comme seule sanction envers les contribuables qui auraient dissimulé des avoirs au fisc français et soutiennent, en outre, l'exonération de cette imposition pour tous les repentis qui réinvestiraient leurs capitaux dans la création ou la reprise d'entreprises françaises.

Un garde-fou est cependant prévu puisqu'une « cellule spécialisée analysera l'origine des fonds rapatriés et détectera les éventuels blanchiments d'argent qui doivent, bien évidemment être exclus de ce dispositif »<sup>73</sup>.

Cette proposition de loi, qui semble être un moyen intéressant de rapatrier de la matière imposable en France et permettre de trouver de nouvelles ressources budgétaires pour l'Etat, n'a néanmoins aucune chance d'être adoptée, l'élan des mécanismes incitatifs en France est brisé, l'heure étant aujourd'hui davantage au renforcement des outils d'information de l'administration fiscale afin d'assurer une effectivité de la répression.

---

<sup>72</sup> Proposition de loi UMP du 28 mars 2013 par M. Dino Ciniéri.

<sup>73</sup> Lefigaro.fr du mardi 2 avril 2013, Exil fiscal : l'UMP veut une amnistie.

## **Chapitre 2. Le renforcement des mécanismes d'information de l'administration fiscale.**

La prévention comme la répression de la fraude fiscale internationale nécessite, avant toute chose, que les Etats puissent disposer de puissants leviers d'information.

L'outil essentiel de la lutte contre la fraude fiscale internationale réside dans la coopération internationale au travers des échanges de renseignements, qui, sous la pression de la communauté internationale, vont être de plus en plus aboutis. (Section 1)

L'administration fiscale française dispose, en outre, d'outils procéduraux très performants dans l'identification de la fraude fiscale internationale. (Section 2)

### **Section 1. Les échanges de renseignements : vers l'automatisme.**

Il semble nécessaire de présenter le mécanisme (§1) qui s'avère être un critère important de l'identification des paradis fiscaux (§2). Enfin, l'actualité récente impose d'envisager les enjeux de l'adoption de l'automatisme en matière d'échange de renseignements (§3).

#### **§1. Le principe de l'échange de renseignements**

L'assistance fiscale internationale comprend l'ensemble des opérations visant à une coopération entre les administrations fiscales de deux ou plusieurs Etats afin de permettre une application effective des dispositions conventionnelles ayant trait aussi bien à l'assiette de l'impôt qu'à son contrôle ou à son recouvrement.

Un des deux volets principaux de l'assistance fiscale internationale est incontestablement l'échange de renseignements entre les administrations fiscales des Etats liés aux conventions afin qu'elles puissent être en mesure de déterminer l'assiette de l'imposition mais également d'assurer le contrôle de la situation des contribuables.

L'OCDE a élaboré en 1958 le célèbre modèle de convention fiscale internationale visant à lutter contre les doubles impositions et, à l'occasion d'une révision de celui-ci, en 1977, a été introduit l'article 26 relatif à l'échange sur demande de renseignements

vraisemblablement pertinents, lui-même modifié à son tour lors de l'adoption d'une nouvelle mouture du modèle de convention en juillet 2008.

Il est ainsi prévu que : « les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention ou pour l'administration ou pour l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention ».

Cet échange de renseignements sur des contribuables sont des données particulièrement sensibles et il ainsi fallu que l'OCDE prévoit un garde-fou afin d'éviter toute dérive.

En effet, un paragraphe n°2 est inséré au sein de cet article 26 de la convention OCDE qui pose que les renseignements reçus par les Etats dans le cadre de cette assistance fiscale internationale sont soumis au même secret que les informations qu'ils obtiennent en application de leur législation interne et ne peuvent ainsi être transmises qu'aux autorités nationales compétentes en charge de l'établissement ou du recouvrement de l'impôt.

Les Etats parties à ces conventions ne sont pas non plus tenus de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus selon leur législation nationale ni de transmettre des données qui révéleraient un secret professionnel, commercial ou qui heurteraient l'ordre public.

La portée de l'échange de renseignements relève de la négociation entre les Etats et la France, à ce titre, n'a pas signé des conventions identiques avec ses partenaires.

Les informations susceptibles d'être communiquées peuvent être limitées à celles qui sont strictement nécessaires à l'application de la convention elle-même.

La portée peut également être plus grande lorsque les données échangées permettent une meilleure application des lois internes des Etats contractants, l'objectif de ce type de conventions est alors de dépasser le seul objectif de lutte contre les doubles impositions pour véritablement prendre part à la lutte contre la fraude fiscale internationale en communiquant aux pays partenaires les données dont ils disposent sur les revenus dont bénéficient leurs résidents dans l'Etat étranger.

Les impôts visés par les conventions signées avec la France sont aussi l'objet d'une négociation, si l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés sont toujours soumis au champ d'application de la convention, il existe certaines particularités en fonction des pays partenaires.

Les droits d'enregistrement, par exemple, sont inclus dans les conventions fiscales liant la France à la plupart des pays d'Afrique.

Les droits de succession font également l'objet de certaines conventions particulières avec le Canada, les Etats-Unis ou encore Monaco.

La mobilité internationale étant de plus en plus forte dans nos économies mondialisées, il était important que les conventions fiscales puissent s'appliquer à l'ensemble des personnes présentant un lien économique ou financier dans les pays parties à la convention.

Il n'existe, en effet, aucune limitation quant aux personnes visées, les résidents de chacun des Etats sont bien évidemment soumis à ces conventions mais également les résidents des Etats tiers et ce, quelle que soit la nationalité des personnes.

## **§2. La clause d'échange de renseignement : critère de l'identification des paradis fiscaux**

L'existence d'une clause d'échange de renseignement est aujourd'hui un critère essentiel dans l'identification des paradis fiscaux car c'est un moyen essentiel pour les Etats de lutter contre la fraude fiscale internationale.

La première pierre de l'édifice de la transparence fiscale internationale a été posée en 2000 avec la création du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales qui a permis de dresser une première liste de paradis fiscaux qui refusent de coopérer en matière d'échanges de renseignement.

Il existait une liste noire de quatre Etats (Costa Rica, Philippines, Uruguay, Malaisie) qui avaient refusé d'appliquer les standards internationaux de transparence, et une liste grise de 38 Etats qui n'avaient conclu que très peu d'accords d'échanges de renseignement.

En l'absence d'une réelle volonté politique jusqu'à l'émergence de la crise économique de 2007, les dispositions conventionnelles visant à instaurer un nouveau modèle d'accord sur la transparence sont restées lettre morte.

Une deuxième étape très importante a ensuite été franchie, en 2008, lorsque cette structure internationale a imposé aux ETNC la signature de douze accords d'échange de renseignements en matière fiscale afin de ne plus figurer sur la liste des paradis fiscaux de l'OCDE.

Le forum mondial s'est montré vigilant sur les conditions de la conclusion de tels accords et a ainsi instauré un mécanisme de contrôle de l'application de ces derniers.

La première étape de ce processus de contrôle a été de déterminer si le pays dispose d'un

cadre juridique suffisant pour échanger des renseignements puis d'analyser les conventions signées en prenant en compte certains critères relatifs notamment à l'accès et à la disponibilité des données.

L'instance internationale publie alors un rapport, livrant son analyse sur la situation du pays concerné et fournissant, éventuellement, certaines recommandations.

La seconde étape vise, quant à elle, à évaluer de manière détaillée le niveau de coopération du pays en retenant trois critères principaux :

- 1) La disponibilité des renseignements : les juridictions doivent s'assurer qu'elles disposent d'informations fiables concernant l'identité des contribuables, l'existence de données comptables sincères, ou encore des renseignements bancaires pour toutes les personnes titulaires de comptes.
- 2) L'accès aux renseignements : Les autorités compétentes doivent, au titre d'un accord d'échange de renseignements, avoir le pouvoir d'obtenir et de communiquer les informations demandées à une personne placée sous leur compétence territoriale et qui détient ou contrôle ces informations.
- 3) L'échange de renseignements : Cet échange doit être efficace, couvrir tous les partenaires pertinents et être effectué de manière rapide.

Depuis 2008, plus de 700 accords d'échange d'information ont été signés ou révisés afin de les aligner sur les normes fiscales les plus élevées.

La liste noire a été vidée et il ne reste désormais plus que trois pays sur la liste grise à savoir Nauru, Nioué et le Guatemala.

Ces accords, malgré les précautions prises par le forum mondial sur la transparence et l'évasion fiscale, semblent néanmoins avoir été conclus sans garantie de mise en œuvre effective.

Seul le critère de la signature de l'accord a été retenu pour apprécier ou non l'opacité des systèmes bancaires et financiers mais une certaine indifférence a été de mise pour évaluer la réelle volonté des Etats de coopérer.

La fin des paradis fiscaux et de l'opacité financière n'est ainsi pas envisageable à court terme et ce, d'autant plus que la signature d'un accord d'échanges d'informations n'est en aucun cas synonyme de transparence, les modalités des échanges peuvent constituer un frein très

puissant à la coopération entre les Etats.

Les modalités des échanges dépendent des termes de la convention, il est soit prévu que les échanges sont réalisés sur demande soit spontanément.

Les échanges sur demande sont la forme la plus traditionnelle des échanges de renseignements.

Ils correspondent, selon la définition donnée par l'OCDE, à une situation dans laquelle une autorité compétente interroge une autre autorité compétente d'un autre Etat sur des informations dont elle pourrait disposer. En principe, les informations demandées concernent un contrôle, une enquête ou des investigations sur l'impôt dû par un contribuable au titre d'exercices précis.

La demande doit être formulée par écrit auprès de l'Etat concerné même si la forme orale peut être admise à condition qu'elle soit ensuite réitérée par écrit.

La demande va généralement suivre le plan suivant, dont il est intéressant de relever les grandes lignes :

- 1) Une référence aux fondements juridiques au soutien de la demande
- 2) Une déclaration attestant que l'administration fiscale a épuisé tous ses moyens d'information d'ordre interne
- 3) L'identité de la personne faisant l'objet du contrôle
- 4) Des informations de référence pertinentes comme l'objet de la demande, l'origine de l'enquête, les motifs de la demande et les raisons de penser que le pays contractant détient ces informations.
- 5) Les renseignements demandés et les raisons pour lesquels ils sont nécessaires
- 6) Les impôts concernés et les périodes faisant l'objet du contrôle
- 7) L'urgence de la réponse
- 8) L'opportunité d'une notification de cette demande au contribuable : existe-il des risques propres à nuire à l'investigation ?
- 9) L'identité du contrôleur fiscal ou de l'agent des impôts

La demande va ensuite être examinée par l'autorité fiscale compétente du pays concerné qui va disposer généralement d'un délai de 90 jours pour répondre à cette demande. Si elle n'y parvient pas dans ce délai, elle doit motiver cette impossibilité auprès de l'Etat requérant en indiquant par exemple que les informations demandées sont l'objet actuellement d'une procédure judiciaire, empêchant une quelconque transmission à d'autres autorités

fiscales.

Cette forme d'échange de renseignement, si elle paraît probante, souffre néanmoins de certaines limites qui compromettent son efficacité.

Il existe des limites traditionnelles comme celle en vertu de laquelle une administration n'est pas tenue de communiquer à celle de l'autre pays des renseignements dont elle ne pourrait disposer en vertu de la réglementation interne.

Une deuxième autre limite classique est celle de l'ordre public, les renseignements, qui seraient, par nature, secrets, car touchant par exemple à des secteurs stratégiques ou régaliens peuvent ne pas être transmis aux autres pays.

Ces différentes limites ont permis aux Etats de rendre certains échanges d'information inopérants comme l'a démontré le cas suisse.

La Suisse octroie un droit très appréciable pour les contribuables, le secret bancaire qui est considéré comme un pan du droit au respect de la vie privée.

La Suisse a ainsi toujours refusé de donner des informations pouvant violer le secret bancaire lorsqu'une procédure de demande de renseignement émane d'un autre pays.

Cependant, depuis la signature de l'avenant du 27 août 2009, une nouvelle étape a été franchie, car s'il est bien rappelé que les demandes de renseignements afférentes à des contribuables non identifiées sont prohibées, il devient possible pour l'Etat français de demander communication d'informations relatives à un contribuable qu'il a identifié et qu'il présume détenir des comptes non déclarés en Suisse mais dont il n'a pas déterminé la banque. Cette brèche dans le secret bancaire n'est, néanmoins qu'apparente, la Suisse refusant toujours de répondre à une part importante des demandes françaises car les informations demandées ne sont pas jugées « vraisemblablement pertinentes ».

Ainsi, en 2011, la Suisse n'a répondu, en moyenne, qu'à la moitié des demandes formulées par la France.

La qualification juridique des faits incriminés est un autre obstacle à la transmission d'informations avec la Suisse, car comme le relève le professeur Lamorlette, en Suisse la fraude suppose des manœuvres frauduleuses comme l'usage de faux ou l'escroquerie : « ce schéma ne correspond pas à la définition française de la fraude. Dès lors, un banquier suisse n'acceptera la levée du secret bancaire qu'à condition que la situation corresponde à la définition suisse de la fraude »<sup>74</sup>.

---

<sup>74</sup> Audition par la commission d'enquête du Sénat le 6 mars 2012.

En outre, l'affaire Cahuzac montre à l'évidence, la faible portée des informations échangé puisque la Suisse a répondu à la DGFIP que M.Cahuzac n'était ni titulaire, ni ayant droit d'un compte en Suisse, qu'il avait pourtant détenu jusqu'en 2010.

Dès lors, la prévention de la fraude fiscale internationale ne parait pas pouvoir reposer sur l'échange de renseignements sur demande, formule qui peut être vidée de sa substance par les pays réfractaires à toute transparence.

### **§3. Vers l'échange de renseignements automatique**

L'échange d'office ou automatique est incontestablement la forme la plus aboutie des échanges de renseignements puisqu'il consiste à ce que chacun des pays transmette, sans demande préalable de la part de ses partenaires et de manière périodique, l'ensemble des données dont il dispose sur les revenus ayant leur source sur son territoire et qui appartiennent à des résidents des autres Etats.

Cet échange d'office est particulièrement efficace car il permet aux administrations nationales d'assurer un contrôle permanent des contribuables ayant des liens économiques ou financiers dans les pays contractants, le dispositif est ainsi proactif, ce n'est pas parce que l'administration soupçonne certaines opérations dissimulées qu'elle va recevoir ces informations, mais simplement en raison de cet échange permanent.

La France pourra, par exemple, disposer d'informations sur le patrimoine d'un défunt résident étranger si son héritier est résident français. L'administration disposera alors d'un outil redoutable pour contrôler l'assiette de l'imposition de l'héritier en France.

Ce modèle reste, à l'heure actuelle, exceptionnel mais la tendance pourrait s'inverser sous la pression accrue des grands acteurs internationaux.

En effet, l'OCDE, dans un rapport remis au G20, le 19 avril 2013, préconise d'instaurer l'échange automatique de renseignement comme un standard international afin d'être en mesure de prévenir la fraude fiscale internationale.

Le G20 a repris ces recommandations à son compte et a exhorté la communauté internationale à adopter, à terme, ce nouveau modèle afin de lutter contre l'opacité bancaire.

Il s'agit d'un nouveau pas vers la fin du secret bancaire que la plupart des pays européens appellent de leurs vœux, ils souhaitent que l'échange automatique des informations bancaires devienne le nouveau principe des échanges de renseignement.

Certains pays, traditionnellement réticents à ce mécanisme, ont assoupli leur position comme

le Luxembourg qui a prévu d'en adopter le principe à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015.

Les regards sont naturellement tournés vers la Suisse, qui a toujours combattu les atteintes à son secret bancaire, car elle constitue incontestablement un problème pour les autres pays européens, qui ont beaucoup de difficultés à lutter contre la fraude fiscale internationale de leurs ressortissants en Suisse.

La confédération helvétique ne s'est pas opposée à une telle possibilité comme elle l'a fait savoir en mai 2013 mais il n'en demeure pas moins que si elle est prête à discuter avec les autres pays de l'OCDE, elle n'a, en revanche, pas donné son accord de principe.

Certains pays européens ont, de plus, suggéré d'accroître la lutte contre la fraude fiscale internationale en adoptant un « FATCA » européen.

Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) est une législation américaine, dont l'objectif consiste à renforcer la lutte contre l'évasion fiscale. A son entrée en vigueur, elle imposera aux institutions financières internationales de transmettre aux autorités des informations sur les comptes bancaires détenus par les contribuables américains.

L'opposition du contribuable à cet échange est sanctionnée par une retenue "punitif" de 30 % sur l'ensemble des sommes de source américaine versées sur le compte après le 31 décembre 2012 et celle de l'établissement bancaire conduira à la perte de sa licence aux États-Unis.

L'échange de renseignements est une étape primordiale de l'identification de la fraude fiscale internationale. Si celle-ci est restée, jusqu'à la survenance de la crise économique et financière de la fin des années 2000 sans grande portée, force est de constater que des évolutions favorables à davantage de transparence et de coordination au sein de la communauté internationale semblent aujourd'hui se dessiner.

Cette composante essentielle des moyens d'information à la disposition des autorités nationales n'est néanmoins pas exclusive d'autres outils de droit interne.

## **Section 2. Le renouveau des outils procéduraux de droit interne.**

Les capacités d'enquête de la DGFIP n'étaient plus à la hauteur des enjeux de la fraude fiscale internationale, il a fallu réformer ces outils d'information de droit interne afin que les contrôles soient mieux ciblés et plus pertinents.

Il a fallu réformer en profondeur le principal droit de communication, à savoir, celui institué auprès des établissements bancaires (§1) puis créer le fichier EVAFISC et pérenniser TRACFIN (§2) mais aussi adopter de nouveaux droits de communication (§3).

### **§1. La refonte du droit de communication auprès des établissements bancaires et financiers.**

Le droit de communication est un dispositif fondamental pour l'administration fiscale puisqu'il lui permet d'avoir connaissance de documents et de renseignements détenus par des tiers.

Ces informations vont ainsi être primordiales non seulement dans la détermination de l'assiette de l'impôt mais aussi dans son contrôle.

Ce droit dont dispose l'administration fiscale s'exerce traditionnellement auprès des autres administrations, des organismes publics, des tribunaux et surtout auprès de certains professionnels exerçant aussi bien dans l'industrie ou le commerce que dans le secteur libéral. Ces données vont permettre au fisc de recouper les informations figurant dans le dossier fiscal du contribuable en vérifiant, par exemple, son lieu réel de résidence.

Dans une hypothèse très classique où l'administration fiscale souhaiterait établir qu'un contribuable est résident fiscal en France, elle va exercer son droit de communication auprès de toutes les entités françaises qui peuvent être en contact avec lui.

Les contrôleurs fiscaux vont agir en véritables détectives pour rechercher toutes les preuves possibles qui viendront attester de la pertinence de leurs allégations.

Il est ainsi fréquent en matière de cas de domiciliation fiscale litigieux que les agents des impôts utilisent leur droit de communication auprès de certains bailleurs afin de savoir si la personne a souscrit un contrat de location d'une habitation en France.

Les informations obtenues auprès de La Poste sont également très précieuses car dans de nombreuses hypothèses, elles vont constituer un indice fort de la réalité de la domiciliation fiscale du contribuable : existence ou non d'une boîte à lettre au nom du contribuable, distribution régulière ou non de son courrier ou encore existence potentielle d'une procuration

donnée à un tiers pour recevoir son courrier.

Il en va de même auprès des entreprises de fourniture d'énergie, à l'instar d'EDF ou des organismes publics comme l'URSAFF ou la caisse des allocations familiales.

Ce droit de communication général est fondamental mais il s'est avéré très insuffisant dans de nombreuses enquêtes relatives à l'existence d'une fraude fiscale internationale ; le législateur est alors intervenu pour le réformer et en créer de nouveaux.

Le droit de communication spécifique le plus important est incontestablement celui qui peut être exercé auprès des banques.

Le transfert des capitaux à l'étranger est un phénomène très sensible car il peut être le révélateur d'une fraude fiscale, aussi, depuis la suppression du contrôle des changes, le législateur a instauré un droit de communication auprès des établissements bancaires prévu à l'article L96 A du LPF.

Les établissements bancaires et de crédit, sont tenus de communiquer à l'administration fiscale, lorsque celle-ci en fait la demande, la date et le montant des avoirs transférés sur un compte étranger ou sur un compte de non-résident en France par les personnes physiques, les associations et les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, pour leur compte, l'identité de l'auteur du transfert ainsi que du bénéficiaire ainsi que les références des comptes concernés en France et à l'étranger.

Un décret du 30 août 2010 <sup>75</sup> a élargi le droit de communication de l'administration fiscale vis-à-vis des banques puisque les renseignements demandés ne pouvaient concerner que des clients ou des comptes précisément définis, ce qui était naturellement un frein à la détection de la fraude fiscale internationale.

Désormais, les demandes ne sont plus nominatives et peuvent concerner un montant plancher, un pays de destination et une période, qui ne peut cependant excéder 18 mois.

Les banques devront alors communiquer l'identité des contribuables et les coordonnées des clients ayant réalisé un tel transfert : il s'agit véritablement de la fourniture de listes globales d'opérations et de virements réalisés à l'étranger par leurs clients.

L'administration pourra alors exercer son contrôle de manière beaucoup plus ciblée en demandant aux clients de ces banques les justificatifs et les raisons de ces transferts de fonds à l'étranger et vérifier qu'ils ont bien été déclarés.

Ce droit de communication, nouvelle mouture, a été exercé à grande échelle par l'administration fiscale française en novembre 2010.

---

<sup>75</sup> Décret n°2010-1011.

Cette opération a visé à identifier l'ampleur du phénomène et à connaître l'identité des contribuables ayant opéré ces transferts.

Cette expérience inédite a visé l'ensemble des banques établies sur le territoire français soit 450 établissements.

Les demandes ont été ciblées sur les flux bancaires et financiers de plus de 15.000 euros, réalisés entre 2006 et 2008, à destination de quinze territoires et Etats jugés par la France comme non coopératifs.

Il a été accordé un délai de quatre mois aux banques, qui ont déclaré près de 40.000 virements à destination de ces paradis fiscaux.

Ce sont près de 8000 personnes physiques qui ont été identifiées pour un montant de transferts de fonds de plus de 1,1 milliard d'euros.

Le ministre du budget de l'époque, Valérie Pécresse, a précisé que 20% de ces contribuables correspondent à des personnes physiques susceptibles d'avoir commis une fraude fiscale internationale de grande ampleur.

Certains dossiers sont jugés, par le Ministère du Budget, comme à fort enjeux notamment dans 417 cas où les virements effectués présentent une valeur unitaire de plus de 500.000 euros.

Ces données vont permettre à l'administration fiscale de vérifier la véracité des déclarations des contribuables et leur infliger des sanctions pécuniaires de redressement en cas de dissimulation de ces sommes.

Le contrôle des avoirs détenus sur des comptes étrangers non déclarés est aujourd'hui de plus en plus performant.

Le droit de communication de l'administration a été là aussi renforcé puisque l'accès aux relevés de comptes ouverts à l'étranger est aujourd'hui beaucoup plus aisé.

Ainsi, dans le cadre d'un contrôle sur pièces, l'administration peut désormais obtenir les relevés de comptes de contribuables ayant dissimulé l'existence de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger<sup>76</sup> ou des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'établissements bancaires établis hors de France<sup>77</sup> et ce, sans avoir besoin de recourir à l'ouverture d'un examen de situation fiscale ou de vérification de comptabilité, au formalisme beaucoup plus contraignant pour les agents de l'administration fiscale.

Cette demande d'informations auprès de tiers présuppose, en revanche, que l'administration ait préalablement établi que le contribuable a violé la législation en vigueur en ne déclarant

---

<sup>76</sup> Article 1649A CGI.

<sup>77</sup> Article 1649 AA CGI.

pas l'existence de ces comptes au moment de sa déclaration de revenus.

La requête peut alors concerner l'ensemble des relevés de comptes portant sur les années au cours desquelles les obligations déclaratives n'ont pas été respectées.

Une fois cette constatation effectuée, les contrôleurs fiscaux, en vertu du livre des procédures fiscales, peuvent exiger de la personne de leur fournir, dans un délai de 60 jours, l'ensemble des informations ou des justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat s'assurance-vie<sup>78</sup>.

La procédure est ensuite classique, si la réponse du contribuable est jugée insuffisante par l'administration, celui-ci dispose d'un nouveau délai de 30 jours pour formuler un complément de réponse<sup>79</sup>.

L'absence de réponse ou un défaut de réponse suffisante entraînent la même sanction : la taxation d'office des droits de mutation à titre gratuit.

## **§2. La création du fichier EVAFISC**

Les données récoltées à l'occasion de cet exercice massif du droit de communication ont permis de favoriser le développement d'un nouvel outil d'information de l'administration fiscale, le fichier EVAFISC.

Créé, après l'accord de la CNIL, en décembre 2009, ce fichier a pour finalité de recenser toutes les informations laissant présumer la détention de comptes bancaires hors de France par des personnes physiques ou morales.

Le fichier recense les données d'identification et de résidence des particuliers et des entreprises concernées, l'identification des comptes bancaires ainsi que le montant des soldes et des virements bancaires s'ils sont connus.

Les données sont recueillies lors des enquêtes et des contrôles menés par l'administration mais peuvent être également le fruit de renseignements donnés par des tiers comme les tribunaux ou encore lors de la mise en œuvre de l'assistance administrative internationale.

Ce fichier n'a qu'une vocation d'information et de prévention, il ne saurait être l'expression d'une répression de la fraude fiscale, aussi, la présence d'un contribuable au sein du fichier n'atteste en rien de l'existence d'une situation de fraude.

Les données sont conservées pendant un délai relativement long, de dix ans, afin de permettre à l'administration de pouvoir un véritable suivi des contribuables présentant des risques de

---

<sup>78</sup> Article L.23C LPF.

<sup>79</sup> Article L.23 C LPF.

fraude fiscale. Ce délai peut même être prolongé lorsque des recours auprès des juridictions sont déposés par les contribuables.

Les données versées à ce fichier sont de source multiple, l'affaire du listing HSBC a été évidemment un avantage pour l'administration fiscale qui a pu utilement compléter son fichier avec des informations particulièrement pertinentes au regard de la lutte contre la fraude fiscale internationale.

Au terme d'un an de fonctionnement, le fichier comportait déjà plus de 95.000 informations sur des comptes bancaires permettant de présumer la détention de comptes bancaires hors de France par des particuliers ou des entreprises.

Cet outil est ainsi un complément très intéressant pour le fisc français qui dispose désormais de la faculté de programmer ses contrôles fiscaux et de les cibler de manière efficace.

La DGFIP a, en parallèle de toutes ces autres outils, mené une enquête approfondie sur les achats effectués avec des cartes bancaires étrangères.

La finalité de cette opération a été d'identifier les particuliers qui utilisent des fonds dont ils disposent dans les paradis fiscaux, non déclarés à l'administration fiscale, pour effectuer des achats sur le territoire français et d'identifier les professionnels qui dissimulent tout ou partie de leur activité en France en transférant leurs revenus sur des comptes détenus dans des pays limitrophes qui ne sont pas non plus déclarés en France.

La DGFIP a usé de son très utile droit de communication auprès des groupements de cartes bancaires et des terminaux de paiement ainsi qu'auprès de certains commerçants avec lesquelles certaines grosses opérations ont été effectuées.

Cette vaste enquête a contribué à rendre la situation fiscale de certains contribuables plus transparente aux yeux de l'administration fiscale, qui a pu obtenir l'identité de certains détenteurs de cartes bancaires et d'analyser si le compte étranger auquel était adossée la carte étrangère était déclaré au fisc français.

La DGFIP a communiqué sur les premiers résultats de cette opération en 2012 et a indiqué que ces données ont pu permettre d'engager 97 contrôles fiscaux, de permettre certaines saisies et visites et de transmettre certains dossiers à la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF).

Le gain financier pour les finances publiques est cependant dérisoire pour le moment puisqu'il s'élève à un peu moins de 9 millions d'euros, même s'il convient de souligner que seule une petite quarantaine de contrôles fiscaux avaient été menés à leur terme lors de la communication de ces données.

Les établissements bancaires et financiers sont également soumis à une coopération

forcée avec l'administration fiscale française dans le cadre de TRACFIN (Traitement du Renseignement et Action contre les Circuits Financiers clandestins).

Cette cellule de renseignement créée en 1990, s'est vue confier trois missions principales par le législateur que sont :

- 1) La réception et la protection des renseignements sur les circuits financiers clandestins et les opérations qui pourraient être destinées au terrorisme et au blanchiment de fonds illicites<sup>80</sup>
- 2) L'analyse et l'enrichissement de l'information financière reçue au titre des articles L.561-26, L.561-27 et L. 561-31 du CMF.
- 3) transmission des renseignements financiers (article 561-29 du CMF) aux autorités judiciaires, services de police judiciaire, administration des douanes et des impôts, services de renseignement spécialisés.

La finalité de la cellule TRACFIN est ainsi de recueillir, analyser et transmettre les informations pertinentes aux autorités compétentes qu'elle a reçues de tiers.

Les professionnels visés par le législateur sont dans l'obligation, lorsqu'ils ont des soupçons sur la licéité d'une opération qui pourrait s'apparenter à du blanchiment d'argent, d'en faire part à cette cellule de renseignements spécialisée.

Elle constitue également un outil précieux dans l'identification de la fraude fiscale et résulte dans 80% des cas d'informations données par des établissements bancaires ou financiers.

### **§3. La création de nouveaux droits de communication**

Enfin, il convient de souligner que ce droit de communication n'a pas simplement été réformé comme dans le cas des relations entre administration fiscale et établissements bancaires, il a parfois été créé auprès d'entités qui jusque là ne coopéraient pas à la lutte contre la fraude fiscale internationale.

Les opérateurs de téléphonie et d'internet ne pouvaient être tenus d'un quelconque droit de communication envers les autorités fiscales jusqu'à l'adoption d'une loi en 2008 qui a créé un article L96G dans le LPF.

L'essor d'internet et de ces nouveaux modes de communication a été un moyen nouveau pour les fraudeurs de prospérer car ces outils informatiques ont longtemps permis l'anonymat le

---

<sup>80</sup> Articles L.521-23 et R.561-33 du CMF.

plus complet, il était par conséquent très difficile pour les enquêteurs d'identifier les contribuables égarés.

Le développement massif du commerce sur internet a permis à de nombreux contribuables d'exercer une activité commerciale non déclarée et ces derniers n'avaient aucune crainte quant à leur possible identification en raison de cette lacune législative.

L'identification des vendeurs passe nécessairement par la coopération des hébergeurs ou des gérants des sites internet comme les sites de vente aux enchères en ligne par exemple, qui disposent des informations sur l'identité des personnes ayant recours à leur site ainsi que sur la nature et le montant des transactions réalisées.

Le champ d'application de ce droit de communication a ainsi été élargi aux opérateurs de services de communication électronique, aux fournisseurs d'accès à internet et aux hébergeurs de sites internet.

Ce droit a été également étendu en 2010 aux opérateurs de jeux en ligne et des cercles et des casinos car la fraude fiscale était susceptible de se déployer lors de l'ouverture des jeux en ligne à la concurrence<sup>81</sup>.

Les artisans, les bijoutiers et les négociants en bien d'occasion se sont également vu soumettre à ce droit de communication à l'occasion de la même loi de 2010 qui a nettement renforcé ce droit de communication.

Les outils d'information à la disposition de l'administration fiscale ressortent réellement renforcés de cette volonté politique de parvenir à une identification rapide et efficace des contribuables susceptibles d'avoir commis une fraude fiscale en lien avec l'étranger.

L'élan impulsé par la communauté internationale en matière d'échange de renseignements et celui résultant des nouvelles dispositions internes revêtent certainement un caractère de prévention de la fraude fiscale internationale mais ils sont surtout une étape préliminaire indispensable à la répression de celle-ci.

---

<sup>81</sup> Articles L84B et L84C du LPF.

## **Chapitre 3. L'essor des dispositifs répressifs**

La crise économique, financière et budgétaire dans laquelle sont plongées les grandes économies mondiales rend la fraude fiscale encore plus difficilement supportable pour l'opinion publique.

La répression de la fraude apparaît alors être le moyen de soulager une opinion publique irritée mais aussi de dégager de nouvelles recettes financières pour combler les déficits budgétaires.

Si l'assistance fiscale internationale au recouvrement n'est pas une nouveauté, elle prend une importance particulière lorsque la répression est l'axe majeur de la lutte contre la fraude fiscale internationale (Section 1).

Néanmoins, les traits les plus marquants de cette répression sont à rechercher du côté des nouveaux dispositifs de droit interne qui tendent à une pénalisation accrue de la fraude (Section 2).

### **Section 1. L'assistance fiscale internationale au recouvrement**

L'assistance administrative entre les Etats comporte deux pans principaux : l'échange de renseignements tel que présenté précédemment et l'assistance au recouvrement, qui beaucoup plus méconnue, n'en constitue pas moins un élément essentiel de la lutte contre la fraude fiscale internationale.

Il semble intéressant de présenter les facteurs explicatifs de l'existence d'un tel mécanisme (§1) avant d'en exposer les plus grands traits (§2).

#### **§1. La nécessité d'une assistance fiscale au recouvrement**

Le recouvrement des impôts est une mission de l'administration fiscale qui peut s'avérer particulièrement ardue lorsque les impôts sont dus par des résidents d'un autre Etat car les administrations fiscales ne peuvent, sauf accord bilatéral, recouvrer la créance fiscale d'un autre Etat.

Or, les contribuables peuvent posséder des actifs dans différents pays et être imposés en fonction de la localisation de ces actifs.

L'assistance fiscale internationale au recouvrement a longtemps été négligée par la communauté internationale qui n'en percevait pas l'intérêt.

Ce n'est qu'en 2003 que la convention modèle OCDE a inséré un article relatif à l'assistance au recouvrement.

La mondialisation a poussé les pays développés à changer d'attitude vis-à-vis de ce concept notamment en raison de l'essor du commerce électronique qui a suscité certaines difficultés relatives par exemple à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

L'objectif de cette assistance est de résoudre les difficultés engendrées par certains contribuables qui quittent le territoire d'un Etat sans avoir réglé leurs dettes fiscales tout en ne disposant plus sur le territoire français d'actifs suffisants pour désintéresser le Trésor public de l'Etat concerné.

Les autorités fiscales nationales sont alors en principe démunies car elles ne peuvent agir hors des frontières de leur pays et ne disposent ainsi pas de la faculté de saisir des actifs appartenant au contribuable situés hors du territoire national.

La lutte contre la fraude fiscale est renforcée par ce dispositif car s'il ne s'agit pas avec ce mécanisme de lutter contre des dissimulations d'actifs, il permet de réprimer les schémas artificiels de contribuables qui organisent leur insolvabilité dans l'Etat qui a établi les impositions.

L'adoption de cette nouvelle forme de coopération internationale assure aux autorités nationales un réel pouvoir de répression mais aussi de dissuasion car les contribuables ont désormais conscience de l'inefficacité de l'organisation de leur insolvabilité.

## **§2. Le fonctionnement des clauses d'assistance au recouvrement**

Le champ d'application de ces conventions est assez classique et souvent identique à la clause d'échange de renseignements, il s'agit le plus souvent de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés mais d'autres impositions peuvent également être visées comme pour les droits d'enregistrement avec la majorité des pays africains.

C'est l'article 27 de la convention modèle OCDE qui instaure cette coopération dans le recouvrement des impositions et prévoit une assistance générale pour tous les impôts qu'ils concernent les résidents comme les non-résidents.

Les conventions fiscales sont néanmoins le résultat de longues négociations et de compromis et il est rare que cette portée ne soit, dans les faits, réduite par rapport à la convention modèle

OCDE.

Il n'existe généralement pas de limitations quant aux personnes concernées ou visées par ces dispositions conventionnelles, l'article 27 de la convention modèle OCDE inclus les redevables de l'impôt et les tiers qu'ils soient passibles ou non du paiement de la créance fiscale.

L'OCDE, dans son manuel explicatif sur l'assistance au recouvrement présente quatre exemples illustratifs particulièrement clairs :

-Premier exemple d'assistance au recouvrement des impôts concernant des résidents :

Un contribuable résident du pays A, qui doit au pays A, des impôts ne pouvant être recouverts dans le pays A, détient des biens immobiliers dans le pays B.

L'autorité compétente du pays A peut demander à l'autorité compétente du pays B une assistance en matière de recouvrement des impôts par la liquidation du bien dans le pays B.

-Deuxième exemple d'assistance au recouvrement des impôts concernant des résidents :

Un contribuable résident du pays A, qui doit au pays A, des impôts qui ne peuvent être recouverts dans le pays A, travaille dans le pays B.

L'autorité compétente du pays A peut demander au pays B de pratiquer une saisie sur salaire en vertu de la convention d'assistance au recouvrement.

- Troisième exemple d'assistance au recouvrement des impôts concernant des non-résidents :

Un contribuable doit au pays A des impôts ne pouvant être recouverts dans le pays A et est résident dans le pays B mais travaille pour une société située dans un pays C qui lui verse des salaires. Si le contribuable ne possède aucun actif dans le pays B, l'autorité compétente du pays A peut demander à l'autorité compétente du pays C une assistance en matière de recouvrement des impôts, au moyen d'une saisie arrêt sur salaire.

-Quatrième exemple d'assistance au recouvrement des impôts concernant des non-résidents :

Une société possède des filiales dans plusieurs pays. Si la société résidente dans le pays C doit au pays A des impôts ne pouvant être recouverts dans le pays A et qu'elle possède également une filiale dans le pays B, le pays A peut demander aux autorités compétentes du pays B et du pays C de lui apporter une assistance en matière de recouvrement des impôts.

La mise en œuvre de l'assistance au recouvrement obéit à des conditions très strictes en raison de son caractère extraordinaire, dérogatoire du droit commun.

L'assistance peut être demandée par la France qui peut solliciter les administrations étrangères pour les impôts définitivement dus et s'il n'existe aucun autre moyen d'assurer en France le recouvrement de la créance du Trésor français.

Les autorités fiscales françaises doivent ainsi préalablement vérifier que le contribuable ne séjourne pas périodiquement en France ou qu'il n'a pas désigné un mandataire chargé de traiter ses problèmes fiscaux.

A l'instar de la demande de renseignement, la demande est soumise à un certain formalisme visant à s'assurer que celle-ci est pertinente.

Il convient, en effet de préciser plusieurs éléments au sein de la demande d'assistance au recouvrement :

- 1) La fourniture d'un état des poursuites extérieures
- 2) Un bordereau de situation et les extraits de rôle mentionnant la dette fiscale du redevable
- 3) Une attestation que tous les moyens de recouvrement ont été mis en œuvre en France
- 4) La date de prescription de l'action en recouvrement de chaque créance d'impôt

La demande est adressée aux autorités compétentes de l'Etat requis qui doivent accuser réception de cette demande et vérifier qu'elle est complète en examinant plusieurs critères :

- 1) La demande satisfait aux conditions prévues par la convention fiscale internationale
- 2) Elle doit avoir été signée par les autorités compétentes et comprendre toutes les pièces et informations nécessaires
- 3) Le montant de la créance et des intérêts doivent avoir été correctement calculés

L'étude de la recevabilité de cette demande peut conduire à admettre bien évidemment celle-ci auquel cas, l'administration fiscale de l'Etat partenaire va procéder au recouvrement de la créance mais elle peut aussi aboutir à une situation de refus, qui devra être motivée et préciser quelles sont les insuffisances qui ont été constatées.

Le recouvrement de l'impôt étranger suit les mêmes modalités que l'impôt national.

Il convient pour l'administration fiscale du pays concerné d'envoyer une lettre de rappel ou un avis de recouvrement voire obtenir une autorisation d'exécution de la créance fiscale par les autorités juridiques si cela est nécessaire.

Les modalités précises du recouvrement dépendent des législations nationales, il est possible de pratiquer des saisies sur salaire, d'inscrire des sûretés sur les biens immobiliers du contribuable ou encore d'adopter des mesures conservatoires si la créance demandée est susceptible de recours ou est contestée.

Ces mesures conservatoires nécessitent la production du titre exécutoire dans la demande ainsi que tous les autres documents nécessaires.

Dans l'hypothèse où le contribuable ne procéderait pas au règlement de la créance fiscale de l'Etat requérant, ses actifs seront liquidés par l'administration fiscale du pays partenaire, qui reversera le montant obtenu à l'Etat requérant.

Lorsque la procédure de recouvrement prend fin, le dossier est clôturé.

La clôture intervient lorsque le montant de la créance a été complètement recouvré ou si l'autorité compétente de l'Etat requérant retire sa demande notamment parce qu'elle est prescrite ou encore si l'Etat requis ne peut mettre en œuvre cette procédure de recouvrement en raison de l'absence d'identification du contribuable ou si celui-ci est insolvable.

Cette étape de clôture du dossier est soumise elle aussi au respect de certaines conditions formelles telles la production d'un écrit contenant le montant de la créance recouvrée ainsi que l'identité du contribuable.

L'administration fiscale du pays requis doit transmettre l'information à l'administration du pays requérant en indiquant quelles ont été les modalités du recouvrement de la créance fiscale ainsi que le montant recouvré.

La procédure de paiement est évidemment fondamentale car elle constitue la finalité de l'assistance fiscale au recouvrement.

L'Etat requis va recevoir le paiement complet ou partiel du contribuable et va être chargé de le transmettre dans les plus brefs délais à l'Etat requérant en précisant l'identité du contribuable, la nature de la créance recouvrée : créance principale, intérêts, pénalités, ainsi que l'établissement bancaire et le compte sur lequel les sommes obtenues auprès du

contribuable ont été versées.

L'ultime étape réside, selon l'expression employée par l'OCDE, dans le retour d'informations.

Les autorités fiscales agissent dans le cadre d'une coopération internationale et il semble essentiel que les enseignements des difficultés rencontrés lors de la mise en œuvre de cette procédure puissent être tirés.

Elles doivent ainsi échanger les difficultés juridiques rencontrées et proposer des modifications quant aux modalités de recouvrement afin de faciliter la tâche pour l'avenir.

Si la clause d'échange de renseignement au sein des conventions fiscales internationales est l'outil emblématique de la coopération internationale en matière d'information, son pendant répressif n'en est pas moins fort utile pour briser la fraude fiscale internationale.

Cette arme internationale répressive n'en demeure pas moins insuffisante, les dispositifs de droit interne viennent utilement compléter l'arsenal répressif.

## **Section 2. Les outils répressifs de droit interne**

Ces outils répressifs de droit interne s'expriment soit à travers la forme de nouvelles procédures fiscales plus performantes (§1) soit à travers des dispositions de fond visant à un alourdissement des sanctions (§2).

### **§1. La pénalisation accrue des procédures fiscales**

La loi de finances rectificative de 2009 a créé une nouvelle procédure d'enquête fiscale qui permet à l'administration fiscale de déposer plainte, avant le début des opérations de contrôle fiscal, en vue de faire rechercher, avec des prérogatives de police judiciaire, les éléments de nature à caractériser et sanctionner les fraudes les plus difficiles à appréhender.

La DGFIP peut désormais déposer plainte lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale, pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves, a été réalisée au travers d'Etats ou territoires non coopératifs ou au moyen de procédure de falsification.

Il convient néanmoins que certaines présomptions de fraude aient pu être constatées par les agents de la DGFIP :

- 1) L'utilisation de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans des territoires n'ayant pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale entrée en vigueur au moment des faits et dont la mise en œuvre permet l'accès effectif à tout renseignement, y compris bancaire.
- 2) L'interposition de certains montages dans des paradis fiscaux au travers de personnes physiques ou morales, de tout organisme, fiducie ou institution comparable.
- 3) L'usage de faux.

Il convient de souligner que lorsque les fraudes présumées sont réalisées au travers d'Etats nouvellement coopératifs, la police fiscale conserve le droit de mener des enquêtes pendant une durée de trois ans après la signature de la convention fiscale ayant permis à l'Etat concerné de sortir de la liste des paradis fiscaux.

Cette mesure vise à préserver la capacité d'enquête de la police fiscal sur des situations impliquant d'anciens paradis fiscaux où les soupçons de fraude sont généralement grands mais vise également à permettre aux Etats concernés d'adapter leur droit et leurs pratiques administratives ainsi qu'à permettre aux autorités françaises de juger de la qualité et de la célérité de la mise en œuvre de la clause d'échange de renseignements.

Sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire d'un juge d'instruction saisi par la plainte de l'administration fiscale, l'enquête est confiée à la police fiscale.

Cette police est une création à part entière, il s'agit de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) qui est directement rattachée au ministère de l'Intérieur.

Elle est composée de huit officiers de police judiciaire et de treize agents des impôts ayant la qualité d'officiers fiscaux judiciaires et dirigée par un commissaire de police assisté d'un administrateur des finances publiques adjoint.

La procédure est confidentielle, le contribuable suspecté de fraude fiscale n'est pas informé de l'existence de celle-ci contrairement aux procédures fiscales traditionnelles.

Cette confidentialité semble essentielle pour parvenir à une répression ciblée de l'évasion

fiscale, il convient que les investigations judiciaires de nature pénale puissent être menées dans les meilleures conditions comme par exemple les écoutes téléphoniques, les perquisitions ou encore les gardes à vue.

Les méthodes sont généralement « intrusives », un sous-directeur de la BNRDF a ainsi confié à la commission sur l'évasion fiscale du Sénat en 2012, qu'elles s'apparentent à celles d'une enquête de police judiciaire.

A la différence des brigades fiscales classiques, qui ont certes un pouvoir de convocation des contribuables mais peu de pouvoir de contrainte, la BNRDF dispose de la faculté d'amener le contribuable récalcitrant dans les locaux de la police fiscale afin de l'auditionner, à ce titre des gardes à vue peuvent être pratiquées.

Cette différence est fondamentale selon le responsable de la BNRDF auditionné par la commission d'enquête du Sénat : « cela change beaucoup de choses dans le rapport que nous avons avec l'intéressé et dans l'audition de ce dernier. Après que nous avons procédé à une interception de courriels, il est difficile pour la personne concernée de nier qu'elle possède un compte au Luxembourg alors qu'un de ses courriels fait état d'une correspondance avec un banquier au Luxembourg ».

Pour les observateurs, les résultats de cette brigade sont très encourageants puisqu'elle a, lors de sa première année d'activité, transmis cinquante-neuf affaires à la commission des infractions fiscales (CIF) qui doit donner son avis pour l'engagement de poursuites correctionnelles. Celle-ci a répondu favorablement à cinquante-cinq demandes illustrant une réelle volonté répressive.

La procédure de flagrance fiscale<sup>82</sup> est elle aussi une arme récente à la disposition de l'administration fiscale pour combattre la fraude fiscale internationale.

Créée en 2007, elle vise à résoudre les difficultés rencontrées par l'administration lorsqu'elle constatait des situations manifestement frauduleuses.

En effet, elle ne disposait que de peu d'outils pour répondre de manière proportionnée et rapide à cet enjeu : il était ainsi fréquent qu'un laps de temps important sépare la constatation de la fraude fiscale et la détermination effective des impôts car dans certaines hypothèses aucune échéance déclarative n'était intervenue, empêchant alors aux agents du fisc de procéder à un quelconque contrôle fiscal.

---

<sup>82</sup> Article 293 BA, 302 septies AA et 1740 B du CGI

Certains contribuables, conscients de cette faiblesse étonnante de l'administration fiscale, ont longtemps profité de cette situation en faisant disparaître toutes les traces d'une quelconque activité avant l'échéance déclarative, rendant la tâche des contrôleurs fiscaux très ardue.

La procédure de flagrance fiscale vise à répondre précisément à cette lacune très importante en autorisant les contrôleurs à effectuer des saisies conservatoires sur les biens du contribuable pour un montant représentatif des impôts afférents à la période en cours et ce, avant même qu'aucune obligation déclarative ne soit échue.

Ce pouvoir extraordinaire est limité aux activités occultes, éphémères ou susceptibles de le devenir à très brèves échéance.

L'ouverture d'une procédure de flagrance fiscale entraîne des effets assez significatifs sur la situation du contribuable puisque hormis certaines conséquences procédurales comme l'extension du délai de reprise ou la possibilité de taxer d'office sans mise en demeure, le contribuable va être soumis au paiement d'une amende dont le montant va varier en fonction du chiffre d'affaires de son activité occulte.

Il existe, fort heureusement, certaines garanties procédurales, aussi le fraudeur présumé peut agir en référé contre ce procès-verbal de flagrance fiscale mais aussi contre toutes les saisies conservatoires qui ont pu être ordonnées.

La procédure d'appel est également ouverte et toute irrégularité dans l'établissement de la procédure de flagrance entraîne automatiquement son anéantissement.

L'efficacité de cette procédure reste très discutable car au terme de trois années d'existence, en 2011, selon les données de la DGFIP, seules trente procédures de flagrance fiscale avaient vu le jour, qui ont-elles même conduit à des saisies pour un montant dérisoire de 1,4 million d'euros.

La Cour des comptes, dans son rapport de 2012, a mis en évidence plusieurs faiblesses de ce dispositif qui nuisent à son efficacité.

La première faiblesse réside, selon les Sages de la rue Cambon, dans son champ d'application trop étroit, qui n'appréhende en réalité que la TVA.

La deuxième critique est dirigée à l'encontre du formalisme excessif de cette procédure qui oblige les services fiscaux à notifier le procès-verbal au représentant légal de la société redevable de la TVA alors même que celui-ci a généralement disparu.

La dernière critique, et certainement la plus importante, concerne l'absence de rentabilité de cette procédure qui n'appréhende que l'année en cours alors même que la plupart des autres procédures fiscales permettent de remonter dans le temps.

Ces critiques ont été entendues par la commission d'enquête du Sénat qui, dans sa proposition

n° 32, suggère d'assouplir nettement la procédure de flagrance fiscale afin de la rendre plus efficace et faciliter le contrôle fiscal.

Enfin, la pénalisation de la procédure fiscale semble aujourd'hui plus que jamais d'actualité car le 7 mai 2013, le gouvernement français a adopté un projet de loi visant à créer un parquet financier national pour lutter contre la fraude fiscale.

Ce parquet financier devrait être indépendant du parquet de Paris mais sera placé sous la responsabilité du procureur général de Paris. Les deux procureurs auront une compétence concurrente pour la corruption, le trafic d'influence ou encore la fraude fiscale mais seul le procureur financier disposera du pouvoir d'enquête concernant les délits boursiers ou les cas de fraude fiscale complexe<sup>83</sup>.

Cette mesure est néanmoins critiquée par les observateurs qui ne voient pas l'intérêt de créer une concurrence au sein du parquet et soulignent les dangers d'une trop grande spécialisation : les délits de fraude fiscale apparaissent, en effet, souvent à l'occasion d'enquêtes très diverses et une trop grande séparation risque d'aboutir à des effets contre-productifs.

Cette idée contestée, n'en demeure pas moins un très bel exemple de l'idéologie actuelle en matière de lutte contre la fraude fiscale : la répression avant tout !

## **§2. L'alourdissement des sanctions à l'encontre des auteurs de fraude fiscale**

Le durcissement des sanctions à l'égard des auteurs de fraude fiscale internationale se traduit, en premier lieu, par l'application de la taxation d'office au titre des droits de mutation à titre gratuit.

Ainsi, en cas de défaut de justification de l'origine et des modalités d'acquisitions des avoirs à l'étranger et ainsi de violation des articles 1649A et 1649 AB du CGI, le législateur avait déjà prévu un dispositif répressif en mars 2012 puisqu'il avait été créé une nouvelle amende de 5% du montant figurant sur chaque compte non déclaré.

La loi de finances de 2013 a nettement alourdi les sanctions car désormais les avoirs c'est-à-dire les sommes, titres, valeurs, biens immobiliers, inscrits sur un compte ouvert à l'étranger

---

<sup>83</sup> Création d'un parquet financier national : Les magistrats sceptiques. Libération.fr du 7 mai 2013

ou sur un contrat d'assurance-vie étranger non déclaré et dont l'origine et les modalités d'acquisition ne sont pas justifiées à l'issue de la procédure sont réputés constituer, jusqu'à preuve contraire, un patrimoine acquis à titre gratuit et sont, à ce titre, soumis aux droits de mutation à titre gratuit en vertu de l'article 755 du CGI.

Le taux d'imposition est alors extrêmement lourd pour le contribuable puisqu'il est, à ce jour, de 60% selon l'article 777 du CGI.

Le patrimoine réputé acquis à titre gratuit est assujéti aux droits de mutation à la date d'expiration des délais de réponse à la demande d'informations et de justifications. La taxation est donc effectuée à la date d'expiration des délais (60 jours ou 90 jours en cas de réponse insuffisante) accordés au redevable pour fournir les justifications demandées.

Le législateur a voulu éviter tout débat sur la rétroactivité de son dispositif et a usé d'une technique astucieuse en précisant que tant que la donation ou le don manuel n'ont pas été révélés à l'administration par le bénéficiaire de la mutation, le droit de reprise de l'administration n'est pas prescrit.

La base imposable est évaluée d'office sur la valeur la plus élevée connue de l'administration des avoirs du compte ou du contrat d'assurance-vie au cours des dix années précédant l'envoi de la demande d'informations ou de justifications.

L'administration peut connaître ce montant grâce à l'exercice préalable de son nouveau droit de communication en la matière ou par toute autre procédure de contrôle, y compris suite à une enquête judiciaire pour fraude fiscale. La valeur des avoirs dont l'origine et les modalités d'acquisition ont été justifiées vient en déduction de la base imposable.

Il reste, cependant, au contribuable la faculté d'apporter la preuve contraire devant les tribunaux en justifiant les modalités d'acquisition de ces avoirs.

Les sanctions pénales prévues à l'encontre des auteurs de fraude fiscale ont elle aussi été très fortement durcies.

La loi de finances rectificatives pour l'année 2012 a conduit le législateur à réviser l'article 1741 du CGI en portant le montant des amendes pour fraude fiscale :

- 1) De 37 500€ à 500 000€ dans le cadre général
- 2) De 75 000€ à 750 000€ en cas d'achat ou de vente sans facture, de factures fictives ou de fraude tendant à obtenir des remboursements injustifiés : ce montant correspond désormais à celui prévu par l'article 312-2 du Code pénal pour l'escroquerie aggravée.

- 3) Les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et 1000 000€ d'amende lorsque la fraude a été facilitée par des comptes ouverts ou contrats souscrits dans un Etat ou territoire qui n'a pas conclu depuis au moins cinq ans une convention d'assistance administrative avec la France.

La dernière expression marquante de l'accentuation de la répression fiscale en France s'observe à travers l'allongement des délais de prescription en matière fiscale.

Cette réforme témoigne d'une volonté affirmée de conférer plus de souplesse aux contrôleurs fiscaux qui disposeront d'une latitude plus grande pour agir.

Ces derniers étaient, en effet, parfois bridés dans leur pouvoir d'enquête car il est souvent nécessaire de remonter beaucoup dans le temps afin d'être en mesure d'identifier la source de la fraude fiscale. De plus, cette évolution législative permet assurément d'améliorer le rendement financier des contrôles fiscaux puisque les redressements peuvent désormais s'effectuer sur une période nettement plus longue qu'auparavant.

Le délai de reprise en matière d'avoirs non déclarés à l'étranger a été modifié : le délai de 10 ans applicable en cas de violation des obligations déclaratives ne concernait que les Etats ou territoires non coopératifs (ETNC), il s'étend désormais à tous les avoirs détenus à l'étranger ainsi qu'aux obligations déclaratives mises à la charge des administrateurs de trusts. L'administration dispose dès lors du pouvoir de rectifier les exercices jusqu'à la fin de la dixième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due lorsqu'une violation des obligations déclaratives est avérée.

Ces obligations déclaratives sont désormais multiples :

- 1) Obligation de déclaration des personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables établis ou constitués hors de France et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, dont l'actif est principalement détenu par le contribuable à hauteur d'au moins 50%<sup>84</sup>.
- 2) Obligation de déclaration des entités juridiques ou sociétés établies ou constituées hors de France où elles bénéficient d'un régime fiscal privilégié lorsque le contribuable en détient au moins 50%<sup>85</sup>.

---

<sup>84</sup> Article 123 bis CGI.

<sup>85</sup> Article 209B CGI.

- 3) Obligation de déclaration des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger au cours de l'exercice<sup>86</sup>.

Il en va de même pour les références des contrats d'assurance-vie<sup>87</sup>.

S'agissant des biens, droits ou valeurs détenus à l'étranger, la prescription décennale a remplacé la prescription sexennale pour, principalement, les droits d'enregistrement et l'ISF.

L'hypothèse de la fraude avérée fait également l'objet d'une répression accrue puisque, depuis 2012, lorsqu'une fraude est révélée par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse, l'administration bénéficie d'un délai de dix ans pour rectifier les omissions et insuffisances constatées alors que celui-ci n'était qu'auparavant de trois ans<sup>88</sup>.

Cet allongement du délai de prescription ne concerne, néanmoins, que l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune.

L'analyse de ces différents dispositifs aussi bien internationaux aura montré que l'idéologie de la répression en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale est désormais reine.

La communauté internationale comme le législateur national jouent désormais sur tous les leviers en rénovant non seulement les outils de fond mais également les outils de forme à l'instar de la création de ces nouvelles procédures fiscales.

Cette évolution profonde, si elle ne constitue à l'évidence pas une révolution car elle s'inscrit dans la droite lignée des réformes de ces dernières années, trahie néanmoins les ambitions d'un législateur, qui, à l'évidence, envisage de poursuivre dans cette voie pendant encore de longues années.

---

<sup>86</sup> Article 1649A CGI.

<sup>87</sup> Article 1649AA CGI.

<sup>88</sup> Article L.170 LPF.

# CONCLUSION

L'étude des moyens mis en œuvre à l'échelon international, européen et national pour combattre la fuite des capitaux permet de conclure à une détermination affichée et de plus en plus revendiquée du pouvoir politique pour sécuriser à la fois l'assiette de l'imposition, lorsque le phénomène prend une tournure légale, et réprimer, en parallèle, beaucoup plus sévèrement la fraude fiscale internationale.

Cette évolution assez sensible de la politique fiscale trouve très certainement une explication, à la teneur morale, dans le contexte économique actuel où l'opinion publique n'accepte plus que les contribuables les plus aisés cherchent par divers moyens à éluder ou diminuer leurs charges fiscales, les conduisant à s'exonérer de tout effort financier pour le redressement du pays.

Les dirigeants politiques répondent ainsi aux aspirations populaires qui leur commandent de n'accepter aucun laxisme en la matière et espèrent, de surcroît, disposer d'une nouvelle source de financement budgétaire.

Si l'objectif de redressement des comptes publics ne peut qu'être vivement approuvé, il n'en demeure pas moins qu'il apparaît légitime de s'interroger sur la pertinence des moyens mis en œuvre.

Les propos tenus par l'économiste Frédéric Bastiat, qui a souligné les incertitudes quant aux effets des politiques économiques, résonnent aujourd'hui avec force : « Dans la sphère économique, un acte, une habitude, une institution, une loi n'engendrent pas seulement un effet, mais une série d'effets. De ces effets, le premier seul est immédiat ; il se manifeste simultanément avec sa cause, on le voit. Les autres ne se déroulent que successivement, on ne les voit pas ; heureux si on les prévoit »<sup>89</sup>.

La hausse très significative de la pression fiscale ces dernières années, conjuguée à la complexité extrême et à l'instabilité du système fiscal français, ont grandement contribué à la fuite des capitaux à l'étranger.

Ce levier de financement du déficit budgétaire semble aujourd'hui remis en question par la fuite, de plus en plus massive de matière imposable à l'étranger.

L'accentuation des dispositifs dissuasifs ou répressifs ne risque pas de changer la donne, cette pression exercée à l'encontre des contribuables les plus aisés est certainement bénéfique en terme de retombées électorales mais semble complètement contre-productive sur le plan

---

<sup>89</sup> Frédéric Bastiat, *Ce qu'on voit et ce qu'on en voit pas*, 1850.

économique.

Le développement de ces mécanismes de plus en plus répressifs n'a pas rencontré le succès escompté ; l'exil des contribuables les plus aisés se poursuit, et a même tendance à s'accroître ; la fraude fiscale, quant à elle, est toujours aussi répandue de sorte que la matière imposable française régresse.

Ce constat devrait conduire les dirigeants politiques à modifier la politique fiscale actuelle pour adopter, ou tout du moins mettre à l'essai, certains dispositifs incitatifs.

A l'heure où la France souffre, selon la quasi-totalité de la classe politique actuelle, d'un problème de compétitivité, il semble bon de rappeler que l'attractivité fiscale d'un pays en est une composante essentielle.

Le législateur pourrait prendre ses responsabilités en allégeant la pression fiscale française et en instaurant des mécanismes incitatifs à destination des contribuables égarés telle une vaste cellule de régularisation fiscale voire une amnistie fiscale.

Les exemples tirés du droit comparé semblent attester de l'efficacité de ce type de mesures qui permettent non seulement aux Etats de disposer d'une rentrée fiscale quasi-immédiate lors de la régularisation des situations fiscales, mais aussi d'élargir pour l'avenir l'assiette imposable du pays, entraînant un cercle vertueux et très bénéfique pour les finances publiques.

Ces dispositifs ne doivent naturellement pas constituer le seul fondement de la lutte contre la fuite des capitaux, les abus et les fraudes caractérisées doivent rester punis, mais paraissent être une voie intéressante à explorer, tant il est vrai que ce type de politique fiscale a été, pour le moment, complètement délaissée.

# BIBLIOGRAPHIE

## OUVRAGES :

- B. Castagnède, *Précis de fiscalité internationale*, Puf, 2013.
- D. de Vries Reilingh, *Manuel de droit fiscal international*, LexisNexis, 2012.
- D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, 2012.
- *Fascicule 304-E : Impôt sur le revenu- Prévention de l'évasion fiscale internationale*, Jurisclasseur Fiscal international, LexisNexis.
- *Fascicule 3145 : Conventions fiscales- Assistance administrative internationale*, Jurisclasseur Fiscal international, LexisNexis.
- *Fascicule 350-A : Abus des Traités*, Jurisclasseur Fiscal international, LexisNexis.
- *Fascicule 3710 : Répression de l'évasion fiscale internationale*, Jurisclasseur Fiscal international, LexisNexis.
- *Fascicule 3780 : Rémunération de prestations de services rendues à des personnes étrangères*, Jurisclasseur Fiscal international, LexisNexis.
- *Fascicule 3800 : Répression de l'évasion fiscale internationale*, Jurisclasseur Fiscal international, LexisNexis.
- *Lamy Fiscal 2013*, Editions Wolters Kluwer, 2013.
- M. Cozian et F. Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 2012/2013.
- *Mémento Fiscal*, Editions Francis Lefebvre, 2013.
- *Mémento Impôt sur les sociétés*, Editions Francis Lefebvre, 2013/2014.
- P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 2012.

## Articles :

- « Accords Rubik : La Commission européenne met les Etats membres en garde », *Petites affiches*, 14 mars 2012 n°53.
- « Comment rapatrier les capitaux des paradis fiscaux : la cellule de régularisation fiscale », *Petites affiches*, 24 novembre 2009 n°234.
- « Rubik suite et fin ? », *Petites affiches*, 12 décembre 2011 n°246.
- B. Castagnède, « Lutte contre la fraude fiscale ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », *La revue française de finances publiques*, 1<sup>er</sup> avril 2010 n°110.
- C. de La Mardière, « Retour sur l'imposition du travail et du capital en France depuis la Révolution », *Revue de droit fiscal* n°9, 28 février 2013.
- D. Gutmann, « La sous-imposition des particuliers et des entreprises-un thème majeur de la campagne présidentielle », *La Semaine Juridique Edition Générale* n°15, 9 avril 2012.
- D. Gutmann, « La lutte contre l'exil fiscal : du droit comparé à la politique fiscale », *Revue de droit fiscal* n°21, 24 mai 2012.

- E. Pichet, « La doctrine budgétaire et fiscale actuelle : contraintes, mise en œuvre et conséquences », *Revue de droit fiscal* n°46, 15 novembre 2012.
- F. Perrotin, « ISF et bouclier fiscal : les expatriations au cœur du débat fiscal », *Petites affiches*, 8 novembre 2010 n°222.
- F. Perrotin, « Transfert du domicile fiscal hors de France et exit tax », *Petites affiches*, 2 avril 2012 n°66.
- K. Biyot, « Le renforcement de l'arsenal législatif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », *Petites affiches*, 1<sup>er</sup> mars 2012 n°44.
- M. Fourriques, « Le Treaty Shopping ou l'usage abusif des conventions fiscales », *Petites affiches*, 2 octobre 2012 n°197.
- M. Fourriques, « Les armes de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales en relation avec l'étranger », *Petites affiches*, 12 février 2013, n°31.
- R. Beck, « L'exit tax des personnes physiques aux USA », *Revue de droit fiscal* n°21, 24 mai 2012.

### **Autres :**

- « Rapport de la commission d'enquête du Sénat sur l'évasion fiscale des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales. L'évasion fiscale internationale, et si on arrêtait ? »  
E. Boquet, rapporteur. Rapport rendu le 17 juillet 2012.