

# LES RISQUES FISCAUX DANS LES ECHANGES INTERNATIONAUX

Les risques fiscaux dans les échanges internationaux doivent être appréciés au regard des comportements de fraude ou d'évasion fiscale internationale qui privent les Etats de recettes.

L'exacte mesure de ces privations est inaccessible. Le rapport d'information n°1902 sur les «paradis fiscaux» déposé le 10 septembre 2009 par la Commission des finances de l'Assemblée nationale fournit des données établissant l'ampleur du phénomène.

Selon ce rapport, la fraude fiscale a été évaluée au niveau mondial entre 350 et 500 milliards selon une étude Banque mondiale/CNUCED, et que la Commission européenne estime qu'en Europe elle correspond à 2 à 2,5% du PIB européen.

La perte de recettes pour la France résultant de pratiques de fraude ou d'évasion fiscale se situerait entre 15 et 20 milliards.

Concernant les échanges internationaux, les évolutions récentes constatées en France montrent une tendance au renforcement :

- de l'arsenal législatif et doctrinal à la disposition de l'administration fiscale pour mener à bien ses contrôles ;
- des moyens permettant à l'administration d'obtenir des informations via l'échange de renseignements à des fins fiscales ;
- des obligations à la charge des entreprises, notamment de documentation concernant les opérations qu'elles réalisent.

Les développements qui suivent ont pour objet d'analyser ces évolutions en matière de TVA et d'impôts directs.

## I LES RISQUES FISCAUX DANS LES ECHANGES INTERNATIONAUX : EVOLUTIONS RECENTES EN MATIERE DE TVA

Pour lutter contre la fraude en matière de TVA, l'Union européenne a pris une série de dispositions consistant à :

- faciliter les échanges d'informations entre Etats ;
- poser de nouvelles sanctions (mise en place du dispositif anti-fraude «carrousel») ;
- recourir de plus en plus à la technique d'autoliquidation.

## **1) PROBLEMES DE TVA LIES A LA TERRITORIALITE ET AUX PRESTATIONS DE SERVICES**

La directive communautaire 2008/8/CE du 12 février 2008 a redéfini les règles relatives au lieu des prestations de services en matière de TVA. En pratique, elle a réécrit les articles de la directive TVA 2006/112/CE qui fixaient les règles de territorialité des prestations de services applicables jusqu'alors. Les Etats membres devaient introduire dans leur droit interne ces modifications au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

En conséquence, la loi de finances pour 2010 a modifié les articles du Code général des impôts relatifs au lieu d'imposition à la TVA des prestations de services. Le nouveau régime s'applique depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

L'administration fiscale a commenté ce nouveau dispositif dans une instruction 3 A-1-10 du 11 janvier 2010.

Cette réforme était devenue nécessaire pour les deux raisons suivantes :

- faire coïncider les lieux de taxation et de consommation des services ;
- étendre la technique de l'autoliquidation pour lutter contre les fraudes et simplifier les procédures.

L'application de ce nouveau régime donne lieu à des difficultés relatives :

- à la qualification des prestations de services qui peut s'avérer délicate, le traitement fiscal étant très différent suivant celle retenue ;
- aux modalités de sa mise en œuvre qui restent complexes.

### **a) Nouveau régime de taxation des prestations de services : principes de base**

La réforme est basée sur la distinction entre les preneurs assujettis et les preneurs non assujettis.

Lorsque le preneur est un assujetti, la TVA est désormais due dans l'Etat du preneur (abandon du principe de taxation dans l'Etat du prestataire). Ce changement s'accompagne d'une modification du redevable qui devient le preneur dès lors que le prestataire n'est pas établi dans l'Etat du preneur (nouveau cas d'autoliquidation).

Ces nouvelles règles de territorialité s'accompagnent de la création d'une nouvelle déclaration : la déclaration européenne des services (DES). Tout assujetti communautaire identifié à la TVA doit désormais déposer un état récapitulatif des clients auxquels il a fourni des services pour lesquels le preneur est redevable de la taxe dans un autre Etat membre de l'Union européenne.

Lorsque le preneur est un non-assujetti, la TVA est due dans l'Etat où le prestataire est établi (maintien du principe de taxation dans l'Etat du prestataire). En pareille hypothèse, le redevable de la TVA reste le prestataire. Aucune autoliquidation n'est donc opérée et aucune déclaration européenne de services n'est à produire.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, les principes d'imposition à la TVA des prestations de services contenus à l'article 259 du Code général des impôts peuvent donc se résumer de la façon suivante :

- si le preneur est un assujetti à la TVA : taxation dans l'Etat du preneur (CGI, art. 259, 1<sup>o</sup>) ;
- si le preneur est un non-assujetti à la TVA : taxation dans l'Etat du prestataire (CGI, art. 259, 2<sup>o</sup>).

Ces principes souffrent toutefois d'exceptions dans certaines situations qui visent à maintenir l'imposition dans l'Etat d'utilisation et de consommation du service.

Ces exceptions sont essentiellement contenues aux articles 259 A et 259 B du Code général des impôts et concernent les prestations matériellement localisables et les prestations dites «immatérielles».

La portée de ces exceptions diffère en fonction de la qualité du preneur. Ainsi, en présence d'une prestation matériellement localisable (article 259 A du Code général des impôts), le lieu d'imposition est l'Etat de réalisation de la prestation quelle que soit la qualité du preneur (assujetti ou non assujetti à la TVA). Les exceptions concernant les prestations immatérielles (article 259 B du Code général des impôts) ne trouvent à s'appliquer qu'en présence d'une prestation réalisée au profit d'un preneur non assujetti à la TVA.

#### **b) Nouveau régime de taxation des prestations de services : difficultés relatives à la qualification des prestations de services**

Les difficultés d'application liées à la qualification des prestations concernent la distinction :

- d'une part, entre la définition des livraisons de biens et celle des prestations de services ;
- d'autre part, entre les prestations matériellement localisables et celles relevant du régime général.

##### *Distinction entre livraisons de biens et prestations de services*

*Exemple 1* : un camionneur espagnol tombe en panne sur le territoire français. Il fait appel à un garagiste. Ce dernier tracte le camion étranger tombé en panne et effectue une réparation. La facture se décompose en frais de tractage, vente de pièces, frais de pose.

- Si le montant des ventes de pièces est prépondérant, selon le rescrit 2009/49 (TCA) pris en application de la jurisprudence communautaire, l'administration considère qu'on est en présence d'une livraison de bien après montage imposable en France. Le garagiste est le redevable. Il doit facturer la TVA française.
- Dans le cas inverse, l'opération s'analyse en une prestation de services. La TVA est due par le preneur assujetti étranger. Le garagiste ne facture pas de TVA et doit déposer une déclaration européenne de services.

*Exemple 2* : un concessionnaire français d'une entreprise allemande assure la garantie de matériels de chantier vendus en France. En cas de panne le client français s'adresse au concessionnaire.

Ce dernier achète la pièce au producteur allemand. Il effectue la réparation et la facture au fabricant allemand. Dès lors que le prix des pièces est prépondérant, le concessionnaire effectue une livraison après montage et doit facturer la TVA française. Le producteur allemand ne peut auto liquider la TVA et doit donc faire une demande de remboursement auprès des services français.

Distinction entre prestations relevant du régime général et prestations matériellement localisables

*Exemple 1* : un club hippique assure le dressage et l'hébergement de chevaux détenus par des assujettis étrangers. Le dressage s'analyse comme une prestation sur des biens meubles, l'hébergement en des prestations matériellement exécutées en France. Suivant l'activité prépondérante, le régime de TVA est très différent.

*Exemple 2* : une personne facture à une équipe sportive des prestations qui consistent à organiser leur déplacement en France et à l'étranger pour participer à des compétitions. La participation à des organisations sportives est en principe imposable dans l'Etat où elles se déroulent mais au cas d'espèce l'intéressé facture non l'organisateur mais directement l'équipe sportive.

*Exemple 3* : un agent prospecte en France et au Maroc des clients pour le compte d'une société espagnole qui construit des piscines. Si l'agent limite sa prestation à la prospection, la TVA est due par le preneur en Espagne, s'il agit en tant que technico commercial coordinateur des travaux, la TVA est due dans l'Etat où la construction est réalisée, c'est-à-dire suivant le cas en France ou au Maroc.

*Exemple 4* : une entreprise effectue des réparations sur des tapis roulant dans une carrière située à l'étranger. L'Etat étranger qualifie l'opération de prestation portant sur un immeuble.

**c) Nouveau régime de taxation des prestations de services : difficultés liées aux modalités de mise en œuvre**

Les difficultés d'application liées aux modalités de mise en œuvre concernent :

- les notions d'établissement fournisseur, de preneur et d'exigibilité de la prestation ;
- la distinction entre l'autoliquidation de l'article 283 2 du CGI et l'autoliquidation de l'article 283 1 2° alinéa.

Difficultés liées aux notions d'établissement fournisseur de la prestation, de preneur et d'exigibilité

*Exemple 1, notion d'établissement fournisseur de la prestation* : un fournisseur étranger qui vend une prestation de service à un assujetti établi en France est redevable de la TVA s'il effectue sa prestation à partir d'un établissement situé en France.

Une entreprise anglaise négocie un contrat global de fourniture de matériel et de maintenance avec une entreprise française. Elle confie une partie de la maintenance à son établissement stable en France. Le fournisseur anglais est-il redevable de la TVA pour l'ensemble du contrat ou faut-il que la participation de l'établissement français soit prépondérante ?

*Exemple 2, notion de preneur* : une société française effectue une prestation de service au profit d'un établissement allemand d'une société anglaise. Le contrat est signé avec le siège social situé en Grande Bretagne. La facture doit être adressée au siège.

La société française doit-elle demander à la société anglaise le numéro d'indentification de son établissement allemand et établir la DES au nom de l'établissement situé en Allemagne ?

*Exemple 3, notion d'exigibilité* : un principe, pour les prestations de services, la TVA est exigible lors de l'encaissement des acomptes ou du prix. Mais lorsqu'on est en présence d'une prestation de services entre assujettis de deux Etats différents, la TVA est exigible lors du fait générateur, c'est-à-dire lors de la livraison, ou lors de l'encaissement des acomptes.

L'entreprise est donc soumise à des règles différentes de déclaration et de paiement selon que les prestations de services sont acquises par un assujetti établi en France ou à l'étranger

*Distinction entre l'autoliquidation de l'article 283 2 du CGI et l'autoliquidation de l'article 283 1 2° alinéa*

En principe, la taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables. Mais lorsque les prestations sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe doit être acquittée par le preneur identifié en France.

Par ailleurs, en application de l'article 283 1 2° alinéa du CGI, lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de service est matériellement localisable en France et qu'elle est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur qui agit en tant qu'assujetti et qui dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en France.

Les entreprises doivent ainsi gérer deux types d'autoliquidation dont les règles sont différentes.

## **2) LA FRAUDE "CARROUSEL"**

Les schémas de type «carrousel» impliquent plusieurs entreprises d'une même chaîne commerciale établies dans au moins deux Etats de la Communauté européenne. La fraude consiste à obtenir la déduction ou le remboursement de la TVA afférente à une livraison de biens alors que celle-ci n'a pas été reversée au Trésor par le fournisseur, comme elle aurait dû l'être. Le montage fait intervenir des entreprises éphémères, communément désignées «taxis» ayant pour fonction d'établir des factures de fournisseurs afin de permettre aux entreprises clientes de récupérer la TVA mais non versée à l'Etat.

### **a) Rappel du dispositif législatif français de lutte contre la fraude «carrousel»**

Pour renforcer la lutte contre la fraude «carrousel», un texte de loi a été adopté le 30 décembre 2006 (article 93 de la loi de finances rectificative pour 2006 modifiant les articles 262 ter, 272 et 283 du CGI) et commenté par une instruction administrative du 30 novembre 2007 (BOI 3 A-7-07).

Ce dispositif contient trois règles dont la mise en œuvre est subordonnée à la démonstration que les intéressés savaient ou ne pouvaient ignorer participer, par leur action, à une opération frauduleuse :

- le refus du bénéfice de l'exonération de la livraison intracommunautaire effectuée par un assujetti ;
- la remise en cause du droit à déduction ;
- l'institution d'une procédure de solidarité en paiement.

Refus du bénéfice de l'exonération de la livraison intracommunautaire effectuée par un assujetti

L'exonération ne s'applique pas lorsqu'il est démontré que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle.

L'administration doit démontrer (Inst. adm. 3 A-7-07, n°10 à 21) :

- d'une part, que le destinataire présumé n'a pas d'activité réelle. L'absence d'activité réelle est caractérisée en cas d'absence de substance du destinataire (défaut de locaux, de matériels, de personnel, ...) ou en cas d'absence d'activité économique du destinataire en rapport avec les marchandises acquises. Cette démonstration nécessite de rassembler un faisceau d'indices ;
- d'autre part, que le fournisseur savait (l'administration doit fournir des éléments objectifs incontestables) ou ne pouvait ignorer l'absence d'activité réelle de l'acquéreur. Pour démontrer que le fournisseur ne pouvait ignorer l'absence d'activité réelle de l'acquéreur, l'administration peut s'appuyer, notamment, sur les indices suivants, classés par ordre d'importance :
  - liens juridiques, économiques et personnels existant entre les opérateurs participant à la fraude ;
  - livraisons répétées et portant sur un montant important avec le même destinataire ;
  - adresse de domiciliation de l'acquéreur, absence de personnel et de moyens d'exploitation en adéquation avec le volume des transactions alléguées ;
  - activité économique de l'acquéreur sans lien avec les livraisons de biens effectuées ;
  - mode de règlement des achats ne correspondant pas à un usage commercial normalement établi dans la profession.

Selon la CJCE, l'administration ne peut obliger un fournisseur, qui a agi de bonne foi et présenté des preuves justifiant à première vue son droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire de biens, à acquitter ultérieurement la TVA sur ces biens lorsque les preuves se révèlent être fausses sans que soit établie la participation du fournisseur à la fraude fiscale, pour autant que ce dernier a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir pour s'assurer que la livraison qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une telle fraude (CJCE 27-9-2007 aff. 409/04 ; RJF 12/07, n°1511).

Remise en cause du droit à déduction

La TVA afférente à une livraison de biens ne peut faire l'objet d'aucune déduction lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait ou ne pouvait ignorer que, par son

acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison.

Ces dispositions, dont l'application pour un même bien ne peut se cumuler avec la solidarité en paiement, reprennent en substance la jurisprudence de la CJCE relative à la fraude à la TVA de type «carrousel» (CJCE 6 juillet 2006 aff. 439/04 et 440/04, Kittel ; RJF 10/06, n°1301), étant observé qu'inversement la Cour a jugé qu'un assujetti ayant participé à son insu à un circuit de fraude ne perd pas le droit de déduire la TVA acquittée en amont (CJCE 12 janvier 2006 aff. 354/03, 355/03 et 484/03, Optigen ; RJF 4/06, n°488).

L'application du dispositif est limitée aux relations directes entre assujettis. La remise en cause du droit à déduction ne peut donc s'exercer qu'à raison de la seule taxe facturée directement à l'acquéreur par son fournisseur défaillant.

L'administration doit démontrer :

- d'une part, l'existence d'une fraude réalisée par le fournisseur direct et consistant pour celui-ci à ne pas reverser au Trésor la TVA facturée à son client et déduite par ce dernier dans le cadre d'un circuit frauduleux ;
- d'autre part, que l'acquéreur savait (l'administration doit fournir des éléments objectifs incontestables) ou ne pouvait ignorer participer à une fraude consistant à ne pas reverser la TVA. Pour démontrer que l'acquéreur ne pouvait ignorer participer à une fraude, l'administration peut s'appuyer, notamment, sur les indices suivants, classés par ordre d'importance : l'existence de liens juridiques, économiques et personnels entre les opérateurs participant au carrousel ; un prix payé soit inférieur au prix le plus faible auquel l'acquéreur pouvait raisonnablement s'attendre à payer pour ces biens sur le marché, soit inférieur au prix exigé pour toute livraison antérieure des mêmes biens ; des acquisitions sur de courtes périodes et pour des montants importants auprès de fournisseurs successifs qui s'avèrent défaillants ; une adresse de domiciliation du fournisseur, l'absence de personnel et de moyens d'exploitation en adéquation avec le volume des transactions alléguées ; l'absence de documents relatifs à la livraison des marchandises ; une activité économique du fournisseur sans lien avec les livraisons de biens effectuées ; un mode de règlement des achats qui ne correspond pas à un usage commercial normalement établi dans la profession (paiements rapides, par chèque de banque).

Dans le cas des factures correspondant à des opérations fictives, la taxe est due par la personne qui l'a facturée (application de l'article 283, 4 du CGI) mais ne peut faire l'objet d'aucune déduction par la personne qui a reçu la facture (CGI, art. 272, 2).

Même dans une telle situation, la récupération de la taxe par l'émetteur de la facture est toutefois possible selon la CJCE, sous certaines conditions. Ainsi, le Conseil d'Etat, appliquant la jurisprudence de la CJCE rendue en matière de régularisation d'une taxe indûment facturée (CJCE 19 septembre 2000 aff. 454/98 ; RJF 1/01, n°125 ; CJCE 13 décembre 1989 aff. 342/87 ; RJF 2/90, n°237), a jugé à propos de facturations d'opérations fictives que le principe de neutralité de la TVA implique qu'une possibilité de régularisation de la taxe facturée à tort ne dépendant pas du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale soit laissée à l'émetteur de la facture, sans condition de bonne foi, si ce dernier a éliminé tout risque de perte de recettes fiscales (notamment en empêchant le destinataire de déduire la taxe ou en permettant à l'administration d'annuler la déduction).

En revanche, lorsqu'un tel risque n'a pas été complètement éliminé, une telle possibilité peut être soumise à une condition de bonne foi (CE 14 avril 2008 n°297059 ; RJF 7/08, n°801). Il en va de même, selon la CJCE, lorsqu'il s'agit de la facturation erronée d'une somme se situant en dehors du champ de la TVA, hypothèse dans laquelle il n'existe aucun risque de perte de recettes fiscales (CJCE 6 novembre 2003 aff. 78/02 à 80/02 ; RJF 1/04, n°107).

#### Institution d'une procédure de solidarité en paiement

L'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait, ou ne pouvait ignorer, que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison, ou sur toute livraison antérieure des mêmes biens, ou sur cette prestation ou toute prestation antérieure des mêmes services ne serait pas reversée de manière frauduleuse, est solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe.

L'administration doit apporter la preuve, sur la base d'éléments objectifs incontestables, que l'acquéreur des biens ou le preneur des services avait connaissance de la fraude. A défaut de tels éléments, elle doit prouver, à partir d'éléments de fait, que l'acquéreur des biens ou le preneur des services ne pouvait ignorer l'existence de la fraude. La solidarité ne concerne que la taxe non reversée par le redevable principal, à l'exclusion des pénalités ou intérêts de retard.

#### **b) Dispositif législatif français de lutte contre la fraude «carrousel» : incidences potentielles pour les entreprises**

##### Documentation par l'entreprise de la chaîne des fournisseurs

Les opérateurs économiques doivent préconstituer une documentation concernant leurs relations avec leurs clients et leurs fournisseurs, ceci pour être en mesure de démontrer qu'ils ont exécuté toutes les diligences normales afin d'écartier la possibilité de fraude carrousel.

La question se pose de savoir comment une société doit s'organiser pour montrer qu'elle a élevé son seuil de vigilance à un niveau suffisant pour s'exonérer de toute faute auprès de l'administration fiscale.

Le texte de l'instruction précitée donne un exemple de mesures raisonnables à prendre afin de s'assurer que les transactions avec un opérateur ne sont pas impliquées dans un schéma de fraude.

Parmi ces exemples : être attentif au prix pratiqué par un fournisseur, à la réalité des moyens d'exploitation d'un opérateur, à la nature de l'activité de ce dernier au regard de la transaction réalisée, au respect des règles de facturation, à la conformité du mode de règlement aux usages, à la présence de documents relatifs à la livraison et au transport.

Il est à regretter que l'administration française n'ait pas fourni, à l'instar d'administrations d'autres pays, telle l'administration britannique, de guide des diligences normales qu'un opérateur doit mettre en place. Elle se contente de lister des éléments de preuve sur la base desquels cette dernière pourra légitimement présumer la faute de l'entreprise.

### Mise en œuvre de la solidarité en paiement

La solidarité en paiement peut s'exercer à l'égard de tout acquéreur dans la chaîne à raison de la taxe non reversée au Trésor par le fournisseur défaillant situé plus en amont dans la chaîne.

La difficulté de ce système apparaît quand la fraude a été réalisée en amont du fournisseur direct de la société, au risque pour cette dernière d'être alors appelée en solidarité.

Le texte n'ayant prévu aucun principe de subsidiarité qui obligerait à actionner en premier lieu le redevable légal de cette créance, cette dernière peut être recouvrée auprès de l'un ou l'autre des débiteurs, redevable légal ou solidaire.

Il n'est pas nécessaire de renouveler auprès du débiteur solidaire la notification des actes de la procédure de rectification adressés au redevable légal, c'est-à-dire le fournisseur défaillant. La solidarité est mise en œuvre par l'envoi d'un avis de mise en recouvrement manuel au débiteur solidaire faisant mention du fondement légal de la solidarité et précisant le montant des impositions au titre desquelles la solidarité est mise en œuvre.

Cependant, un certain nombre de protections ont été mises en place. Les pénalités ou intérêts de retard grevant les rappels de TVA ne peuvent en aucun cas, être mis à la charge du débiteur solidaire. De plus, le débiteur solidaire bénéficiant des mêmes droits et obligations que le débiteur principal, il peut contester l'assiette et le recouvrement de la taxe mise à sa charge y compris si le débiteur principal ne conteste pas les rappels notifiés.

### **c) Lutte contre la fraude en matière de TVA : dispositif communautaire et proposition de directive**

#### Le dispositif d'échange d'informations entre les Etats membres<sup>1</sup>

Un règlement visant à améliorer l'échange d'informations entre Etats membres a été adopté le 12 février 2008 (Règlement CE 143/2008 ; JOUE L 44 du 20 février 2008) ; ce règlement modifie le règlement (CE) 1798/2003 relatif à la coopération administrative dans le domaine de la TVA, afin d'apporter, outre les actualisations rendues nécessaires par le remplacement de la 6<sup>ème</sup> directive TVA par la directive 2006/112/CE, les aménagements induits par la modification des règles relatives au lieu des prestations de services, au système de guichet unique et à la procédure de remboursement de la TVA aux assujettis européens.

Ces aménagements ont pris effet le 1<sup>er</sup> janvier 2010 pour ceux qui sont liés à la territorialité des services et à la nouvelle procédure électronique de remboursement aux assujettis européens (à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 pour ce qui concerne les modifications liées au nouveau régime applicable à cette date aux services de radiodiffusion et de télécommunication et aux services fournis par voie électronique).

Dans une communication du 1<sup>er</sup> décembre 2008 (COM /2008/807), la Commission européenne a défini un plan d'action en proposant diverses mesures législatives destinées à renforcer la capacité des administrations fiscales des Etats membres d'empêcher ou de détecter la fraude à la TVA.

---

<sup>1</sup> Les impôts dans les affaires internationales par Bruno Gouthière ; Editions Francis Lefebvre, p. 1102.

La Commission propose des mesures destinées à empêcher les fraudeurs potentiels d'utiliser le système de TVA à des fins illicites (fixation de normes minimales communes pour l'enregistrement et la radiation des assujettis à la TVA, possibilité pour les opérateurs de vérifier, en plus de la validité du numéro d'identification à la TVA, le nom et l'adresse de leurs clients, simplification, modernisation et harmonisation des règles de facturation), des mesures de coopération opérationnelle renforcées notamment par la création d'un réseau européen «Eurofisc», et des mesures d'amélioration de la collecte de la TVA (responsabilité solidaire entre fournisseur et client dans certains cas, etc.).

Dans ce cadre, une directive a été adoptée le 16 décembre 2008 (Directive 2008/117/CE ; JOUE L 14 du 20 janvier 2009 p. 7) qui modifie la directive TVA 2006/112/CE du 28 novembre 2006, afin de lutter contre la fraude liée aux opérations réalisées à l'intérieur de l'Union européenne. Cette directive, qui a dû être transposée par les Etats membres avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2010, prévoit notamment que les états récapitulatifs des opérations intra-européennes (prestations de services intra-européennes pour lesquelles le preneur est redevable de la taxe et livraisons de biens à l'intérieur de l'Union européenne) devront être déposés tous les mois (des exceptions sont prévues pour les «petits» opérateurs ou pour certaines prestations de services).

Egalement le 16 décembre 2008, un règlement a été adopté (règlement (CE) n°37/2009, JOUE L 14 du 20 janvier 2009 p. 1, qui modifie le règlement (CE) n°1798/2003 sur la coopération administrative), afin d'adapter les dispositions relatives à l'échange d'informations portant sur les opérations intra-européennes aux nouveaux délais de dépôt des états récapitulatifs et de réduire le délai de transmission entre les Etats membres des informations relatives à ces opérations de trois mois à un mois. Ce règlement est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

Enfin, la Commission européenne a adopté, le 18 août 2009, une proposition de refonte du règlement (CE) n°1798/2003 du Conseil concernant la coopération administrative dans le domaine de la TVA [COM (2009) 427 final], prévoyant notamment la création du réseau Eurofisc, le principe de la responsabilité partagée en matière de protection des recettes fiscales, l'amélioration de la qualité des données et de l'accès aux bases de données et la mise en place d'un système renforcé et sécurisé de validation du numéro d'identification à la TVA afin de permettre aux contribuables d'éviter d'être pris malgré eux dans ces mécanismes frauduleux.

Le réseau Eurofisc est un réseau décentralisé d'échange d'informations entre Etats membres, destiné à améliorer la lutte contre la fraude à la TVA et à renforcer la coopération administrative. Des fonctionnaires experts en matière de fraude fiscale sont chargés de lutter ensemble contre la fraude, d'élaborer un dispositif d'alerte rapide multilatéral sur les fraudes à la TVA pour que les Etats puissent réagir rapidement et de coordonner les échanges d'informations et les travaux des Etats membres participants résultant de l'exploitation des alertes.

#### *La proposition de directive communautaire d'extension facultative et temporaire de l'autoliquidation*

La Commission européenne a présenté le 29 septembre 2009 une proposition de directive - COM (2009) 511 final - visant à modifier la directive TVA pour permettre l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux livraisons de certains biens et prestations de certains services présentant un risque de fraude.

Les Etats membres qui le souhaitent pourraient appliquer un mécanisme ciblé d'autoliquidation par l'acquéreur ou le preneur :

- d'une part, à deux, au plus, des catégories de biens suivantes : téléphones mobiles ; circuits intégrés, comme les microprocesseurs et les unités de traitement centrales ; parfums ; métaux précieux lorsqu'ils ne sont pas couverts par le régime particulier des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, ou par le régime particulier applicable à l'or d'investissement ;
- d'autre part, aux échanges de quotas d'émission de gaz à effet de serre.

Les Etats membres qui choisiraient d'introduire dans leur législation nationale un tel mécanisme d'autoliquidation devraient l'appliquer pendant une période minimale de deux ans et au maximum jusqu'au 31 décembre 2014.

Les assujettis qui seraient concernés par l'application d'un tel mécanisme d'autoliquidation, en tant que fournisseurs/prestataires ou acquéreurs/preneurs, devraient être identifiés à la TVA sous un numéro individuel (pour autant qu'ils ne disposeraient pas déjà d'un numéro à un autre titre).

Il est en outre prévu que les Etats membres concernés devraient introduire des obligations en matière de communication d'informations, à la fois pour les fournisseurs/prestataires et les acquéreurs/preneurs, et des mesures de contrôle de l'application du dispositif.

Enfin, les Etats membres qui choisiraient d'appliquer un tel mécanisme d'autoliquidation devraient transmettre à la Commission, au plus tard un an avant son expiration, un rapport contenant une évaluation détaillée de son efficacité globale.

## **II LES RISQUES FISCAUX DANS LES ECHANGES INTERNATIONAUX : EVOLUTIONS RECENTES EN MATIERE D'IMPOTS DIRECTS**

### **1) EN MATIERE D'ENTREPRISES : LES PRIX DE TRANSFERT**

Les relations entre sociétés liées représentent aujourd'hui environ 68% des transactions mondiales ; c'est une des raisons pour laquelle les prix de transfert focalisent l'attention des administrations fiscales.

En France, la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale prend appui non seulement sur les moyens généraux du contrôle fiscal (« théories » de l'abus de droit ou de l'acte anormal de gestion), mais également des règles spéciales dont la principale concerne les prix de transfert.

Les développements qui suivent concernent :

- l'évolution, au plan international, des principes adoptés au par l'OCDE et, au plan national, de la doctrine de l'administration en matière de prix de transfert ;
- la nouvelle obligation de documentation introduite par la loi de finances rectificative pour 2009 ;
- les conséquences de ces évolutions pour les entreprises et les groupes.

### **a) Evolutions récentes en matière de prix de transfert**

#### *Evolution récentes des Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert*

Le 22 juillet dernier, le Conseil de l'OCDE a adopté la version 2010 des principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales.

Ces principes visent à résoudre les situations de double imposition qui peuvent surgir lors de la remise en cause du prix fixé pour les besoins d'une transaction intragroupe par l'autorité fiscale. Ils constituent un document de référence pour les praticiens, même s'ils n'ont pas de force obligatoire en droit interne.

Cette nouvelle version apporte des précisions sur le principe de pleine concurrence qui consiste à considérer les parties à une transaction intragroupe comme des entités indépendantes, de manière à s'assurer que l'intérêt du groupe ne primera sur l'intérêt de chacune des entités concernées.

Elle contient des indications sur la sélection de la méthode la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce ainsi que des indications plus détaillées sur la manière d'appliquer en pratique deux des méthodes approuvées par l'OCDE (méthode transactionnelle de marge nette et méthode transactionnelle de partage de bénéfices).

De plus, la version 2010 contient un nouveau chapitre sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises.

#### *Guide de l'administration fiscale française à l'usage des PME*

Récemment, la DGFIP a étoffé sa doctrine en publiant en 2006 un guide à l'usage des PME qui comprend deux parties :

- la première consacrée à la notion de prix de transfert et la méthodologie que l'entreprise doit mettre en œuvre afin de déterminer des prix conformes au principe de pleine concurrence (analyse fonctionnelle ; détermination d'un prix de pleine concurrence selon la méthode la plus adaptée ; recherche et sélection de comparables ; exploitation des résultats) ;
- la seconde, qui ne s'applique qu'aux PME, comprend des développements relatifs au contrôle des prix de transfert et à la possibilité pour ces entreprises de solliciter un accord préalable en matière de prix de transfert (APP) en suivant une procédure simplifiée.

## **b) La nouvelle obligation de documentation en matière de prix de transfert**

Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, il est instauré, pour les plus grandes entreprises, une obligation documentaire en matière de prix de transfert (LPF, art. L. 13 AA).

L'article L 13 AA du LPF reprend en le modifiant sur certains points, le modèle proposé par le code de conduite adopté le 27 juin 2006 dans le cadre de l'Union européenne afin d'harmoniser la documentation que les entreprises doivent présenter aux administrations nationales («EUTPD» pour European Union Transfer Pricing Documentation).

Sont astreintes à l'obligation documentaire les personnes morales établies en France qui remplissent l'une des conditions suivantes :

- chiffre d'affaires annuel hors taxes ou actif brut figurant au bilan supérieur à ou égal à 400 M€ ;
- détention à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, de plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique (personne morale, organisation, fiducie ou institution comparable établie ou constituée en France ou hors de France) dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur à 400 M€ ;
- plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur à 400 M€ ;
- bénéficiaire de l'agrément pour application du bénéfice consolidé ; dans ce cas, toutes les entreprises imposables faisant partie du périmètre de consolidation sont soumises à l'obligation ;
- appartenance à un groupe d'intégration fiscale lorsque ce groupe comprend au moins une personne morale satisfaisant à l'un des critères ci-dessus.

Ce périmètre est très proche de celui prévu pour le rattachement à la Direction des grandes entreprises (DGE), mais n'est pas strictement identique. Les PME ne sont pas épargnées dès lors qu'elles appartiennent à un groupe français ou étranger, visé par la mesure.

La documentation doit permettre de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entreprises associées (i.e. entités juridiques liées au sens de l'article 39-12 du CGI) établies ou constituées hors de France.

Cette documentation dont le contenu est fixé par la loi, se compose de deux parties :

- une description générale du groupe d'entreprises associées (activité déployée ; description des structures juridiques et opérationnelles du groupe d'entreprises associées ; fonctions exercées et risques assumés par les entreprises associées ; liste des principaux actifs incorporels détenus ; politique de prix de transfert du groupe) ;

- des informations spécifiques à l'entreprise vérifiée (activité déployée par l'entreprise ; opérations réalisées avec d'autres entreprises associées ; liste des accords de répartition de coûts ; copie des accords préalables et des rescrits en matière de prix de transfert ; explication concernant la sélection et l'application de la ou des méthodes retenues de détermination des prix de transfert ; analyse des éléments de comparaison considérés comme pertinents pour l'entreprise).

Une documentation complémentaire est exigée lorsque l'entreprise bénéficiaire des transferts réalise des transactions de toute nature avec une ou plusieurs entreprises associées établies dans un État ou un territoire non coopératif (voir ci-dessous).

Lorsque la documentation requise n'est pas produite dans le délai ou est incomplète, l'administration adresse à l'entreprise une mise en demeure de la produire ou de la compléter dans un délai de trente jours.

Le défaut de réponse ou la réponse partielle de l'administration à cette mise en demeure entraîne :

- l'évaluation par l'administration, suivant la procédure contradictoire des bases d'imposition de l'entreprise ;
- l'application, pour chaque entreprise vérifiée, d'une amende d'un montant de 10 000 € ou, si le montant correspondant est supérieur à cette dernière somme, et compte tenu de la gravité des manquements, d'un montant pouvant atteindre 5% des bénéfices transférés en application de l'article 57 du CGI.

### **c) Conséquences des évolutions constatées pour les entreprises<sup>2</sup>**

La documentation doit être tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification de comptabilité.

En pratique, ce n'est qu'au cours de la vérification de comptabilité des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, soit à compter du dépôt de la déclaration de résultat s'y rapportant, que l'obligation documentaire est susceptible d'être sanctionnée.

Compte tenu de l'étendue de l'obligation, il apparaîtrait difficile pour une entreprise d'établir la documentation demandée entre la date de réception d'un avis de vérification et la date d'engagement de cette dernière. Il est donc recommandé de procéder sans attendre à la constitution de la documentation exigée.

La nature des informations à produire ne diffère pas profondément de celles déjà requises en pratique.

#### *Difficultés liées à la recherche et à l'utilisation de «comparables»*

Il incombe toujours à l'administration de démontrer l'existence d'un transfert de bénéfices et le caractère «anormal» des transactions. De son côté le contribuable doit lui fournir les informations nécessaires qui la convaincront de la conformité des transactions au principe de pleine concurrence.

---

<sup>2</sup> cf. article paru au Feuilleton rapide comptable (FRC 7/10, pp. 27 à 31) sur les «Nouvelles obligations en matière de prix de transfert : votre politique de prix de transfert est-elle sécurisée face à un contrôle en 2011» par Pierre Escaut, Chaid Dali-Ali, Florent Richard et Christophe Thenegal.

La pratique des contrôles fiscaux en matière de prix de transfert montre une tendance de l'administration fiscale française à remettre en cause les échantillons de sociétés comparables qui lui sont présentés au motif que le marché sur lequel interviennent ces sociétés n'est pas un marché pertinent ; cette solution lui permet bien souvent de substituer son propre échantillon de sociétés comparables et de proposer des redressements<sup>3</sup>.

Par ailleurs, les éléments d'appréciation ne sont pas toujours disponibles. En effet, le prix de pleine concurrence s'analyse au regard de comparables sur le marché libre. Si l'entreprise contrôlée conclut des contrats similaires à la fois avec des sociétés liées et des tiers, la comparaison est plus aisée. Il en est de même lorsque l'entreprise a des concurrents directs indépendants qui constituent des «comparables pertinents», compte tenu de leur taille et de leur activité.

En revanche, les concurrents directs d'une société liée ne peuvent être retenus comme des comparables dits «pertinents» s'ils sont eux-mêmes membres de groupes. Les grands groupes ayant de la plupart du temps des groupes similaires comme concurrents directs, leur situation au regard des prix de transfert demeure bien souvent incertaine. Le seul moyen de limiter le risque est d'être en mesure de présenter une organisation économiquement équilibrée et une analyse rigoureuse et documentée.

Enfin, les problématiques de prix de transfert liées aux transactions financières intra-groupes retiennent de plus en plus l'attention des administrations fiscales françaises et étrangères. La question se pose alors de déterminer le taux intragroupe.

#### Rôle clé du contrôle interne de l'entreprise pour la documentation en matière de prix de transfert<sup>4</sup>

Pour les entreprises concernées, il convient de signaler le rôle-clé du contrôle interne qui doit être associé au process d'élaboration de la documentation en matière de prix de transfert :

- cartographier les flux intragroupe ;
- formaliser les points de contrôle permettant de justifier les montants facturés, l'outil informatique (ERP par exemple) devant être configuré pour facilement retrouver et suivre les données relatives aux prix de transfert ;
- définir et communiquer les rôles et responsabilités en matière de prix de transfert ;
- mettre en place des procédures d'identification et de remontée des non-conformités au dispositif de contrôle des prix de transfert ;
- organiser la révision ou l'ajustement de la politique de prix de transfert et de la documentation en cas de modification du «business model» (restructuration, acquisitions, ...) ou lors de changements significatifs dans l'environnement de l'entreprise.

---

<sup>3</sup> cf. article de Jean-Luc Trucchi et Marion David ; Petites Affiches, 8 février 2010 n°27.

<sup>4</sup> cf. Feuillet rapide comptable FRC 7/10, p. 27 à 31.

### Nécessité pour les entreprises d'identifier les zones de risques en matière de prix de transfert

A l'instar de ce qui est observé dans les pays prévoyant déjà une obligation documentaire équivalente, l'administration fiscale devrait améliorer le nombre, la qualité et la pertinence des contrôles fiscaux.

Afin de se prémunir contre les risques affectés à cette nouvelle transparence, un état des lieux des risques «prix de transfert» doit être effectué à l'occasion de l'établissement de la documentation.

A cet égard, l'administration fiscale s'intéresse particulièrement aux cas où l'entreprise :

- effectue la majorité de ses transactions avec des entités liées ou avec des entités localisées dans des pays à régime fiscal privilégié ;
- enregistre des déficits opérationnels sur plusieurs exercices consécutifs ;
- verse des redevances d'incorporels ou des «management fees» à d'autres sociétés du même groupe.

### Sécurisation d'une politique de prix de transfert

La crise économique actuelle induit un défi pour les groupes qui devront adapter leur politique de prix de transfert : face à des filiales aux rentabilités dégradées, les groupes peuvent être tentés de modifier les prix de leurs transactions intragroupes afin de limiter les pertes ou d'éviter des mesures de refinancement ; parallèlement les législations en la matière se renforcent et les difficultés budgétaires des Etats conduiront vraisemblablement à un durcissement des vérifications.

Face à ces enjeux, la question se pose aux entreprises et à leurs conseils de l'opportunité d'un accord préalable sur les prix (APP) afin d'obtenir la validation d'une politique de prix de transfert auprès d'une ou de plusieurs administrations fiscales.

Le contrôle fiscal se réduit dans ce cas à la seule vérification de la bonne application des accords passés. Cette procédure est particulièrement recommandée en présence de transactions ou activités complexes, atypiques et/ou fortement intégrées.

## **2) FRAUDE INTERNATIONALE**

Il est indéniable que la France a récemment durci sa législation visant à combattre la détention d'actifs ou de valeurs non déclarés, détenus à l'étranger et principalement avec dans des Etats ou Territoires dits non coopératifs.

L'intensification de la «croisade» entamée par la France, conjointement avec le G 20 et l'OCDE, contre la fraude internationale concerne principalement :

- l'échange de renseignements à des fins fiscales ;
- la définition des Etats ou territoires non coopératifs et le traitement fiscal des opérations transitant avec ces Etats ou territoires.

Ce dispositif est complété par celui existant actuellement au sein de l'Union européenne, dispositif susceptible d'évolutions suite à l'adoption récente de propositions de directives.

### **a) L'échange de renseignements à des fins fiscales : le cas de la France<sup>5</sup>**

Les conventions fiscales signées par la France mettent normalement en place une assistance entre les administrations. La loi (LPF, art. L 114) a prévu que l'administration peut échanger des renseignements avec les Etats ayant conclu avec la France une convention d'assistance réciproque en matière d'impôt pour les échanges de renseignements. Par ailleurs, la législation française comporte de multiples références à des clauses conventionnelles ou à des accords d'échange de renseignements.

L'évolution récente en matière d'échange de renseignements montre que l'année 2009 constitue une année charnière caractérisée par :

- l'accélération du processus d'intégration dans le corps conventionnel français des nouveaux standards de l'OCDE ;
- la signature d'accords portant spécifiquement sur l'échange de renseignements et matière fiscale (les «AER»).

#### *Accélération du processus d'intégration dans le corps conventionnel français des nouveaux standards de l'OCDE en matière d'échange de renseignements*

Les conventions fiscales sont toutes inspirées des principes retenus par l'OCDE dans son modèle de convention (article 26). Même si la portée des dispositions est variable selon les conventions, elles autorisent, dans l'ensemble, les échanges de renseignements nécessaires à l'application de la convention et à celle de la législation interne des Etats signataires.

En publiant en 2005 une version rénovée de l'article 26 de son modèle de convention fiscale, l'OCDE a entendu diffuser ces standards en matière d'échanges de renseignements, c'est-à-dire les conditions minimales requises pour qu'il soit satisfait à un principe simple : la coopération fiscale, strictement encadrée pour préserver la confidentialité, doit éviter que les contribuables abusent de la mondialisation en ne déclarant pas à leur Etat de résidence des actifs ou revenus, dissimulés dans des juridictions qui ne seraient pas en mesure de coopérer.

Pour assurer la mise en œuvre de ce principe auquel la France adhère pleinement, l'échange se fera sur demande, l'échange automatique n'étant pas envisagé ; cette demande devra porter exclusivement sur des renseignements «vraisemblablement pertinents» pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat requérant, et non pas seulement pour la bonne application de la convention elle-même, sans aucune autre restriction que la conformité de l'imposition en cause à la convention.

Il pourra donc s'agir notamment d'information de nature à faciliter la mise en œuvre des mesures nationales (non contraires à la convention) de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, mais sans qu'une démonstration de fraude ou de présomption de fraude, ou d'évasion, soit exigée.

---

<sup>5</sup> cf. article : «2009, année charnière pour l'échange de renseignements à des fins fiscales : le cas de la France» par Guy Gest (Professeur à l'Université Panthéon-Assas, Paris II) paru à la Revue française de Finances publiques - avril 2010, p. 24 à 56.

La condition de «pertinence vraisemblable» signifie qu'il n'est pas loisible aux Etats contractants «d'aller à la pêche aux renseignements» ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.

Sous cette réserve, l'échange devra être le plus large possible et pourra porter sur tous impôts (et pas seulement ceux visés par la convention en cause) et sur toutes personnes, qu'elles soient résidentes ou non des Etats contractants. Mais la confidentialité de l'information transmise devra être préservée et ne pourra être utilisée qu'aux fins requises.

Le fait qu'une information soit détenue par une banque, une institution financière, un mandataire ou une personne agissant en tant que mandataire, agent ou fiduciaire ou se rattache aux droits de propriété d'une personne ne saurait faire obstacle à sa communication ; la législation de l'Etat requis devra donc permettre à son administration d'avoir accès à ce type d'information, de la collecter et de la transmettre à son homologue de l'Etat requérant.

Enfin, ne saurait pas non plus être opposé le principe selon lequel l'administration fiscale de l'Etat requis ne peut avoir accès qu'à celles des informations qui lui sont utiles pour asseoir ses propres impôts et qui, s'il était admis, aurait notamment pour effet d'interdire toute communication relativement à des revenus non imposés par l'Etat requis.

Toutes les conventions signées par la France postérieurement à la modification, datée du 15 juin 2005, de l'article 26 de la Convention modèle de l'OCDE concernant le revenu et la fortune ne reprennent pas nécessairement la nouvelle rédaction de celui-ci.

Mais les nombreuses conventions actuellement en vigueur qui s'inspirent d'une version de l'article 26 de la Convention modèle antérieure à 2005 ne sauraient *ipso facto* être disqualifiées au regard de l'exigence de transparence et de plénitude de l'échange de renseignements. L'appréciation portée sur elles à cet égard prendra essentiellement en compte l'état de la législation interne et la pratique de l'autre Etat contractant dans le domaine.

Néanmoins, l'insertion, dans les conventions nouvelles ou dans les avenants aux conventions existantes, des nouveaux standards de l'article 26 de la Convention modèle constitue l'une des préoccupations actuelles des négociateurs français des conventions.

Ainsi, tout au long de l'année 2009, sous l'impulsion des travaux de l'OCDE puis des décisions du G 20, la signature d'accords d'échange de renseignements conformes aux standards de l'OCDE s'est accélérée, en particulier avec des Etats dont rien ne laissait jusque-là présager qu'ils pourraient renoncer aussi rapidement à leurs préventions à l'égard d'échanges d'informations à des fins fiscales.

On peut citer les avenants aux conventions avec :

- le Royaume de Bahreïn, du 7 mai 2009 ;
- le Luxembourg et la Belgique, des 3 juin et 7 juillet 2009 ;
- la Malaisie et Singapour, des 12 et 13 novembre 2009 ;
- la Suisse en janvier et août 2009.

Signature d'accords portant spécifiquement sur l'échange de renseignements et matière fiscale (les AER)

Il est des pays avec lesquels la conclusion d'une convention destinée à éviter les doubles impositions n'est a priori pas utile. Ce sont ceux que l'on dénomme communément les «paradis fiscaux».

Les pressions de l'OCDE, jointes dans un second temps à celles du G 20 ont cependant conduit nombre de ces pays à signer, de manière nettement accélérée à partir de janvier 2009, des accords ayant pour objet unique la mise en place d'un échange de renseignements à des fins fiscales.

Ces instruments sont très directement inspirés du modèle défini par l'OCDE dans le cadre de ses travaux sur la concurrence fiscale dommageable et intitulé «Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale».

Ce type d'accords est désigné par l'expression «accords spécifiques d'échange de renseignements» ou par l'abréviation AER (équivalent français de TIEA pour «Tax Information Exchange Agreement»).

Parmi les pays qui se sont engagés dans la voie des «AER» on peut citer :

- Jersey, Guernesey et l'Île de Man ;
- les Îles Vierges britanniques ;
- Saint Marin ;
- Andorre ;
- le Liechtenstein ;
- Gibraltar ;
- les Îles Caïman ;
- les Bahamas ;
- les Îles Turques et Caïques ;
- les Bermudes ;
- Vanuatu.

Les «AER» reprennent tous les standards de l'échange de renseignements consacrés par l'article 26 actuel de la Convention fiscale modèle (cf. ci-dessus), même si les formulations retenues et l'organisation des développements sont parfois différentes, notamment :

- les impôts présents et futurs des deux Etats contractants sont visés ;
- les textes sont rédigés de façon suffisamment large pour ne comporter aucune restriction du point de vue notamment de la résidence des personnes susceptibles d'être concernées ;
- seul l'échange sur demande est prévu, celui-ci devant porter sur les seuls «renseignements pertinents».

Les AER apportent cependant des précisions et de compléments aux standards OCDE ; en particulier, y figurent des clauses relatives à :

- la transmission d'information aux autorités d'Etats tiers ;
- l'adaptation des législations internes destinées à donner effet à l'accord ;

- la possibilité de décliner une demande d'informations visant à appliquer une disposition discriminatoire à l'encontre d'un ressortissant de la partie requise ;
- la stipulation de délais impartis à l'autorité requise pour informer son homologue des lacunes de sa demande (60 jours) ou des difficultés rencontrées pour collecter les informations demandées (90 jours) ;
- la répartition des frais engagés pour l'assistance accordée ou encore la subordination des droits d'ordre procédural et en particulier de recours contre la communication des renseignements et à l'efficacité du processus d'échange.

De même sont mentionnés :

- la liste des éléments à fournir à l'autorité requérante à l'appui de sa demande ;
- les développements substantiels consacrés aux renseignements concernant la propriété et notamment, la chaîne de propriété des sociétés, fiducies, fondations, Anstalts, trusts et autres entités devant permettre les bénéficiaires effectifs ;
- la procédure d'enquête et de contrôle permettant à des agents de l'autorité requérante, sous réserve de l'autorisation préalable de l'Etat requis, d'interroger sur le territoire de la partie requise des personnes physiques et d'examiner des documents avec le consentement des personnes concernées et/ou d'assister à un contrôle fiscal.

Enfin, il convient de signaler qu'un processus de rapprochement progressif, sinon de fusion, entre le texte des accords spécifiques et celui des clauses d'échange de renseignements des conventions fiscales apparaît vraisemblable.

## **b) Les sanctions applicables aux Etats et territoires non coopératifs (ETNC)**

### Définition des ETNC

Sont considérés comme non coopératifs, à la date du 1<sup>er</sup> janvier 2010, les Etats et territoires, non membres de la Communauté européenne, dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'OCDE et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze Etats ou territoires une telle convention.

La liste des ETNC est la suivante au titre de l'année 2010 : Anguilla, Belize, Brunei, Costa Rica, Dominique, Guatemala, Iles Cook, Grenade, Iles Marshall, Liberia, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Philippines, Saint-Kitts-et-Nevis, Sainte-Lucie, Saint-Vincent et les Grenadines.

A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, cette liste est mise à jour, au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année, dans les conditions fixées par l'article 238-0 A. La mise à jour fait l'objet d'un arrêté modificatif qui indique le motif justifiant l'ajout d'un Etat ou territoire.

### Traitement fiscal des opérations transitant avec les ETNC

Un traitement fiscal particulier est institué pour les flux et opérations transitant avec ces Etats (CGI, art. 238-0 A 1), à savoir :

- taux des retenues et des prélèvements porté à 50% lorsque des revenus de capitaux mobiliers bénéficient à des résidents d'ETNC (dividendes et produits payés à compter du 1<sup>er</sup> mars 2010) ;
- taux des retenues à la source porté à 50% lorsque des revenus non salariés (revenus des artistes, rémunération de prestations de toute nature) bénéficient à des résidents d'ETNC (CGI, art. 182 A bis et 182 B) (sommes et produits payés à compter du 1<sup>er</sup> mars 2010) ;
- retenue à la source portée à 50% sur les plus-values réalisées par des personnes résidant ou établies dans des ETNC (CGI, art. 244 bis, 244 bis A et 244 bis B) (cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> mars 2010) ;
- non-application du régime des sociétés mères et filiales aux distributions effectuées par des sociétés établies dans un ETNC (exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011) ;
- exclusion du régime des PVLVT pour les cessions de titres de sociétés établies dans un ETNC (exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011) ;
- non déductibilité de certaines sommes payées ou dues par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France, à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un ETNC sauf exception (CGI, art. 238 A) (exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011) ;
- renforcement de l'article 209 B du CGI en présence d'entités établies dans un ETNC (à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010) ;
- dans le cadre du dispositif (CGI, art. 123 bis) qui permet de taxer les personnes physiques sur les revenus financiers provenant de leur participation dans des sociétés établies dans un Etat à fiscalité privilégié, la détention de 10% est présumée satisfaite lorsque l'entité juridique est située dans une ETNC (à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010).

### **c) L'échange d'informations au sein de l'Union européenne**

Des échanges d'informations sont prévus depuis longtemps au sein de l'Union européenne (voir en droit interne, l'article L 114 A du LPF).

A cet égard, il convient de mentionner le programme Fiscalis issu des décisions successives du Parlement européen et du Conseil depuis 1998, qui est destiné à renforcer la coopération et améliorer la lutte contre la fraude fiscale.

Deux propositions de directives ont été adoptées récemment concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal et l'assistance au recouvrement des créances fiscales.

### Dispositif actuel

Il résulte d'une directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 plusieurs fois modifiée, que les autorités compétentes des Etats membres échangent toutes les informations susceptibles de leur permettre l'établissement correct des impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi que toutes les informations relatives à l'établissement des taxes indirectes, TVA, droits d'accises et taxes sur les primes d'assurance.

### Propositions de directives sur la coopération administrative dans le domaine fiscal et l'assistance au recouvrement des créances fiscales

Afin de renforcer ce dispositif, la Commission européenne a présenté, le 2 février 2009, deux propositions de directives [COM (2009) 28 final et COM (2009) 29 final], l'une sur la coopération administrative dans le domaine fiscal et l'autre sur l'assistance au recouvrement des créances fiscales<sup>6</sup> ; ces propositions visent à moderniser les textes actuels sur certains points en recommandant notamment :

- d'étendre le champ d'application de la directive tous types de taxes et d'impôts ;
- de prévoir des échanges automatiques d'informations concernant certains revenus ;
- de permettre à des agents d'un Etat de participer à des contrôles dans un autre Etat<sup>7</sup> ;
- de rendre inopposable le secret bancaire en ce qui concerne les non-résidents, comme le recommande l'OCDE ; de même, seraient exclus les motifs tirés de l'absence de besoins fiscaux internes et d'intérêt national ;
- d'améliorer certains aspects pratiques (formulaires, organisation, modèles et canaux communs) et de prévoir des délais pour l'échange d'informations (généralement six mois) ;
- de mettre en place un partage automatique des informations en provenance des pays tiers ;
- d'introduire une clause de la nation la plus favorisée en vertu de laquelle un Etat membre devra offrir aux autres Etats membres un degré de protection au moins égal au niveau de protection le plus élevé qu'il a accepté d'offrir à un pays tiers.

---

<sup>6</sup> Une directive sur l'assistance mutuelle entre les Etats membres pour le recouvrement des créances fiscales, a été adoptée par le Conseil de l'Union européenne le 16 mars 2010.

<sup>7</sup> Un exemple est donné par la convention fiscale franco-américaine, qui précise que chaque Etat peut permettre aux fonctionnaires de l'autre Etat d'intervenir sur son territoire pour s'entretenir avec des contribuables et prendre connaissance et copie de leurs livres et registres, à condition d'avoir obtenu l'accord du contribuable et de l'autorité compétente du premier Etat.

## LA LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DE CAPITAUX

Les professionnels de l'expertise comptable français sont, depuis une loi de février 2004, tenus à une obligation de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. D'abord limitée aux fonds provenant du trafic de stupéfiants, le champ de la lutte a été progressivement élargi, notamment par l'ordonnance du 30 janvier 2009 et ses textes d'application transposant en droit français la directive européenne de 2006, aux fonds provenant des infractions susceptibles d'être sanctionnées par une peine « privative de liberté » (emprisonnement) au moins égale à un an, ce qui inclut la quasi-totalité des infractions définies et réprimées par le code pénal français, ou par d'autres codes (code du travail, code la sécurité sociale, code des douanes, ...), y compris la fraude fiscale.

C'est dans ce cadre que la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes et le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-comptables ont au début de 2010 publié des normes nouvelles précisant les obligations des commissaires aux comptes et des professionnels de l'expertise comptable en cette matière.

Ces deux normes, à l'exception des particularités applicables à une profession et non à l'autre, sont dans leurs dispositions, identiques.

Elles imposent aux professionnels du chiffre des obligations :

- De vigilance ;
- De déclaration à la cellule de renseignements financiers (TRACFIN) ;
- D'organisation et de mise en place de procédures au sein des structures d'exercice professionnel ;
- De formation et d'information.

La vigilance doit s'exercer tout d'abord au début de la relation d'affaires et impose notamment l'identification formelle du client, puis elle doit s'exercer, de façon constante pendant la durée de la mission sur l'activité du client et les opérations qu'il effectue.

L'obligation de déclaration porte sur « les opérations qui portent sur des sommes qu'ils savent, soupçonnent ou ont de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction... »

Le cumul de ces deux obligations conduit le professionnel à s'interroger, pour toute opération dont il a connaissance et qui a attiré son attention, sur l'origine et la destination des fonds et à obtenir la justification du caractère régulier de ces mouvements, y compris bien entendu si les fonds proviennent de l'étranger.

Il n'y a pas lieu de s'interroger sur la véritable nature du délit qui a pu procurer les fonds, ni même sur le fait qu'il ait fait l'objet de poursuites, en France ou dans un autre état.

Le véritable risque, pour le professionnel français, est d'être lui-même poursuivi pour blanchiment. En effet, s'il n'y a pas de sanction prévue pour le défaut de déclaration de soupçon à TRACFIN, compte tenu du caractère très large de la définition du délit de blanchiment dans le code pénal français (Art 324-1) le juge pénal dispose d'un grand pouvoir d'appréciation et peut considérer que l'élément

intentionnel (c'est-à-dire la commission d'une infraction en ayant conscience de la commettre) résulte de circonstances de fait et notamment du raisonnement consistant à affirmer « vous ne pouviez pas ignorer »...

Dans le cadre de cette lutte contre le blanchiment, il serait sans doute pertinent de mettre en place une forme de collaboration entre les professionnels du chiffre, au moins au niveau européen, pour que celui qui a besoin de valider l'origine régulière de mouvements de capitaux puissent interroger et obtenir des informations de ses confrères étrangers intervenant dans les entités concernées.