

En vue de l'obtention du Master 1 Droit de
l'entreprise

Présenté et soutenu

par :

CAPELLE Nicolas

L'OPTIMISATION FISCALE

DIRECTRICE DE MÉMOIRE :

Mme. BOUZOUBAA

Maître de conférences à l'INU Champollion

Mémoire de recherche

L'OPTIMISATION FISCALE

Présenté et soutenu par

CAPELLE Nicolas

Remerciements

Je tiens tout particulièrement à remercier ma directrice de mémoire Mme Fatem-Zahra BOUZOUBAA qui a su m'apporter toute l'aide dont j'avais besoin pour rédiger ce travail et surtout pour le temps et les précieuses informations dont j'ai pu bénéficier. Les connaissances ainsi que les conseils avisés de l'ensemble du corps enseignant m'ont également été d'une grande aide et sans laquelle mon travail aurait été moins complet. J'exprime également mes remerciements à Mr Lucas BETTONI d'avoir bien voulu examiner et apprécier mon travail en étant membre du jury.

J'adresse également mes sincères remerciements à mes parents, mon petit-frère Eliott ainsi qu'à mes grands-parents qui continuent de m'accompagner.

Et je ne laisserai pas passer cette occasion sans remercier mes amis les plus proches qui de près ou de loin ont contribué à la réalisation de ce travail.

Je tenais également à partager ces mots avec mes camarades de classe, Safia et Adrien qui m'ont offert de leur temps et de leurs connaissances pour réaliser mes recherches.

A toutes ces personnes, je présente mes remerciements, mon respect et ma gratitude.

SOMMAIRE

Partie 1 : Les différents modes d'optimisation fiscale	4
Titre 1 : l'évitement à l'impôt par le recours à l'optimisation fiscale	4
Titre 2 : Un durcissement nécessaire des règles fiscales dans la société actuelle	19
Partie 2 : L'adaptation nécessaire des fiscalistes dans une époque de lutte contre l'optimisation fiscale et ses dérives	35
Titre 1 : un changement d'attitude des pouvoirs publics	35
Titre 2 : le cumul des rôles de certaines fiscalistes	43

INTRODUCTION

« La fraude est à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme ». Ces deux termes sont souvent assimilés entre eux, la fraude pouvant être la conséquence de l'impôt.

« Tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer »¹. L'optimisation fiscale définie par la Commission se dessinerait ainsi dans le but de payer moins d'impôt pour le contribuable. A aucun moment elle ne critique cette pratique pourtant très courante aujourd'hui. Il n'en demeure pas moins qu'elle mets en garde les Etats en leur indiquant que l'utilisation de certaines pratiques d'optimisation fiscales pouvaient aller contre l'esprit du texte. Jusqu'ici la Commission n'apporte rien de nouveau tel il est facile de constater la montée en puissance de l'évitement fiscal à travers le monde. Par le biais de son article 4 elle indique que les montages frauduleux ayant pour but d'évincer tout ou partie de l'impôt sera considéré comme nul, non écrit. Elle donne également des conseils relatifs à la mis en place de montages permanent à des sociétés de se soustraire à l'impôt de manière illégale, ce qui est un abus de droit.

Aujourd'hui, l'optimisation fiscale est plus qu'utilisée par les plus grands groupes malgré le fait que les pouvoirs publics tentent tant bien que mal d'enrayer l'expansion de nouveaux montages financiers. Ces derniers prennent la formes de sociétés Holding, d'utilisation de prix de transfert ou encore en concédant des droits d'utilisation ou de propriété intellectuelle. Des techniques ingénieuses sont donc utilisés par certaines sociétés grâce à l'aide de fiscalistes spécialisés pour ce genre de situation. Tout cela est permis grâce à une grande diversité de régimes fiscaux à travers le monde, ouvrant ainsi la porte à l'optimisation fiscale pouvant parfois aboutir à un abus de droit. De plus grâce à l'utilisation croissante de la numérisation et de la libre circulation, les plus grandes sociétés peuvent user de ces méthodes pour faire échapper certains revenus dans un pays où ils ont été générés. Du fait de l'explosion des échanges économiques et et la mobilité des flux les il est logique que les sociétés usent de mécanismes ingénieux malgré l'intervention des Etats. Cette répression ne peut cependant pas être optimale du fait de la présence de régimes fiscaux ne taxant qu'un infime pourcentage et pour lesquels il est possible de s'affilier pour les sociétés.

¹ Commission européenne, Recommandation du 6 décembre 2012

L'optimisation fiscale a pour finalité d'alléger le paiement de l'impôt pour le contribuable. Les Etats sont assez libres pour édicter une politique fiscale et donc un régime fiscal propre. Cela entraîne donc des régimes fiscaux très différents entre les pays, et donc une sorte de « dumping fiscal ».

Pour le contribuable lambda, il peut à son échelle faire de l'optimisation fiscale, comme l'option pour l'impôt sur les sociétés pour les sociétés de personnes² ou opter pour être soumis à un régime fiscal particulier³

Mais ici la problématique se porte uniquement sur les entreprises, en effet il existe beaucoup plus de possibilités d'optimisation fiscale lorsque l'on est sur un cadre plus large, soit international. En effet certains régimes fiscaux peuvent être plus souples dans certains pays mais la Cour de Justice de l'UE⁴ a essayé de contrer ce phénomène mais en vain car il y a déjà des lacunes fiscales plus importantes comme le fait que les taux de TVA varient entre les pays alors que l'UE cherche à harmoniser une politique fiscale. Il existe également des conventions fiscales internationales conclues entre les Etats.

Pour comprendre les motivations à la recherche permanente d'optimisation fiscale par certains acteurs, il est utile de rappeler que le contribuable rationnel cherche à récupérer le plus de revenus. L'optimisation fiscale est un outil lui permettant d'arriver à ses fins, il est de plus courant que celui-ci justifie son acte du fait d'une certaine contestation à l'impôt. « Les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée » indique l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen. Cependant la dégradation du service public et la baisse du pouvoir d'achat questionnent certains contribuables français quant au bien-fondé d'un impôt élevé. L'accroissement important du déficit dans certains secteurs ainsi qu'une dette Etatique importante ne font qu'accroître le sentiment d'injustice de certains contribuables. Il y a eu une vraie lutte de la part des institutions pour limiter l'optimisation fiscale, mais le résultat est qu'il y a eu un phénomène d'adaptation de la part des acteurs concernés qui n'ont pas cessé de chercher le meilleur moyen d'OF.

² comme l'option pour l'impôt sur les sociétés pour les sociétés de personnes.

³ relatif aux zones franches d'activités

⁴ Catherine Chatignoux, L'évasion fiscale dans le viseur de Bruxelles, Les Echos, 12 mai 2021

Après avoir établi un bilan de son patrimoine une entreprise peut être en mesure de rechercher les dispositifs fiscaux en vigueur lui permettant de réduire les charges fiscales qui pèsent sur elle. Cependant, en raison de la lutte menée par certains états et institutions depuis quelques années, elle doit recourir à des experts fiscaux qualifiés pour trouver des méthodes de gestions de plus en plus novatrices. Suite à l'extension de la notion d'abus de droit il est légitime de s'interroger pour savoir dans quelle mesure les entreprises peuvent elles aujourd'hui user d'optimisation fiscale pour leurs activités ?

En amont, un premier temps sera accordé aux différents modes d'optimisation fiscale (Partie 1), après quoi un temps sera accordé à l'adaptation des fiscalises dans des régimes fiscaux modernes (Partie 2).

Partie I : les différentes méthodes d'optimisation fiscale

Titre 1 : l'évitement à l'impôt par le recours à l'optimisation fiscale

L'évitement à l'impôt est un phénomène de plus en plus présent, il peut se manifester sous différents formes et concerner plusieurs acteurs notamment les entreprises. Les entreprises peuvent alors user de moyens pour parvenir à leur fin sans tomber dans l'abus de droit, auquel cas elles seraient sanctionnées.

Chapitre 1 : définitions et principes généraux

Section 1 : un mécanisme d'évitement à l'impôt

Le but de l'optimisation fiscale sera de réduire la charge fiscale tout en évitant l'abus de droit. C'est donc le recours à des procédés légaux qui permettront de baisser la pression fiscale. Cela repose sur l'initiative du contribuable, de la société qui doit payer qui pourra alors effectuer différentes actions et faire des choix générant une baisse de la charge fiscale et donc obtenir un meilleur résultat à la fin du bilan.

Paragraphe 1 : un cadre précisant le régime applicable

Il reste pertinent de définir précisément ce qu'est l'optimisation fiscale. Il ne faut pas confondre cette dernière avec l'évasion fiscale ou la fraude fiscale. Pourtant la finalité reste plus ou moins la même lorsqu'il s'agit de vouloir payer moins d'impôts.

Si l'optimisation fiscale ne présente pas un caractère de fraude dans un premier temps, celui-ci est pourtant défini dans le Code général des impôts à l'article 1741 qui indique que cela concerne « Quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement totale ou partiel des impôts ».

Bien sûr l'auteur de cette action doit avoir volontairement agit en soustrayant la totalité ou une partie des impôts qu'il aurait du payer. Bien évidemment cela doit également être précisé dans la loi.

L'optimisation fiscale quant à elle se manifeste par le fait d'optimiser sa situation sans tomber dans l'abus de droit. La frontière est mince et parfois assez floue mais un arrêt ayant été rendu il y a une dizaine d'années a pu préciser que l'optimisation fiscale ne représentait pas un abus de droit fiscal lorsque l'acte a été accompli de manière non occulte et qui possède une caractéristique économique et juridique. De nombreux outils sont à la disposition du contribuable pour alléger la charge fiscale qui pèse sur lui, de manière légale.

Le législateur a également mis à disposition du contribuable des moyens pour user d'optimisation fiscale notamment pas le biais de crédit d'impôts. Simple d'utilisation et de compréhension, le crédit d'impôt représente une somme qui pourra être déduite de l'impôt à payer. De plus si le crédit d'impôt est supérieur à l'impôt, la différence pourra être accordé au contribuable.

Le législateur offre alors un cadre sécurisant pour le contribuable et cela peut alors s'inscrire dans un effort d'amélioration de transition énergétique ou bien pour stimuler une activité, une branche particulière.

Toutefois le problème réside dans le fait que l'optimisation fiscale mal effectuée peut conduire à de nombreuses dérives caractérisées d'évitement fiscal. L'OCDE⁵ a rappelé la notion d'évitement fiscal en la définissant ainsi : « pour caractériser les dispositions illégales grâce auxquelles les obligations fiscales sont occultées ou ignorées.

⁵ L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) est un forum au sein duquel 30 démocraties de marché œuvrent de concert pour relever les défis économiques, sociaux et de gouvernance que posent une économie chaque jour plus mondialisée. Ces 30 économies représentent 75 % du commerce mondial.

Une certaine liberté permet à un assujéti à l'impôt de choisir le moyen fiscal le plus avantageux pour lui. Toutefois l'abus de droit peut être facilement sanctionnable notamment. Mais il y a une différence entre la lettre de la loi et l'esprit de la loi. La loi permet de parvenir à une finalité identique par le biais de mécanismes différents. L'intérêt pour les entreprises et les fiscalistes sera d'emprunter la voix la plus prolifique.

L'article L64 du livre des procédures fiscales définit l'abus de droit fiscal⁶, afin de mieux comprendre le développement qui va suivre il est nécessaire de prendre connaissance de cet article : « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'élu-der 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. ».

Paragraphe 2 : l'optimisation fiscale, une arme redoutable pour les entreprises

L'objectif principal étant d'éviter tout risque d'abus de droit, le fiscaliste va alors chercher à déterminer la présence d'un risque ou non lorsqu'il procède à des méthodes d'optimisation fiscale. Si un risque peut subvenir il va alors déterminer la probabilité que ce risque subvienne et donc faire un calcul entre les avantages dont la société pourrait bénéficier et le risque de se faire sanctionner pour avoir accompli des abus de droit.

Le risque fiscal est donc la chance qu'un abus de droit subvienne celui-ci rendrait coupable la société de faute. Il s'agit alors de ne pas avoir respecté des règles fiscales, il est donc nécessaire d'analyser les différentes règles fiscales propres à un régime d'imposition particulier pour pouvoir juger le risque.

Auquel cas les professionnels ayant correctement réalisé leur travail pourront se conforter en connaissant désormais le cadre juridique propre à un régime fiscal. Une forme de sécurité juridique serait alors installée, rassurant à la fois l'entreprise et le fiscaliste.

⁶ l'article L64 du Livre des procédures **fiscales**, peuvent être constitutifs d'un **abus de droit** les actes ayant un caractère fictif, ou encore les actes « inspirés par aucun autre motif que celui d'élu-der ou d'atténuer les charges **fiscales** que l'inté-ressé ».

Cependant les constants changements et mises à jour de règles fiscales demandent un travail permanent et sans faille.

Lors de recours à l'optimisation fiscale et après avoir jugé le risque certains schémas sont mis en place et susceptibles d'être jugés comme abus de droit car le risque fiscal repose également sur la possible découverte ou non de l'optimisation fiscale qui est effectuée. Des contrôles fiscaux aléatoires peuvent alors entrer en jeu, mais leur probabilité reste trop floue ce qui complique énormément le travail à réaliser.⁷

Section 2 : les objectifs d'évaluation du risque fiscal

C'est dans le but d'éviter l'abus de droit qu'une certaine sécurité peut être instaurée, notamment grâce à l'aide d'un contrôle, d'une analyse fiscale aboutie de l'entreprise. Grâce à toutes ces informations, un bilan permet d'évaluer le risque. Toujours dans l'optique d'éviter les risques fiscaux et surtout les anticiper, la mission du fiscaliste va s'appuyer sur plusieurs points.

Paragraphe 1 : une succession de règles pour minimiser le risque d'abus

Il s'agira d'une part de s'assurer de la correspondance des lois avec le fonctionnement interne de l'entreprise ou bien les contrats la liant avec d'autres entreprises, que ce soit des contrats d'affaires ou des conventions.

Une certaine rigueur sera de mise notamment en coopérant avec l'administration fiscale lorsqu'elle sollicite l'entreprise que ce soit pour des demandes obligatoires et périodiques ou encore pour un contrôle aléatoire.

⁷ <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4233-PGP.html/identifiant%3DBOI-CF-INF-40-10-10-40-20190627>

Un contribuable de bonne foi pourra malgré tout être sanctionné si il ne réalise pas la condition précédente. En effet, fournir des documents justificatifs, comptables ou en lien avec l'entreprise est un devoir et son défaut de production sera sanctionnable.

D'où l'importance de tenir à jour et régulièrement toutes les opérations de l'entreprise et la documentation en rapport. Dans le but d'effectuer un suivi et d'avoir une traçabilité concrète sur les résultats de l'entreprise, comme son chiffre d'affaire.

Enfin, ce travail de réflexion ne se focalise pas uniquement sur la compétence des professionnels. Ces derniers travaillent grâce à l'aide d'outils informatiques puissants et régulièrement mis à jour des évolutions législatives.

Une réflexion sera accordée plus loin dans le développement sur le travail des fiscalistes. Il reste cependant important de commencer par préciser qu'il existe une grande diversité de différents professionnels en optimisation fiscale. Cette diversité se retrouve également dans la concurrence entre les cabinets, dont certains ont aujourd'hui un poids immense. Cela se traduisant par des moyens matériels extrêmement performants. Ce qui est un atout indispensable pour prévenir correctement le risque d'abus.

Pour exemple, une nouvelle réglementation fiscale venant d'entrer en vigueur et dont le professionnel n'a pas prit connaissance. Il se retrouvera dans une situation d'urgence si un des clients bénéficie d'un avantage fiscal désormais désuet au vu du changement législatif intervenu.

Ces objectifs permettent donc de pouvoir évaluer l'apparition du risque fiscal, cependant la prévention n'est jamais parfaite. Sa mission de tenter de réduire la charge fiscale pesant sur l'entreprise est pourtant bien réelle.

C'est pourtant une façade assez complète qu'offre l'évaluation du risque fiscal, car en plus de vérifier les risques il y a une certaine maîtrise de l'activité de l'entreprise. Ce le but n'est donc plus simplement d'évaluer le risque mais également de le prévenir,

Paragraphe 2 : une frontière floue délimitant les possibilités d'optimisation fiscale autorisées

A. le recours légal à l'optimisation fiscale

Cette mission de gestion du risque a pourtant énormément évolué depuis ces dernières années.

L'internationalisation des échanges et la dématérialisation des flux ont rendu le système encore plus complexe. Difficile pour les Etats ou les instances de surveillance d'être présents partout pour vérifier l'accomplissement d'abus de droit ou non. Cette complexification rendant l'optimisation fiscale plus poussée mais également plus compliquée à mettre en place.

En effet désormais des schémas permettent de faire participer plusieurs Etats et donc plusieurs législations dans un seul but et pour un même groupe de sociétés. Les entreprises peuvent alors se livrer à des montages financiers de taille internationale frôlant alors la limite entre l'évitement à l'impôt semblant être autorisé et l'abus de droit avéré d'un autre côté.

B. le principe de responsabilité morale des entreprises

Pourtant un point ne semble pas être abordé, notamment lors de décision rendue par certaines instances. Il n'est jamais évoqué la responsabilité morale des entreprises⁸, en effet celles-ci ont un devoir éthique. Il semblerait que conjuguer des éléments de performances sur le plan social ou environnemental pourraient être des atouts indispensables pour réaliser des objectifs économiques encore plus performants. En effet dans les sociétés, l'intérêt social doit être respecté, il se compose d'un intérêt moral de la personne morale, soit comme ayant un patrimoine autonome qui sera affecté à une activité économique.

Pourtant il semblerait que la volonté du législateur de favoriser le développement des enjeux sociaux ou éthiques ne soit pas à l'ordre du jour. Mais la notion de Responsabilité sociale des entreprises trouve sa place au sien du Code Général des Impôts, dont la définition peu précise porte à

⁸ Principe de responsabilité morale des entreprises

croire que le législateur incite l'entreprise à aller au delà de ses mission minimale en contribuant positivement à la société. ⁹

Il n'existe bien sûr pas de solution miracle pour résoudre cet aspect moral, des sanctions pécuniaires plus élevées ou des incitations pécuniaires permettraient de responsabiliser un peu plus les sociétés.

Paragraphe 3 : la distinction avec l'évasion fiscale

L'évitement fiscal lorsqu'il est correctement réalisé et qu'il respecte le texte de loi n'est pas interdit.

A. une perte à gagner pour les Etats souverains de l'impôt

En revanche, l'évasion fiscale repose sur le même principe sauf qu'elle est illégale. Pourtant l'auteur de l'acte va user d'instruments qui le sont pour parvenir à ses fins. La sanction sera lourde car la faute sera caractérisée comme un abus de droit fiscal. Pourtant ce danger d'évasion fiscale représentant des sommes considérables qui échappent aux recettes de l'Etat avait déjà été dénoncé en 1962, par le rapport Neumark¹⁰. Celui-ci présentait les faits en expliquant les conséquences qui pourraient être lourdes pour les états, et le cercle vicieux que cela pourrait entraîner.

B. des conséquences lourdes lors du recours à l'évasion fiscale ou l'évitement à l'impôt illégal

Les pouvoirs publics sont les premiers à en pâtir en effet leurs recettes baissent considérablement et le financement du service public peut également en pâtir. L'Etat pour combler ce manque à gagner ou cette perte, va solliciter le contribuable en augmentant l'impôt ou son assiette pour tenter de maintenir une économie saine.

⁹ Michel Debruyne, Responsabilité sociale de l'entreprise et évolutions des relations des firmes avec l'administration fiscale : du conflit d'intérêt au partenariat, 2015/1 numéro 271 pages 99 à 108

¹⁰ Fritz Neumark, Rapport du comité fiscale et financier, European Commission, 1962

Chapitre 2 : les diverses formes d'abus de droit et leur représentation concrète

Section 1 : le comportement frauduleux de la part des entreprises

Paragraphe 1 : l'abus de droit dans au coeur d'une réglementation spécifique

A. les dispositions punissant le recours à l'abus de droit

Pour ce dernier, il existe deux conditions cumulatives qui permettent de définir l'abus de droit, avec un critère objectif si l'acte est contraire à la volonté du législateur soit l'esprit de la loi ainsi qu'un critère subjectif où il s'agit ici de voir si l'acte a un but entièrement fiscal ou non. Pour l'abus de droit par simulation, l'acte repose soit sur un montage financier, soit par un mensonge sur l'identité d'un tiers soit par acte déguisé notamment une donation déguisée. La fraude fiscale se caractérise donc par un montage frauduleux dans le but de se soustraire à l'impôt.

Le Code général des impôts condamne par le biais de son article 1741¹¹ tout auteur ou complice d'un délit de fraude fiscale à cinq ans d'emprisonnement et une amende d'un demi million d'euros.

B. mécanisme de la sanction phare de l'administration fiscale

La répression contre la fraude fiscale est pourtant menée par les Etats, en France les personnes concernées ou ayant été concernées dans des affaires de blanchiment d'argent ou de terrorisme sont soumises à un contrôle beaucoup plus strict. Notamment dans la surveillance des sommes pouvant provenir de fraude fiscale d'après l'article L 561-2 du Code monétaire et financier. Plu-

¹¹ Toute personne ayant tenté frauduleusement de se soumettre au paiement d'un impôt est coupable de fraude fiscale.

sieurs critères au nombre de 16 définis à l'article D 561-32-1 obligent les personnes concernées à se manifester auprès de l'administration fiscale si elles sont dans une de ces situations. ¹²

Lors d'une fraude, la sanction peut aller jusqu'à une majoration de 40% de l'impôts, 10% si le contribuable est de bonne foi. L'abus de droit peut lui monter jusqu'à 80% de l'impôt plus une sanction d'un demi million d'euro en cas de manoeuvre frauduleuse si l'incident se porte sur le terrain du droit pénal.

Paragraphe 2 : la notion d'abus de droit moderne

La Cour de justice de l'Union européenne s'était prononcée en 1996 en indiquant que les contribuables ne pouvaient « abusivement ou frauduleusement se prévaloir du droit communautaire ».

Depuis le 1 janvier 2020 la notion d'abus de droit a connu une nouvelle définition.

A. une précision législative récente au sein de l'article L64 du livre de procédure fiscale

Désormais, l'abus de droit fiscal est divisé en deux parties :

- L'abus de droit fiscal pour fictivité juridique ou fraude à la loi, l'article L64 du livre de procédure fiscale définit cet abus dans ces termes « afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales de l'intéressé ». Concrètement, cette forme d'abus de droit fiscal se caractérise par un décalage entre la réalité et l'aspect que l'on souhaite donner à un acte. Pour arriver à leur fin les auteurs n'hésitent pas à aller à l'encontre de l'intention initiale du législateur.

¹² dans le cadre de la lutte anti-blanchiment dans les établissements financiers en France ainsi que d'après une directive (UE) 2015/849 du Parlement Européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme.

- Le mini abus de droit fiscal, c'est une nouvelle méthode d'abus de droit fiscal où « l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal 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 ».

B. des conditions cumulatives pour constater la présence d'un montage frauduleux

Désormais grâce à l'article L64 A un nouveau schéma de l'abus de droit voit le jour. En effet ce nouvel outil permet notamment de rechercher si l'acte a un motif fiscal en cela en fonction du réel but recherché.

Cependant, L'article L64 A ne peut pas s'appliquer aux sociétés notamment sur l'impôt des sociétés, toutefois le code général des impôts par le biais de son article 205 A¹³ prévoit qu'un « montage ou une série de montages » ayant un but différent que celui voulu par le droit fiscal applicable en l'espèce, ces derniers ne pourront pas être applicables.

Toutefois deux conditions sont à respecter pour que la notion d'abus soit ici possible. Notamment que le montage ou la série de montages va à l'encontre de la finalité fiscale voulue par le texte; Enfin le montage doit également pouvoir être justifiable et non être une mise en scène.

¹³ clause anti-abus

Paragraphe 3 : l'abus de droit fiscal au regard de la justice

Au regard du droit Français, l'abus de droit fiscal présente pourtant une définition assez générale, mais peut être pas suffisamment précise.¹⁴

Le Conseil d'Etat a cependant rendu un arrêt important en la matière permettant de préciser la portée de la législation en matière fiscale.¹⁵

Il s'agissait de préciser si dans des circonstances particulières l'abus de droit pouvait être clairement établi.

Il était rapproché au principal concerné possédant deux sociétés différentes d'avoir fait un apport de titres de la première vers la seconde société. Peu de temps après la société a alors racheté les titres au prix de l'apport sans passer par la personne concernait qui avait initialement réalisé l'apport auquel cas les bénéfices auraient été imposé. Il y a eu ici un sursis d'imposition mentionnée à l'article 150-0 B du Code général des impôts

Il est important de rappeler que l'article L64 du PLF précise que l'abus de droit se manifeste lorsqu'il y a un caractère fictif ou bien que l'acte n'ait pas poursuivi la réelle volonté du législateur et ayant pour principal intérêt de baisser les charges fiscales. Pour reprendre les termes de l'article il s'agit ici de déterminer les « objectifs poursuivis par les auteurs »

Pour cela il faut regarder quelles étaient leurs idées, ainsi donc il faut analyser les travaux préparatoires, les notes des auteurs de l'articles en 150-0 B du Code général des impôts.

En lien avec cet article les références qui ont permis de prendre une décision étaient celles-ci : « Faciliter les opérations de restructurations d'entreprises, en vue de favoriser la création et le développement de celles-ci par l'octroi automatique d'une sursis d'imposition pour les plus-values résultant de certaines opérations qui ne dégagent pas de liquidité ».

Il semble alors normal qu'au vu de la retranscription des travaux préparatoires des auteurs, que le Conseil d'Etat ait retenu l'abus de droit en l'espèce.

Ici les personnes concernés ont été considéré comme ayant réalisé un abus de droit en ayant poursuit un objectif uniquement fiscale et contraire à l'intention du législateur¹⁶. A ce jour, l'affaire

¹⁴ La loi de finances pour 2019 a renforcé les outils anti-fraude de l'administration fiscale et étendu la notion d'abus de droit. La nouvelle définition de l'abus de droit devrait être à l'origine de redressements plus nombreux.

¹⁵ Conseil d'Etat, numéro 421444 12 février 2020

¹⁶ Conseil d'Etat, 10ème - 9ème chambres réunies N°421441 12 février 2020 une des décisions rendues par concernant l'abus de droit fiscal

a été renvoyé à la Cour administrative d'appel de Paris, mais l'abus de droit ayant été caractérisé ici, la position du juge vis-à-vis de l'abus de droit fiscal est plutôt sévère.

Mais la jurisprudence autour de la notion d'abus de droit n'est pas tout le temps en faveur de l'administration, d'après Richard Foissac un avocat associé travaillant chez CMS Francis Lefebvre Avocats le Conseil d'Etat a rendu une décision qui renforce le champ d'application de l'abus de droit ».

Un peu plus récente une jurisprudence s'est rangée du côté du contribuable. Il était question d'un PEA¹⁷ qui permet à un investisseur d'investir en Bourse et de bénéficier d'un cadre fiscal avantageux pendant 5 ans, les gains étant insusceptible d'impôts¹⁸.

En l'espèce il s'agissait d'une holding ayant une participation dans une société détenue par les titulaires du PEA en question. Le Conseil d'Etat a considéré que la création de la holding était nécessaire au respect de la prévalence d'une mission d'indépendance et de préservation et qu'ainsi « l'administration fiscale ne pouvait exiger la justification que la constitution de la société holding aurait, seule, permis d'atteindre l'objectif économique recherché ». ¹⁹

¹⁷ Plan épargne actions

¹⁸ sauf prélèvements sociaux

¹⁹ Conseil d'Etat n°418521 du 19 juin 2020

Section 2 : les acteurs et les différents outils permettant la réalisation du recours à l'optimisation fiscale

Paragraphe 1 : les différents acteurs majeurs lors du recours à l'optimisation fiscale

Ce sont les entreprises et non les particuliers qui sont au coeur de la problématique. Notamment les multinationales qui usent de mécanisme ou de parades qui sont à leur disposition par les Etats.

A. le rôle majeur des Etats

Ce sont notamment les pays ayant une double imposition qui peuvent bénéficier de ce principe, en effet, l'impôt est normalement taxé au niveau national or du fait de leur activité, les revenus générés peuvent être taxés par plusieurs pays.

Pour prendre l'exemple de l'Union Européenne, au sein de cette dernière les Etats sont assez libres quant à l'application d'une politique fiscale stricte ou au contraire plutôt souple Une politique fiscale plus légère sera plus attractive pour les entreprises qui vont donc emmener et générer de l'économie au sein du territoire. Les entreprises voulant être rationnelles, elles privilégieront forcément une politique fiscale plus légère.

B. les professionnels du droit experts en question d'optimisation fiscale

Parmi tous les acteurs ont retrouve également les cabinets de conseil en fiscalité qui proposent à des entreprises leurs services de conseils. Ces personnes peuvent avoir le titre d'avocat, juristes d'entreprise ou consultants, ou plus communément des fiscalistes. Le professionnel en droit fiscal travaille ainsi dans des départements juridiques ou des cabinets de conseils, dans les grosses sociétés ils peuvent occuper des postes dans des holdings.

Contrairement à certains de leurs confrères, les fiscalistes n'ont qu'une spécialité dans ces départements, qui est le domaine du fiscale. Ce sont quatre grands cabinets qui se partagent l'essentiel du marché, ce sont Deloitte, EY, KPMG et PwC.²⁰

Paragraphe 2 : les moyens de recours à l'optimisation fiscale

A. le transfert de siège social

Pour des raisons de compétitivité une entreprise peut décider de délocaliser son siège social au sein d'un autre pays, ce transfert comporte néanmoins un formalisme très lourd, impliquant un changement de domiciliation pour l'entreprise. Notamment un changement de nationalité pour les entreprises et donc soumis aux nouvelles lois, notamment aux nouvelles lois fiscales.

Toutefois si ce transfert est réalisé au sein d'un pays de l'Union Européenne, le principe de liberté d'établissement jouera, impliquant aux sociétés de développer leur activité. La Cour de justice a en outre indiqué « qu'une société créée en vertu d'un ordre juridique national n'a d'existence qu'à travers la législation nationale qui détermine la constitution et le fonctionnement ».²¹

La France possède un des taux d'imposition sur les sociétés les plus élevés du monde, le principe de la holding n'en demeure pas moins un outil efficace d'optimisation fiscale lorsqu'il est correctement utilisé. Dans le cas échéant il y aurait un abus de droit d'où l'intérêt de connaître les mécanismes de la holding.

Cette dernière se manifeste soit par l'application du régime mère fille où on cherche à éviter la double imposition ou encore l'intégration des filiales consistant à déclarer et d'imposer l'ensemble du résultat financier auprès de la société mère.

²⁰ « Big Four » Soit les plus grands cabinets spécialisés en droit fiscal entre autre

²¹ La Cour de justice a rappelé ces faits, mais elle a également affirmé le principe du libre transfert du siège social, Daily Mail, 1988

B. la donation avant cession

La donation avant cession est également un outil efficace permettant de transmettre une partie du patrimoine en allégeant les charges fiscales qui pourraient subvenir lors d'une telle opération. En effet une imposition sur la plus-value de cession peut devenir particulièrement importante. C'est un mécanisme notamment utilisé lors de la transmission de l'entreprise à des membres de la famille.

Concrètement cette plus value se calcule entre la différence entre le prix de vente et le prix des parts sociales de l'entreprise. Il s'agit de baisser la plus-value en donnant des parts à des membres de sa famille et donc baisser l'assiette imposable. Toutefois plusieurs règles sont à respecter pour ne pas tomber dans l'abus de droit. Des conditions temporelles sont requises notamment le fait que la donation ait eu lieu avant la cession.

Il reste pertinent d'évoquer que cet outil d'optimisation fiscale connaît quelques changements récents notamment depuis la Loi de Finances pour 2019. Auparavant il était facilement admis qu'un motif fiscale principal était possible, désormais il faudra un motif fiscal exclusif.

Reste à savoir si l'administration gardera la même ligne de conduite et acceptera ce mécanisme ou bien si elle deviendra plus sévère et considèrera dès lors que si le motif de la donation avant cession n'est pas le principal objectif alors il y aurait une faute. L'administration pourrait légitimement demander quel était le but de la cession de titres plutôt que celle d'une cession nette ?

Paragraphe 3 : le mécanisme du prix de transfert, un outil précieux pour les multinationales

A. Un circuit faisant participer plusieurs acteurs

Le prix de transfert est un mécanisme d'optimisation fiscale permettant de dissimuler partiellement des bénéfices par le biais de la délocalisation. Il s'agit ici de minimiser les bénéfices de l'entreprises dans un pays ayant un fort taux d'imposition. Tout en l'augmentant dans un pays ayant un taux d'imposition très bas. En effet certains pays comme la Suisse proposent un taux d'imposition de 0% sur les revenus réalisés à l'extérieur d'un pays.

Le prix de transfert peut parfaitement être illustré par un autre schéma notamment grâce à l'exemple des « Bananes de Jersey »²². Cette petite île anglo-normande faisant l'objet de vifs débats quant au sort de son activité future dû au Brexit. Jersey est le plus grand exportateur de bananes du monde mais ne produit aucun de ces fruits. Ici le principe du prix de transfert se manifeste par une société située en Amérique latine et qui va vendre ses produits frais à une société basée à Jersey qui va elle-même revendre ces marchandises à une autre société appartenant toujours au même groupe mais située dans un autre pays, la France par exemple.

B. Les résultats de l'opération de transfert de prix

Entre temps le prix aura considérablement augmenté, et les bénéfices réels se trouveront réalisés par la société située à Jersey.

Toujours dans l'optique de ne pas tomber dans l'abus de droit, la société Française doit justifier auprès de l'administration fiscale ce mécanisme et ces différences de prix. Elle peut donc justifier soit de la réalisation d'une prestation de service de la part de la filiale soit justifier que le produit n'est pas identique une fois mis en vente en France.

Le plus souvent ce mécanisme pourra être facilement être mis en place si les différentes étapes et conditions imposées par l'administration fiscale sont respectées. Il reste très difficile pour cette dernière de démontrer l'abus de droit.

Les sociétés réalisant ce mécanisme de transfert de prix doivent exister au sein d'un même groupe. Il doit donc exister un lien de dépendance entre elles. Celui-ci se manifeste si une entreprise participe au contrôle, au capital ou au fonctionnement de l'autre. Ou bien la dépendance peut être prouvée si elle exerce sous le contrôle d'un même groupe.

Cela reste un outil d'optimisation fiscale à disposition des grands groupes, car un lourd formalisme est exigé.

En effet les prix de transfert peuvent être mis à mal par l'obligation de documenter les prix de transaction. Ce lourd formalisme connaît quelques difficultés d'applications dans certains pays, en effet la justification du prix de transfert est parfois requise par certains pays douaniers, notamment par la Russie. Toutefois l'ex pays soviétique requiert la certification des factures par le pays d'origine, soit par l'administration. Cela s'est rencontré pour certains exportateurs notamment en provenance des Etats-Unis.

²² L'île anglo-normande de **Jersey** est, en dépit de son crachin persistant, l'un des premiers exportateurs mondiaux de **bananes**. Ce petit miracle ne doit rien à la météorologie et tout à la magie de la fiscalité moderne. Le monde, 2013

Il reste pertinent d'indiquer qu'en 2017, sous l'égide du président Macron, un arrêté du 6 juillet 2017 a été publié au JO et se trouve être en relation avec la notion de prix de transfert pour les multinationales. D'application immédiate cet arrêté dispense de déclaration certains pays pour le prix de transfert.²³ Pour optimiser leur fiscalité les entreprises peuvent donc profiter des failles pour baisser leur imposition, notamment par l'intermédiaire des groupes de sociétés.

Depuis quelques années, l'émergence de l'optimisation fiscale représente pourtant un manque à gagner considérable pour les Etats par le biais de sociétés multinationales. Pour palier le manque à gagner des sociétés procédant à l'évitement fiscal ou profitant de certaines largesses les Etats peuvent procéder soit à l'augmentation de la fiscalité soit à un emprunt pour combler le manque à gagner. Cependant un mouvement en quête de répression se veut de plus en plus présent à l'égard des entreprises.²⁴

²³ JORF 0159 du 8 juillet 2017

²⁴ « La contribution aux charges publiques est au cœur du Pacte républicain. Son principe figure expressément dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Dans une période où il a été demandé un effort particulier pour redresser les comptes du pays, nous nous devons d'être pleinement mobilisés quand certains cherchent à échapper à leur contribution pour la reporter sur les autres.» Michel Sapin, 2017, Ministre de l'Economie et des Finances

Titre 2 : un durcissement nécessaire des règles fiscales dans la société actuelle

Chapitre 1 une régulation propre à la réglementation de l'optimisation fiscale moderne

Du fait de la répétition de nombreux abus, le plus souvent par des acteurs au profil similaire, un durcissement des règles propres au droit fiscal vis-à-vis du contribuable a pu se constater. Notamment pour ce qui est de l'optimisation fiscale et des abus qui en était fait.

Section 1 : les différents niveaux de régulation

Paragraphe 1 : à l'échelle mondiale

L'OCDE est une institution souvent citée lorsque l'on évoque l'optimisation fiscale, d'autant plus lorsque l'on parle d'abus de droit que ce soit la simple fraude ou bien l'évasion fiscale à grande échelle.

Cet organisme a ainsi mis en place un instrument appelé IM soit instrument multilatéral, créé à Paris le 24 novembre 2016. Cet outil a pour mission de mettre à jour une base de données regroupant tous les textes, plus de 3000 et liant les pays par des conventions bilatérales.²⁵ Cet instrument peut ainsi intervenir lorsque la régularisation de certains textes ou d'accords nécessitent d'être corrigé. C'est un pouvoir qui permet notamment d'insérer des mesures du plan BEPS visant à lutter contre l'évasion fiscale. Il s'articule autour d'une analyse de certains procédés d'optimisation fiscale dites agressives qui auraient un impact trop important sur les sources de revenus d'un Etat par exemple. L'IM est divisé en plusieurs parties.

²⁵ Les dérives de l'optimisation fiscale sont à l'origine de nombreuses pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices BEPS. L'IM transpose les mesures BEPS aux conventions fiscales afin de lutter contre certaines dérives. Plus de 70 juridictions ont participé à la première signature le 7 juin 2017, oecd.org

Notamment l'obligation d'une norme minimale composée d'un préambule (Article 6 article initial de la première partie), il est également décrit les différents critères permettant de qualifier une convention d'abus, soit une convention incitant à l'abus de droit (Article 7).

Egalement doit être retranscrit en détail l'objet final du montage ou bien de transactions financières. Le transfert de dividendes est lui aussi régularisé dans la mesure ou pour éviter toute forme d'abus lié aux titres de participation, soit les dividendes versés par une filiale. (Article 8). Les gains et plus-values résultant d'actions ou de parts sociales sont également contrôlés lorsqu'ils sont mentionnés dans la convention. (Article 9). Plus intéressant encore, la notion d'établissement stable est évoquée dans le cahier des charges de l'IM. Simplement, la territorialité de l'impôt sur les sociétés se définit par le biais du critère de l'établissement stable. Les professionnels en droit fiscal trouvent cependant des failles dans ce principe en contournant les critères.

Par exemple, les agissements d'une entreprise dans le but de contourner le critère de la période ne permet pas de qualifier d'établissement stable. Toutefois, un alinéa permet de rectifier les périodes de présence notamment en retenant des activités connexes qui permettent de retenir la notion d'établissement stable.

Paragraphe 2 : à l'échelle européenne

Un grand nombre de mesures du BEPS ont été transférées dans la directive ATAD²⁶ qui pratique la lutte contre des pratiques d'évasion. Plusieurs mesures sont donc énoncées, notamment visant à limiter la déductibilité des intérêts, la sous capitalisation volontaire d'une filiale, des pratiques d'optimisation fiscales trop agressives.

Ces pratiques ont pour but de lutter contre un dysfonctionnement du marché intérieur. Ces méthodes d'optimisation fiscale ayant trop de portée sur la concurrence entre sociétés ou bien celles entre les Etats quand aux régimes fiscaux.

Si la directive ATAD est évoquée il est important de préciser que peu de temps après la portée de la directive s'est étendue jusqu'au pays hors Union Européenne, mais pour seulement une mesure. ²⁷

²⁶ *anti-avoidance directive*, directive UE 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016

²⁷ Directive (UE) 2017/952 modifiant la directive (UE) 2016/1164

Ici la Cour rappelle que sa mission d'investigation relative aux abus de droit est nécessaire et justifiée par des textes et des conventions. (convention fiscale de l'OCDE dont les rédacteurs de la convention se sont grandement inspirés pour la rédaction du paragraphe 96)

La Cour rappelle aussi les éléments constitutifs de l'abus de droit d'où l'importance de cet arrêt. Cet abus se caractérisant par « la recherche du contribuable, du régime fiscal le plus avantageux pour lui qui ne saurait, en tant que telle, fonder une présomption générale de fraude ou d'abus (...) il n'en demeure pas moins qu'un tel contribuable ne saurait bénéficier d'un droit ou d'un avantage du droit de l'Union lorsque l'opération en cause est purement artificielle sur le plan économique et vise à échapper à l'emprise de la législation de l'Etat membre concerné »²⁸ tels sont les propos de la Cour, dont il est pertinent de retenir, ici aucune ambiguïté ne semblerait subsister.

Il faut cependant s'appuyer sur des critères objectifs notamment au vu des faits, et donc recherche un objectif contraire au texte de loi.

Elle conclue en indiquant que l'administration danoise a simplement à démontrer la présence de l'abus et non pas à analyser et interpréter le montage financier et juger de sa légalité ou non. Enfin, en cas d'abus de droit la société ne peut pas prétendre à l'immunité de la circulation de ses capitaux qui font désormais l'objet d'investigations. Et donc les comptes sont gelés pour leur propriétaire.

Il n'en demeure pas moins que dans cette décision, il n'est pas évoqué l'évasion fiscale dont il était question. L'exploitation de régimes fiscaux très bas voir nuls maintenus dans les paradis fiscaux n'est pourtant pas évoquée ici.

²⁸ Etudes fiscales internationales, Cour de Justice à propos de l'abus de droit et de l'optimisation fiscale, 2020

Paragraphe 3 : à l'échelle nationale

La loi de finances pour 2019 portait certaines caractéristiques de la directives notamment par les articles 34 et 108. Le premier énonçant l'article 4 de la convention, tandis que le second reprenait l'article 6 qui spécifie l'obligation de mentionner le but du montage fiscal.

Section 2 : les rescrits fiscaux et leur application

Paragraphe 1 : les rescrits fiscaux, un moyen de transparence

A. une décision définitive de l'administration fiscale

Le rescrit fiscal est une prise de position formelle de l'administration sur une situation en lien avec un texte législatif. En effet le champ d'application d'un texte législatif peut avoir une telle portée que dans certaines situations son application puisse être délicate d'interprétation. Le rescrit fiscal offre donc la possibilité à l'administration fiscale de prendre position sur une situation particulière afin de décharger de toute responsabilité un contribuable en cas d'incident.²⁹

C'est une demande qui s'adresse au service des impôts, décrivant très précisément la situation du contribuable. Possédant tous les éléments, l'administration fiscale donnera une réponse claire au contribuable et devra s'y lier. Evidemment la bonne foi du contribuable et l'exactitude de sa situation au moment du fait, seront des conditions requises quant à la bonne application de cet outil fiscal.

Les entreprises peuvent alors adresser un rescrit fiscal très formaliste à l'administration qui y répondra dans un délai maximum de 3 mois à partir de la réception de la demande. Les entreprises peuvent alors faire preuve de prudence en jugeant correctement si il est opportun de s'adresser à l'administration ou pas.

²⁹ Le rescrit fiscal permet d'obtenir la position de l'administration sur le sens et la portée d'un texte fiscal, Article L. 80 A alinéa 1 du Livre des procédures fiscales

En effet une réponse qui peut être perçue comme négative de la part du demandeur le liera, et l'administration pourra par la suite faire preuve de vigilance quant à l'évolution de la situation qui lui avait été soumise.

B. un outil indispensable pour la mise en place d'un plan d'optimisation fiscale pour les entreprises

Le problème étant que certaines entreprises se sont faites accorder des récrits fiscaux en Belgique faisant l'objet d'enquêtes approfondies. Cela a concerné 39 entreprises. Il s'agit d'un montant de plus de 700 millions d'euros qui est réclamé à la Belgique en vue d'impôts impayés. La Commissaire à la Concurrence avait considéré que les avantages qui avaient été accordé faisaient l'objet de concurrence vis-à-vis des plus petites entreprises qui auraient reçu des réponses différentes pour des récrits fiscaux présentant des problématiques similaires.³⁰

Il s'agissait de déduire des revenus excédentaires de la base imposable dans le pays Belge pour une société qui avait les caractéristiques d'une multinationale. Toutefois, la Cour de Justice de l'Union Européenne en a conclu que cela ne s'apparentait pas une aide d'Etat, et donc les dizaines d'entreprises n'ont pas été poursuivies.

Paragraphe 2 : les conséquences d'une utilisation détournée

A. des techniques complexes par l'usage de rescrits fiscaux

Il est intéressant d'observer l'évolution récente des régimes fiscaux utilisés par les multinationales les plus connues, car ces changements ont ont modifié les règles fiscales avantageuses qui ne faisaient qu'accroître le dumping fiscal.

Parmi plusieurs techniques d'optimisation fiscale utilisées à grande échelle, le « Sandwich Hollandais » ou encore « le Double Irlandais » qui reposent sur la technique du prix de transfert comme il a déjà été susmentionné .

Pour comprendre ce mécanisme d'optimisation fiscale il est nécessaire de prendre un exemple concret. Car cela pourrait s'apparenter à un abus de droit mais ces sociétés sont accompa-

³⁰ Derek Perrotte, Les Echos (bureau de Bruxelles) 2019 « La justice européenne réhabilite les rescrits fiscaux belges »
25

gnées de professionnels en optimisation fiscale, leur permettant d'échapper aux impôts sur les sociétés dans des régimes fiscaux où la taxation est forte.

Le géant américain du numérique Google a créé une filiale en Irlande où le taux d'imposition de 12% est plus avantageux que celui de 35%, cela étant possible du fait de son orientation internationale afin de mieux gérer sa clientèle.³¹ Il suffit alors de facturer en Irlande toutes les prestations de service générées hors des Etats-Unis. Par la suite la société va créer une holding aux Bermudes où il est possible d'associer un régime fiscal d'un autre pays à la société contre une faible somme à reverser à l'Etat des Bermudes.³²

Cette société utilisant le régime Irlandais va devenir la société mère de celle implantée en Irlande qui lui reversera une redevance en échange de droits d'exploitation de la propriété intellectuelle.³³

Enfin il reste à appliquer le taux d'imposition sur les sociétés en Irlande qui se trouve être de seulement 12%. Cet état recevra de la part de Google un montant d'imposition quasiment similaire à celui que recevront les Etats-Unis³⁴.

Mais grâce à la technique du sandwich hollandais, Google va davantage user du système en créant une société en Hollande.

La législation irlandaise n'impose pas les bénéfices des sociétés qui quittent le territoire européen, or les Pays-Bas n'imposent quasiment rien quant aux transferts d'argent sortant du territoire. Cette société n'étant qu'un intermédiaire entre la société basée en Irlande et celle aux Bermudes où elle reverse la redevance. (En réalité la société néerlandaise ne reversera que 99,8% des redevances, car une commission d'un taux de 0,2% est appliquée au Pays-Bas).³⁵

B. des conséquences sur la dispersion des bénéfices

Pour résumer, en procédant à l'augmentation du prix afin d'accroître les bénéfices nets, ces derniers sont par la suite redistribués à la maison-mère le circuit connaît un obstacle. En effet les bénéfices

³¹ progressif de 15% à 35% en fonction du bénéfice, en l'espèce Google serait taxé à 35% au vu de ses bénéfices

³² « Sandwich hollandais et double irlandais » LCI, 2019

³³ 7,9 Mds de dollars soit 72% du bénéfice de la société en Irlande

³⁴ 35% de 3 Mds = 1,05 MDS de dollars versés à l'administration américaine contre 12% de 7,9 Mds = 948 millions versés à l'administration fiscale irlandaise

³⁵ Pierre Collin et Nicolas Colin Le devoir de souveraineté numérique, Sénat, Travaux parlementaire rapports de commission d'enquête.

sont bloqués aux Bermudes, car les Etats-Unis imposent un taux à 35%. Ces derniers, préférant tout de même recevoir une part des bénéfices, fixée à seulement 5% l'imposition sur ces derniers. Afin que les fonds rentrant dans le territoire et profitent à l'économie américaine.³⁶

En plus d'être un choix économique c'est une orientation très libérale, à laquelle Joe Biden le président des Etats-Unis aimerait mettre fin.

Pour ce qui est de la France, Google a également créé une société dans l'Hexagone. Cependant les revenus déclarés ont été minimisés, en effet la filiale mère ne reverse que 10% des revenus apportés. Concrètement la société Google implantée en France ne déclare que 10% de ce qui est réellement généré en terme de revenus, le reste est déclaré en Irlande. Ces techniques sont légales et ne représentent pas un abus de droit, dans la mesure où la société respecte la législation fiscale de chaque pays. Elle profite seulement du système qui n'est pas du tout homogène.

« En décembre 2019, conformément aux conclusions de l'OCDE sur l'érosion de la base et le transfert de bénéfices (BEPS) et aux changements apportés aux lois fiscales américaines et irlandaise, nous avons simplifié notre structure d'entreprise et commencé à octroyer des licences pour notre propriété intellectuelle depuis les Etats-Unis, et non les Bermudes » a ainsi précisé le porte-parole de Google dans un journal Irlandais.³⁷

Désormais, Google a repensé sa structure et s'est lentement tourné vers les Etats-Unis d'où la société était originaire.

³⁶ Google a transféré le montant de 19,8 milliards d'euros de la société hollandaise vers les Bermudes en 2017, en 2020 ce sont pas moins de 63 milliards qui sont arrivés aux Bermudes, Alternatives économiques, site internet, 2019

³⁷ OECD tax proposals : tell me what I need to know, Irish times, 2019

Chapitre 2 : un mouvement législatif et judiciaire en pleine croissance

Une application stricte et sévère vis-à-vis de l'abus de droit rend l'optimisation fiscale plus délicate qu'elle ne l'était. Pourtant des moyens subsistent afin de profiter de certaines largesses.

Section 1 : la volonté d'une harmonisation fiscale au niveau mondial

Paragraphe 1 : une taxe visant à rééquilibrer le paiement à l'impôt

A. la taxe GAFA, un impôt visant les plus grande sociétés numériques

Il convient également d'évoquer la taxe GAFA qui s'intéresse particulièrement aux « géants du numériques »

Le but principal de cette taxe est surtout d'instaurer une certaine équité car ces grands groupes sont en principe deux fois moins imposés que la plupart des autres entreprises et cela notamment grâce aux techniques d'optimisation fiscale qui peuvent malgré tout être mis en place aujourd'hui, malgré un effort de sévérité de la part de certains Etats.

Les GAFA ont pour avantage de proposer des services principalement basés sur le numérique ce qui leur offre la possibilité d'établir leur siège social n'importe où. Contrairement à une entreprise qui proposerait des services manuels et qui devrait donc rester à proximité de sa clientèle.

Afin de palier le déséquilibre qui pourrait subvenir suite à l'optimisation fiscale dites « agressives » de certaines sociétés, une taxe GAFA a pour mission d'équilibrer des revenus fiscaux plus justes. Ce sentiment d'injustice a été accentué durant la crise sanitaire, en effet les géants du numériques ont tirés d'énormes profits. Dans un mouvement actuel de solidarité, l'évitement à l'impôt légal auquel se prêtent certaines sociétés, la taxe sur les GAFA est donc l'ordre du jour.

B. des dispositions législatives récentes

Ainsi l'article 1 de la loi du 24 juillet 2019³⁸ a créé une taxe sur les bénéfices des entreprises du numérique. Cette taxe GAFA va solliciter les plus grandes sociétés générants d'importants revenus en France. Plus précisément le coeur du texte vise à taxer les prestations de services notamment les publicités créées grâce à la collectes de données personnelles des utilisateurs des services numériques. C'est donc un impôt spécifique qui sera applicable aux géants du numérique à savoir, Google, Amazon, Facebook et Apple.

Cependant il faut tempérer le succès de la mise en place de cette nouvelle taxe. En effet les sociétés ont ainsi répercuté cette taxe sur les prix de vente. En effet Google vient de taxer les entreprises qui sollicitent les services de Google. De plus, cette taxe a été uniquement répercuté sur la France dont les entreprises ont vu leurs frais augmenter.

Les représentants de Google se justifient en expliquant que cette augmentation a pour but de « couvrir une partie des coûts associés au respect de la réglementation concernant la taxe sur les services numériques en France ».

Paragraphe 2 : la jurisprudence relative au siège social des sociétés

Pendant longtemps les entreprises ont pu profiter d'un système fiscal avantageux permettant notamment de pouvoir déclarer une partie des bénéfices dans un pays proposant une fiscalité basse.

Toutefois, au sein de l'Union Européenne pour pouvoir bénéficier de cet avantage, les entreprises doivent respecter le principe de l'établissement stable.

Le Code général des impôts par le biais de son article 209³⁹, pose clairement le principe qu'une entreprise qui « exploite » une activité en France sera redevable de l'Impôt en France.

Mais la notion d'établissement stable est un peu plus flou et peut avoir des répercussion sur l'imposition de la société. Mais les définitions de l'établissement stable paraissent plutôt en retard lorsqu'on l'on constate le développement et les nouveaux modes d'activités des entreprises aujourd'hui.

³⁸ La loi a été promulguée le 24 juillet 2019 et publiée au Journal officiel du 25 juillet 2019, vie-publique.fr, taxe GAFA (no 1838) Amendement numéro 146

³⁹ Relative à la détermination du bénéfice imposable, Code général des impôts, Section III

Notamment pour les Gafa et leur activité dite dématérialisée qui arrivent à ne pas se voir attribuer d'établissement stable dans des pays qui génèrent pourtant énormément d'argent. Mais cet argent est né de la simple utilisation de la plateforme de ces entreprises. Il n'y a pas réellement eu de transfert d'argent contre des marchandises ou encore un service rendu en échange d'une somme d'argent.

Ici il y a seulement l'utilisation du service, la publicité, le partage des données personnelles pour les entreprises comme Google et Facebook.

Paragraphe 3 : une sanction record synonyme d'apaisement

A. un échec judiciaire pour la répression des abus de droit

L'administration fiscale française avait fait part à la société Google une amende d'un montant d'un milliard d'euros.⁴⁰

Le seul moyen d'éviter le paiement de l'impôt d'après les conventions fiscales en vigueur serait que l'activité exercée en France ne soit pas véritablement reconnue.

En effet l'établissement stable pouvant qualifier les activités de la société comme réellement admises retient comme critère la présence d'une installation fixe dites d'affaires et également la qualité d'agent dépendant de la société française. Dont cette dernière aurait un certain pouvoir à l'égard de la société basée en Irlande. Mais le critère d'une installation fixe n'a pas pu être reconnu, car la filiale en France était uniquement utilisée à des fins de prestations de services.

Pour le second critère, l'indépendance de la filiale en France n'a pas pu être prouvée, et donc la notion d'établissement stable non plus. Cette solution exempte alors la société Google aux paiements d'impôts en France.

Cette solution est également justifiée par un autre texte, la CVAE⁴¹. En effet la société Google ne comportait ni locaux ni salariés sur le territoire français, confirmant le fait qu'elle n'ait pas à payer

⁴⁰ Arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 25 avril 2019 qui confirme le jugement rendu par le Tribunal Administratif de Paris en lien avec le fait de décider si la société possédait un établissement stable sur le territoire Français car une filiale était implantée en France, numéro arrêt 17PA03067, CAA Paris, 9ème chambre

⁴¹ CVAE, impôt local et direct instauré en 2009 dont les collectivités territoriales françaises en sont bénéficiaires, sont redevables les entreprises dont le chiffre d'affaire est supérieur à 500 000 euros

d'impôt en France. Pourtant la société exerce « à titre habituel une activité professionnelle non salariée. Ce qui aurait pourtant pu permettre de définir la société comme un commerçant de fait.

Enfin, les investigations n'ont pas permis non plus de soumettre la société au paiement de la Taxe à la Valeur Ajoutée (La TVA est un impôt direct, n'étant pas collecté directement par l'Etat comme le sont certains impôts prélevés directement auprès du contribuable. La TVA s'ajoute ainsi aux prix de vente et est collectée par les entreprises et payée par les consommateurs. Il y a deux sortes de TVA, la TVA collectée (sur les ventes de biens et de services) et la TVA déductible (celle payée sur les dépenses, que l'on peut déduire du montant à payer à l'Etat). En l'espèce il était impossible ici de démontrer que la société réalisait de manière autonome des prestations de services à savoir de la publicité.

B. une sanction synonyme de sécurité temporaire pour la société

Or les richesses créées sont bien réelles, c'est pour cela que l'administration française s'est lancée en guerre contre un des plus grands géants du numérique, à savoir Google.

Mais ces derniers bien informés des chances d'échapper à une condamnation trop sévère ont finalement accepté de signer une convention judiciaire d'intérêt public. En échange du règlement de deux amendes d'un montant total de presque 1 milliard d'euros⁴², Google a pu ainsi échapper aux poursuites. Le groupe n'en est cependant pas à son coup d'essai car des accords similaires ont été signés dans des pays voisins comme l'Italie.

Paragraphe 2 : le devoir moralisateur de certaines entreprises auprès de la société

Devant le nombre de scandales incessants dont sont liés des sociétés ayant des profils similaires, on constate que certaines d'entre elles défendent leurs agissements par le biais d'un argument inattendu.

En effet, et cela à différents niveaux, certaines entreprises ont décidé de prendre en compte l'image que détient la société lorsqu'elle procède à l'évitement de l'impôt. Sans être dans l'abus de

⁴² il s'agit d'une amende d'un montant de 500 millions d'euros pour l'accord ainsi que 465 millions d'euros de taxes additionnelles dans le but de mettre fin aux poursuites pour fraude fiscale aggravée engagées en 2015, Agence France Presse

droit, l'évitement à l'impôt peut poser une question d'éthique ou de morale que certaines entreprises tentent de prendre en compte.

D'autres sociétés comme Google se défendent en expliquant qu'elles participent au bien-être de la société civile en proposant leur services numériques à titre gratuit. C'est une manière très particulière de se justifier car il n'y a aucun moyen permettant de comparer la plus value qu'offre la participation à l'impôt et sa redistribution dans la société civile et la mise à disposition des plateformes numériques.

Outre le fait que les entreprises dites GAFa poussent l'optimisation fiscale à son maximum, ces entreprises ont tout de même largement participé au bien-être de la société, et cela de manière beaucoup plus nette que d'autres grands groupes.

Il n'est en effet pas nécessaire de rappeler le rôle joué par les réseaux sociaux lors du printemps arabe ou encore le rôle de la Fondation Bill et Melinda Gates qui participe à hauteur de presque 5 milliards de dollars par an à l'alphabétisation des enfants ou encore le développement de l'agriculture dans des pays sous-développés.

C'est un discours assez particulier que tiennent ces grands groupes qui ne peut pas être justifié à l'échelle planétaire.

En effet certains Etats sont beaucoup plus investis sur le plan de la santé et de l'éducation légitimant donc l'impôt.

Section 2 : la lutte contre l'optimisation fiscale à l'encontre des GAFA

Cette guerre menée contre ces sociétés peut s'apparenter pour ces dernières à une forme d'acharnement, où les Etats et les institutions sont sans cesse en train de trouver un moyen pour faire plier le genou à ces multinationales.

Paragraphe 1 : l'exemple de la société Apple profitant des failles du système fiscal

A. l'échec judiciaire dans la bataille contre l'optimisation fiscale

En plus d'être accompagnées d'experts et conseillers en optimisation fiscale, ces entreprises travaillent avec des juristes aguerris leur permettant de se défendre.

La commissaire européenne Margrethe Vestager⁴³ a ainsi mis en sursis l'allocation d'aides d'Etat accordées à Apple d'un montant de plus de 13 milliards. Ce mécanisme était élaboré sur la combinaison d'avantages fiscaux dont pouvait profiter la société Apple grâce à des rescrits fiscaux. D'un taux de 12,5% d'imposition sur les sociétés en Irlande, Apple bénéficiait d'un taux de 0,005% d'imposition. Bien que les revenus restés gigantesques pour l'Etat Irlandais, sa mise en application n'a pas pu perdurer.

De ce fait la société Apple a contesté la décision rendue en arguant le fait qu'aucun Etat, ne s'était plaint de ces impositions très basses. Ni les Etats-Unis ni l'Irlande n'avait véritablement protesté. Cela s'explique par le fait que les Etats se trouvaient tout de même gagnants.

⁴³ Margrethe Vestager est une femme politique Danoise membre du parti social libéral danois. Elle a été ministre de l'intérieur entre 2011 et 2014, mais sa popularité est surtout due à son poste de commissaire européenne à la concurrence sous l'égide de Jean-Claude Juncker. Son plus gros combat est la lutte incessante qu'elle mène contre les sociétés Google en lui reprochant son abus de position dominante, ainsi qu'Apple qu'elle condamne pour abus de droit fiscal. ec.europa.eu / European Commission

B. un argumentaire défendant l'implication de la société

Les avocats de la société ont ensuite argumenté en faisant valoir que la société au poids économique énorme avait permis la création de dizaines de milliers d'emplois à travers le monde. Le pays originaire d'Apple a même contesté la décision rendue. En effet les Etats-Unis ont loué les biens-faits réalisés par la société aussi bien au niveau de l'économie que de la création de richesse ou du niveau d'emploi.

Cela reste un point important et sérieux, car outre le fait que la société use de moyens d'optimisation fiscale pouvant être considérés comme déloyaux. En contrepartie elle apporte des atouts quant à l'amélioration de certains niveaux de vie général. Bien que le niveau de vie de certains salariés notamment dans les usines de protection aient été jugés bien en dessous de la moyenne. Cela est dû au non respect de mesures de sécurité, et de salaires très bas dont la société fait l'objet d'accusations.

Paragraphe 2 : des effets contrastés sur l'efficacité des outils de lutte contre les abus de droit.

A. Un exemple de lutte pour l'harmonie fiscale

La Commission européenne dans une décision rendue le 11 janvier 2016⁴⁴ a considéré que le principe d'exonération sur les bénéfices excédentaires accordés par la Belgique constituait une aide d'Etat d'après l'article 107 du TFUE .

Cet article est intéressant car au paragraphe 3 il est intitulé que les aides « destinées à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un Etat membre » peuvent être déclarées comme compatibles avec les règles de fonctionnement du marché intérieur. Ce principe a fortement tendance à s'appliquer depuis plusieurs mois compte tenu de la situation sanitaire actuelle qui a causé d'importants dégâts sur l'économie notamment.

Cet aide d'Etat prenait la forme d'une concurrence fiscale trop importante.

⁴⁴ Décision (UE) 2016/1699 de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'Etat exonérant des bénéfices. eur-lex.europa.eu

La Belgique s'est donc vue dans l'obligation de récupérer toutes les sommes qu'elle avait versé à titre d'aides d'Etat sous formes de rescrits fiscaux. Ce qui d'ailleurs semble être une méthode d'optimisation très utilisée.

B. une déclaration particulière en cas de fraude

C'est grâce à la mise en place d'un plan de coopération appelé AEOI développé grâce à la participation des dirigeants du G20 et d'autre part d'un travail de l'OCDE et qui est entré en vigueur en 2014 (15 juillet), en complément d'un second plan déjà en action, l'EOIR. Ce dernier permet à l'administration fiscale de demander des compléments d'informations suite à celles déjà communiqués par le plan AEOI reposant sur l'échange de données bancaires.

Plusieurs critères permettent ensuite aux administrations fiscales d'être alerté en cas de suspicion de fraude ou non. Ces différents critères sont énumérés au sein de la norme FATCA (*Foreign scout tax complaint act*) où sont répertoriés les comptes susceptibles de faire l'objet de fraude fiscale, les contribuables concernés ou ayant déjà fait l'objet de mesures particulières ou de sanctions. Elle énumère la liste de tous les placements et comptes bancaires devant faire l'objet d'une déclaration particulière à l'administration.

En France, le Code général des impôts précise au sein de son article 1649 AC la base légale de cette transmission d'information. De plus la loi de finances rectificative de 2017 a donné compétence à l'administration fiscale ou à DGFIP⁴⁵ de coopérer avec des Etats étrangers quant à la communication d'informations fiscales.

Ce principe de coopération peut paraître abusif pour le contribuable qui justifie l'évitement à l'impôt par ses propres moyens, or cela représente un abus de droit en effet la non-déclaration de compte à l'étranger est interdit.⁴⁶

L'article 6 de la convention multilatérale prévoit législativement la mise en place de cette coopération (accord signé le 29 octobre 2019 à Berlin grâce à l'OCDE).

Ce principe de coopération est également répertorié à l'article 8 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011.

⁴⁵ Direction Générale des Finances Publiques

⁴⁶ L'article 1649 A du code général des impôts (CGI) prévoit l'obligation de déclarer un compte à l'étranger pour les particuliers, les associations et les sociétés non commerciales. Ces dispositions s'appliquent uniquement aux personnes domiciliées en France

De plus les deux autres mécanismes de coopération que sont les normes FATCA⁴⁷ et AEOI⁴⁸ sont également répertoriés et font donc l'objet d'accord comme il existe par exemple entre la France et les Etats-Unis pour ce qui est de l'échange de données bancaires.

Paragraphe 3 : une actualité récente ou une lutte dans l'air du temps

l'ICIJ est un consortium de journalistes dont l'appellation complète est *International Consortium of Investigative Journalists*⁴⁹, ce dernier a rendu public des rescrits fiscaux Luxembourgeois accordés à des multinationales. Ici les taux d'impositions pouvaient encore tomber très bas allant jusqu'à 1% et donc les sociétés organisaient leur activité de sorte que les bénéfices soient transférés au Luxembourg et non dans les pays où ils ont été réellement effectué. Cette affaire portant le nom de « LuxLeaks »⁵⁰ a pu voir le jour par le biais des mêmes cabinets ayant aidé à la rédaction des ces rescrits fiscaux pour le compte des multinationales.

La Commission européenne a ainsi adopté une directive européenne obligeant les Etats à rendre des rescrits fiscaux plus clairs et transparents pour l'avenir. Désormais le rescrit pourra être rendu public.

Si la sévérité des mesures prises par la Commission semble être faible, cette directive ne manquera pas de mettre davantage de pression sur certains Etats. Notamment les Etats membres qui pour certains appliqueront des mesures moins souples et plus strictes étant donné que celles-ci seront désormais publiques. Ce qui peut être un point particulier de discussion pour l'entrée d'un nouveau pays au sein de l'Union Européenne.

⁴⁷ La loi **FATCA** exige que les institutions financières du monde entier identifient les clients de nationalité nord-américaine ou dont la résidence fiscale se trouve aux États-Unis et qui détiennent, en autres, des comptes financiers à l'étranger, qui devront faire l'objet d'un rapport annuel aux autorités fiscales nord-américaines.

⁴⁸ L'AEOI (Automatic Exchange of Information) ou encore EAI (Echange Automatique d'Informations relatives aux comptes financiers en matière fiscale) en français est une initiative de l'OCDE ayant pour objectif de combattre l'évasion fiscale. L'application de ce dispositif se fait à travers la signature d'Accords Multilatéraux entre les autorités compétentes des pays participants.

⁴⁹ Fondé en 1997 par l'association américaine de presse à but non lucratif l'ICIJ s'est transformée depuis février 2017 en média autonome, également à but non lucratif, financé par diverses fondation ou donations privées

⁵⁰ Le "Tax ruling" est pointé du doigt au Luxembourg dans une enquête internationale de six mois, révélant un système d'évasion fiscale massive au profit de centaines de multinationales. Les autorités luxembourgeoises se retranchent derrière la légalité du procédé. L'express, 2018

Paragraphe 4 : malgré l'opportunité de mettre en lumière les paradis fiscaux

Il est tout aussi important de rappeler qu'une liste a été établie par les ministres des finances européens ⁵¹ dans le but de rendre public, contrairement aux travaux de recherches, une liste de tous les paradis fiscaux.

Ces pays étant classés par étiquette de couleur, 17 pays étant sur liste noire, 47 sur liste grise ainsi que 20 sur liste blanche. Cette liste a été établie en 2017.

Deux ans plus tard la même liste recense 15 pays sur liste noire, 34 sur liste grise et 25 sur liste blanche.

Cet examen réalisé sur une petite centaine d'Etats (92 au total, mais 8 pays ont été classés différemment du fait de catastrophes naturelles ayant rétabli les priorités politiques de ces pays.) permet de montrer que des effets sont présents. Porté par les différents textes et les politiques de répression, l'usage de l'optimisation fiscale a sûrement baissé. Seulement une seule liste de paradis fiscaux ne permet clairement pas de déterminer une augmentation ou une baisse de ces pratiques.

Un grand nombre de techniques d'évitement fiscal, ou faisant appel à ces régimes fiscaux très avantageux ne font pas forcément tout le temps l'objet d'utilisation par les fiscalistes.

Pourtant certaines pratiques sans impliquer ces paradis fiscaux mènent à des abus de droit. Il reste à savoir si les paradis fiscaux sont-ils vraiment un critère favorisant le recours à l'optimisation fiscale.

⁵¹ Le Conseil pour les affaires économiques et financières, abrégé en Conseil ECOFIN, est la formation du Conseil de l'Union européenne rassemblant les ministres des finances des États membres, Agence Ecofin

Partie 2 : l'adaptation nécessaire des fiscalistes dans un époque de lutte contre l'optimisation fiscale et ses dérives.

Titre 1 : un changement d'attitude des pouvoirs publics

L'exploitation de certaines failles ou mécanismes des régimes fiscaux permet donc de tirer certains avantages, notamment d'optimisation fiscale. Pour venir en aide aux autres entreprises, des cabinets où des professionnels du droit fiscal exercent, conseillent et aident ces entreprises.

Chapitre 1 : une régulation omniprésente ralentissant l'effort des fiscalistes

Section 1 : une répression de plus en plus présente dans le but de supprimer les abus de droit

Paragraphe 1 : la société Alibaba dans la tourmente d'un régime nationaliste

A. Un géant du numérique au sommet du monde

A l'autre bout du monde, sur le continent asiatique le phénomène Alibaba a pris énormément d'ampleur. Cette société a été fondée en 1999 à une époque où internet n'était pas encore dans les us et coutumes de la Chine. Cette société centralise sur une plateforme des millions de revendeurs, manufactures et sociétés chinoises dans le but de vendre leurs produits à travers le monde entier.

Aujourd'hui ce groupe est présent dans de nombreux domaines et dans le fonctionnement de l'Etat, la société est investie dans les réseaux sociaux, la recherche scientifique et médicale, l'intelligence artificielle voir même la propriété intellectuelle en Chine.⁵²

Mais récemment Pékin à commencé à changer d'avis quant à l'omniprésence de l'entreprise au sein de la société Chinoise, dont une dérive autoritaire se veut de plus en plus marquante de la part du Parti communiste chinois. Ce phénomène s'est aggravé depuis la présidence de Xi Jinping en 2013 exerçant un pouvoir très autoritaire en vue de mener un régime nationaliste. Donc bien loin de l'idéal de fonctionnement de la société Alibaba.

La société a pendant de longues années profité du système chinois, pouvant ainsi avoir le statut actuel. Ces avantages ont pu être tirés en partie par une facilité de paiement qui n'était pas gage de sécurité pour les utilisateurs, mais surtout des avantages fiscaux auxquels l'Etat accordait à certaines entreprises.

Récemment, une succession d'amendes de montants records ont été adressées à la société, pour motif que le géant du e-commerce ne respectait pas des règles concurrentielles et fiscales. En effet depuis plusieurs années différentes lois sont intervenues afin de réglementer davantage la concurrence entre les entreprises et développant une réglementation fiscale plus encadrée. ⁵³

B. de nouvelles orientations du régime politique déstabilisant la société

Ces nouvelles restrictions fiscales n'ont pas seulement visé la société Alibaba mais également onze autres dirigeants de grandes firmes chinoises. C'est un tournant pour la Chine, qui s'est voulue très libérale pendant des années, misant sur une législation faible voir inexistante. Dans le but de favoriser la croissance économique au détriment de certains privilèges accordés qui seraient aujourd'hui considérés comme des abus de droit. Les règles législatives ont changé mais la société continue d'abuser de ces droits dont elle ne peut plus bénéficier.

Contrairement à d'autres abus de droit, ceux-ci ne sont pas dissimulés. Le gouvernement chinois adoptant une vision plus étatique désormais considère que des amendes d'un montant de 2,3 milliards d'euros ⁵⁴ sont davantage bénéfiques pour le pays.

⁵² La Lettre de l'éduc. La Chine est-elle en train de devenir une dictature ? Courrier International, 2020

⁵³ Les entreprises chinoises sont taxées à hauteur de 25% sur les revenus. Toutefois ce taux peut être revu à la baisse pour certaines entreprises développant un secteur stratégique ou bien qualifiées d'entreprises dites « spécifiques » comme c'est le cas pour Alibaba . [ins-globalconsulting.com](https://www.ins-globalconsulting.com)

⁵⁴ Chine : Jack Ma, le fondateur d'Alibaba, ne réponds plus, France 24

Pour Nicolas Mazzuchi, son avis semble pourtant contraire car il considère que sur « Le sol américain et en Europe, on s'inquiète de la question de l'évasion fiscale et des libertés publiques » en rajoutant « Côté chinois, il s'agit d'appliquer la doctrine de la fusion civile-militaire : dans l'ensemble des domaines, on considère que les entreprises doivent être complètement intégrées au complexe militaro-industriel pour achever une forme de domination technologique à l'horizon 2035-2040 ». D'après le Chercheur en géo-économie Mazzuchi, il semblerait que ces menaces fiscales ne soient qu'une arme pour le parti communiste de chinois de re-centraliser toutes les entreprises nationales dans le but d'avoir la main mise sur elles. L'objectif économique ne semble par pour lui être la priorité de la Chine.⁵⁵

A l'image de cette nouvelle politique fiscale des dirigeants de sociétés pétrolières ont également été condamnées pour corruption et abus de droit; Ces procès s'inscrivent cependant dans une autre problématique qu'est la territorialité des sociétés et notamment celle relevant du droit maritime.

Paragraphe 2 : des affaires récentes au coeur des débats de la sphère juridique.

A. une justice répressive lors de la présence d'un abus de droit

En 2018, la Commission européenne avait jugé que le groupe énergétique Engie avait bénéficié de largesses fiscales notamment grâce à « des montages validés par l'administration fiscale du Luxembourg que la quasi-totalité des bénéfices réalisés par des filiales établies au Luxembourg n'ont pas été imposés ». La Cour de Justice de l'Union Européenne a condamné ces agissements où la société a pu profiter de rabais fiscaux par le biais de certains rescrits fiscaux. Le jugement rendu oblige le groupe Engie a remboursé au Luxembourg les sommes dues. Pour citer la décision rendue,

⁵⁵ Tous surveillés, 7 milliards de suspects, Arte.Tv

les juges de la Cour ont expliqué que la société avait bénéficié d'avantages qui relevaient d'un abus de droit notamment du fait de la mise en place de « *tax rulings* ». ⁵⁶

Toutefois, le groupe énergétique Engie n'était pas le seul mis en cause, en effet depuis 2017, deux sociétés bien différentes sont concernées par un possible abus de droit. Il s'agit d'Amazon accusé des mêmes torts. La Commission avait considéré que la fraude fiscale réalisée devait être remboursée à l'Etat luxembourgeois, le montant étant celui du double demandé à Engie, soit 250 millions d'euros. Cette somme représentant tous les avantages fiscaux dont le groupe aurait pu certainement tirer.

La Cour a jugé que les travaux d'enquêtes sur cette affaire ne permettaient pas clairement d'établir la présence d'aides d'Etats illégales. Cela bénéficie sans nul doute au géant du Web, faisant parti des GAFAs. Mais cette enquête remonte avant 2017, en effet l'affaire des LuxLeaks a révélé l'existence d'évasion fiscale au Luxembourg et qui indiquait la gain de bénéfices à de grosses sociétés, notamment pour Amazon qui bénéficiait d'un accord datant de 2003 et renouvelé en 2011.

Ces pratiques qualifiées d'aides d'Etats ⁵⁷ par les principaux concernés n'ont pas été considérées comme frauduleuses par la Cour qui n'avait ainsi pas pu démontrer que la société avait bénéficié d'aides fiscales particulières et que l'analyse réalisée par la Commission était « erronée à plusieurs titres ». La solution rendue à l'encontre de Engie était elle différente.

En effet, la deuxième plus haute juridiction de l'Union européenne avait textuellement indiquée que « Le Tribunal juge qu'il ne saurait être contesté que le groupe Engie a bénéficié d'un traitement fiscal préférentiel du fait de la non-application, dans les *tax rulings* de la disposition relative à un abus de droit » Ici, les investigations ont clairement permis de démontrer la présence d'un abus de droit.

B. une première défaite judiciaire à l'égard de la Commission européenne

Le géant du numérique s'est contenté d'approuver la décision rendue en insistant sur le fait que la société n'avait pas usé de moyens frauduleux particuliers et s'était juste appuyé sur la réglementation fiscale en vigueur. En effet il était rapproché au grand groupe de ne pas respecter l'article 107 du TFUE. En effet « les aides publiques sont interdites lorsqu'elles faussent la concurrence ou affectent les échanges avec les Etats membres » des dérogations sont cependant possibles, prévues

⁵⁶ Synonyme de *rescrit fiscal*

⁵⁷ Une mesure fiscale est assimilée à une aide d'Etat lorsque'elle allège les charges pesant sur le budget de l'entreprise, elles sont contrôlées par les agents de la DGFIP, europe-en-france.gouv.fr

aux articles 107 paragraphe 2 et 3, ces exceptions sont exhaustivement énumérées, et notamment concernant les aides d'Etats alloués à certaines entreprises, et donc devant respecter un principe de concurrence.

Toutefois cela représente une bataille perdue pour Margrethe Vestager qui tente de lutte depuis plusieurs années comme l'optimisation fiscale et les débordements qui peuvent en découler. Notamment du fait de l'octroie de privilèges à certaines sociétés, notamment par le biais de rescrits fiscaux.

Il reste cependant possible pour la Commission de faire appel devant la Cour de justice de l'Union Européenne de la décision rendue, le délai légal étant de deux mois, cela semble suffisant pour la Commission afin de continuer sa lutte contre contre l'abus de droit fiscal en Europe.

Pour le Luxembourg c'est un point positif, car le pays pourra continuer de participer à ce mécanisme et donc permettre à Amazon de créer des richesses sur sont territoire, bien que celles-ci restent minimales compte tenu des bénéfices effectifs, réalisés par la société.

Une des ONG les plus connues, notamment OFXAM⁵⁸ s'est exprimée après l'annonce de la décision rendue par la Cour de justice, elle a insisté sur le fait que même par le biais d'investigations au cas par cas cela ne permettait pas forcément de condamner une société.

⁵⁸ Mouvement mondial de personnes luttant contre les inégalités, la pauvreté et les injustices

Section 2 : un régime commun pour équilibrer le paiement à l'impôt.

Paragraphe 1 : la mise en place du programme BEPS

Pour les plus petits pays, l'optimisation fiscale est un atout pour attirer les entreprises et donc créer de la richesse. Cela implique donc forcément une certaine concurrence fiscale entre les pays. Certains pays proposent alors une taxation quasiment nulle, jugée déloyale par d'autres Etats.

A l'initiative du G20 en 2012, le projet BEPS soit la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice a pour ambition de lutter contre la dispersion de capitaux dans divers territoires, ces capitaux étant le plus souvent le produit d'activités effectuées dans un territoire pourtant bien délimité⁵⁹. Le but final étant de regrouper le plus possible les bénéfices là où ils ont été réellement réalisés dans le but de les taxer. Cela ramènerait davantage d'équilibre entre les Etats, malgré la concurrence fiscale importante qui demeure aujourd'hui. D'après l'OCDE, ce programme permettrait de régler en parti le problème lié à « la stabilité des systèmes fiscaux ».⁶⁰

Il repose sur un plan d'une quinzaine d'actions permettant aux Etats de contrer le phénomène d'optimisation fiscale qu'ils peuvent subir.

Paragraphe 2 : la naissance d'un projet d'une taxe unique

A. Une impulsion récente

Janet Yellen, la secrétaire du Trésor américain a décidé de lutter contre l'optimisation fiscale des plus grosses sociétés. Comme il a été précédemment vu, certaines multinationales arrivent à échapper à l'impôt du fait de la présence d'une forme de dumping fiscal. A la fin de l'année 2020, lors de l'évocation de cette taxe Trump était contre cette idée mais le Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance voulait et demandait l'aide de l'OCDE pour la mise en place de cette taxe,

⁵⁹ Bénassy & Wolff 2014, Quelle union budgétaire pour la zone euro ? 2017

⁶⁰ Possoz, 2015

mais le poids politique et la toute nouvelle investiture de Joe Biden aux Etats-Unis a pu profiter à ce nouveau projet et lui donner une portée et un avenir plus concret.⁶¹

Il est important de rappeler qu'un impôt sur les sociétés faibles ne signifie pas que les entreprises sont étranglées, en revanche les français sont champions du monde en matière de taxation 46%.⁶²

Cela permettrait de mettre un terme au paradis fiscaux, tels que les Bahamas, Les îles vierges, le Panama par exemple. Mais partiellement, car certaines entreprises privilégieront toujours une imposition quasi nulle quitte à prendre des risques, à se retrouver dans une position d'abus de droit. ⁶³Pour les autres, cela serait une simplification évitant alors le dumping fiscal qui existe entre pays concurrents (Espagne pour exemple propose un taux de 34% pour l'impôt sur les sociétés.)⁶⁴

B. des perspectives ambitieuses

Les premières esquisses de ce projet laissent penser qu'une application de cette taxe unique serait envisageable dès le premier semestre 2022, cela demanderait une coordination sans faille de la part de tous les Etats. Pour la France, le but premier de cette taxe serait dans un premier temps de régler les dettes.

Ces recettes serviront à régler une partie de la dette publique qui rappelons le s'envole à 115,7 du PIB.⁶⁵

Certains politiques ainsi que d'autres intellectuels ont fait la remarque pertinente qu'il était peut être dommage qu'un tel projet n'ait pas été déjà mis en place en Europe, compte tenu d'une fiscalité plus hétérogène entre les pays membres.

Afin de relativiser l'application future ou non de cette taxe, il est important de rappeler que certains pays comme l'Irlande était un pays très pauvre à la fin du XX siècle. L'implantation de grands groupes comme Facebook leur a permis de profiter du système et ainsi rejoindre la moyenne européenne.

⁶¹ The Corporate Tax Statistics, BEPS 2021

⁶²« Face à l'info », 21 et 27 avril 2021

⁶³

⁶⁴ Louis de Birant, Taxe mondiale sur les multinationales : pourquoi l'idée revient sur la table, 2021

⁶⁵ Produit Intérieur Brut, la dette atteint 2,650,1 milliard d'euros le déficit lui 211,5 milliards d'euros Source Le figaro / AFP 26 mars 2021

Section 3 : l'interdiction de communiquer des informations bancaires personnelles

Paragraphe 1 : vers la fin du secret bancaire ?

Au tout début du développement le principe d'éthique à été évoqué. Il renvoie à une certaine forme de conscience et de solidarité de la part de l'entreprise. Le débat voulant mettre fin au secret bancaire se justifie des deux côtés par le principe d'éthique. Ce principe de secret bancaire a vocation à protéger des personnes qui pourraient subir des pressions à des fins politiques du fait de leur argent. ⁶⁶

Toutefois, le secret bancaire n'a plus le rôle pour lequel il était initialement prévu. en France, le secret bancaire est une obligation morale à la quelle la banque doit se plier d'après la loi du 24 janvier 1984. Empêchant le personnel de la banque de divulguer des informations bancaire d'un de ses clients. Il peut être levé dans des cas exceptionnels notamment lors de réquisition judiciaire, fiscale, soupçon de blanchiment, procédure de surendettement.

En effet, le secret bancaire est régis par une loi de la confédération⁶⁷ datant de 1934 et qui précise les poursuites pénales en cas de non respect de ce principe. Principe qui était initialement pourvu afin de protéger les comptes personnels des personnes juives contres le régime nazi. Cependant ces principes se sont peu à peu dissipés tout comme l'idée principale vouée à la protection contre les Etats totalitaires ou les pays en guerre. La Suisse étant un des pays où le secret bancaire joue un rôle très important. Le pays étant une plateforme accueillant de nombreux flux financiers.

⁶⁶ Arnaud Bourgain, vers la fin du secret bancaire dans les centres financiers offshore : une question d'éthique et concurrence fiscale, Revue d'économie financière, 2015/3 (Numéro 119) Pages 287 à 302

⁶⁷ En suisse, une loi fédérale est un acte législatif ayant une certaine portée et est elle est adoptée au niveau de la Confédération, d'une durée de vie illimitée, elle se trouve au dessus du droit cantonal et communal dans la hiérarchie des normes

Paragraphe 2 : les avantages et inconvénients du secret bancaire

L'évasion fiscale par exemple pouvait être la cause de certains comportements traduisant un régime mal organisé où la pression fiscale se voudrait trop étouffante. Cependant pour que les acteurs ne soient pas tentés de frauder il doivent s'attendre à une contrepartie de l'Etat, notamment la mise en place des services publics efficaces. Ce à quoi le contribuable lambda s'attend à voir de l'utilisation de son argent. Or si l'Etat ne fait pas suffisamment d'efforts, l'évitement à l'impôt pourrait se justifier d'après certains.⁶⁸

Mais l'aspect moral du secret bancaire reste omniprésent, pourtant il semblerait que les objectifs des Etats quant à la levée du secret bancaire reposeraient uniquement sur le fait de supprimer la concurrence entre les régimes fiscaux. En effet un problème d'égalité face à l'impôt perdure et altère le développement de certains pays.

De plus les pays sont en sous-développement constatent une augmentation de scandales liés à des entreprises étant mêlées à des problèmes de corruption liés à une mauvaise gouvernance. Ces problèmes de corruption ou d'abus se traduisent par certaines élites du pays qui par la biais de compte dits « offshore » rachètent les dettes publiques à taux de risque très élevé.⁶⁹

Toutefois, une levée définitive du secret bancaire semble encore éloignée car cela demanderait une coopération totale entre tous les Etats dont ceux étant le moins développés. Ces derniers n'ayant pas les moyens ni les ressources nécessaires pour récolter toutes les informations bancaires.

Pourtant une certaine transparence serait gage de confiance entre les personnes chargées de prendre des décisions et les contribuables. Ce qui apporterait beaucoup plus de soutien et légitimité aux décisions prises par les Etats et les institutions.⁷⁰

⁶⁸ Jean-Paul Delahaye, *Le secret au coeur de nos sociétés*, pages 81 à 90

⁶⁹ Christian Chavagneux, *Suisse : Vers la fin du secret bancaire ?*, Alternatives économiques numéro 46

⁷⁰ Anthony Amicelle et Jean Bérard, *Vers la fin du secret bancaire ou de la vie privée ?* pages 286 à 292

Titre 2 : le cumul des rôles de certains fiscalistes

Il s'agit pour les fiscaliste d'analyser et de s'adapter notamment face à l'émergence de mesures fiscales de plus en plus répressives.

Chapitre 1 : Le fiscalise juriste et expert en matière fiscale

Section 1 : des compétences juridiques et financières nécessaires

Paragraphe 1 : une mission reposant essentiellement sur la prévention de l'abus de droit

C'est une mission de prévention que les fiscalistes ont en tête lors de leur travail, outre l'objectif financier, leur travail repose surtout sur la durée et la pérennité de leurs plans. Ils ont d'autant plus raison de se focaliser sur ce principe car cela leur permet de se reposer sur leur travail tout en actualisant au fil des changements législatifs et d'autre part de voir leur plan échouer et se rendre passible d'un abus de droit.

Ce besoin de sécurité se constate par la complexité des montages qui ont pu voir le jour notamment celui utilisé par Google et impliquant plusieurs pays se trouvant à l'autre bout du monde.

Il reste alors aux professionnels chargés d'optimiser des recettes fiscales de ne pas échouer. Auquel cas cela aurait des conséquences encore plus lourdes pour le cabinet qui verrait son image détériorée et ainsi tous les autres départements qui n'en seraient pas responsables.

Paragraphe 2 : le rôle incontestable des fiscalistes lors de recours à l'optimisation fiscale

Ces cabinets reposent donc sur des moyens financiers et techniques leur permettant d'avoir un certain monopole et une certaine sécurité du fait du professionnalisme et des compétences de leur réseau. Toujours dans le but de minimiser le risque de créer un abus de droit.

Cela peut également poser une question d'éthique car comme à la manière des commissaires aux comptes qui sont par la suite embauchés dans des sociétés qu'ils contrôlaient, ici les cabinets agissent de la même sorte.⁷¹

Il peuvent en effet travailler en collaboration avec des professionnels ayant créé les mêmes règles de droit qui seront ensuite analysées afin de voir quelles en sont les failles. Ce sont sûrement ces personnes ayant participé à la rédaction du texte qui sont le plus à même de trouver ces failles.

Section 2 : le recours à l'optimisation fiscale vecteur de création d'emploi

Paragraphe 1 : une sollicitation accrue auprès des professionnels du droit fiscal

En Hollande ce sont plus de 10 000 emplois qui prêtent main forte au développement de l'optimisation fiscale par le biais de professionnels, la plupart travaillant dans des cabinets spécialisés en la matière. Actuellement il paraît difficile de juger si les efforts des Etats et des institutions pour réguler l'optimisation fiscale pouvaient porter leurs fruits vu la demande et l'offre d'emploi pour procéder à l'optimisation fiscale.⁷²

Ce qui est certain c'est que les fiscalistes ne sont pas en manque de travail et leur comportement peut s'apparenter à la théorie des capacités dynamiques.

⁷¹ Nicholas Shaxson, Les paradis fiscaux, page 226

⁷² Emmanuel Berretta, Paradis fiscaux: les Pays-Bas ne veulent plus de cette étiquette, 2018

Dans un contexte évolutif constant, que ce soit les nouvelles règles fiscales, les décisions politiques, les changements de statuts des entreprises ou bien l'évolution et la localisation des nouveaux marchés, une adaptation est de mise pour suivre le mouvement. Cette théorie indique que les personnes concernées ont une marge de manoeuvre supérieure leur permettant d'être toujours productifs, ce qui est le cas des fiscalistes aujourd'hui.

L'intervention des Etats en matière de réglementation fiscale se traduit par des constants changements législatifs, de nouvelles lois peuvent être votées, comme celle instaurant une taxe sur les entreprises du numérique.

Paragraphe 2 : des moyens financiers et matériels démesurés

Les juristes spécialisés en fiscalité doivent donc être attentifs aux changements et évolutions fiscales afin de pouvoir mettre à jour ou restructurer certains plans ou suivis avec leurs clients, qui sont les sociétés. Les plus grands cabinets profitent d'informations privilégiés qu'ils peuvent élaborer grâce aux moyens démesurés qu'ils possèdent notamment vis-à-vis de cabinets de fiscalistes de taille beaucoup plus modeste.

De ce fait ils drainent les clients les plus intéressants notamment les multi-nationales. Ces cabinets mettent en avant la compétence de développer et d'analyser l'évolution législative et d'actualiser leurs données. Cela sert alors de banque d'informations pour les sociétés qui sont régulièrement informés par les cabinets auxquels elles font appel. Pour prendre un exemple, L'entité PwC Sociétés d'Avocats possède un département juridique et fiscal chargé de ces missions.

Ce sont une majorité d'avocats qui constituent ce groupe, leur domaine étant restreint au droit fiscal et plus largement le droit des affaires. Il y a plus de 42 000 avocats et experts juridiques implantés dans plus de 157 pays. En France il y a environ 500 collaborateurs et associés travaillant pour le cabinet PwC.⁷³

Ce dernier fourni gratuitement à tous les autres cabinets certaines informations dont seuls les grands cabinets ont accès, dans le but de prouver leur efficacité et leur rapidité en terme d'adaptation et de mise à jour. Dans le but également d'attirer de nouveaux clients conquis par une partie de leur travail qui est rendue publique.⁷⁴

⁷³ pwc.fr

⁷⁴ Vicky Cann, Le rôle caché des « Big Four » sur la scène politique européenne, 2018, Les big four sont des groupes de lobby très puissants pouvant influencer sur la politique en matière d'optimisation fiscale.

Paragraphe 3 : la rude mais nécessaire adaptation des professionnel du droit fiscal

C'est l'intérêt de ce sujet qui amène à constater la situation du droit fiscal aujourd'hui et plus particulièrement de l'OF. Comme il a été vu précédemment, l'optimisation fiscale paraissait il y a quelques années comme une méthode assez facile et simple pour les grands groupes pour parvenir à économiser plusieurs millions d'euros. A force de protestations de certains acteurs et Etats, ces méthodes d'OF ne sont plus envisageables à l'heure actuelle.

Nécessaire parce qu'un individu rationnel va chercher à optimiser au maximum, surtout en période de crise. Mis à part quelques individus communistes ou trop nationalistes, tout individu rationnel si il en a la possibilité usera de méthodes d'optimisation fiscale. Et malgré une « répréhension » constante et de plus en plus présente, il est toujours possible d'optimiser. Il s'agit alors de rechercher en permanence les évolutions législatives des pays en matière fiscale.

En effet le domaine du droit fiscal est en constante mouvance ce qui laisse imaginer pour les esprits les plus curieux, la recherche de mécanismes permettant de contourner en parti la règle qui s'applique à la majorité. A partir du moment où le législateur n'interdit pas formellement le recours à ces méthodes il est alors légitime pour ces professionnels d'agir ainsi.

De ce fait certains cabinets⁷⁵ possèdent des moyens démesurés qui leur permettent d'être en constante recherche de mécanismes d'optimisation fiscale que ce soit pour des clients ayant des demandes particulières ou bien dans l'objectif des trouver des mécanismes plus généraux pouvant profiter à un plus grand nombre.

Cependant c'est un phénomène marginal car très couteux et donc seulement un petit groupe de professionnels peuvent se permettre de travailler ainsi. C'est donc dans cette logique que l'on comprend que le travail des plus riches profite aux plus riches.

⁷⁵ Valérie de Senneville, Le grand retour des Big Four sur le marché du droit, Les Echos, 2019

Chapitre 2 : le rôle et la reconnaissance des fiscalistes

Section 1 : les différents profils des professionnels en charge de mission d'optimisation fiscale

Paragraphe 1 : La représentation des fiscalistes

Il existe une multitude de profils de personnes professionnelles du droit fiscal, c'est un véritable métier qui requiert d'importantes connaissances et un esprit d'analyse certain, le droit changeant constamment. De plus l'ajout de nouvelles règles de droit visant à restreindre l'optimisation fiscale afin de faire disparaître des abus de droit ne facilite pas la tâche des fiscalistes.

Mais cette part de marché à laquelle les plus grands groupes détiennent, est gigantesque à tel point que seulement 4 cabinets possèdent 99% des clients du S&P 500. Du fait d'une répression constante les sociétés font de plus en plus appel à ce genre de service, pour ces groupes cela génère 23% sur la totalité de leur revenus, ce qui semble envisager un développement du secteur fiscal et juridique dans ces sociétés. En effet la part des revenus ne cessent d'augmenter.

Ces cabinets reposent donc sur des moyens financiers et techniques leur permettant d'avoir un certain monopole et une certaine sécurité du fait du professionnalisme et des compétences de leur réseau. Toujours dans le but de minimiser le risque de créer un abus de droit.

Cela peut également poser une question d'éthique car comme à la manière des commissaires aux comptes qui sont par la suite embauchés dans des sociétés qu'ils contrôlaient, ici les cabinets agissent de la même sorte.

Il peuvent en effet travailler en collaboration avec des professionnels ayant créé les mêmes règles de droit qui seront ensuite analysées afin de voir quelles en sont les failles. Ce sont sûrement ces personnes ayant participé à la rédaction du texte qui sont le plus à même de trouver ces failles.

Paragraphe 2 : une mission reposant essentiellement sur la prévention de l'abus de droit

C'est une mission de prévention que les fiscalistes ont en tête lors de leur travail, outre l'objectif financier, leur travail repose surtout sur la durée et la pérennité de leurs plans. Ils ont d'autant plus raison de se focaliser sur ce principe car cela leur permet de se reposer sur leur travail tout en actualisant au fil des changements législatifs et d'autre part de voir leur plan échouer et se rendre passible d'un abus de droit.

Ce besoin de sécurité se constate par la complexité des montages qui ont pu voir le jour notamment celui utilisé par Google et impliquant plusieurs pays se trouvant à l'autre bout du monde.

Il reste alors aux professionnels chargés d'optimiser des recettes fiscales de ne pas échouer. Auquel cas cela aurait des conséquences encore plus lourdes pour le cabinet qui verrait son image détériorée et ainsi tous les autres départements qui n'en seraient pas responsables.

Cela demande une organisation sans faille, car en plus d'un travail de veille juridique, l'essence même de leur travail réside dans l'optimisation fiscale et donc réfléchir à de nouvelles méthodes ou bien rafraichir des systèmes déjà mises en place. Au sein de ces entreprises reposent un système où les employés peuvent soumettre des idées ou propositions de montages ou plans financiers adaptés à certains clients .

Outre des moyens financiers énormes, ces cabinets profitent d'une expertise totale. Leur ouverture sur des compétences diverses permet aux différents collaborateurs de travailler sur un même projet, afin que celui-ci respecte toutes les conditions ou normes nécessaires. Ce qui élimine encore plus le risque d'un abus de droit. Plusieurs départements peuvent alors être sollicité pour évaluer (audit) restructurer une entreprise pour lui faire profiter d'avantages fiscaux (conseil) ainsi qu'un profil purement fiscal afin de cerner les potentiels risques et mettre en place le montage financier. Les professionnels réalisant ce travail doivent donc faire preuve d'assiduité et de vigilance afin que leurs projets ne soient pas passibles d'être caractérisés comme un abus de droit. Ce qui pénaliserait à la fois la société mais aussi le cabinet. ⁷⁶

Ce sont donc ces derniers auxquels les plus grosses entreprises font appel. Leur recrutement vise d'autre part des professionnels en la matière ayant été au coeur de l'élaboration des textes, ce

⁷⁶ Alexis Spire et Katia Weidenfeld, L'impunité fiscale, 2016

qui détermine une frontière floue entre les cabinets fiscalistes et l'administration fiscale. C'est un avantage certain auquel les cabinets ne se privent pas.⁷⁷

Section 2 : un rôle de premier plan pour une mission de rédaction législative

Paragraphe 1 : des compétences d'adaptation et de rigueur nécessaires

En plus d'être performant et d'arriver à suivre fil des évolutions législatives, les fiscalistes ont su s'adapter en s'immisçant dans l'élaboration de certains textes de lois. En 2013, le cabinet KPMG a participé à ce travail en tant que consultant notamment pour la mise en place des patents box sur le sol anglais. Depuis cette date la législation permet aux entreprises dont les bénéfices sont imposables sur son sol de se voir exonérer ou réduire d'imposition sur les bénéfices tirés de l'utilisation des brevets.

Ce régime particulier se caractérise par un taux d'imposition fixe et plutôt bas car les usagers de cette technique peut déduire des impôts à payer 10% sur l'imposition à laquelle il sont soumis. Il s'agit de 10% sur les bénéfices résultant des droits de propriétés intellectuelles, dont les brevets, en France le taux est de 15,5% contre 33,3 pour le taux normal, mais l'intervention de l'OCDE a permis la possibilité d'être soumis à un taux de 10% lorsque la société rempli plusieurs critères, notamment un critère lié au Développement & Recherches et donc les moyens qu'elle y investi, mais encore un critère lié aux avantages fiscaux dont la société profite déjà.

Paragraphe 2 : Une pratique connue

C'est une pratique plutôt courante de faire appel à des cabinets d'audits, d'expertises ou encore appelés cabinets de conseils. Certains sont cependant spécialisés dans ce domaine en apportant une expertise encore plus fine, notamment le cabinet CMS Lefebvre Avocats, Arsene Taxand. Il participent alors à la rédaction de recommandation ou de textes législatifs dont ces derniers font parfois l'objet d'appel à contribution pour la rédaction.

⁷⁷ Anthony Malgoyre, Prévenir l'abus de droits fiscal, 2020

Chapitre 3 : la nécessaire adaptation des fiscalistes du à l'accroissement des moyens d'investigation des Etats

Section 1 : Une répression récente rendant l'optimisation fiscale plus difficile mais pas impossible

Paragraphe 1 : des conditions de sanctions, principal obstacle des fiscalistes

Depuis 2010, toutes les entreprises dont le chiffre d'affaire est supérieur à 400 millions d'euros ont pour obligation de justifier auprès de l'administration certains actes, notamment pour les groupes de sociétés.

L'administration fiscale peut également accomplir une mission d'audit auprès de certaines sociétés faisant l'objet ou la suspicion d'abus de droit. Les services fiscaux peuvent alors vérifier si les sociétés respectent le principe de territorialité notamment grâce à l'aide d'une filiale qui ne perçoit quasiment aucune rémunération et dont les bénéfices sont pourtant bien réels. Ces services possèdent une certaine marge de manoeuvre pour mener les investigations, et notamment veiller au respect de la réelle distribution des bénéfices en fonctions des différentes filiales et ce qu'elles ont réellement permis de générer.⁷⁸

A l'inverse si un tel déséquilibre est présent, l'article 57 du Code général des impôts permet d'atténuer les risques encourues pour la société en permettant à celle-ci de réaliser des rectifications à posteriori. Le plan BEPS a posé quelques conditions beaucoup plus restrictives, elle impose pourtant le principe de « réalité économique » dont certains facteurs permettent de juger l'authenticité ou non.

C'est sur ces points précis que le travail du fiscaliste sera primordial, en effet le contrôle portera sur les relations entre les différentes sociétés du même groupe, le contrôle exercé sur les filiales, si les relations contractuelles sont bien présentes ou bien si la réalité est différente.

⁷⁸ Thomas Arnoux et Nicolas Guiland, La répression de la fraude fiscale un particularisme à toute épreuve, 2016

Paragraphe 2 : une répression fondée sur l'abus de droit

Un système permettant de réprimé et donc d'éviter le plus possible l'abus de droit est instauré. L'administration fiscale française a d'ailleurs énormément recours à ce genre de pratique notamment pour lutter contre l'évasion fiscale dans le but de rétablir un certain équilibre entre les contribuables.

Toutefois une étude menée par Philippe Liger-Belair auprès de spécialistes du droit fiscal a permis de démontrer un réel changement dans leur façon de travailler. Une trentaine de professionnels ont été interrogés et le résultat est unanime aucun n'évoque l'abus de droit sauf un, dans la réalisation de leur travail quotidien.

Que ce soit par la mise en place de schémas faisant appel aux paradis fiscaux ou bien en empiétant sur la frontière délimitant l'abus de droit, quasiment aucun de ces fiscalistes ne s'est prononcé en indiquant qu'il réalisait ce genre de travail.

Pourtant les différentes méthodes ou structures d'optimisation fiscale vus jusqu'ici ne présentaient pas d'autres alternatives.

Toutefois, les schémas précédemment décrits étaient réalisés par les plus grandes sociétés du monde grâce à l'aide de cabinets professionnels tout aussi compétitif. C'est donc un élément à relativiser compte tenu du fait qu'il existe des sociétés ainsi que des cabinets de conseil à la taille et aux objectifs beaucoup plus modestes. ⁷⁹

Paragraphe 3 : une mission de veille juridique à l'aune de changement législatifs permanents

Ce sont avant tout des professionnels et leur intérêt n'est bien sûr pas de rendre complice la société qui fait appel à ses services ni même le cabinet qu'ils représentent d'abus de droit. De plus ces dernières années la chasse aux fraudeurs menée sur plusieurs fronts a considérablement réduit le risque de fraude, notamment par l'échange d'informations.

L'échange d'information a permis à une vingtaine d'états de récupérer jusqu'à 100 milliards d'euros d'impôts en 10 ans, sur des comptes bancaires situés à l'étranger. Il s'agit d'une coopération

⁷⁹ BOFIP, éléments constitutifs du délit de fraude fiscale

entre les administrations fiscales d'une part et certains Etats, cette transparence permet donc à ces derniers de constater la réalisation de fraude fiscale par le biais de revenus sous la forme de dividendes ou d'intérêts qui auraient été dissimulés.⁸⁰

Cette transparence a permis à l'Etat français d'analyser plus de 4,8 millions de comptes bancaires détenus par des contribuables français mais se trouvant à l'étranger. Parmi les Etats ayant collaboré à cette mission, se trouvent la Suisse, certains paradis fiscaux (Panama, Îles Caïmans) ou encore le Luxembourg. Il faut retenir que cela ne vise que les comptes bancaires non déclarés dans l'optique d'échapper totalement à l'impôt en les dissimulant à l'Etat français.

Section 2 : rôle et responsabilité des cabinets fiscalistes en cas de fraude

Paragraphe 1 : implication et responsabilité des cabinets fiscalistes en cas de fraude

L'échange possible d'informations bancaires a créé un vent de panique auprès de certains contribuables concernés par ces pratiques. La mise en place d'une transparence bancaire a alors affolé les principaux concernés, en effet les banques leur ont demandé de mettre leur situation à jour vis-à-vis de l'administration du pays dont ils sont ressortissants. Les cabinets fiscalistes travaillant avec ces personnes avaient alors la lourde tâche de soit déclarer auprès de l'administration la situation du contribuable.

Il est également possible de poursuivre la tentative de dissimulation dans l'espoir de ne pas attirer l'attention, pour cela il faut alors transférer les comptes bancaires dans un pays ne participant pas à la communication ou l'échange d'informations.⁸¹

Pour cela il faut des moyens techniques poussés et avoir un certain niveau de connaissances pour d'une part faire ouvrir un compte sur place et d'autre part faire venir les fonds sans éveiller de soupçons. Tout cela semble donc bien fastidieux et risqué pour échapper à l'impôt.

⁸⁰ Uzan avocat, L'échange automatique des données bancaires, 2018

⁸¹ Clarisse Sand, Responsabilité des conseils en cas de fraude fiscale de leurs clients, 2018

En cas de fraude avérée les auteurs de celles-ci seraient alors jugés coupables de fraude fiscale ce qui caractérise un abus de droit. Cela pourrait résulter soit d'investigations poussées de la part des administrations ou bien la délation d'une partie qui se serait fait évincée d'une opération et qui souhaiterait se venger.

Paragraphe 2 : des retombées non négligeables en cas de faute

Les conséquences seraient alors très importantes, car la société ayant accompli un acte de fraude serait contraint de payer les retards plus des majorations importantes, et les cabinets verraient leur image en pâtir.

Il reste alors le choix aux conseils fiscaux d'user de la meilleure stratégie, en l'espèce une totale transparence permettrait d'instaurer une certaine stabilité pour la société. Toutefois, l'évitement à l'impôt par le biais de la fraude peut être légitimé du fait que l'article 123 C du Livre des Procédures Fiscales précise que si le contribuable ne peut pas justifier l'origine de fonds en indiquant que ceux-ci ne sont pas imposables sur un compte à l'étranger celui-ci sera taxé à hauteur de 60%.⁸²

⁸² Patrick Cochetaux, Le glissement de la responsabilité du conseil comme complice de la fraude fiscale vers coauteur du délit, 2017

CONCLUSION

Il peut être difficile dans une situation réelle de différencier l'optimisation fiscale et la fraude fiscale. Pour cela il est fondamental d'analyser la situation en prenant en compte un large panel de facteurs. Allant, du pays d'imposition, à la forme de la société, aux bénéficiaires qui sont dégagés ou bien ce que l'Etat accepte ou n'accepte par fiscalement parlant. Tant bien même un rescrit fiscale irait contredire l'idée du législateur. Les récents mouvements faisant bruit d'un taux commun applicable aux pays membres de l'OCDE serait une avancée incroyablement en terme de fiscalité. Tout en apaisant les tensions entre les pays se faisant bataille pour avoir le meilleur régime fiscal possible. Ou encore pour éviter de lourds montages financiers, les entreprises pourraient éventuellement jouer le jeu de la coopération.

Cela étant, il est évoqué une mise en place d'un taux commun pour le début de l'année 2022, compte tenu des préoccupations de certains États pour retrouver un équilibre budgétaire dû aux dégâts causés par la covid-19, cette mesure arriverait à point nommée pour certains Etats.

L'optimisation fiscale est au coeur des débats, et les comportements de certaines entreprises agacent les redresseurs hostiles à ces méthodes. Pourtant ces sociétés n'ont-elles pas droit au droit ? Autrement dit, ces sociétés usent pour la plupart des moyens légaux pour éviter le paiement à l'impôt. Si des changements devaient être opérés il serait peut être intéressant de s'intéresser à la structure et aux principes généraux du droit fiscal à travers le monde. Mettre en place des instances répressives comme cela peut être le cas en Chine ou en Russie n'est sûrement pas la meilleure idée pour un intérêt commun.

Toutefois la situation actuelle à laquelle doit faire face la société doit permettre à chaque acteur de se responsabiliser de de mettre à profit leur conscience sociale. Ce devoir moralisateur devrait être le mot d'ordre de la part des contribuables et des Etats. Pour les sociétés, notamment les multi-nationales leur motivation à l'évitement de l'impôt ou à la commission de certains abus de droit, n'est clairement pas bien vu notamment par le grand public. Les médias n'hésitent pas à relayer les polémiques dont ces sociétés font la une. Or comme l'a souligné Margaret Hodge« Les revenus d'Amazon sont montés en flèche pendant la pandémie alors que nos rues sont en difficulté, mais la firme continue de transférer ses revenus vers des paradis fiscaux comme le Luxem-

bourg pour éviter de payer sa juste part d'impôt »⁸³. En effet dans un effort de solidarité, ces attitudes égocentriques sont mal perçues auprès du monde entier.

⁸³ Xavier Martinage, Capital, 4 mai 2021

BIBLIOGRAPHIE

- R. Gouyet, *Théorie et régime de la fraude fiscale*, Les Nouvelles Fiscales, n°839, p.28
- Finances publiques, archive solidaires
- Thierry Madiès, *La concurrence fiscale internationale*, Collection repères
- Thierry Madiès, Emmanuel Bretin, Stéphane Guimbert, *La concurrence fiscale sur les bénéfices des entreprises*, 2002
- Hugues Bouthinon-Dumas, Anne Jeny, Bernard Leca, L'adaptation des fiscalistes aux nouvelles conditions de l'optimisation fiscale dans revue internationale de droit économique, 2018/4 (t. XXXII)
- Philippe Liger-Belair, Fabrique et subtilité de la norme de l'évitement de l'impôt chez les spécialistes de l'optimisation fiscale, *Déviance et Société*, 2018/2 (Volume 42)
- Marc Leroy, Reflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (I), *Gestion et Finances Publiques*, 2019/5 (Numéro 5)
- Pierre Chavy, Planification et réputation de la firme : « quelles réalités ? », *Revue de l'organisation responsable*, 2017/1 (Volume 12)
- Philippe Cahanin, L'évasion fiscale internationale des entreprises, *Gestion & Finances Publiques*, 2018/3 (Numéro 3)
- André Barilali, La fraude fiscale : les mots et les chiffres, *Gestion & Finances Publiques*, 2018/3 (Numéro 3)
- Jean-Luc Rossignol, Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise, *Management & Avenir*, 2010/3 (Numéro 33)
- Responsabilité sociale de l'entreprise et évolution des relations des firmes avec l'administration fiscale : du conflit d'intérêts au partenariat, Michel Debruyne, *La Revue des Sciences de Gestion*, 2015/I (Numéro 271)

- Vers la fin du secret bancaire dans les centres financiers offshore : une question d'éthique et de concurrence fiscale - Volatilité ou stabilité ?, Arnaud Bourgain, Revue d'économie financière 2015/3 (Numéro 119)
- Stratégie de localisation des entreprises commerciales et industrielles - De nouvelles perspectives, Gérard Cliquer, Jean-Michel Josselin, De Boeck Supérieur 2012
- La souveraineté marchandisée : L'empire des paradis fiscaux, Raffenne Coralie, 2012
- Site internet <https://home.kpmg/fr/fr/home.html>
- Site internet, legifrance, BOFIP
- Irish Times, Optimisation Fiscale; 2021
- Trannoy Alain, On entend dire que ... Il faut une révolution fiscale, qu'en pense les économistes ?, 2012
- Jacquemet Nicolas, Comment lutter contre la fraude fiscale ? Les enseignements de l'économie comportementale, 2020
- Adel Nabil, Les 100 mots-clés de la fiscalité, comptabilité, audit, contrôle de gestion et marchés financiers, 2020
- Harici Mourad, La fiscalité internationale au service de l'entreprise, 2016
- Laurent Simmonet, Réforme de l'abus de droit : vers une insécurité fiscale généralisée ?, 2020
- Olivier Fouquet, Revue de Droit fiscal numéro 519, 2018
- V. Décision UE 2017/502 de la Commission 21 cotonne 2015, préc
- CJUE, 24 septembre 2019 affaire C507/17, Google LLC contre Commission nationale de l'informatique et des libertés
- Les Echos, Bercy veut faire de la dissuasion, 2015 page 4

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	1
Partie I : les différentes méthodes d'optimisation fiscale	4
Titre 1 : l'évitement à l'impôt par le recours à l'optimisation fiscale	4
Chapitre 1 : définitions et principes généraux	4
Section 1 : un mécanisme d'évitement à l'impôt	4
Paragraphe 1 : un cadre précisant le régime applicable	5
Paragraphe 2 : l'optimisation fiscale, une arme redoutable pour les entreprises	6
Section 2 : les objectifs d'évaluation du risque fiscal	7
Paragraphe 1 : une succession de règles pour minimiser le risque d'abus	7
Paragraphe 2 : une frontière floue délimitant les possibilités d'optimisation fiscale autorisées	9
A. le recours légal à l'optimisation fiscale	9
B. le principe de responsabilité morale des entreprises	9
Paragraphe 3 : la distinction avec l'évasion fiscale	10
A. une perte à gagner pour les Etats souverains de l'impôt	10
B. des conséquences lourdes lors du recours à l'évasion fiscale ou l'évitement à l'impôt illégal	10
Chapitre 2 : les diverses formes d'abus de droit et leur représentation concrète	11
Section 1 : le comportement frauduleux de la part des entreprises	11
Paragraphe 1 : l'abus de droit dans au coeur d'une réglementation spécifique	11
A. les dispositions punissant le recours à l'abus de droit	11
B. mécanisme de la sanction phare de l'administration fiscale	11
Paragraphe 2 : la notion d'abus de droit moderne	12
A. une précision législative récente au sein de l'article L64 du livre de procédure fiscale	12
B. des conditions cumulatives pour constater la présence d'un montage frauduleux	13
Paragraphe 3 : l'abus de droit fiscal au regard de la justice	14

Section 2 : les acteurs et les différents outils permettant la réalisation du recours à l'optimisation fiscale	16
Paragraphe 1 : les différents acteurs majeurs lors du recours à l'optimisation fiscale	16
A. le rôle majeur des Etats	16
B. les professionnels du droit experts en question d'optimisation fiscale	16
Paragraphe 2 : les moyens de recours à l'optimisation fiscale	17
A. le transfert de siège social	17
B. la donation avant succession	18
Paragraphe 3 : le mécanisme du prix de transfert, un outil précieux pour les multinationales	18
A. Un circuit faisant participer plusieurs acteurs	18
B. Les résultats de l'opération de transfert de prix	19

Titre 2 : un durcissement nécessaire des règles fiscales dans la société actuelle **21**

Chapitre 1 une régulation propre à la réglementation de l'optimisation fiscale moderne **21**

Section 1 : les différents niveaux de régulation	21
Paragraphe 1 : à l'échelle mondiale	21
Paragraphe 2 : à l'échelle européenne	22
Paragraphe 3 : à l'échelle nationale	24
Section 2 : les rescrits fiscaux et leur application	24
Paragraphe 1 : les rescrits fiscaux, un moyen de transparence	24
A. une décision définitive de l'administration fiscale	24
B. un outil indispensable pour la mise en place d'un plan d'optimisation fiscale pour les entreprises	25
Paragraphe 2 : les conséquences d'une utilisation détournée	25
A. des techniques complexes par l'usage de rescrits fiscaux	25
B. des conséquences sur la dispersion des bénéficiaires	26

Chapitre 2 : un mouvement législatif et judiciaire en pleine croissance **28**

Section 1 : la volonté d'une harmonisation fiscale au niveau mondial	28
Paragraphe 1 : une taxe visant à rééquilibrer le paiement à l'impôt	28
A. la taxe GAFA, un impôt visant les plus grande sociétés numériques	28
B. des dispositions législatives récentes	29
Paragraphe 2 : la jurisprudence relative au siège social des sociétés	29

Paragraphe 3 : une sanction record synonyme d'apaisement	30
A. un échec judiciaire pour la répression des abus de droit	30
B. une sanction synonyme de sécurité temporaire pour la société	31
Paragraphe 2 : le devoir moralisateur de certaines entreprises auprès de la société	31
Section 2 : la lutte contre l'optimisation fiscale à l'encontre des GAFA	33
Paragraphe 1 : l'exemple de la société Apple profitant des failles du système fiscal	33
A. l'échec judiciaire dans la bataille contre l'optimisation fiscale	33
B. un argumentaire défendant l'implication de la société	34
Paragraphe 2 : des effets contrastés sur l'efficacité des outils de lutte contre les abus de droit.	34
A. Un exemple de lutte pour l'harmonie fiscale	34
B. une déclaration particulière en cas de fraude	35
Paragraphe 3 : une actualité récente ou une lutte dans l'air du temps	36
Paragraphe 4 : malgré l'opportunité de mettre en lumière les paradis fiscaux	37

Partie 2 : l'adaptation nécessaire des fiscalistes dans un époque de lutte contre l'optimisation fiscale et ses dérives. 38

Titre 1 : un changement d'attitude des pouvoirs publics 38

Chapitre 1 : une régulation omniprésente ralentissant l'effort des fiscalistes 38

Section 1 : une répression de plus en plus présente dans le but de supprimer les abus de droit	38
Paragraphe 1 : la société Alibaba dans la tourmente d'un régime nationaliste	38
A. Un géant du numérique au sommet du monde	38
B. de nouvelles orientations du régime politique déstabilisant la société	39
Paragraphe 2 : des affaires récentes au coeur des débats de la sphère juridique.	40
A. une justice répressive lors de la présence d'un abus de droit	40
B. une première défaite judiciaire à l'égard de la Commission européenne	41
Section 2 : un régime commun pour équilibrer le paiement à l'impôt. 43	43
Paragraphe 1 : la mise en place du programme BEPS	43
Paragraphe 2 : la naissance d'un projet d'une taxe unique	43
A. Une impulsion récente	43
B. des perspectives ambitieuses	44
Section 3 : l'interdiction de communiquer des informations bancaires personnelles 45	45
Paragraphe 1 : vers la fin du secret bancaire ?	45

Paragraphe 2 : les avantages et inconvénients du secret bancaire	46
Titre 2 : le cumul des rôles de certains fiscalistes	47
Chapitre 1 : Le fiscaliste juriste et expert en matière fiscale	47
Section 1 : des compétences juridiques et financières nécessaires	47
Paragraphe 1 : une mission reposant essentiellement sur la prévention de l'abus de droit	47
Paragraphe 2 : le rôle incontestable des fiscalistes lors de recours à l'optimisation fiscale	48
Section 2 : le recours à l'optimisation fiscale vecteur de création d'emploi	48
Paragraphe 1 : une sollicitation accrue auprès des professionnels du droit fiscal	48
Paragraphe 2 : des moyens financiers et matériels démesurés	49
Paragraphe 3 : la rude mais nécessaire adaptation des professionnel du droit fiscal	50
Chapitre 2 : le rôle et la reconnaissance des fiscalistes	51
Section 1 : les différents profils des professionnels en charge de mission d'optimisation fiscale	51
Paragraphe 1 : La représentation des fiscalistes	51
Paragraphe 2 : une mission reposant essentiellement sur la prévention de l'abus de droit	52
Section 2 : un rôle de premier plan pour une mission de rédaction législative	53
Paragraphe 1 : des compétences d'adaptation et de rigueur nécessaires	53
Paragraphe 2 : Une pratique connue	53
Chapitre 3 : la nécessaire adaptation des fiscalistes du à l'accroissement des moyens d'investigation des Etats	54
Section 1 : Une répression récente rendant l'optimisation fiscale plus difficile mais pas impossible	54
Paragraphe 1 : des conditions de sanctions, principal obstacle des fiscalistes	54
Paragraphe 2 : une répression fondée sur l'abus de droit	55
Paragraphe 3 : une mission de veille juridique à l'aune de changement législatifs permanents	55
Section 2 : rôle et responsabilité des cabinets fiscalistes en cas de fraude	56
Paragraphe 1 : implication et responsabilité des cabinets fiscalistes en cas de fraude	56
Paragraphe 2 : des retombées non négligeables en cas de faute	57
CONCLUSION	58