

## **OBSERVATIONS DÉFINITIVES**

(Article R. 143-11 du code des juridictions financières)

# **LA DIRECTION DES VÉRIFICATIONS NATIONALES ET INTERNATIONALES (DVNI)**

**Exercices 2018-2024**

Le présent document, qui a fait l'objet d'une contradiction avec les destinataires concernés,  
a été délibéré par la Cour des comptes, le 19 juin 2025.

## TABLE DES MATIÈRES

<b>TABLE DES MATIÈRES .....</b>	<b>2</b>
<b>PROCÉDURES ET MÉTHODES.....</b>	<b>5</b>
<b>SYNTHÈSE.....</b>	<b>7</b>
<b>LISTE DES RECOMMANDATIONS .....</b>	<b>13</b>
<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>14</b>
<b>1 UNE DIRECTION NATIONALE EN CHARGE DU CONTRÔLE DES GRANDES ENTREPRISES, AUX RÉSULTATS DÉTERMINANTS POUR L'ADMINISTRATION FISCALE DANS SON ENSEMBLE .....</b>	<b>15</b>
1.1 Une direction spécialisée au sein du réseau du contrôle fiscal.....	15
1.1.1 De larges missions pour couvrir toute la fiscalité des grandes entreprises.....	15
1.1.1.1 Un champ de compétence étendu à toutes les formes d'entreprises.....	15
1.1.1.2 Un champ de compétence étendu à toutes les impositions.....	16
1.1.1.3 La faculté de demander toutes les pièces utiles, notamment pour les prix de transfert .....	18
1.1.2 Une direction nationale insérée dans le réseau du contrôle fiscal.....	19
1.1.2.1 Un modèle assez répandu d'organisation administrative .....	19
1.1.2.2 Des missions de contrôle partagées au sein du réseau du contrôle fiscal .....	22
1.2 Les relations de la DVNI avec les autres services de la DGFIP.....	24
1.2.1 Des échanges réguliers avec la direction des grandes entreprises (DGE).....	24
1.2.1.1 Une convention de partenariat pour la répartition des contrôles et de leurs suites avec les services de gestion fiscale.....	24
1.2.1.2 Des relations avec le service partenarial des entreprises strictement encadrées .....	25
1.2.1.3 Le service de mise en conformité fiscale (SMEC), un service supposé réduire le nombre de redressements .....	26
1.2.2 Une coopération installée avec la DNEF et la DNVSF à mieux formaliser .....	27
1.2.2.1 Des échanges nourris avec la DNEF à consolider par une convention.....	27
1.2.2.2 Des échanges avec la DNVSF à approfondir .....	28
1.2.3 Des conventions de partenariat avec les Dircofi visant à harmoniser les échanges.....	28
1.2.4 Une direction spécialisée autonome mais bien intégrée dans l'écosystème central de la DGFIP .....	29
1.2.4.1 Le pilotage de la direction et le suivi de son activité de contrôle .....	30
1.2.4.2 L'appui juridique des bureaux de l'administration centrale .....	31
1.2.4.3 Les échanges avec la direction générale sur les activités à l'international.....	32

1.3 Des résultats financiers significatifs.....	32
1.3.1 Une direction à l'origine de la majeure partie des résultats issus d'un contrôle fiscal approfondi .....	32
1.3.2 Une part significative des rappels d'impôts comportant une composante internationale.....	34
1.3.3 Un recouvrement des créances fiscales sans difficultés notables .....	35
<b>2 UNE STRATÉGIE DE PROGRAMMATION ET DE CONDUITE DES CONTRÔLES QUI PRIORISE LE RENDEMENT.....</b>	<b>37</b>
2.1 Une programmation des contrôles ciblée sur les enjeux financiers .....	37
2.1.1 Une programmation autonome des contrôles.....	37
2.1.1.1 Une programmation issue de nombreuses sources d'informations.....	37
2.1.1.2 Des contrôles ciblés sur les risques et les enjeux financiers.....	38
2.1.2 L'absence d'estimation statistique globale de la fraude ou de l'écart fiscal permettant d'apprécier l'efficacité des contrôles .....	39
2.1.2.1 Une définition précise de la fraude.....	39
2.1.2.2 L'intérêt d'estimer le manque à gagner fiscal relatif aux activités des grandes entreprises ayant des activités à l'international.....	40
2.1.3 Une couverture inégale du portefeuille de la DVNI .....	43
2.1.3.1 Une priorité donnée au contrôle des plus grands groupes .....	43
2.1.3.2 Une articulation inachevée avec les portefeuilles des Dircofi.....	44
2.2 Des contrôles fiscaux longs marqués par des recours fréquents .....	45
2.2.1 De nombreux recours, des difficultés à récupérer toutes les informations .....	45
2.2.2 Un rythme plus soutenu des procédures de contrôle fiscal .....	48
2.2.2.1 Un plan de rattrapage des années covid pour limiter les risques de prescription.....	48
2.2.2.2 Une hausse des demandes d'assistance administrative internationale à mieux réguler .....	49
2.3 Une approche privilégiant le compromis en cas d'incertitude sur l'issue judiciaire.....	51
2.3.1 Les divergences d'interprétation sur la répartition de la valeur créée, principal motif de conclusion d'un règlement d'ensemble.....	51
2.3.2 Le recours à un règlement d'ensemble à l'issue du contrôle, une pratique ancienne de la direction.....	53
2.3.3 La convention judiciaire d'intérêt public fiscale, un outil en développement .....	55
2.3.4 Un développement parallèle de la garantie fiscale à poursuivre et un encadrement de la régularisation à renforcer .....	56
2.4 Un usage limité des sanctions exclusives de bonne foi et des poursuites judiciaires .....	58
2.4.1 Une baisse du nombre de sanctions exclusives de bonne foi depuis 2016.....	58
2.4.2 Un faible nombre de poursuites judiciaires.....	61
2.4.3 Une place particulière de la France par rapport à d'autres États européens.....	62

<b>3 DES DÉFIS À RELEVER POUR L'ÉFFICACITÉ DES CONTRÔLES, LA PERFORMANCE DES OUTILS INFORMATIQUES ET LE MAINTIEN DES COMPÉTENCES .....</b>	<b>65</b>
3.1 Le renforcement des moyens de contrôle à l'international et la consolidation des partenariats nécessaires à leur mise en œuvre .....	65
3.1.1 Un cadre européen favorable à l'échange d'informations et aux coopérations utile pour le contrôle des grandes entreprises .....	65
3.1.2 Les contrôles multilatéraux : une innovation dépendant du niveau de coopération des États .....	67
3.1.3 Une coopération avec les services d'enquête judiciaire à poursuivre, d'autres partenariats nationaux à développer .....	68
3.2 Des outils informatiques insuffisamment sécurisés et performants .....	69
3.2.1 Un contrôle fiscal dépendant de l'accès à une base de données privée .....	69
3.2.2 Les contraintes pesant sur les logiciels et les outils des brigades informatiques .....	69
3.3 Une gestion des ressources humaines soumise à de nombreux défis pour maintenir et développer l'expertise métier .....	70
3.3.1 Une attractivité insuffisante pour maintenir les compétences de la direction .....	70
3.3.2 L'interprétation ambivalente des affaires à faible rendement et des affaires conformes .....	72
3.3.3 Des efforts à poursuivre au regard des défis à venir .....	73
<b>GLOSSAIRE.....</b>	<b>77</b>
<b>ANNEXES.....</b>	<b>83</b>
Annexe n° 1. Missions de contrôle fiscal partagées ou spécifiques .....	84
Annexe n° 2. Organisation de la DVNI.....	86
Annexe n° 3. Exemples d'affaires emblématiques de la DVNI .....	87

## PROCÉDURES ET MÉTHODES

Les rapports de la Cour des comptes sont réalisés par l'une des six chambres thématiques<sup>1</sup> que comprend la Cour ou par une formation associant plusieurs chambres et/ou plusieurs chambres régionales ou territoriales des comptes.

Trois principes fondamentaux gouvernent l'organisation et l'activité de la Cour ainsi que des chambres régionales et territoriales des comptes, donc aussi bien l'exécution de leurs contrôles et enquêtes que l'élaboration des rapports publics : l'indépendance, la contradiction et la collégialité.

L'**indépendance** institutionnelle des juridictions financières et l'indépendance statutaire de leurs membres garantissent que les contrôles effectués et les conclusions tirées le sont en toute liberté d'appréciation.

La **contradiction** implique que toutes les constatations et appréciations faites lors d'un contrôle ou d'une enquête, de même que toutes les observations et recommandations formulées ensuite, sont systématiquement soumises aux responsables des administrations ou organismes concernés ; elles ne peuvent être rendues définitives qu'après prise en compte des réponses reçues et, s'il y a lieu, après audition des responsables concernés.

La **collégialité** intervient pour conclure les principales étapes des procédures de contrôle et de publication. Tout contrôle ou enquête est confié à un ou plusieurs rapporteurs. Le rapport d'instruction, comme les projets ultérieurs d'observations et de recommandations, provisoires et définitives, sont examinés et délibérés de façon collégiale, par une formation comprenant au moins trois magistrats. L'un des magistrats assure le rôle de contre-rapporteur et veille à la qualité des contrôles.

Sauf pour les rapports réalisés à la demande du Parlement ou du Gouvernement, la publication d'un rapport est nécessairement précédée par la communication du projet de texte que la Cour se propose de publier, pour exercice de leur droit de réponse, aux ministres, directeurs d'administration centrale ou chefs de service intéressés (selon les cas) et aux responsables des organismes concernés, ainsi qu'aux autres personnes morales ou physiques directement intéressées. Leurs réponses sont présentées en annexe du rapport publié par la Cour.

\*\*

Le présent rapport d'observations définitives est issu d'un contrôle conduit sur le fondement de l'article L. 111-3 du code des juridictions financières. Il est rendu public en vertu des dispositions de l'article L. 143-6 du même code.

Ce contrôle de la première chambre a porté sur la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI), qui est un service à compétence nationale de la direction générale des finances publiques (DGFIP) chargé du contrôle fiscal des plus grandes entreprises, en France et à l'international. L'instruction s'est déroulée d'octobre 2024 à janvier 2025.

Des entretiens ont été menés au sein des divisions de la DVNI, auprès de certaines de ses brigades de vérification générale et de vérification des comptabilités informatisées, ainsi qu'avec les principaux bureaux de l'administration centrale chargés du pilotage et de l'accompagnement du réseau des services de contrôle fiscal (pilotage du contrôle fiscal et de l'activité juridique, action internationale et transparence fiscale, action pénale, sécurité juridique des professionnels, mission relation de confiance...). Les directions partenaires de la DVNI ont également été entendues, qu'il s'agisse de la direction nationale des vérifications de situations fiscales, de la direction nationale des enquêtes fiscales, de la direction des grandes entreprises

L'équipe d'instruction a étudié un échantillon de dossiers emblématiques de vérification de grandes entreprises dans les locaux de la direction et mené un audit des systèmes d'information de la direction, en lien

---

<sup>1</sup> La Cour comprend aussi une chambre contentieuse, dont les arrêts sont rendus publics.

avec le service des systèmes d'information de la DGFIP. Elle a par ailleurs rencontré des représentants de l'association française des entreprises privées et des directeurs fiscaux de grandes entreprises, ainsi que des experts en fiscalité internationale.

L'équipe d'instruction a étudié un échantillon de dossiers emblématiques de vérification de grandes entreprises dans les locaux de la direction et mené un audit des systèmes d'information de la direction, en lien avec le service des systèmes d'information de la DGFIP. Elle a par ailleurs rencontré des représentants de l'association française des entreprises privées et des directeurs fiscaux de grandes entreprises, ainsi que des experts en fiscalité internationale.

Des comparaisons internationales ont été réalisées avec la Belgique, les Pays-Bas, le Royaume-Uni, l'Italie, l'Allemagne et la Finlande en s'appuyant sur les travaux de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et en interrogeant les attachés fiscaux.

Le projet de rapport d'observations définitives a été préparé, puis délibéré le 19 juin 2025, par la première chambre, présidée par M. Giannesini, président de la première section et composée de Mme Bacache-Beauvallet, conseillère maître, MM. Barbé, Boudy, Soubeyran, Blondy, Marquet, Brouillet, , conseillers maîtres, Mme Fabienne Rosenwald, conseillère maître en service extraordinaire, ainsi que, en tant que rapporteurs, Mme Ferreira-Daniel, conseillère référendaire en service extraordinaire, Mme Hlavaty, auditrice des systèmes d'information et MM. Brossard et Trouvé, vérificateurs, et, en tant que contre-rapporteur, Mme Lignot-Leloup, conseillère maître.

Les rapports publics de la Cour des comptes sont accessibles en ligne sur le site internet de la Cour et des chambres régionales et territoriales des comptes : [www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr).

## SYNTHÈSE

La direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) contrôle, depuis plus de quarante ans sous sa forme actuelle, le respect des obligations fiscales des 10 000 plus grands groupes de dimension nationale et internationale ayant une activité économique en France, soit plus de 105 000 entreprises. Toutes les entreprises cotées au CAC 40 relèvent de son portefeuille de contrôle. Doté de 481 agents en 2024, ce service à compétence nationale, rattaché à la direction générale des finances publiques (DGFIP) et basé en région parisienne, déploie ses contrôles sur l'ensemble du territoire et s'appuie sur des coopérations avec les administrations fiscales étrangères.

La Cour a examiné l'activité et les résultats de cette direction sur la période 2018-2024 en portant une attention particulière à l'adéquation de son organisation et de ses moyens aux enjeux du contrôle fiscal des grandes entreprises. Elle a aussi examiné les modalités de mise en œuvre, par la DVNI, de la stratégie de contrôle fiscal définie par la direction générale. Cette stratégie vise à encourager la régularisation des erreurs commises de bonne foi tout en luttant contre l'évasion et la fraude fiscales.

### ***Une direction qui, avec moins de 3 % des contrôles fiscaux des entreprises, contribue à 45 % du montant des rectifications de droits***

La DVNI réalise chaque année environ 1 120 contrôles. La quasi-totalité de ces contrôles est effectuée « sur place » : des investigations sont menées dans les locaux des entreprises, dans le but de confronter les informations déclarées à la réalité économique et tangible des affaires. Ces contrôles représentent 2,75 % des quelque 40 000 contrôles sur place effectués chaque année par l'administration fiscale, sans compter les contrôles sur pièces qu'effectuent l'ensemble des directions chargées du contrôle fiscal, bien plus nombreux.

À elle seule, cette direction est à l'origine de 45 % environ des montants redressés chaque année à l'issue des contrôles réalisés sur place par l'administration fiscale, pour près de 3,5 Md€ en 2024. La dimension internationale des contrôles menés par la DVNI est particulièrement marquée : elle concerne 25 à 30 % des situations vérifiées et plus de la moitié des droits rappelés. Les enjeux financiers apparaissent concentrés sur un nombre restreint d'entreprises : en 2024, 1 % des dossiers a représenté à lui seul 34 % des droits rappelés.

### ***Une couverture partielle du portefeuille des entreprises, une absence d'estimation de l'écart fiscal***

La DVNI dispose d'une autonomie complète dans la programmation de ses contrôles. À la différence des directions spécialisées de contrôle fiscal (Dircofi) au niveau interrégional et des directions départementales des finances publiques, sa programmation ne dépend pas des

listes de contrôles issues des croisement de données (*data mining*) effectués par l'administration centrale. En raison de la diversité des activités des plus grandes entreprises, la DVNI réalise peu de contrôles exhaustifs de ses contribuables, appelés « vérifications de comptabilité générale », et privilégie les vérifications thématiques. Sa stratégie repose sur une approche ciblée sur les enjeux et les risques fiscaux les plus significatifs. Elle a pour effet de concentrer ses contrôles sur les plus grands groupes, dont certains peuvent faire l'objet de vérifications successives, d'une période triennale de contrôle à l'autre.

En conséquence, la DVNI assure une couverture inégale de son portefeuille d'entreprises : la très grande majorité des sociétés situées dans le « bas de portefeuille » de la direction, caractérisées par un chiffre d'affaires plus modeste, n'ont pas fait l'objet d'un contrôle depuis plus de vingt ans. Des dérogations ont été accordées aux Dircofi pour y conduire des vérifications, mais elles ne se sont traduites que par une amélioration limitée du taux de couverture des entreprises concernées. À partir de 2024, le transfert d'une partie de ces entreprises vers le portefeuille des Dircofi a conduit à élaborer une nouvelle méthode de ciblage des vérifications, en partie fondée sur le *data mining* déployé au niveau national. Un bilan de cette démarche pourrait être utilement réalisé afin d'en tirer des enseignements pour la programmation des contrôles de la DVNI.

Par ailleurs, la direction n'a pas engagé de démarche d'évaluation de l'écart fiscal, lequel permettrait de mesurer la différence entre les montants d'impôts professionnels effectivement collectés et ceux qui résulteraient d'une application intégralement conforme à la règle fiscale par les entreprises de son portefeuille. Une telle évaluation, qui requiert l'appui des services statistiques de la DGFIP, pourrait s'appuyer sur l'expérience des agents de la DVNI et s'inspirer des méthodes employées par certains pays voisins. Ces travaux permettraient de mieux détecter et d'anticiper la diffusion de pratiques potentiellement frauduleuses, en particulier en matière d'impôt sur les sociétés et de fiscalité internationale. À terme, une meilleure estimation des risques de fraude pourrait contribuer à renforcer l'efficacité du contrôle fiscal.

***Des « sanctions exclusives de bonne foi » en baisse, sans nécessairement signifier une diminution des fraudes constatées***

Les vérificateurs de la direction sont chargés de contrôler la situation fiscale des grandes entreprises. Ils veillent en particulier à ce que les grandes sociétés n'éludent pas leurs obligations fiscales en ne respectant pas, pour leurs relations intragroupes, des prix équivalents aux prix pratiqués en pleine concurrence et dénommés « prix de transfert ». Le contrôle de ces prix de transfert suppose une analyse approfondie du modèle économique des groupes vérifiés, afin d'identifier les situations susceptibles de contrevenir à la réglementation. Si des bénéfices ont été indument transférés dans un pays où la fiscalité est plus avantageuse, par voie de majoration ou de diminution des prix de transfert au sein du groupe notamment, l'administration fiscale peut procéder à la rectification du résultat imposable du groupe et de ses sociétés en France, et en déduire des rappels d'impôts.

Les vérifications de la DVNI portent en grande partie sur des dispositifs complexes liés à l'organisation des groupes et à l'existence de mécanismes, légaux, d'optimisation fiscale, parfois encouragés par les États pour renforcer l'attractivité de leur territoire. Il revient aux vérificateurs de s'assurer de leur correcte traduction opérationnelle et de la régularité des



déclarations des entreprises concernées. La frontière avec l'irrégularité et la fraude n'est donc pas toujours évidente à tracer.

La DVNI estime que 3 % des montants qu'elle rectifie chaque année relèvent de la fraude, qui se définit par le cumul d'un élément matériel, le manquement à la règle fiscale, et d'un élément intentionnel, la volonté d'éluder l'impôt. Les affaires qu'elle vérifie conduisent surtout à corriger des interprétations erronées du droit fiscal relevant de la bonne foi.

Cependant, les pénalités appliquées par l'administration aux fraudes avérées, dénommées « sanctions exclusives de bonne foi », sont en forte baisse de 2015 à 2022 tant en nombre qu'en fréquence, malgré la mise en place d'un plan d'action en 2010 visant à en renforcer l'application. La mise en œuvre de ces sanctions, qui doit être appréciée au cas par cas, ne revêt pas un caractère systématique, même lorsque les conditions en sont réunies. Or, leur établissement conditionne la qualification d'un manquement en fraude et détermine, par conséquent, le niveau de fraude estimé.

La baisse de ces sanctions peut résulter d'un meilleur civisme fiscal des grandes entreprises comme d'une difficulté croissante, pour l'administration, à détecter les cas de fraude avérée, notamment en raison d'un décalage entre les moyens déployés et l'évolution des pratiques frauduleuses. Elle peut aussi provenir d'un choix stratégique visant à minorer le recours aux sanctions exclusives de bonne foi, en privilégiant une conclusion amiable des contrôles. Une analyse plus précise des raisons de cette baisse permettrait de mieux éclairer l'efficacité de la stratégie de contrôle fiscal de la DVNI.

### ***Une stratégie fondée sur la distinction entre irrégularités commises de bonne foi et répression de la fraude avérée***

La stratégie de contrôle de la DVNI, repose sur un double objectif élevé au niveau de la loi depuis 2018 : le développement de la relation de confiance avec le contribuable de bonne foi, introduit par la loi du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance dite loi « Essoc » ; et le renforcement des sanctions de la fraude et de l'évasion fiscale, au travers des dispositions de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude. La baisse du nombre et de la fréquence des sanctions exclusives de bonne foi pose question au regard des dispositions de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale qui a aménagé le « verrou de Bercy ». Cette expression désigne la faculté de l'administration fiscale, jusqu'en 2018, de décider de l'opportunité de porter une affaire fiscale devant le juge, quel que soit son montant. Depuis 2018, l'administration fiscale a l'obligation de transmettre à la justice les affaires dans lesquelles des sanctions exclusives de bonne foi sont appliquées et dont les droits rappelés dépassent les 100 000 €. Modérer le prononcé de sanctions exclusives de bonne foi revient, *de facto*, à modérer le nombre de dossiers communiqués au Parquet. Cela revient aussi à limiter le nombre de publications en ligne des sanctions administratives en cas de fraude fiscale grave, faculté que prévoit aussi la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale.

De surcroît, un grand nombre d'avantages est retiré aux entreprises ainsi sanctionnées : elles ne peuvent plus solliciter ni la régularisation de leur déclaration fiscale en cours de contrôle, prévue par la loi du 10 août 2018 dite loi « Essoc », ni conclure un partenariat accélérant notamment la délivrance de rescrits fiscaux applicables à leur situation particulière, ni encore recourir à une procédure amiable destinée à éliminer les doubles impositions d'un même bénéfice, revenu ou patrimoine.

Le risque de perdre ces avantages, voire de passer devant le tribunal correctionnel à la suite de l'aménagement du « verrou de Bercy », constitue un levier pour dissuader les entreprises de frauder. Il peut aussi renforcer la position de l'administration fiscale : les entreprises sont en effet davantage incitées à privilégier un règlement amiable de leurs différends.

Dans ce contexte, pour mieux comprendre cette évolution, il est nécessaire que l'administration fiscale analyse les raisons de la diminution constatée des sanctions exclusives de bonne foi en auditant régulièrement les dossiers dont les sanctions ont été allégées.

### ***Des contrôles longs, à l'issue incertaine, qui poussent à la conclusion d'un accord et requièrent la maîtrise du risque de prescription***

Le contrôle de la DVNI par la Cour intervient alors que cette direction peine encore à résorber les effets de décalage dans le temps des procédures de vérification fiscale depuis 2021. La crise sanitaire a en effet conduit à suspendre la programmation de ses contrôles et à réaffecter ses vérificateurs vers d'autres missions. L'effort entrepris pour réduire la part des dossiers dont les délais de réponse aux contribuables dépassent les soixante jours doit être poursuivi, afin de faciliter une conclusion diligente des dossiers.

Les contrôles des plus grandes entreprises du portefeuille de la DVNI sont très longs ; ils durent parfois plus d'une dizaine d'années. Les vérificateurs ont l'obligation de rassembler toutes les informations et pièces utiles pour examiner le modèle économique de l'entreprise, en particulier la documentation relative aux prix de transfert. Dans certains cas, ils se heurtent à des manœuvres d'obstruction ou de dissimulation, qui rendent plus ardue la collecte des informations et allongent la durée des contrôles. Les États les moins coopératifs peuvent également tarder à répondre aux demandes d'assistance administrative internationale.

Les conclusions qui découlent de l'analyse des prix de transfert font souvent l'objet de divergences d'interprétation et de contestations de la part des entreprises. Or, ce sont ces conclusions qui vont fonder la plupart des rectifications des bases imposables, et au final les rehaussements des impôts dus. À l'issue d'un examen contradictoire avec l'entreprise contrôlée, l'administration va apprécier les données et les faits pour déterminer le montant des redressements qu'elle notifiera à l'entreprise. Environ la moitié des propositions de rectification est contestée par voie de recours hiérarchiques ou contentieux, ce qui accroît d'autant plus les délais de contradiction avec l'entreprise.

Dans les cas de fraudes nouvelles, la DVNI doit consacrer du temps à la construction d'une doctrine fiscale claire débouchant sur une stratégie de contrôle pertinente. Cela exige parfois de réitérer les contentieux et de proposer des modifications du droit fiscal. De telles itérations se sont récemment produites pour sanctionner la pratique des « cum-cum » dans le secteur financier, pour laquelle une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) a été récemment conclue. Cette pratique consiste, pour les actionnaires étrangers, à éluder l'imposition sur les dividendes en confiant les titres correspondants à des établissements financiers français le temps de leur distribution, moment où est réalisé le prélèvement fiscal.

Ces itérations exposent la DVNI au risque de voir ses affaires prescrites. La direction gagnerait à établir rapidement un échéancier de traitement des dossiers contentieux dans les secteurs les plus techniques et internationaux comme le secteur financier. Un tel échéancier lui permettrait de lisser en particulier la charge afférente à ces affaires (nouvelles notifications,

contentieux, éventuelle saisine du comité de l'abus de droit...) chaque année. Cet effort doit aussi porter sur la charge afférente aux demandes d'assistance administrative à l'international, qu'il convient de mieux anticiper et de séquencer en vue de limiter les surcroûts d'activité, en particulier lorsque les contrôles se trouvent en limite de prescription.

Lorsqu'une incertitude subsiste quant à l'analyse des prix de transfert, de certains montages financiers ou de dispositifs fiscaux spécifiques (tels que les crédits et réductions d'impôts ou exonérations), ou lorsque l'issue judiciaire est incertaine, la DVNI peut recourir à plusieurs dispositifs de modération amiable de la créance fiscale due. Il s'agit, d'une part, des règlements d'ensemble, qui consistent notamment à abandonner certains motifs de redressement ou à réduire les bases d'imposition, les droits rappelés ainsi que les pénalités associées aux manquements constatés. Il peut s'agir, d'autre part, de transactions, limitées aux seules pénalités, ou, depuis 2019, de conventions judiciaires d'intérêt public (CJIP) à caractère fiscal. Ces procédures présentent un double avantage pour l'administration fiscale : elles garantissent un recouvrement rapide et sécurisé de l'impôt éludé tout en réduisant l'aléa judiciaire.

Pour limiter les risques d'abus, la DVNI pourrait être dotée de deux nouveaux moyens d'action. Le premier assortirait d'une amende la présentation tardive ou incomplète des pièces demandées lors de l'instruction d'un contrôle fiscal, sur le modèle de l'amende pour défaut de présentation ou présentation incomplète de la documentation relative aux prix de transfert. Le second viserait à limiter la contestation abusive de la déclaration rectificative : l'institution d'une pénalité assise sur l'impôt dû pourrait être envisagée lorsque l'administration établirait que l'entreprise qui conteste la déclaration qu'elle vient de régulariser agit de mauvaise foi, dans le seul but de bénéficier d'une remise. Toutefois, il convient au préalable d'évaluer le préjudice financier découlant de cet emploi abusif de la régularisation au titre de l'article L.62 du livre des procédures fiscales.

### ***Des enjeux importants pour l'avenir : l'efficacité des contrôles à l'international, le maintien des expertises et des outils informatiques***

La DVNI est appelée à consolider ses actions de coopération internationale, en particulier au sein de l'Union européenne, pour nourrir de son expérience de terrain les réformes en cours du cadre fiscal conventionnel et améliorer l'efficacité de ses contrôles fiscaux.

Le renforcement des partenariats avec les services d'enquête judiciaire ainsi qu'avec les autres acteurs nationaux constitue également un levier essentiel pour améliorer l'efficacité de la détection et du contrôle des fraudes. Ainsi, l'approfondissement récent du partenariat entre la DVNI et Tracfin devrait contribuer à la production de signalements plus pertinents.

Au-delà des enjeux relatifs aux prérogatives juridiques et aux partenariats, les ressources humaines et informatiques de la DVNI demeurent des axes de vigilance prioritaires.

La DVNI a besoin de doter ses brigades de davantage de profils techniques, en particulier d'informaticiens et de *data scientists*, pour faire face aux défis à venir liés à la mondialisation (la réforme à venir de l'imposition minimale des bénéfices des sociétés) et à la numérisation des échanges (sur des projets comme la facturation électronique). Le recours aux outils de traitement informatique associés à l'intelligence artificielle s'étend en effet à toutes les étapes d'un contrôle, de l'analyse-risque à la programmation, jusqu'à l'analyse du modèle économique de l'entreprise contrôlée et l'examen de sa comptabilité.

Les logiciels d'initiative locale et les outils non propriétaires que la direction a élaborés, nécessaires à son activité, devraient être préservés et sécurisés : un appui des services informatiques de la DGFIP est nécessaire pour les rendre compatibles avec les exigences de sécurité informatique.

Au terme de son analyse, la Cour formule six recommandations réparties dans cinq orientations pour procéder à une évaluation de l'écart fiscal sur les principaux enjeux financiers liés à l'impôt sur les sociétés (1), mieux couvrir le portefeuille d'entreprises relevant de la DVNI par sa programmation (2), la doter de moyens plus efficaces pour limiter les risques d'abus (3), mieux réguler le rythme d'activité de ses brigades (4) et sécuriser ses outils informatiques (5).

## **LISTE DES RECOMMANDATIONS**

### **Orientation n°1 : Estimer l'écart fiscal sur les principaux enjeux financiers**

**Recommandation n° 1.**(DGFIP) : Estimer d'ici 2027 l'écart fiscal sur l'impôt sur les sociétés.

### **Orientation n°2 : Mieux couvrir le portefeuille d'entreprises par la programmation**

**Recommandation n° 2.**(DGFIP) : Réaliser, à fin 2025, un bilan du ciblage des contrôles proposés aux Dircofi et en tirer des enseignements pour la programmation de la DVNI.

### **Orientation n°3 : Doter la DVNI de moyens plus efficaces pour limiter les risques d'abus**

**Recommandation n° 3.**(DGFIP, DLF) : Instituer une amende pour la présentation tardive ou incomplète des pièces demandées lors de l'instruction d'un contrôle fiscal.

### **Orientation n°4 : Mieux réguler le rythme d'activité des brigades de la DVNI**

**Recommandation n° 4.**(DGFIP, DVNI) : D'ici la fin de l'année 2026, séquencer et suivre les demandes d'assistance administrative internationale et leur exploitation.

**Recommandation n° 5.**(DVNI) : Établir d'ici 2026 un échéancier annuel de traitement des dossiers contentieux dans le secteur financier.

### **Orientation n°5 : Sécuriser les outils informatiques de la DVNI**

**Recommandation n° 6.**(DGFIP) : Sécuriser l'emploi des logiciels d'initiative locale et les outils non propriétaires de la DVNI.

## INTRODUCTION

Organisée en mai 1982 sous sa forme actuelle, la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) contrôle le respect des obligations fiscales des 10 000 plus grands groupes de dimension nationale et internationale ayant une activité économique en France, soit plus de 105 000 entreprises, dont celles cotées au CAC 40.

Ce service à compétence nationale rattaché au service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal (SJCF) de la direction générale des finances publiques (DGFIP) œuvre aux côtés de deux autres directions nationales : la direction nationale de vérification des situations fiscales (DNVSF)<sup>2</sup> chargée du contrôle des personnes physiques sensibles du fait de leur patrimoine ou de leurs activités ; et la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF)<sup>3</sup> chargée de collecter l'information, de diligenter des enquêtes et des interventions dans le but de détecter les fraudes fiscales les plus complexes et les plus graves.

La DVNI était dotée en 2024 de 481 emplois et d'une dotation globale de fonctionnement de 5 M€. Précédemment implantée à Pantin aux côtés de la DNEF et de la direction des grandes entreprises (DGE), les trois directions sont installées à Romainville depuis mars 2025.

L'activité de cette direction est stratégique : les entreprises qu'elle contrôle sont des acteurs essentiels de l'économie française. La vérification de leur situation fiscale nécessite une coopération administrative internationale : 25 à 30 % des redressements liés aux contrôles fiscaux réalisés dans les locaux des entreprises portent sur une activité à l'international.

La direction conduit en moyenne 1 100 contrôles par an. Elle réalise près de la moitié (45 %) des résultats financiers issus de contrôles sur place, ces résultats se concentrant sur un nombre très restreint de multinationales.

La DVNI est une direction opérationnelle à l'expertise reconnue. Elle analyse les pratiques de segmentation et de délocalisation de la chaîne de valeur économique, pour les distinguer des montages à visée d'optimisation fiscale, et identifie ainsi ceux qui se révéleraient frauduleux. Elle veille à adapter en permanence ses moyens aux enjeux « mondialisés » des entreprises qu'elle vérifie, pour relever de nombreux défis, tels que le contrôle, dès 2026, de l'imposition mondiale des bénéfices, dans un contexte multilatéral fragile.

Le présent rapport traite de la pertinence de l'organisation de la DVNI, de son insertion au sein de la DGFIP et du volume de ses affaires (première partie), de sa stratégie de contrôle fiscal, de la programmation à l'exécution des vérifications (deuxième partie) et de ses perspectives d'amélioration (troisième partie).

---

<sup>2</sup> Cour des comptes, [La détection de la fraude fiscale des particuliers](#), rapport public thématique, novembre 2023.

<sup>3</sup> Cour des comptes, [La direction nationale des enquêtes fiscales](#), observations définitives, octobre 2024.

# **1 UNE DIRECTION NATIONALE EN CHARGE DU CONTRÔLE DES GRANDES ENTREPRISES, AUX RESULTATS DÉTERMINANTS POUR L'ADMINISTRATION FISCALE DANS SON ENSEMBLE**

La direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) est un service à compétence nationale qui entretient des relations étroites avec les autres services de la direction générale des finances publiques (DGFIP). Chargée de contrôler les obligations fiscales des grandes entreprises, son activité de contrôle fiscal produit les résultats financiers les plus importants en volume de l'ensemble de l'administration fiscale.

## **1.1 Une direction spécialisée au sein du réseau du contrôle fiscal**

### **1.1.1 De larges missions pour couvrir toute la fiscalité des grandes entreprises**

#### **1.1.1.1 Un champ de compétence étendu à toutes les formes d'entreprises**

La DVNI vérifie la situation fiscale des grandes entreprises et de la plupart des entreprises de taille intermédiaire (ETI) dont l'activité ou l'organisation se situe pour tout ou partie à l'étranger<sup>4</sup>. Ces entreprises réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 152,4 M€ pour les ventes de marchandises et à 76,2 M€ pour les prestations, ou détiennent un actif brut supérieur ou égal à 400 M€<sup>5</sup>. Ce « noyau dur » est étendu aux entreprises pouvant appartenir à un groupe de sociétés ou détenir plus de la moitié du capital du groupe ou de ses droits de vote. Il comprend les membres d'un « assujetti unique » au titre de l'article [256 C](#) du code général des impôts (CGI), situation dans laquelle un groupe de sociétés est considéré comme une seule unité fiscale, et inclut les sociétés commerciales qui contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises conformément à l'article [L.233-16](#) du code de commerce.

La capacité des vérificateurs de la DVNI à identifier, dans l'ensemble de ces combinaisons, le périmètre et la composition d'un groupe de sociétés est donc essentielle. L'[arrêté du 24 juillet 2000](#) la dote d'un champ de compétences particulièrement étendu, qui va au-delà du territoire national<sup>6</sup>. Pour couvrir tous les statuts et toutes les modalités d'organisation des grandes entreprises et de leurs dirigeants, la DVNI a la faculté de contrôler « *toutes personnes physiques et morales, tous groupements de fait ou de droit ou entités, quelle que soit la forme juridique et quel que soit le lieu de leur principal établissement, de leur direction effective, de leur siège social ou de leur domicile* ».

---

<sup>4</sup> À compter du 24 mai 1982, la direction des vérifications nationales, créée par arrêté du 12 février 1971, est dotée d'une dimension internationale et reçoit le nom de direction des vérifications nationales et internationales.

<sup>5</sup> Critères déterminés par l'article [L.13](#) du livre des procédures fiscales (LPF) et inchangés depuis janvier 2014.

<sup>6</sup> Ce champ recouvre les sociétés bénéficiant du dispositif de consolidation de leurs résultats (article [209 quinquies](#) du CGI supprimé en 2011) ou, « *lors de vérifications coordonnées organisées dans le cadre de l'assistance internationale* », les ressources et le patrimoine des dirigeants des entreprises.

En plus d'identifier le périmètre et l'organisation de l'entité contrôlée, les vérificateurs doivent être en mesure de comprendre le modèle économique global des grandes entreprises avant de procéder à l'examen du respect de leurs obligations fiscales.

L'établissement des « prix de transfert », définis par l'article [57](#) du CGI, représente le premier mécanisme examiné par la DVNI dans le cadre des contrôles portant sur les transactions intragroupes des sociétés multinationales et sur leurs transferts de bénéfices. Ces prix conditionnent, dans une large mesure, la répartition des revenus et des dépenses au sein d'un groupe et, par conséquent, les bénéfices imposables des filiales et de la société mère, qui peuvent relever d'autorités fiscales différentes. Par nature sujets à interprétations, ils suscitent des incertitudes et donnent fréquemment lieu à des échanges au cours de la procédure de rectification contradictoire.

#### 1.1.1.2 Un champ de compétence étendu à toutes les impositions

Le champ de compétence de la DVNI couvre toutes les impositions (« *impôts, droits et taxes dus* ») relevant de la compétence de la DGFIP, sans se réduire aux principaux impôts que sont la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'impôt sur les sociétés, la retenue à la source<sup>7</sup> et les impositions associées, notamment la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés. C'est de l'analyse de l'activité de l'entreprise que les vérificateurs déduisent si la base imposable déclarée (*cf. glossaire*) doit être rectifiée, calculent les impositions réellement dues et en rectifient le montant le cas échéant.

La direction traite en conséquence de toutes les missions fiscales en dehors de la gestion de l'assiette (la base imposable), qui est confiée à la direction des grandes entreprises (DGE)<sup>8</sup> et aux autres services des impôts des entreprises (notamment pour l'assiette des impôts locaux), et du recouvrement de la créance, qui relève notamment de la direction nationale des créances spéciales du Trésor.

À l'issue d'une vérification générale, la direction peut ainsi rectifier<sup>9</sup> des montants d'impositions variées, par exemple de cotisation foncière des entreprises, de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, de taxes foncières ou sur les surfaces commerciales, en particulier lorsqu'elle constate l'établissement stable d'une entreprise étrangère en France.

Le champ de compétences de la DVNI a par ailleurs été étendu avec le transfert des taxes douanières à la DGFIP entre janvier 2019 et 2022. Celle-ci a dès lors demandé un contrôle immédiat de ces taxes à la DVNI en plus de celui des impôts traditionnels<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> Sous réserve des conventions fiscales internationales, les entreprises qui exercent une activité en France (salariée, non commerciale ou de prestations artistiques et sportives) et qui rémunèrent ou versent certaines sommes à des personnes domiciliées ou établies hors de France sont soumises à la retenue à la source.

<sup>8</sup> La DGE est chargée de contrôler l'assiette de l'imposition en cas de contestation de l'entreprise.

<sup>9</sup> L'administration fiscale privilégie le terme de rectification à celui de redressement, qui en est le synonyme.

<sup>10</sup> Les taxes sur les boissons non alcooliques ont été transférées en janvier 2019, suivies en 2020 par la taxe générale sur les activités polluantes, transférée en janvier 2021, comme la TVA sur les produits pétroliers et la taxe annuelle à l'essieu, pour une première déclaration en 2022. La DVNI précise dans le dialogue de performance de ses brigades l'impératif d'un contrôle effectif de ces taxes.



La DVNI contrôle aussi les « *exonérations, abattements, remboursements ou restitutions, quelle qu'en soit la nature, qui ont bénéficié à des personnes, groupements ou entités, domiciliés, établis ou ayant leur siège social hors de France* ».

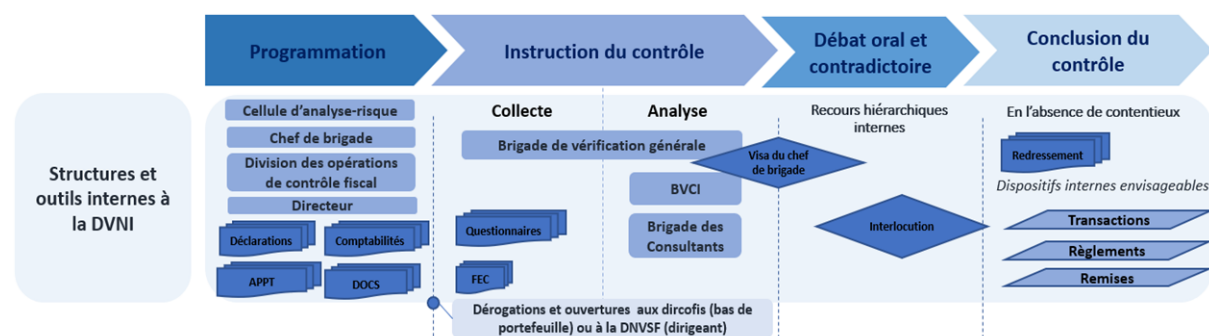
### Les étapes d'un contrôle, de la programmation à la proposition de rectification

Les contrôles fiscaux revêtent plusieurs formes. Des contrôles formels effectués par les services d'assiette ont trait à la rectification d'erreurs matérielles constatées dans les déclarations en dehors de la procédure de contrôle fiscal. Les contrôles sur pièces sont réalisés à partir de l'examen des déclarations, à l'aide de renseignements recueillis par des voies légales, comme le droit de communication, sans recherches extérieures. Les examens de comptabilité instaurés en 2017 sont réalisés à partir du fichier des écritures comptables communiqué par l'entreprise, dans un délai de six mois.

Un contrôle plus approfondi, communément appelé contrôle sur place, peut être requis lorsque le contrôle sur pièces n'a pas permis de régulariser la situation du contribuable ou lorsque des risques de fraude sont identifiés dès la phase de programmation. Un avis de vérification de comptabilité générale ou de certains points particuliers est envoyé au contribuable, accompagné depuis 2004 de la charte des droits et des obligations du contribuable vérifié. La vérification confronte les déclarations, la comptabilité et les renseignements obtenus à des éléments matériels recueillis par des déplacements dans l'entreprise (par exemple pour vérifier les stocks), par l'envoi de questionnaires et par l'exercice du droit de communication et du pouvoir d'audition de tiers (créanciers et débiteurs) prévu à l'article [L.10-0 AB](#) du livre des procédures fiscales (LPF). Cette analyse peut révéler des incohérences entre la présentation que le groupe donne de son organisation et de son activité et la réalité observée. Depuis quelques années, la présence physique dans les locaux du contribuable n'est plus exigée. Ce contrôle peut être complété par celui des logiciels de caisse et des données comptables spécifiquement confiés aux brigades de vérification des comptabilités informatisées (BVCI) de la DVNI.

Pour les personnes physiques, notamment les dirigeants d'entreprises, ce contrôle fiscal approfondi est dénommé examen de la situation fiscale personnelle.

### Schéma n° 1 : principales étapes d'un contrôle fiscal mené par la DVNI hors contentieux



Source : Cour des comptes. APPT : accords préalables aux prix de transfert. Le sigle DOCS désigne une base documentaire composée de rescrits, accords par lesquels des points de droit sont réglés par l'administration avant tout contrôle fiscal.

Ces contrôles suivent plusieurs étapes : une fois la programmation élaborée par le chef de brigade avec la cellule d'analyse-risque et validée par la hiérarchie, l'instruction est notifiée par un avis de vérification à l'entreprise contrôlée qui doit communiquer l'ensemble des pièces demandées. La proposition de rectification est notifiée à l'entreprise qui dispose d'un délai d'un mois, prorogeable une fois, pour présenter des observations susceptibles de modifier la proposition de rectification. En cas de contestation, plusieurs étapes de contradiction sont proposées : visas du chef de brigade et des chefs de division selon l'enjeu,

puis discussion avec la direction, appelée interlocution, trente jours après notification du visa du chef de brigade au contribuable<sup>11</sup>.

Au cours de la procédure contradictoire avec le contribuable, engagée sur la base d'une première proposition de rectification établie par l'administration, celle-ci peut revoir à la baisse le niveau des droits rappelés ou des pénalités infligées, et / ou conclure ces échanges par un avis de rectification définitif à son niveau (mais qui est susceptible d'être attaqué devant le juge), par une transactions qui peut porter sur les pénalités ou les intérêts de retard, voire par un « règlement d'ensemble » qui permet de conclure la procédure sur un niveau de droits et de pénalités auquel souscrit l'entreprise contrôlée<sup>12</sup>.

Si l'entreprise conteste toujours la rectification définitive, une phase contentieuse s'engage. Elle peut être close par une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP)<sup>13</sup>, proposée au contribuable par le procureur de la République après accord avec l'administration en contrepartie du versement d'une amende d'intérêt public<sup>14</sup>, ou conduire à saisir la juridiction compétente<sup>15</sup>.

### 1.1.1.3 La faculté de demander toutes les pièces utiles, notamment pour les prix de transfert

La DVNI peut disposer de toutes les pièces utiles pour procéder à l'examen de la situation économique et fiscale des grandes entreprises. Elle vérifie les données déclaratives en les comparant aux données, publiques comme privées, qu'elle recueille : documents juridiques et économiques, pièces comptables et fiscales préalablement transmises, renseignées par la société sur demande en cours d'instruction ou récupérées auprès de tiers payeurs et débiteurs en vertu de son droit de communication, qu'il s'agisse de « *prélèvements, retenues et perceptions à la source dus par ceux-ci à raison des rémunérations, revenus et gains de toute nature, versés à des personnes, groupements ou entités domiciliés, établis ou ayant leur siège social en France ou hors de France* ».

Une communication essentielle est celle de la documentation des prix de transfert, obligatoire pour les sociétés exerçant une activité à l'international et dont le chiffre d'affaires, ou l'actif brut, est supérieur ou égal à 150 M€<sup>16</sup> selon l'article [L.13 AA](#) du LPF. Cette documentation est souvent de qualité hétérogène, prolifique et complexe à appréhender pour les vérificateurs.

<sup>11</sup> L'interlocution peut être saisie sans visa préalable du supérieur hiérarchique, en cas de pénalités exclusives de bonne foi, c'est-à-dire lorsque l'administration considère que le contribuable a sciemment cherché à éluder l'impôt.

<sup>12</sup> Le règlement d'ensemble peut porter tout à la fois sur les chefs de redressement, la base imposable (pour l'impôt sur les sociétés, le résultat net comptable avant impôt), les droits rappelés et les pénalités appliquées en fonction de la gravité des manquements constatés. L'administration fiscale ne souhaite pas assimiler le règlement d'ensemble ou la transaction à une « négociation ». En recourant à cette modalité de règlement du contrôle fiscal pour redresser la situation fiscale d'un contribuable, l'administration fiscale conserve ses prérogatives de puissance publique, pouvoir administratif que le terme de négociation tend à occulter.

<sup>13</sup> La loi du 23 octobre 2018 a étendu à la fraude fiscale les dispositifs de transaction pénale que sont la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) et la CJIP dans le but d'accélérer la réponse pénale à la fraude fiscale.

<sup>14</sup> Dont le montant est calculé de manière proportionnée aux avantages tirés des manquements constatés, dans la limite de 30 % du chiffre d'affaires annuel moyen constaté au cours des trois derniers exercices.

<sup>15</sup> Le désaccord peut être porté devant le tribunal administratif, par exemple pour l'impôt sur les sociétés, ou devant le tribunal judiciaire, notamment pour les droits de mutation. Le juge statue sur la régularité de la procédure d'imposition et sur le bien-fondé du rehaussement, c'est-à-dire sur ses motifs et son montant. Il peut décharger tout ou partie des sommes mises à la charge du contribuable, ou au contraire rejeter sa requête.

<sup>16</sup> Ce seuil d'actif brut a été abaissé de 400 à 150 M€ par la loi de finances pour 2024 à la demande de la DVNI.

À cette transmission s'ajoute celle d'un nombre croissant de documentations, à l'instar de la déclaration « pays par pays » prévue par l'article [223 quinquies C](#) du CGI depuis 2016 et contrôlée pour la première fois en 2019, dont l'exploitation requiert un travail considérable dans des délais contraints.

#### **Les déclarations pays par pays des grands groupes (DAC 4 - CBCR)**

L'action 13 du plan « *Base Erosion and Profit Shifting* » (BEPS) de l'OCDE, reprise par la directive européenne 2011/16/UE (DAC 4) et transposée à l'article [223 quinquies C](#) du CGI, impose à tout groupe multinational dont le chiffre d'affaires annuel consolidé est supérieur à 750 M€ hors taxe la transmission d'une déclaration « pays par pays » (*country by country reporting* ou CBCR). Cette déclaration contient des données sur la répartition mondiale des revenus, des bénéfices, des impôts payés et de l'activité économique des sociétés d'un groupe au sein des juridictions fiscales où elles exercent leurs activités. Les données de ces déclarations, disponibles depuis 2018, sont partagées entre les administrations fiscales parties à l'accord multilatéral.

Depuis 2020, la DVNI exploite ces informations récentes recueillies auprès des plus grandes entreprises, qui lui ont notamment permis d'ajouter plus de 150 000 sociétés filles ou filiales aux sociétés mères relevant de son portefeuille et d'identifier le pays d'établissement de ces filles ou filiales, puis de dresser des statistiques sur le respect des obligations déclaratives de leur groupe d'appartenance.

Lorsqu'un groupe est fiscalement intégré, le vérificateur doit s'assurer de l'exactitude de la déclaration par la société mère de ses filiales et de la mère par chacune de ses filiales, en France et à l'étranger<sup>17</sup>. Ce travail est tributaire d'une étroite collaboration entre administrations fiscales. Il dépend aussi de l'accès à des bases de données obtenues par l'achat de licences onéreuses, dont celle de la base Orbis<sup>18</sup>. Elles offrent des « prix de marchés comparables », utiles pour vérifier que les prix de transfert entre membres d'un même groupe ne s'éloignent pas des prix pratiqués en pleine concurrence dans des situations économiques similaires.

## **1.1.2 Une direction nationale insérée dans le réseau du contrôle fiscal**

### **1.1.2.1 Un modèle assez répandu d'organisation administrative**

Le choix d'une direction nationale est motivé par la diversité des activités des grandes entreprises et leur organisation souvent sophistiquée. Une approche par territoires d'implantation, par secteurs d'activité économique ou par matière imposable ne constituerait pas un point d'entrée satisfaisant pour saisir l'unité de groupes multinationaux ainsi que leurs enjeux et leurs stratégies de développement<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> La mère doit mettre à jour la liste des membres de son groupe (article [46 quater-0 ZD](#) de l'annexe III au CGI).

<sup>18</sup> Plateforme numérique détenue par Moody's donnant accès aux informations financières des entreprises. Près de 65 000 filiales des entreprises du portefeuille de la DVNI sont recensées par cette plateforme.

<sup>19</sup> Même si la DVNI entretient des relations régulières avec les directions locales de contrôle fiscal pour enrichir mutuellement leur connaissance de terrain des entreprises contrôlées.

### Un modèle d'organisation répandu en Europe

Un grand nombre d'administrations chargées du contrôle fiscal disposent d'une structure spécialisée pour les grandes entreprises, bien que leurs missions puissent diverger d'un pays à l'autre.

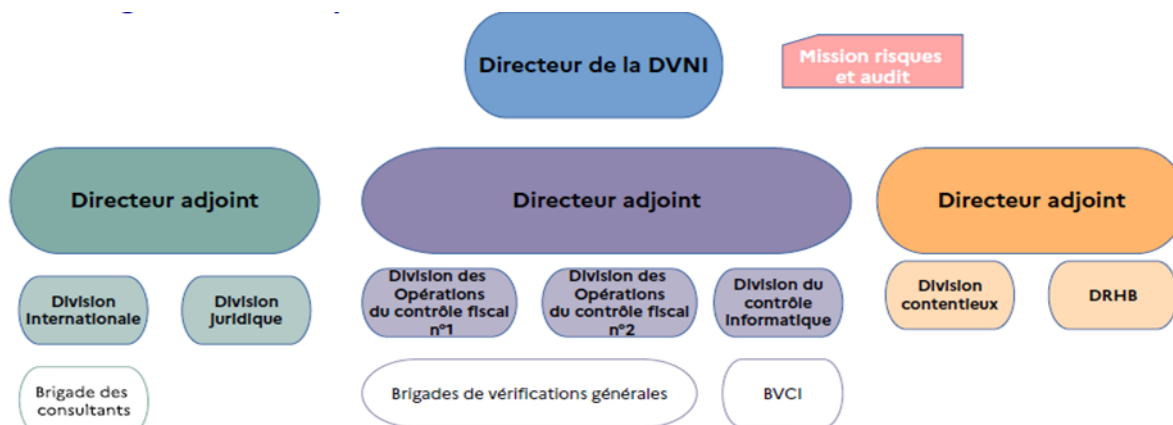
**Au Royaume-Uni**, la *His Majesty's Revenue and Customs* dispose d'une unité, le *Large Business Directorate*, composée de 397 agents en 2023 et responsable de la gestion de la conformité fiscale volontaire d'environ 2 000 grandes entreprises britanniques et multinationales dont le chiffre d'affaires est supérieur à 0,2 £bn, dont les actifs sont supérieurs à 2 £bn ou dont les affaires fiscales sont complexes. Environ 500 à 600 grandes entreprises sont « auditées » en fonction des risques identifiés. En cas de non-conformité ou d'irrégularités détectées lors de ces audits, cette unité peut notifier des ajustements de la base imposable, des droits et des pénalités, voire des intérêts de retard. Chaque année, elle rectifie la situation d'environ 150 entreprises pour un montant avoisinant 1,5£bn.

**Aux Pays-Bas**, l'unité des grandes entreprises *Directie Grote Ondernemingen* opère sous l'autorité du *Belastingdienst* au sein d'une administration fiscale centralisée. Elle supervise la conformité fiscale d'environ 8 600 grandes sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 M€ et de filiales de groupes étrangers. Ses missions s'étendent de la gestion de l'assiette au recouvrement, comme de la lutte contre la fraude fiscale.

**La direction italienne des grandes entreprises**, la *Direzione Centrale Grandi Contribuenti e Internazionale* est structurée en plusieurs secteurs, dont celui du contrôle qui comprend un bureau d'analyse, d'enquêtes et de contrôles (*l'Ufficio Analisi, Indagini e Controlli*) chargé d'analyser, pour quelques 5 000 entreprises environ ayant un chiffre d'affaires supérieur à 100 M€, les principaux risques d'évasion fiscale. Il réalise des enquêtes et des contrôles de portée nationale et internationale. Bien que la DCGCI soit impliquée dans l'analyse et la coordination des contrôles fiscaux, les directions régionales de *l'Agenzia delle Entrate* effectuent les contrôles sur le terrain. La *Direzione Centrale* apporte un appui stratégique et opérationnel à ces directions, en élaborant notamment des documents de référence et en édictant des directives destinées à encadrer les activités de contrôle.

En **Belgique** (voir annexe n° 2), au sein du service public fédéral des finances, l'administration des grandes entreprises est chargée de la gestion et du contrôle des grandes entreprises. Son portefeuille, plus large que celui de la DVNI, inclut les entreprises de plus de 100 employés, de chiffre d'affaires supérieur à 50 M€ et de bilan excédant 100 M€. Son organisation est comparable à celle de la DVNI, même si elle intègre en sus la gestion de l'assiette. Elle est divisée en sept centres de contrôle et un centre unique « de gestion et de contrôle spécialisé ». Ce dernier contient, outre une division de gestion et une division de coordination, une division de contrôles spécialisés et d'expertise, répartie en sept domaines d'expertise, allant des niches fiscales aux fusions et acquisitions, et une équipe expérimentée comparable à la brigade des consultants.

Sur 481 agents, 381 opèrent sur le terrain, dont 292 vérificateurs. Chaque brigade comprend six à douze vérificateurs. L'organisation en brigades de la DVNI se distingue de celle des autres directions de contrôle fiscal de la DGFIP du fait que ses 25 brigades de vérification générale sont spécialisées par secteur socio-professionnel (bancaire, agroalimentaire, etc.) et non par secteur géographique. Elles sont regroupées en dix pôles de compétences pouvant coopérer en cas de besoin (cf. annexe n° 2).

**Organigramme n° 1 : une organisation horizontale centrée sur les divisions de contrôle**

Source : DVNI. N.B. : Le troisième poste de directeur adjoint a été créé en 2023.

Au sein de la division du contrôle informatique, onze brigades de vérification de comptabilités informatisées (BVCI) composées de moins d'une centaine de vérificateurs<sup>20</sup> assistent les brigades de vérification générale de la DVNI, des directions spécialisées de contrôle fiscal (Dircofi) et de manière occasionnelle, des directions régionales et départementales. Elles apportent leur concours aux opérations de perquisitions organisées par la DNEF<sup>21</sup> ou aux contrôles inopinés réalisés par les Dircofi, pour récupérer et analyser les données disponibles dans les logiciels des entreprises en vertu de l'article [L.47 A](#) du LPF et pour exploiter les fichiers des écritures comptables.

La division internationale et le service des consultants traitent des sujets de territorialité, d'établissements stables, de prix de transfert, de montages financiers et de transferts de bénéfices dans les paradis fiscaux. Le service des consultants est constitué de vérificateurs chevronnés spécialisés dans la détection et l'examen de montages fiscaux et financiers complexes à l'international, notamment des flux suspects dans les masses financières. La division internationale renseigne la direction générale sur des dispositifs pointus comme les « cum-cum » (cf. *infra* 2.3.1). Elle valide les demandes d'assistance administrative internationale (AAI) rédigées par les vérificateurs avant de les envoyer aux attachés fiscaux ou aux administrations étrangères. Dans le cadre d'un contrôle multilatéral simultané (CML) d'une multinationale (voir glossaire), elle assure la coordination des brigades françaises avec les équipes des autres États parties au contrôle.

Les BVCI et la brigade des consultants sont sollicitées pour intervenir en soutien dès la programmation des contrôles les plus complexes ou à forts enjeux financiers. Environ un tiers des dossiers des brigades de vérification générale de la DVNI bénéficie de leur assistance.

La division juridique évalue les risques contentieux, en particulier lors des procédures amiables que sont les interlocutions, et oriente si besoin les dossiers vers un règlement d'ensemble. En son sein, depuis 2020, un pôle pénal suit les dossiers examinés par le Parquet et leurs suites. Par ailleurs, ces divisions comprennent d'autres experts en TVA, fiscalité locale, fiscalité patrimoniale ou rémunération des dirigeants.

<sup>20</sup> Quatre d'entre elles se trouvent à Pantin et sept sont réparties dans chacune des inter-régions, hors Île-de-France.

<sup>21</sup> Depuis 2024 la DNEF peut saisir des données sur les serveurs distants lors des perquisitions fiscales sans les solliciter.

### 1.1.2.2 Des missions de contrôle partagées au sein du réseau du contrôle fiscal

La DVNI est l'une des trois directions nationales spécialisées du réseau de contrôle fiscal de la DGFIP, avec la direction nationale de vérification des situations fiscales (DNVSF) qui contrôle les personnes physiques sensibles et la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) qui détecte les schémas de fraude intentionnelle les plus sophistiqués.

#### **Une organisation du réseau de contrôle fiscal des entreprises en trois niveaux**

Le réseau du contrôle fiscal des professionnels est organisé en niveaux : au niveau national, la DVNI, la DNEF et de façon marginale la DNVSF contrôlent les grandes entreprises et une partie des ETI.

Les entreprises de taille moyenne ou intermédiaire sont contrôlées par les huit directions spécialisées de contrôle fiscal<sup>22</sup> (Dircofi), située à un niveau interrégional. Les très petites entreprises et les petites et moyennes entreprises sont contrôlées par des structures relevant des directions départementales des finances publiques (DDFiP) :

- les brigades de contrôle et de recherche (BCR) collectent du renseignement et disposent du droit d'enquête pour détecter des probabilités de fraudes ;
- les pôles de contrôle expertise (PCE) sont chargés de l'expertise, de la programmation et parfois de l'exécution des contrôles des professionnels ;
- les brigades départementales de vérification (BDV) assurent l'essentiel, en nombre, des opérations de contrôle fiscal sur pièces, des examens de comptabilité à partir du fichier des écritures comptables et des contrôles sur place réalisés au sein des locaux des entreprises ;
- les pôles de contrôle des revenus du patrimoine sont chargés en particulier de contrôler sur pièces les impôts des particuliers : imposition sur la fortune immobilière, droits de mutation, plus-values immobilières.

L'organisation du réseau du contrôle fiscal répond en miroir à celle des directions de gestion et de recouvrement des impôts que sont, au niveau local, les services des impôts des entreprises (SIE) et des impôts des particuliers (SIP) et, au niveau national, la direction des grandes entreprises (DGE).

S'y ajoutent, au niveau national, la direction nationale d'intervention domaniale (DNID) qui assure principalement les évaluations mobilières et immobilières et la direction des impôts des non-résidents (DINR)<sup>23</sup> qui vérifie l'immatriculation des entreprises étrangères sans établissement stable en France, calcule et recouvre leurs impôts dus en France, dont l'impôt sur les sociétés et la TVA et gère les contentieux liés aux retenues à la source sur les produits financiers.

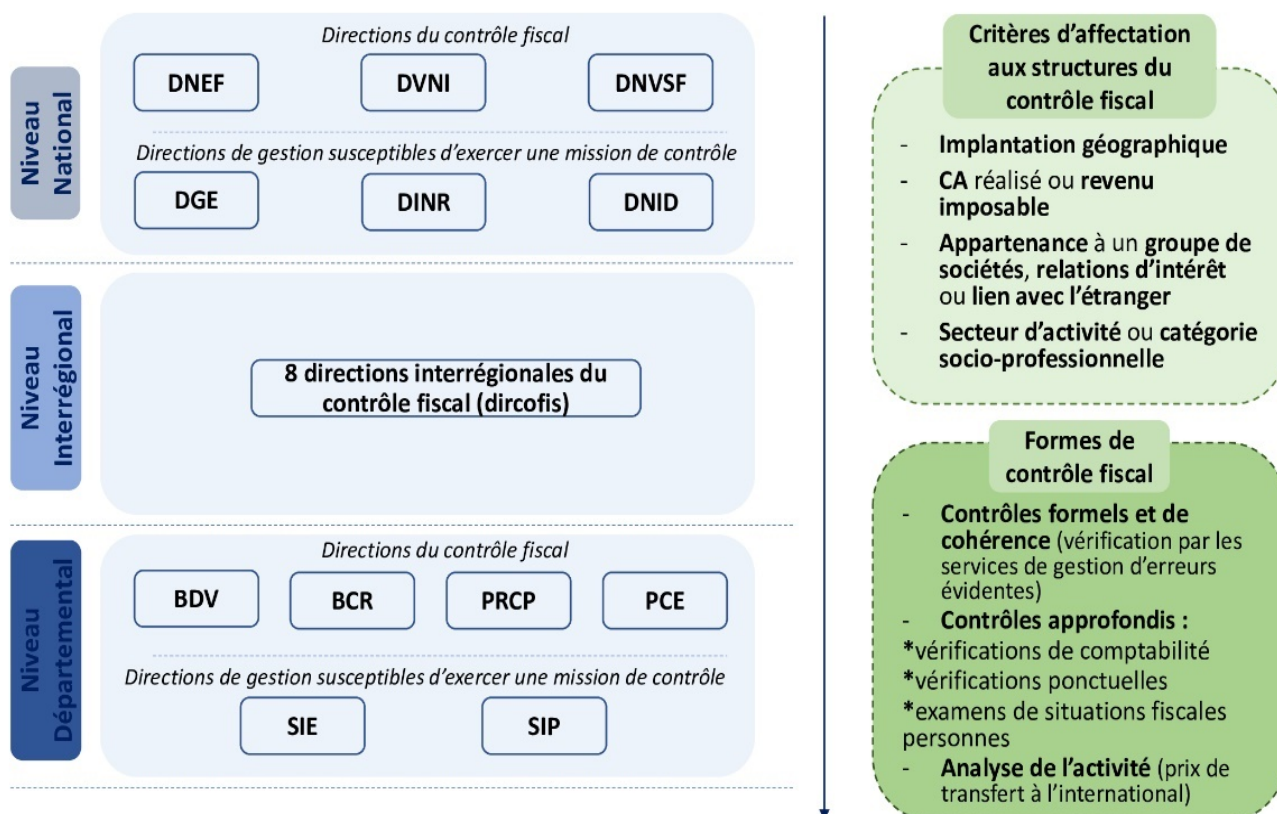
Les directions de gestion et de recouvrement des impôts professionnels sont les premières au contact des contribuables. Lorsqu'elles gèrent leurs déclarations, les impositions qui en découlent et leur paiements, elles sont susceptibles d'exercer une mission de contrôle fiscal : les irrégularités et incohérences relevées sont communiquées aux directions de contrôle qui décident de programmer un contrôle approfondi.

<sup>22</sup> La liste, le ressort territorial et le siège des Dircofi sont fixés par un [arrêté du 16 mars 2012](#).

<sup>23</sup> Cour des comptes, [La direction des impôts des non-résidents](#), observations définitives, décembre 2022.



Schéma n° 2 : organisation du réseau de contrôle fiscal de la DGFIP



Source : Cour des comptes

La DVNI partage ses missions avec la DNEF, la DNVSF et les Dircofi pour leur ressort territorial (cf. annexe n°1), ce qui facilite la coopération entre toutes ces directions. Par exemple, lorsque la DVNI envisage de contrôler un dirigeant, elle en informe au préalable la DNVSF afin d'éviter tout contrôle parallèle.

Entre la DVNI et la DNEF, ce partage de compétences s'illustre par le contrôle de la TVA intracommunautaire et à l'international qui constitue depuis 2015 un des axes stratégiques de la programmation de la DVNI<sup>24</sup>. Celle-ci contrôle les règles d'exigibilité et de déductibilité et les différentiels de taux, qui, appliqués à un chiffre d'affaires exceptionnel, peuvent donner des montants importants. Mais ce sont les brigades d'intervention rapide de la DNEF qui vont bloquer les remboursements de TVA d'entreprises éphémères organisées en réseaux frauduleux, même lorsqu'ils impliquent, volontairement ou non, des entreprises relevant du portefeuille de la DVNI.

La DVNI entretient des échanges réguliers avec les Dircofi, car ces dernières absorbent une partie de l'offre de contrôles de la DVNI. Celle-ci accorde la quasi-totalité des dérogations que les Dircofi lui demandent<sup>25</sup>, soit environ 1 300 contrôles par an. Elle leur a proposé plus de 4 000 dossiers par an dans le cadre de l'ouverture de son bas de portefeuille, dont environ 10 %

<sup>24</sup> Dans son enquête sur les directions nationales du contrôle fiscal effectuée en 2011, la Cour des comptes avait relevé la faiblesse des redressements en TVA effectués par la DVNI, qui avait pris des mesures (requêtes d'analyse-risque, mobilisation des BVCI).

<sup>25</sup> Cette ouverture permet depuis 2022 aux Dircofi de programmer des contrôles fiscaux sur des entreprises du « noyau dur hors cœur » du portefeuille de la DVNI, dont le CAHT est compris entre 15 et 152,4 M€ pour les ventes de marchandises et entre 6 et 76,2 M€ pour les prestations.

ont été retenus. Au total environ 1 700 contrôles par an ont été confiés aux Dircofi jusqu'en 2024, année à partir de laquelle seules les dérogations sur les entreprises d'envergure ont été maintenues, les entreprises de moindre importance ayant été reversées dans les portefeuilles des Dircofi.

**Tableau n° 1 : ouvertures du portefeuille de la DVNI aux Dircofi (2021-2024)**

<i>Années</i>		2021	2022	2023	2024
Nombre de dérogations	Accordées	1 394	1 255	1 321	1 083
	Terminées	1 101	901	433	344
	Refusées	72	65	85	104
	Droits nets (en M€)	160	104	41	71
	Pénalités (en M€)	21	9	2	1,7
Ouvertures spontanées du portefeuille	Nombre d'entreprises proposées par la DVNI	5 096	4 441	5 503	Aucune
	Nombre d'entreprises retenues par les Dircofi	578	402	419	
	Nombre de contrôle terminés	457	173	19	
	Droits nets (en M€)	58,4	17,5	1,3	
	Pénalités (en M€)	3,1	2,4	0,04	

Source : DVNI. N.B. : il n'y a eu aucune ouverture spontanée en 2024 en raison de la refonte du portefeuille.

## 1.2 Les relations de la DVNI avec les autres services de la DGFîP

### 1.2.1 Des échanges réguliers avec la direction des grandes entreprises (DGE)

#### 1.2.1.1 Une convention de partenariat pour la répartition des contrôles et de leurs suites avec les services de gestion fiscale

Les portefeuilles de la direction des grandes entreprises (DGE) et de la DVNI diffèrent sensiblement. Alors que celui de la DVNI recouvre 105 000 entreprises environ, celui de la DGE n'en compte que 60 000, même si ce nombre croît régulièrement du fait du gel des seuils de son portefeuille d'activité depuis quinze ans<sup>26</sup>.

Pour autant, les contrôles réalisés par la DVNI concernent surtout les plus grands groupes, dont la gestion fiscale est réalisée à 85 % par la DGE d'après l'audit interne de la DVNI sur son portefeuille. Les filiales d'un groupe sont susceptibles d'être intégrées au portefeuille de la DGE (ce rattachement est systématique en cas d'intégration fiscale).

Les relations de la DGE avec la DVNI sont strictement définies, dans le but de maintenir une relation de confiance entre les grandes entreprises et, au sein de la DGE, leur interlocuteur fiscal unique (IFU), avec lequel elles sont en contact étroit pour faciliter la gestion des impôts,

<sup>26</sup> La DGE a compétence sur les entreprises dont le CAHT ou le total de l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 M€, sur les entreprises mères détenant plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une filiale remplissant les conditions de CAHT ou l'actif brut précitées, ainsi que sur toutes les entreprises associées.



en particulier de l'impôt sur les sociétés et de la TVA. Distincts du service de partenariat, les IFU sont libres de communiquer à la DVNI des incohérences, des dépôts tardifs, des suspicions de fraude à la TVA à l'occasion de la consultation de factures, des ruptures de comportement ou de tout autre événement susceptible de motiver une vérification.

Le protocole conclu en 2010 entre la DVNI et la DGE sur le contentieux et la législation formalise les échanges<sup>27</sup>. Avant que la DVNI ne parvienne à un accord amiable avec une entreprise qu'elle a contrôlée, la DGE lui permet de consulter les données de recouvrement de cette entreprise pour connaître l'état de ses créances fiscales et son profil de paiement. Les projets de transaction ou de règlement d'ensemble sont soumis à la DGE lorsqu'une remise, une modération des intérêts de retard complémentaires ou des délais de paiement sont envisagés (un plan de règlement est caduc s'il n'est pas validé par le comptable et le redevable). Inversement, la DVNI est informée des remises et transactions initiées par la DGE, notamment sur les intérêts de retard, pour en tenir compte dans les contrôles ou les contentieux en cours.

Les échanges d'informations relatives aux décisions juridictionnelles sont aussi précisément encadrés. En cas de position divergente sur des contentieux qui se rejoignent, les deux directions s'organisent pour arrêter une position commune en amont du jugement. Une demande commune de jonction de plusieurs instances pendantes peut être demandée lorsque plusieurs dossiers portent sur la même problématique (correction d'une provision par exemple) étalée sur plusieurs exercices, afin d'obtenir une décision unique.

#### 1.2.1.2 Des relations avec le service partenarial des entreprises strictement encadrées

Destiné aux ETI et aux grandes entreprises, le service partenarial des entreprises (SPE) a été créé en 2019 au sein de la DGE à la suite de la loi du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance dite loi « Essoc » qui renforce les principes de bonne foi et de droit à l'erreur. Ce service partenarial s'inscrit dans le cadre de la « nouvelle relation de confiance », héritière de la « relation de confiance » bâtie en 2013.

Ce service vise à renforcer la sécurité juridique de certaines activités fiscales déterminantes pour le développement de l'entreprise. Un référent affecté au groupe peut lui proposer des rescrits dans un délai resserré de trois mois, si nécessaire, en associant l'administration centrale<sup>28</sup>. Les problématiques fiscales sur lesquelles le SPE a donné sa position à l'entreprise ne peuvent plus donner lieu à des rappels d'impôt si l'entreprise respecte la position donnée par l'administration et si les faits constatés sont identiques à ceux qu'elle lui a présentés. En ce cas, les documents transmis par l'entreprise ne pourront pas être utilisés contre elle dans le cadre d'un contrôle fiscal.

La stricte séparation entretenue entre ce service de « conseil » aux entreprises et les services chargés du contrôle fiscal a pour conséquence de placer ces derniers dans l'incertitude

---

<sup>27</sup> Il réattribue à la DGE les réclamations d'assiette reçues par la DVNI, notamment celles relatives à des impositions nouvelles tirées d'une rectification. La DVNI calcule les droits rappelés et les pénalités associées pour le groupe ainsi que la répartition de ses effets sur ses filiales. Elle produit les rôles et les avis de mise en recouvrement, cette dernière action étant confiée à la DGE. Elle informe la DGE des dégrèvements opérés à l'issue des contrôles et lui transmet les pièces de procédures. La DGE, en retour, lui transmet des documents relatifs à la gestion et au contentieux du groupe.

<sup>28</sup> Les IFU aussi peuvent proposer des rescrits avec le concours de la division des affaires juridiques de la DGE.

face au risque que le SPE propose des rescrits sur des sujets nouveaux sans cerner leur potentiel fraudogène. Pour réduire ce risque, lorsque le SPE est amené à se prononcer sur des activités nouvelles n'ayant pas encore fait l'objet de contrôle, il transmet l'information à l'administration centrale de la direction générale, qui lui signale les montages détectés comme problématiques et les alertes qu'elle a reçues du réseau des directions chargées du contrôle fiscal sur les « sujets de place » (ceux qui occupent l'ensemble des acteurs économiques et financiers). Elle veille ensuite à ce que la DVNI effectue des contrôles sur ces thématiques, sans l'avertir des situations spécifiques aux entreprises partenaires du SPE. Le partenariat n'exclut pas la vérification du respect des conditions posées par les rescrits<sup>29</sup>, dont les vérificateurs prennent connaissance une fois ouvert le contrôle de l'entreprise qui les a obtenus<sup>30</sup>. Il en est de même pour les accords préalables aux prix de transfert, dont les vérificateurs n'ont connaissance qu'en cas de contrôle fiscal.

Au terme de six années de service, 99 groupes réunissant plus de 5 000 sociétés ont noué des partenariats. La DVNI participe à l'examen de l'éligibilité des entreprises candidates à ce service ; elle informe le SPE des pénalités qui ont été appliquées par le passé aux candidates, l'invite à examiner certains points et communique au SPE son programme de vérification lorsqu'il concerne les groupes partenaires.

#### 1.2.1.3 Le service de mise en conformité fiscale (SMEC), un service supposé réduire le nombre de redressements

Dans le cadre de la loi Essoc, les entreprises du portefeuille de la DVNI souhaitant mettre leur fiscalité en règle peuvent solliciter le service de la DGE chargé de la mise en conformité fiscale (SMEC)<sup>31</sup>. Ce service présente quelques similitudes avec le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR)<sup>32</sup>, actif de 2013 à 2017. Il permet de régulariser des situations relevant d'activités occultes ou de manœuvres frauduleuses ainsi que les anomalies fiscales découvertes par les repreneurs d'entreprise.

La démarche doit revêtir un caractère spontané, excluant les entreprises soumises à un contrôle fiscal en cours ou à venir, ou à une procédure d'enquête administrative ou judiciaire.

---

<sup>29</sup> Un échange avec les groupes partenaires permettrait à la DVNI de mieux comprendre les raisons pour lesquelles elles préfèrent attendre l'issue d'un contrôle de la DVNI sur leurs méthodes de calcul des provisions, ou espérer une garantie fiscale plutôt que de solliciter un rescrit au SPE en amont, ou en parallèle de ces contrôles.

<sup>30</sup> Construite avec la DGFIP, la base de données des rescrits (DOCS) recense depuis peu quelques 300 rescrits confidentiels et anonymisés, considérés comme les plus utiles, que les brigades peuvent consulter, sur justification et habilitation, dans la phase préparatoire de leur contrôle. Cette base nationale a été élaborée à partir de la base de résumés de rescrits confectionnée par la DVNI pour les entités françaises, qui offre aussi la faculté d'effectuer des recherches dans le registre central européen.

<sup>31</sup> Créé par circulaire du 28 janvier 2019, le champ du dispositif a été étendu en mars 2021 à tous les faits commis par les ETI et les grandes entreprises susceptibles de relever de la majoration de 40 % pour manquement délibéré.

<sup>32</sup> Le STDR a été créé à la suite de révélations sur l'existence de comptes non déclarés à l'étranger, pour permettre aux contribuables qui le souhaitaient de régulariser leur situation avant la mise en œuvre des échanges de données financières (relatives aux revenus et au patrimoine) entre États membres de l'Union européenne et partenaires par la directive européenne dite « DAC 2 ». Les contribuables encouraient alors l'application de pénalités à un taux inférieur à celui appliqué en cas de fraude constatée à l'issue d'un contrôle fiscal (en moyenne, de 25% à 35 %). Cour des comptes, [Les régularisations d'avoirs à l'étranger](#), communication à la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, octobre 2017.

Ce service ne peut être sollicité qu'aux fins de rectification d'une déclaration initiale, non pour en assurer la conformité dès le dépôt.

Les entreprises sont tenues de régler intégralement les rappels liés à des erreurs ou à des manquements non prescrits, immédiatement ou suivant un échelonnement. Une modulation des taux des majorations et de l'intérêt de retard est alors possible par voie de transaction, selon un barème d'atténuation des sanctions prédéterminé. Pour un manquement délibéré (activités occultes, manœuvres frauduleuses ou un abus de droit), la majoration peut passer de 40 à 15 % ou de 80 à 30 %<sup>33</sup>. Ce service n'exclut pas la programmation de contrôles ultérieurs. Il atténue les pénalités susceptibles d'être prononcées contre les entreprises déclarantes mais sans les supprimer.

Contrairement au STDR, aucune récupération d'avoirs ne motive les entreprises à révéler leurs difficultés ou pratiques irrégulières, ce qui a pour effet de limiter l'attrait du SMEC auprès des groupes. Sur les 136 dossiers déposés depuis la création du service en décembre 2023, 80 ont abouti à la mise en recouvrement de 138 M€ de droits et pénalités, dont 114 M€ en 2023.

La DVNI n'entretient pas de relations avec le SMEC, mais entend suivre avec attention l'évolution de son champ de compétence.

## **1.2.2 Une coopération installée avec la DNEF et la DNVSF à mieux formaliser**

### **1.2.2.1 Des échanges nourris avec la DNEF à consolider par une convention**

Une convention de partenariat entre la DVNI et la DNEF avait été expérimentée entre 2008 et 2009 pour formaliser leur coopération. Elle visait à ce que la DVNI transmette à la DNEF la liste des affaires vérifiées et les éléments constatés, les informations relatives aux carrousels de TVA, des fiches de programmation et des propositions de perquisitions fiscales, dont l'augmentation était explicitement souhaitée<sup>34</sup>. Ces échanges ont été opérés avec fluidité.

Le bilan de cette expérimentation, bien que prévu, n'a pas été jugé nécessaire : ces deux directions échangent en permanence au niveau des directions, des chefs de brigade et des vérificateurs, par le biais de réunions, de formations conjointes ou réciproques. Un comité de suivi des fiches de programmation transmises par la DNEF à la DVNI, institué en 2024, s'assure de leur reprise et relaie les demandes d'investigation de la DVNI sur certains axes de contrôle prioritaires ou sur des « sujets de place ».

Cette coopération étroite s'illustre aussi par le fait que la DNEF met les ressources de son infocentre à disposition des informaticiens de la DVNI pour qu'ils développent des requêtes facilitant la détection des montages frauduleux incluant des paradis fiscaux, requêtes qui viennent *in fine* enrichir la programmation de la DVNI.

---

<sup>33</sup> Les intérêts de retard peuvent être réduits de 40 %. Pour un manquement appelant une majoration de 10 % à l'occasion d'un contrôle fiscal, la majoration peut être annulée et les intérêts de retard réduits de moitié.

<sup>34</sup> La DVNI doit informer systématiquement la DNEF des demandes de dérogations qu'elle reçoit des Dircofi et des directions départementales susceptibles de donner lieu à une perquisition.

La formalisation de ces échanges permettrait toutefois de consolider la conduite des affaires les plus sensibles. Au-delà des contacts réguliers du responsable pénal de la DVNI avec le bureau des liaisons fiscales et le service élargi des investigations de la DNEF<sup>35</sup>, un dispositif de suivi des affaires au contentieux qui font l'objet, en parallèle, d'une vérification, a été mis en place début 2024, afin de mieux articuler les deux procédures.

#### 1.2.2.2 Des échanges avec la DNVSF à approfondir

La convention de partenariat de 2015 entre la DVNI et la DNVSF, mise à jour en juillet 2020, prévoit une réunion annuelle afin d'identifier les opérations de contrôle d'entreprises et de dirigeants susceptibles d'être conduites de concert.

Sur la base de cette convention, la DNVSF instruit les demandes de dérogation de la DVNI lorsque celle-ci souhaite compléter la vérification d'une entreprise par l'examen de la situation fiscale personnelle de ses dirigeants. Les échanges entre la DVNI et la DNVSF sont par ailleurs renforcés par la présence, à la DVNI, d'une experte qui encourage les vérificateurs à examiner les axes de contrôle susceptibles d'avoir des conséquences en fiscalité personnelle<sup>36</sup>.

La convention prévoit également la tenue bisannuelle d'une réunion dédiée à « l'évaluation des titres non cotés afin de mutualiser les pratiques [...] et faire progresser l'expertise dans ce domaine ». La DVNI a la faculté de solliciter le service de contrôle des valeurs mobilières de la DNVSF pour étudier la valorisation de ces titres. La DNVSF peut en sens inverse solliciter des requêtes sur l'outil Orbis qu'utilise la DVNI.

#### 1.2.3 **Des conventions de partenariat avec les Dircofi visant à harmoniser les échanges**

Renouvelées entre novembre 2022 et mars 2023, les conventions de partenariat conclues entre la DVNI et les Dircofi constituent un instrument d'harmonisation des pratiques, en particulier pour la gestion des dérogations et l'ouverture du portefeuille de la DVNI<sup>37</sup>. L'offre de formation de la direction nationale et son réseau de référents internationaux et financiers profitent aux Dircofi, qui participent aux réunions de la DVNI consacrées à l'actualité des contrôles et de la jurisprudence ou ciblées sur une thématique spécifique.

Ces conventions encadrent aussi la mise en œuvre des opérations de contrôle coordonné entre la DVNI et les Dircofi, par exemple lorsque la DVNI souhaite contrôler les filiales d'un groupe sises en France. La DNVSF peut y être associée lorsque les relations financières d'une de ces sociétés sont imbriquées avec celles d'un de ses dirigeants. L'appréhension de ces filiales

---

<sup>35</sup> Le bureau des liaisons fiscales est chargé de faciliter les échanges avec l'autorité judiciaire. Le service des investigations élargies s'occupe de manière confidentielle des aviseurs fiscaux qui livrent des informations susceptibles de caractériser une fraude en échange d'une rémunération.

<sup>36</sup> Stock-options, attribution gratuite d'actions, indemnité de licenciement, prime d'expatriation, etc.

<sup>37</sup> Elles prévoient le renouvellement d'une dérogation en l'absence de contrôle dans les douze mois qui suivent son acceptation, la transmission aux Dircofi de la liste des dérogations refusées et un bilan des dérogations et ouvertures, pour avis et observations des Dircofi.

peut aussi résulter de contrôles coordonnés sur le territoire national organisés à l'initiative du bureau d'appui et de coordination des contrôles (BACC) de l'administration centrale.

L'assistance des BVCI de la DVNI auprès des Dircofi constitue un autre avantage de ces conventions<sup>38</sup>. Si cette assistance aux Dircofi concerne des enjeux financiers de moindre importance, c'est essentiellement dû à l'envergure plus réduite des entreprises contrôlées par les Dircofi. Cette assistance est plus rarement apportée aux brigades et pôles des DDFiP.

**Tableau n° 2 : assistances engagées par les BVCI de la DVNI (2019-2024)**

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
<b>Assistances engagées par les BVCI</b>	<b>461</b>	<b>310</b>	<b>442</b>	<b>483</b>	<b>374</b>	<b>512</b>
À destination des brigades de la DVNI	327	221	373	391	290	406
<i>Proportion en %</i>	71 %	71 %	84 %	81 %	78 %	79,3 %
<i>Droits et pénalités (en M€)</i>	991	2 218	574	836	1 700	1 380
À destination des brigades de Dircofi	134	89	69	92	84	106
<i>Dont dossier en assistance DDFiP</i>	0	2	1	1	0	4
<i>Proportion en %</i>	29 %	29 %	16 %	19 %	22 %	20,7 %
<i>Droits et pénalités (en M€)</i>	42	66	33	22(*)	41(*)	39,8 (*)

Source : rapports annuels de la DVNI. \* : droits hors pénalités.

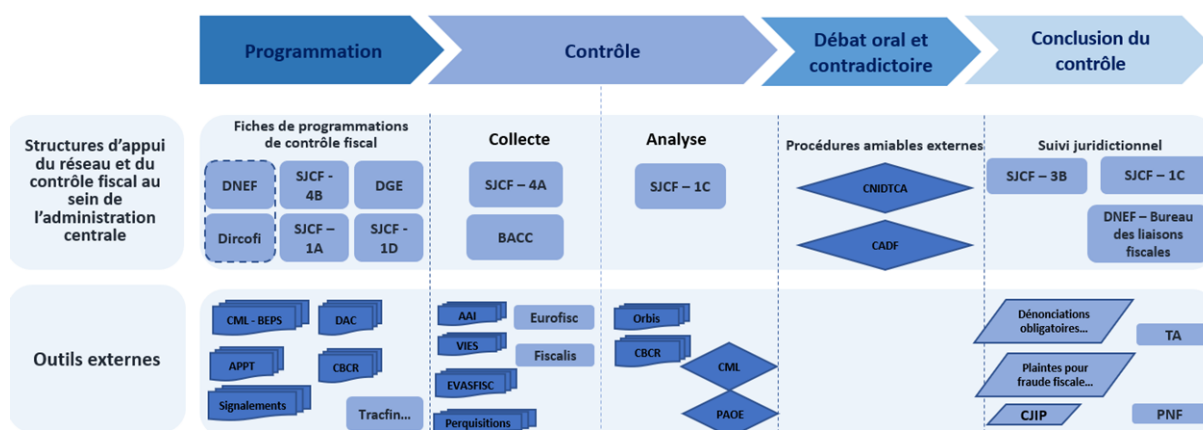
L'apport des analystes des BVCI ne se limite pas au seul exercice du contrôle fiscal. Ces analystes disposent de compétences régulièrement sollicitées pour effectuer « *des travaux de développement en interne pour leurs outils de suivi opérationnel et pour des outils métiers à destination de la communauté du contrôle fiscal* ». Ils ont ainsi développé l'outil informatique de suivi et de pilotage des travaux du SPE ou celui dédié au pilotage de la *task force* « fonds de solidarité ».

#### 1.2.4 Une direction spécialisée autonome mais bien intégrée dans l'écosystème central de la DGFIP

L'[arrêté de 2000](#) prévoit que la DVNI participe à « *l'exécution de tâches de toute nature ou de missions particulières qui lui sont confiées par le directeur général des finances publiques* ». Cette disposition a permis à la DGFIP de réaffecter les agents de contrôle aux activités de soutien aux entreprises lors de la crise covid. Le recours à cette disposition devrait désormais être limité aux sollicitations pour lesquelles la valeur ajoutée de la DVNI est assurée, à l'instar du groupe de travail sur la facturation électronique. Au-delà de ces sollicitations ponctuelles, les relations que la DVNI entretient avec l'administration centrale de la DGFIP sont fréquentes et interviennent à plusieurs étapes de la procédure de contrôle.

<sup>38</sup> Chaque Dircofi connaît la BVCI susceptible de lui apporter appui et assistance. Des binômes de vérificateurs d'une BVCI et d'une Dircofi peuvent être mis en place pour diffuser les pratiques de l'audit informatique.

Schéma n° 3 : écosystème du contrôle fiscal réalisé par la DVNI



Source : Cour des comptes. N.B. : L'outil VIES recense les échanges transfrontaliers renseignés par les autorités douanières de l'Union européenne. Le groupe de travail Fiscalis rassemble les États membres sous la coprésidence française et néerlandaise pour faire converger leurs méthodes d'évaluation de l'écart fiscal. Les autres acronymes sont détaillés dans la partie 1.2.4.

#### 1.2.4.1 Le pilotage de la direction et le suivi de son activité de contrôle

Direction de programmation et d'exécution de contrôles fiscaux, la DVNI conserve une pleine autonomie tout en collaborant avec son service de tutelle, le service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal (SJCF). Au sein de ce service, le bureau SJCF-1A chargé du pilotage du contrôle fiscal suit l'activité de la direction au moyen d'indicateurs et de repères d'activité. La DVNI bénéficie également de l'accès aux bases de données du bureau SJCF-1D issues du *data mining*, qui peuvent contribuer à l'enrichissement et à la consolidation de sa programmation.

Ses relations avec le bureau d'appui et de coordination des contrôles (BACC) sont plurielles. Lorsqu'une société adresse une « situation fiscale », à la demande de la direction générale, ce bureau peut réexaminer les investigations menées par la DVNI. Cette procédure suspend la mise en recouvrement (la DVNI rédige alors un rapport) et peut conduire, le cas échéant, à une proposition de correction en droit ou en fait. Entre 30 et 60 saisines et traitements, selon le BACC, ont ainsi été opérés sur le périmètre de la DVNI depuis 2020 (cinq en 2024). Inversement, la DVNI informe le BACC des instructions relatives à dossiers au caractère sensible. Elle sollicite aussi le BACC pour des « demandes de solution » visant à régler par recours gracieux des dossiers sensibles ou signalés (par exemple, 22 demandes de solution en 2022, 3 en 2024).

En outre, le BACC oriente parfois la DVNI dans le contrôle de certains schémas d'évasion fiscale internationale pour lesquels l'administration fiscale souhaite privilégier une résolution à l'amiable plutôt qu'un contentieux<sup>39</sup>. À titre d'exemple, ce bureau a préconisé de privilégier la conclusion d'un règlement d'ensemble à une suite juridictionnelle dans les contrôles des « captives de réassurance » basées à l'étranger. Ces sociétés créées pour gérer les risques d'assurance du groupe permettent à certains groupes de localiser leurs bénéfices dans

<sup>39</sup>Ce bureau représente aussi la DGFIP auprès de la mission interministérielle de coordination anti-fraude (Micaf).

des États et territoires non coopératifs (ETNC), affranchissant *de facto* le groupe du contrôle des prix de transfert par la DVNI. Les évolutions réglementaires que propose le BACC aident la DVNI à sortir de ce type d'ambiguïtés juridiques. En l'occurrence, ce schéma d'évasion fiscale devrait perdre de son intérêt à la suite de l'alignement du régime français de provisionnement sur les régimes étrangers les plus favorables par l'instauration ([art. 6](#) de la loi de finances pour 2023). Ce dispositif d'optimisation fiscale est susceptible de limiter les cas frauduleux à l'étranger et de faciliter le contrôle, tant fiscal que prudentiel, des sociétés d'assurance et de réassurance<sup>40</sup>.

#### 1.2.4.2 L'appui juridique des bureaux de l'administration centrale

La DVNI informe le SJCF des questions juridiques soulevées par le contrôle fiscal des grandes entreprises, et participe à la conception de dispositifs fiscaux plus adaptés, dans leurs dimensions nationale, européenne et internationale. La direction de la législation fiscale (DLF) est ainsi, avec la direction du projet de réforme de la fiscalité internationale (une cellule de trois experts) et la DVNI, l'interlocuteur de la Commission européenne sur les questions de législation fiscale, notamment dans le cadre de la réforme du plan « *Base Erosion and Profit Shifting* » (BEPS) de l'OCDE (cf. *infra* 3.3.3.).

Par ailleurs, la DVNI bénéficie, par l'intermédiaire de SJCF, de l'appui de la DLF pour toute question de doctrine fiscale, touchant à la prise en compte d'éventuels « angles morts » de la réglementation fiscale<sup>41</sup>. Ainsi, la loi de finances pour 2024, en rendant la documentation sur les prix de transfert opposable au contribuable, a renforcé les moyens de contrôle de la DVNI : lorsque l'administration fiscale constate un écart entre le résultat de la société et le montant que ce résultat aurait atteint si la politique de prix de transfert telle que documentée avait été respectée, une présomption simple de transfert de bénéfices est instaurée. Les entreprises doivent alors apporter la preuve de l'absence de transfert par tout moyen.

La DVNI peut aussi porter auprès de SJCF des évolutions du droit fiscal, comme l'abaissement du chiffre d'affaires à partir duquel la documentation sur les prix de transfert est obligatoire, ou participer à un train de mesures, comme en 2024, en matière de prix de transfert<sup>42</sup>.

En matière de rescrits, de recours, voire de contentieux, la division du contentieux de la DVNI peut obtenir du bureau de la fiscalité directe des professionnels (SJCF-3B) un éclairage sur la réglementation fiscale. La DVNI consulte également le service lorsqu'une affaire est

---

<sup>40</sup> La transposition de la directive 2025/1 du 25 novembre 2024 sur le redressement et la résolution des entreprises d'assurance et de réassurance pourrait constituer une occasion pour engager l'adaptation de la législation actuelle et limiter les risques de défaillance de ces entreprises comme l'a signalé la Cour des comptes dans son référé du 20 janvier 2025 sur les *conditions du soutien de l'État au groupe Geoxia et la société Imothep Assurances*.

<sup>41</sup> La loi de finances pour 2024 a introduit le délit autonome de mise à disposition de montages et procédés frauduleux pour sanctionner les cabinets de conseil qui inciteraient à adopter des dispositifs frauduleux (art. [1740 A bis](#) du CGI). Une amende peut être réclamée au professionnel du droit ou du chiffre si son client a été sanctionné par une majoration de 80 %, et si la sanction est égale à 50 % des revenus tirés de la prestation et supérieure à 10 000 €. Selon la DGFIP, ce dispositif est davantage employé par les directions locales ou la DNEF.

<sup>42</sup> Notamment une demande d'extension à six ans du délai de prescription en cas de transfert d'actifs incorporels pour tenir compte des flux financiers réels après le fait générateur de la transaction ou une présomption de transfert indirect de bénéfices en cas de discordance entre la documentation et les prix effectivement pratiqués.

portée devant le Conseil d'État ou lorsque l'administration fiscale envisage de saisir le juge de cassation. En cas d'annulation d'une de ses décisions devant le tribunal administratif, elle lui soumet fréquemment l'opportunité d'un appel.

Compétente pour saisir l'autorité judiciaire à l'instar de la DNEF, de la DNVSF et des Dircofi, la DVNI peut faire appel aux services du bureau de l'action pénale (SJCF-1C) lorsqu'une affaire présente un risque en termes de procédure pénale.

#### **1.2.4.3 Les échanges avec la direction générale sur les activités à l'international**

La DVNI entretient des relations régulières avec le bureau de l'action internationale et transparence fiscale (SJCF-4A) dans les domaines de la coopération fiscale internationale.

Lorsque la DVNI destine ses demandes d'assistance administrative internationale (AAI) à des ETNC, elle est tenue de saisir le bureau SJCF-4A. Ce bureau peut aussi lui proposer de s'impliquer dans des coopérations fiscales via des contrôles multilatéraux (CML) – voir infra – relatifs, pour l'essentiel, à des affaires de prix de transfert, pour lesquels la doctrine de l'administration fiscale française est réputée plus solide que celle de ses partenaires.

Importante du point de vue de l'entreprise, la collaboration entre la DVNI et le bureau de la prévention et de la résolution des différends internationaux (SJCF-4B) poursuit deux objectifs : l'élimination des doubles impositions, dans le cadre des procédures amiables, entre la France et un autre État en présence d'une convention fiscale ; et la promotion de la sécurité juridique préventive via les accords préalables de prix de transfert.

En application du principe de la « muraille de Chine » et de la courtoisie internationale, l'administration s'engage à protéger les informations transmises par l'entreprise au cours des travaux d'instruction : SJCF-4B peut solliciter la DVNI pour connaître la nature et l'avancement des procédures de contrôle avant la conclusion de ces accords préalables aux prix de transfert, mais la DVNI ne peut pas solliciter ce bureau pour remettre en cause l'accord passé avec l'entreprise, lorsqu'il couvre une période en cours de vérification.

### **1.3 Des résultats financiers significatifs**

#### **1.3.1 Une direction à l'origine de la majeure partie des résultats issus d'un contrôle fiscal approfondi**

En 2024, les résultats du contrôle fiscal de la DGFIP ont atteint 16,67 Md€ (hors crédits d'impôts et taxes non remboursés, qui s'élèvent à 3,38 Md€<sup>43</sup>). Ils se décomposent en 7,42 Md€

---

<sup>43</sup> Depuis 2015, la DGFIP comptabilise dans les résultats financiers du contrôle fiscal le non remboursement des crédits d'impôts et taxes, essentiellement composés de crédits de TVA demandés lorsque le contribuable fraude, sans nécessairement qu'il soit contrôlé (il s'agit souvent, en ce cas, d'une société éphémère).



issus de contrôles sur pièces et en 9,25 Md€ issus de contrôles sur place et assimilés<sup>44</sup> (7,40 Md€ de droits et 1,85 Md€ de pénalités). Ces résultats ont connu une hausse de 14 % de 2022 à 2024.

Avec 1 116 dossiers clos et pris en charge pour mise en recouvrement en 2024, la DVNI a notifié 3,51 Md€, soit 3,22 Md€ de droits nets et 280 M€ de pénalités<sup>45</sup>. Ces droits nets rappelés représentent 43,5 % du montant des droits nets rappelés à partir des contrôles sur place<sup>46</sup>, alors que ces contrôles représentent moins de 3 % du nombre des contrôles sur place

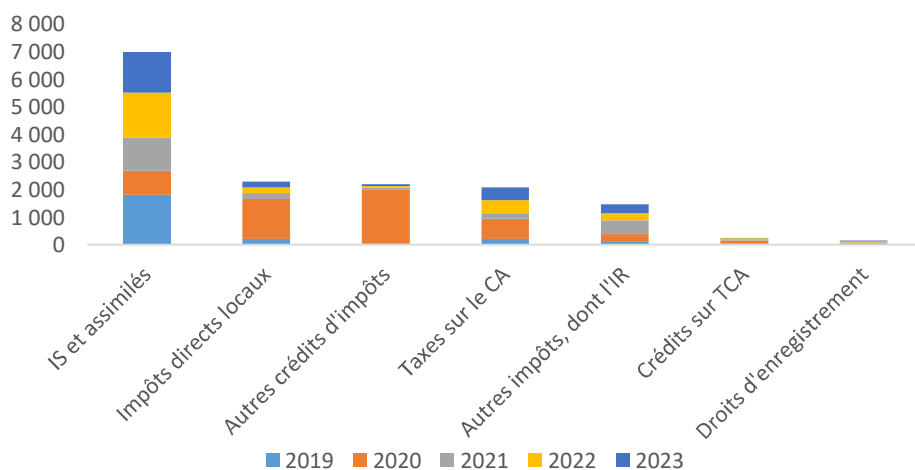
**Tableau n° 3 : droits et pénalités pris en charge pour recouvrement par la DVNI**

<i>Années</i>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024</b>
<i>Nombre de dossiers pris en charge pour mise en recouvrement</i>	1 096	1 105	1 116
<i>Droits nets rappelés (en Md€)</i>	2,71	2,58	3,22
<i>Pénalités (en Md€)</i>	0,43	0,34	0,28
<b><i>Droits nets rappelés et pénalités (en Md€)</i></b>	<b>3,14</b>	<b>2,92</b>	<b>3,51</b>
<i>Médiane des dossiers pris en charge (en M€)</i>	0,27	0,25	0,30

Source : DVNI

Ces droits nets concernent à titre principal l'impôt sur les sociétés, même si d'autres d'impôts connaissent des variations importantes, selon l'année concernée.

**Graphique n° 1 : Répartition par impôt des droits nets rappelés de 2019 à 2023 à la DVNI (en M€)**



Source : Cour des comptes à partir des données de la DVNI

<sup>44</sup> Contrôles sur place, examens de situation fiscale, vérification de comptabilité, examen de comptabilité, contrôle sur pièce à la suite d'une fiche de programmation.

<sup>45</sup> Ces notifications étaient de 2,76 Md€ en 2019, de 1,77 Md€ en 2020 et de 2,57 Md€ en 2021.

<sup>46</sup> La DGFIP publie les résultats financiers des directions à partir des droits rappelés, et non à partir du total des droits et des pénalités, sans motiver ce choix méthodologique.

Un petit nombre de dossiers de la DVNI concentre chaque année les enjeux : en 2024 1 % des dossiers représentait 34 % des droits rappelés et 10 % des dossiers en regroupait 82 %.

### 1.3.2 Une part significative des rappels d'impôts comportant une composante internationale

De 2021 à 2024, les contrôles sur place de la DVNI comportant au moins un rappel d'impôt à l'international<sup>47</sup> représentent le quart des dossiers qu'elle traite et plus de la moitié des droits nets qu'elle rappelle (1,84 Md€ en 2024, 1,43 Md€ en 2023). Le montant de ces droits rappelés sont très significatifs, même au niveau de la direction générale : ils représentent entre un cinquième et un quart des droits rappelés à partir des contrôles approfondis de la DGFIP.

**Tableau n° 4 : dossiers à composante internationale de la DVNI (2021-2024)**

<i>Années</i>	2021	2022	2023	2024
<i>Nombre de dossiers (en % des affaires)</i>	25,3	27,65	24,98	26,08
<i>Droits rappelés (en Md€)</i>	1,4	> 1,4	1,43	1,84
<i>Rectifications de la base imposable à l'IS (en Md€)</i>	n.c.	3,99	3,55	4,66
<i>Nombre de recours relatifs aux prix de transfert</i>	385	403	347	n.c.
<i>Rectifications de la base IS – Prix de transfert (en Md€)</i>	2,38	2,86	2,12	3,12

Source : Cour des comptes à partir des données de la DVNI

Les enjeux financiers sont croissants. À titre d'exemple, le contrôle de la TVA internationale a conduit à rectifier 27 M€ en 2022 contre moins de 20 M€ entre 2015 et 2020, pour l'essentiel auprès des banques et des compagnies d'assurance. La part des dossiers de la DVNI comportant des opérations de contrôle fiscal international n'atteint cependant pas encore la cible de 30 % fixée par la DGFIP, qui l'incite par ce moyen à recourir davantage aux outils d'échange d'information dont elle dispose.

**Tableau n° 5 : part des opérations de fiscalité internationale en % du nombre des dossiers**

<i>Indicateur</i>	<i>Cible 2023</i>	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
<i>DVNI</i>	30	27,4	n.c.	24	22,3	24,6	25,3	27,65	24,98	26,08
<i>Dircofi, DVNI, DNVSF, DNEF</i>	15,25	10,68	10,52	14,26	13,84	13,1	13,15	15,95	15,08	n.c.

Source : Cour des comptes à partir des documents de politique transversale et des données de la DVNI

<sup>47</sup> La part des entreprises ayant une activité à l'international n'est, quant à elle, pas mesurable : elle peut relever de filiales domiciliées à l'étranger, de délocalisation partielle de la chaîne de valeur ou d'une activité d'import-export.

### 1.3.3 Un recouvrement des créances fiscales sans difficultés notables

Le recouvrement des créances fiscales de la DVNI ne pose pas de difficulté : sauf en cas de problème de trésorerie, les groupes contrôlés sont solvables et paient rapidement, notamment à l'issue de règlements d'ensemble et de transactions. Les créances issues du contrôle fiscal sur impôts auto-liquidés (impôt sur les sociétés, TVA...) sont recouvrées à 99 % de 2019 à 2023 (elles le sont à 71 % pour tous les impôts auto-liquidés des entreprises en 2022). Le retard constaté en 2024 s'explique par la mise en recouvrement tardive, en fin d'année, de certaines créances. Les réclamations ou les paiements intervenus au début de l'année suivante améliorent progressivement ce taux et réduisent le montant des restes à payer.

**Tableau n° 6 : recouvrement des créances à la suite de contrôles réalisés par la DVNI (en M€)**

<i>Année</i>	2019	2020	2021	2022	2023	2024
<i>Prise en charge des droits et pénalités</i>	4 607,72	1 617,68	3 536,80	2 715,89	2 763,45	4 094 ,36
<i>Prise en charge nette des droits et pénalités</i>	4 210,41	1 524,00	2 426,14	2 039,91	1 777,70	3 555,87
<i>Encaissement des droits et pénalités</i>	4 162,01	1 521,55	2 365,20	2 034,92	1 768,02	2 303,96
<i>Admissions en non-valeur</i>	-	0,30	0,07	-	0	0
<i>Décharges de droits et de pénalités</i>	283,89	27,47	667,51	179,26	48,44	10,19
<i>Transactions financières</i>	1,35	0,10	5,63	1,195	1,47	1,03
<i>Restes à recouvrer sur droits et pénalités</i>	158,82	68,36	504,01	501,71	946,99	1 780,21
<i>Sursis de paiement</i>	109,15	62,26	433,61	481,92	918,33	454,64
<b><i>Taux net de recouvrement - DVNI</i></b>	<b>98,85 %</b>	<b>99,84 %</b>	<b>97,49 %</b>	<b>99,76 %</b>	<b>99,46 %</b>	<b>64,79 %</b>
<b><i>Taux net de recouvrement - DGFIP</i></b>	<b>68,07 %</b>	<b>74,56 %</b>	<b>72,44 %</b>	<b>71,31 %</b>	<b>70,21 %</b>	<b>n.c.</b>

Source : Cour des comptes à partir des données de la DVNI (recouvrements en N de droits notifiés en N-1). N.B. : La prise en charge s'entend nette des suspensions légales de poursuites (réclamations suspensives de paiement, redressements et liquidations judiciaires).

---

**CONCLUSION INTERMÉDIAIRE**

---

*La direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) partage avec les autres directions de contrôle fiscal une organisation en brigades et des missions similaires, mais elle occupe une place à part dans ce réseau. Le portefeuille de très grandes entreprises qu'elle contrôle emporte des montants de redressements sans commune mesure avec ceux du reste des contribuables professionnels.*

*Ainsi, elle notifie à elle seule près de la moitié des créances issues de l'ensemble des contrôles fiscaux approfondis (3,22 Md€ de droits nets rappelés sur un total de 7,40 Md€, et 280 M€ de pénalités pour un total de 1,85 Md€ en 2024).*

*Ces montants se concentrent sur un très petit nombre de dossiers, qui représentent moins de 3 % du nombre de contrôles sur place effectués par l'administration fiscale. Parmi les affaires les plus sensibles que la DVNI est amenée à instruire se trouvent les contrôles comportant un volet international : de 2021 à 2024, ils ont représenté plus de la moitié des droits nets rappelés par la DVNI. Ces enjeux financiers sont appelés à se développer, représentant déjà entre un cinquième et un quart de l'ensemble des résultats nationaux du contrôle fiscal.*

---

## **2 UNE STRATÉGIE DE PROGRAMMATION ET DE CONDUITE DES CONTRÔLES QUI PRIORISE LE RENDEMENT**

La programmation ciblée des contrôles de la DVNI en fonction des enjeux financiers ne lui permet pas de couvrir l'intégralité de son portefeuille d'entreprises, ou, pour une même entreprise, l'intégralité de ses activités. L'exécution des contrôles, souvent longue, tient principalement aux difficultés à analyser les prix de transfert des multinationales. Elles incitent à développer, comme le préconise la DGFIP, une conclusion amiable au contrôle, parfois au détriment de poursuites judiciaires.

### **2.1 Une programmation des contrôles ciblée sur les enjeux financiers**

#### **2.1.1 Une programmation autonome des contrôles**

La programmation des contrôles de la DVNI, établie sur dix-huit mois, est autonome pour chaque brigade. Le chef de brigade, qui s'appuie sur son expérience métier, opère une analyse des risques entreprise par entreprise et intègre les directives de la direction générale envoyées au début de l'été, qui précisent les nouveautés législatives et jurisprudentielles ainsi que les orientations nationales.

##### **2.1.1.1 Une programmation issue de nombreuses sources d'informations**

La DVNI est libre de sa programmation à quelques exceptions près. Elle a recours à de nombreuses sources d'information et n'est pas destinataire, comme le sont les échelons locaux du réseau du contrôle fiscal, des listes de contrôles issues du *data mining* du bureau SJCF-1D. L'exploitation des bases de données de ce bureau peut toutefois donner lieu à des propositions de contrôle sous forme de fiches de programmation<sup>48</sup>.

L'essentiel des fiches de programmation proviennent en général d'autres sources, souvent de la DGE lorsqu'elle identifie des incohérences déclaratives pour l'une des entreprises dont elle partage le portefeuille avec la DVNI, mais aussi de la DNEF ou des Dircofi et dans une bien moindre mesure des directions départementales.

La DVNI peut aussi programmer des contrôles en fonction de l'actualité, comme l'annonce d'une restructuration ou de la réorganisation de grands groupes, ou à partir d'échanges d'informations avec d'autres administrations nationales (Tracfin, Urssaf, douanes, autorité judiciaire) et étrangères (au moyen de demandes d'assistance administrative internationales, de contrôles multilatéraux ou de groupe de travail).

Tracfin transmet des informations bancaires utiles pour détecter des opérations financières récurrentes d'optimisation fiscale. Le fichier VIES de la douane recense les

---

<sup>48</sup> Un protocole de 2019 ouvre à la DVNI le droit d'effectuer des requêtes sur les bases de données de ce bureau.

échanges transfrontaliers renseignés par les autorités douanières nationales et permet de vérifier l'existence d'un numéro de TVA intracommunautaire valide pour le client ou le fournisseur de l'entreprise. La perspective d'échanges massifs et automatisés de données en provenance des Urssaf pour améliorer la détection des fraudes doit encore faire l'objet d'une évaluation dans le cadre de groupes de travail avec la DVNI et plus largement, avec la DGFIP.

#### 2.1.1.2 Des contrôles ciblés sur les risques et les enjeux financiers

Chaque année, la DVNI oriente sa programmation de contrôles autour de quatre axes : les enjeux financiers les plus conséquents (volet budgétaire), l'activité émergente à l'international (volet préventif), les stratégies de planification fiscale problématiques dommageables pour les finances publiques (volet dissuasif) et les schémas abusifs ou recelant de la fraude intentionnelle (volet répressif). Cette approche par les risques et les enjeux contraste avec les contrôles des entreprises de moindre taille issus du *data mining*.

La direction ne réalise pas de contrôles aléatoires et ne prétend pas vérifier l'exhaustivité des obligations fiscales d'une entreprise, bien que ces contrôles faciliteraient par ailleurs les estimations de l'écart fiscal (cf. 2.1.2). Elle maintient sa présence sur le « noyau dur » de son portefeuille (cf. 1.1.1.1), quitte à programmer à nouveau certains contrôles en cas de difficultés persistantes. Elle surveille dans le reste de son portefeuille les situations critiques, les événements modifiant l'organisation économique ou fiscale du groupe et les ruptures de comportement, afin de prévenir d'éventuelles irrégularités.

Certains axes de contrôle sont précisés dans la programmation, qu'ils soient systématiques, comme la rémunération des dirigeants des sociétés vérifiées<sup>49</sup> ou qu'ils relèvent de thématiques générales, comme le régime de l'intégration fiscale. Certaines impositions, comme la TVA et les taxes annexes, en particulier celles récemment transférées à la DGFIP, et certains dispositifs, comme le crédit d'impôt étranger (voir glossaire) ou le crédit d'impôt recherche (CIR), constituent aussi des axes prioritaires de programmation.

La DVNI exerce une vigilance accrue sur les vides juridiques, les « zones grises » et les optimisations fiscales abusives reposant sur les prix de transfert dans le cadre d'opérations internationales, et s'attache à la qualifier de fraude, en particulier lorsque des pays à fiscalité privilégiée sont en cause.

Elle programme chaque année environ 20 % de contrôles « allégés », à la suite d'une vérification présentant des lacunes, soit pour contrôler en nombre une pratique susceptible de fraude dont la généralisation a été confirmée, soit pour couvrir tous les contribuables concernés.

Selon cette logique dissuasive, les contrôles des « cum-cum », pratique visant à éluder l'imposition sur les dividendes à laquelle sont en principe assujettis les actionnaires étrangers de sociétés françaises cotées<sup>50</sup>, ont été systématisés une fois identifiés par la DVNI.

---

<sup>49</sup> Sont étudiés les rappels en matière de retenue à la source sur les dividendes, les salaires et les autres rémunérations.

<sup>50</sup> Cette pratique consiste à éviter la retenue à la source de l'article [119 bis](#) du CGI prélevée sur les distributions au profit de non-résidents. Dans le schéma le plus simple, l'actionnaire non-résident transfère temporairement les titres qu'il détient à un établissement bancaire français, en amont du versement des dividendes. Ce dernier encaisse les dividendes sans que cette distribution ne donne lieu à retenue à la source. Il reverse ensuite à l'actionnaire non-résident ce montant, sous forme de prix de revente de titres, en échange d'une commission.

## 2.1.2 L'absence d'estimation statistique globale de la fraude ou de l'écart fiscal permettant d'apprécier l'efficacité des contrôles

À l'heure actuelle, la DVNI n'est pas plus en capacité que sa direction générale d'estimer la fraude ou plus largement l'écart fiscal sur son portefeuille de grandes entreprises. Cette absence d'estimation empêche d'apprécier l'efficacité budgétaire, préventive et répressive des contrôles qu'elle effectue, alors même que les montants des droits rappelés, qui portent à plus de 50 % sur de l'activité professionnelle internationale, représentent près de la moitié des créances tirées des contrôles sur place de la DGFIP.

### 2.1.2.1 Une définition précise de la fraude

La fraude fiscale est un délit prévu par l'article 1741 du code général des impôts qui se caractérise par le cumul d'un élément matériel – le manquement à la règle fiscale – et d'un élément intentionnel – la volonté de commettre un tel manquement.

Tous les agissements ayant pour conséquence de réduire le montant des impôts ne sont donc pas nécessairement frauduleux.

Plusieurs dispositifs fiscaux légaux tels que les exonérations, les réductions ou les crédits d'impôts relèvent de *l'optimisation fiscale*, au sens où ils sont employés par le contribuable pour réduire légalement son niveau d'imposition. *L'exil fiscal* consiste quant à lui à quitter un territoire et à ne plus y exercer d'activité dans le but de ne plus y payer d'impôt. Ces pratiques sont légales et peuvent servir des objectifs économiques.

Certains agissements peuvent avoir pour intention de réduire le montant des prélèvements fiscaux sans être nécessairement frauduleux, comme *l'évasion fiscale*, qui consiste le plus souvent à sortir l'assiette ou le fait générateur de l'impôt du ressort géographique de l'administration fiscale. Sa légalité est appréciée *in fine* par le juge, tant cette pratique dépend des règles de territorialité de l'impôt entre États, mais aussi de son intensité, de son caractère systématique et de l'intention qui l'anime. Les contours fluctuants de cette notion explique qu'elle est fréquemment assimilée à une forme de fraude<sup>51</sup>. D'autres agissements peuvent constituer un manquement au droit fiscal sans être intentionnel, comme une interprétation erronée mais de bonne foi de la loi fiscale.

Le concept de « *tax gap* » ou d'écart fiscal correspond, au-delà de la seule fraude, à l'ensemble du « manque à gagner » lié à l'absence de respect de la législation fiscale. Il mesure la différence entre les montants effectivement collectés et ceux qui résulteraient d'une stricte application de la règle fiscale par les contribuables<sup>52</sup>, en ajoutant à la fraude fiscale les

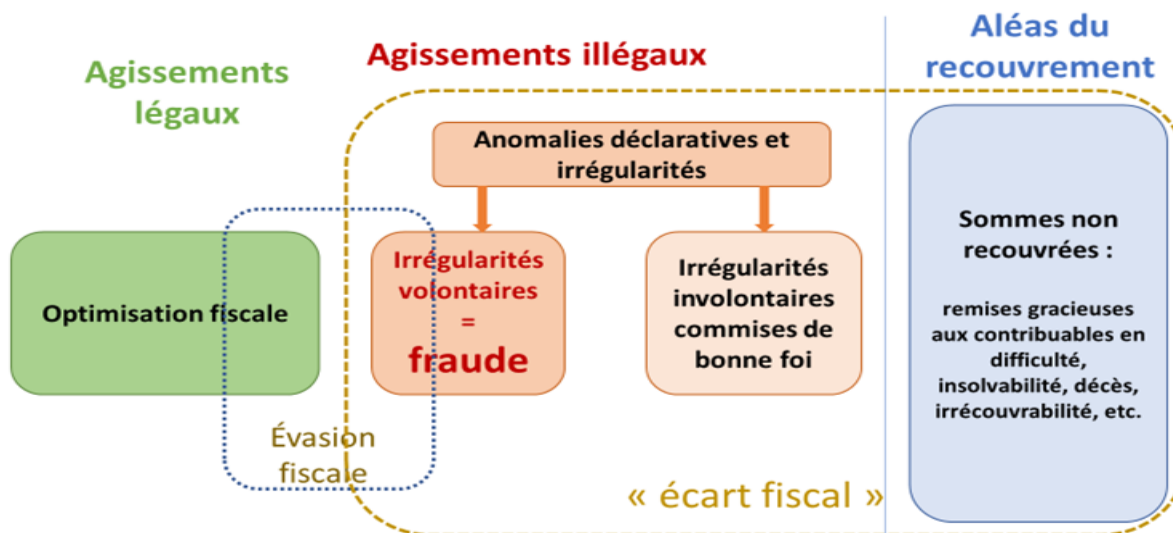
---

<sup>51</sup> Voir sur ce point, Éric Bocquet, *L'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales* rapport n° 673, juillet 2012. Cette définition est reprise par le conseil des prélèvements obligatoires (CPO), dans son rapport *Fraude et évitement en matière d'imposition des revenus des personnes physiques*, septembre 2024. Il revient *in fine* au juge d'apprécier, au cas par cas, si cette évasion est constitutive d'une optimisation fiscale régulière, ou si elle relève au contraire d'un comportement frauduleux.

<sup>52</sup> L'écart fiscal peut être dû à l'impact de l'incivisme fiscal ou des politiques fiscales choisies. Son estimation conduit à prendre en compte différentes notions comme le cadre législatif et réglementaire, l'écosystème fiscal national et international, le fonctionnement des services compétents, le panel des données disponibles et les conjonctures économiques. Cette estimation suppose de tenir compte de l'impact, difficilement mesurable, de certaines externalités ou d'activités délibérément dissimulées.

irrégularités involontaires et les aléas de recouvrement. Il recouvre diverses pratiques, donnant lieu à des rectifications, des régularisations ou des discussions aboutissant à un compromis.

**Schéma n° 4 : de la fraude fiscale à l'écart fiscal : plusieurs phénomènes de minoration de l'impôt**



Source : Cour des comptes

La DGFIP, qui accuse un retard sur d'autres pays en la matière, s'est doté en 2024 de trois statisticiens chargés d'évaluer l'écart fiscal. Elle a publié en septembre 2024 une [évaluation du manque à gagner de TVA](#), qui a extrapolé à l'ensemble du tissu fiscal les redressements découlant des contrôles fiscaux. Les résultats de cette méthode ont été validés par une expérimentation de contrôles aléatoires en 2022. Ce manque à gagner, qui se situerait entre 6 et 10 Md€, soit de l'ordre de 4 à 5 % du montant de TVA collecté, est cependant partiel, car il n'estime pas la fraude tirée de l'absence de déclaration de la TVA et de l'activité souterraine, supposée plus conséquente. La DGFIP œuvre désormais à estimer ce manque à gagner, plus complexe à quantifier.

Fin 2025, les travaux d'évaluation devraient porter sur d'autres impôts, en commençant par l'impôt sur les sociétés. La DGFIP doit rattraper son retard et disposer d'un chiffrage de l'écart fiscal pour les principaux impôts qu'elle recouvre, établi selon les normes de la statistique publique (indépendance, rigueur et transparence des méthodes). Seules des estimations régulières de l'écart fiscal permettront de suivre l'évolution des comportements irréguliers, délibérés ou non et d'évaluer l'efficacité des actions de lutte menées à leur encontre.

#### 2.1.2.2 L'intérêt d'estimer le manque à gagner fiscal relatif aux activités des grandes entreprises ayant des activités à l'international

Estimer l'écart fiscal résultant des pratiques fiscales des plus grandes entreprises, notamment à l'international, présenterait de nombreux intérêts. À titre principal, une telle évaluation permettrait à la DVNI d'évaluer l'efficacité de ses méthodes de détection des potentielles irrégularités, et l'efficacité de ses contrôles. Cela lui permettrait aussi d'identifier



les pratiques les plus problématiques et les enjeux qu'elles recouvrent, et ainsi de mieux affecter ses ressources.

L'estimation de l'écart fiscal imposition par imposition faciliterait *in fine* l'analyse de l'écart fiscal par types de contribuables. À l'heure actuelle, ce n'est qu'à très grosses mailles que la fraude fiscale internationale est évaluée, sans être étayée. À titre d'illustration, certains estiment les pertes de recettes fiscales à plus de 30 Md€ sur 20 ans pour la seule pratique des « cum-cum », sur le fondement d'une identification datant d'une quinzaine d'années par les services de la DVNI, et d'un montant de 1,2 Md€ notifié au titre d'un exercice passé. D'autres experts la situent dans une fourchette plus large, entre 63 et 235 Md€ sur 20 ans<sup>53</sup>.

Plus que la fraude au sens strict, c'est la notion d'écart fiscal, largement estimée à l'étranger, qui permet le mieux d'apprécier le comportement fiscal des grandes entreprises. En effet, la DVNI estime que les grandes entreprises fraudent peu : moins de 3 % des dossiers qu'elle contrôle portent sur des fraudes caractérisées (contre 30 % en moyenne pour l'ensemble de la DGFIP), une proportion en baisse depuis 2021<sup>54</sup>.

Plusieurs raisons sont avancées par la direction pour expliquer la faible part de fraudes qu'elle détecte. En premier lieu, elle rappelle que la moyenne nationale de 30 % de fraudes constatées à l'issue de contrôles est principalement due (à 60 %) à des défaillances déclaratives, pratique rarement observée auprès des grandes entreprises. Selon elle, les grandes entreprises commettent moins de fraudes que le reste des contribuables car les directions fiscales dont elles se dotent diminuent le risque d'erreurs flagrantes<sup>55</sup>. Elles disposent en outre d'un accès privilégié à l'expertise des cabinets d'avocats fiscalistes leur permettant de s'approprier les dispositifs fiscaux, et pour certaines d'entre elles, de développer une stratégie de planification fiscale. Elles sont aussi sensibles aux effets de réputation.

La DVNI insiste aussi sur le fait que les divergences d'interprétation sur les prix de transfert, qui constituent le principal sujet d'analyse donnant lieu à rectification, ne sont pas toujours constitutives d'une fraude alors qu'elles peuvent expliquer un certain « manque à gagner » fiscal.

Implantées dans plusieurs pays, les entreprises multinationales peuvent comparer les régimes fiscaux et optimiser leur organisation pour en tirer avantage, en utilisant des mécanismes plus subtils que les doubles déductions de charges ou les doubles non-imposition. Il s'agit par exemple de fragmentation des fonctions en matière de prix de transfert ou de montages de défiscalisation utilisant des instruments financiers ou des structures hybrides. Ces schémas se servent des incohérences entre les différents systèmes fiscaux nationaux, des angles morts des conventions fiscales, de l'opacité de certains États et territoires non coopératifs (ETNC) ou encore des régimes favorables offerts par certains États européens.

---

<sup>53</sup> Spengel C. (2021). *Estimation of the Tax Revenue Loss Caused by Cum/Cum Transactions - Update 2021 on behalf of and in collaboration with the research network Correctiv*, Universität Mannheim. La fraude serait de 63 Md€ dans l'hypothèse où 15 % des actions sont utilisées dans des transactions de type cum-cum et en appliquant le taux d'imposition des plus-values prévu par les conventions fiscales. Elle serait d'environ 235 Md€ dans l'hypothèse où 50 % des actions détenues par des investisseurs étrangers sont utilisées dans des transactions de type cum-cum et en appliquant le taux d'imposition local sur plus-values.

<sup>54</sup> Le pourcentage de contrôles réprimant les fraudes les plus caractérisées était de 2,85 % en 2021, de 2,55 % en 2022, de 1,63 % en 2023 et de 2,06 % en 2024.

<sup>55</sup> Telles que l'absence de déclaration ou un oubli de paiement et les erreurs de bonne foi les plus simples.

La DVNI cherche à neutraliser ces schémas d'optimisation ou de planification fiscale d'une complexité élevée, sans pouvoir toujours estimer le potentiel écart fiscal qu'ils représentent. Les règlements d'ensemble que la DVNI conclut peuvent comporter une condition de démantèlement de ces schémas d'optimisation fiscale agressifs, sans les avoir nécessairement qualifiés de fraude.

La qualification en fraude des pratiques fiscales des grandes entreprises prête en conséquence souvent à contestation, parfois jusqu'au jugement en cassation des motifs de rectification. Le caractère intentionnel est d'autant moins évident à démontrer que des zones grises existent dans l'interprétation des dispositifs fiscaux.

#### **Des travaux d'évaluation de la fraude fiscale évitée**

Des travaux ont été engagés en 2023 pour évaluer la « fraude fiscale évitée » en France<sup>56</sup>, notion qui entend recouvrir l'effet d'évitement, par la réglementation ou l'action de l'administration, de fraudes potentielles, sans recourir au contrôle fiscal. La DGFIP s'est engagée dans divers travaux d'estimation dispositif par dispositif, sans publier aucune estimation à ce jour.

Ces travaux portent en priorité sur les effets dissuasifs qu'a produit la mise en place du « service de traitement des déclarations rectificatives » ou STDR sur la fraude patrimoniale. Ce service instauré en France peu avant la mise en œuvre des échanges automatiques d'information relatifs aux actifs financiers détenus à l'étranger permettait aux contribuables fraudeurs de régulariser leur situation tout en bénéficiant de sanctions allégées par rapport à celles qui sont appliquées en cas de contrôle fiscal.

La notion de fraude fiscale évitée présente l'inconvénient majeur d'un périmètre susceptible d'intégrer tout dispositif influençant le comportement fiscal des redevables et ayant prévenu la fraude. Elle peut inclure des mesures nationales comme le prélèvement à la source, qui permet d'actualiser les données fiscales ou le pré-remplissage des déclarations de situation fiscale, en ce qu'il évite certaines incohérences déclaratives, ou le dispositif de régularisation en cours de contrôle fiscal, reposant sur le principe de la bonne foi. À l'international, les rescrits, les accords préalables aux prix de transfert, les déclarations « pays par pays » et l'assistance administrative peuvent aussi concourir à limiter les fraudes.

Ainsi, une acception trop large de cette notion revient à inclure tout dispositif facilitant la déclaration fiscale et plus largement à rendre plus fiables les données fiscales recueillies.

En l'absence d'estimation de l'écart fiscal, il n'est pas possible de déterminer la part des manquements commis par les entreprises que la DGFIP réussit à détecter et à rectifier. La DVNI ne peut par conséquent pas évaluer l'efficacité de ses contrôles. En outre, l'administration fiscale mesure la fraude sur la base des sanctions exclusives de bonne foi qu'elle renseigne dans ses applications, et dont l'application n'est pas systématique (cf. 2.5.1.).

Compte tenu de l'importance des montants recouvrés à l'issue du contrôle fiscal international et des travaux engagés sur l'estimation de la fraude à la TVA en septembre 2024, il est impératif que la DGFIP entreprenne des travaux statistiques pour évaluer l'écart fiscal lié à l'activité des grandes entreprises. La priorité devrait être donnée à l'estimation de l'écart fiscal en matière d'impôt sur les sociétés. Cet impôt, directement lié à l'activité économique et aux bénéfices des entreprises, est appelé à être mieux estimé et contrôlé à l'international, où les enjeux financiers des grandes entreprises se concentrent.

---

<sup>56</sup> En mai 2023, le ministère chargé des comptes publics a annoncé dans le cadre de son plan national de lutte anti-fraude que « *dès 2025, la fraude fiscale évitée sera évaluée par la direction générale des finances publiques et un objectif annuel proposé au Parlement* ».

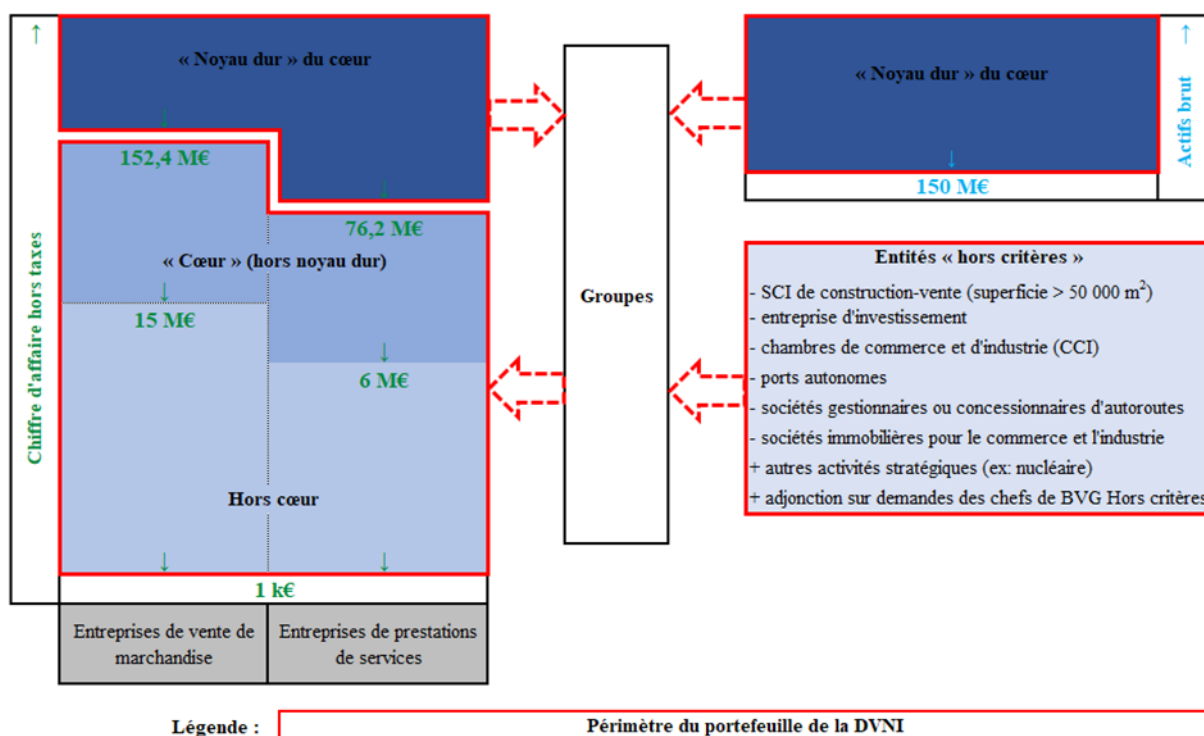
**Recommandation n° 1. (DGFIP) : Estimer d'ici 2027 l'écart fiscal sur l'impôt sur les sociétés.**

## 2.1.3 Une couverture inégale du portefeuille de la DVNI

### 2.1.3.1 Une priorité donnée au contrôle des plus grands groupes

Le portefeuille de la DVNI se compose de trois ensembles : le « noyau dur » comprend les plus grands groupes selon les critères de l'article [L.13](#) du LPF ; le reste du « cœur » hors noyau dur correspond au milieu du portefeuille et le « hors cœur » aux entreprises du bas de portefeuille, dont le chiffre d'affaires est inférieur à 15 M€ (6 M€ pour les ventes de prestations). Certaines entités, en raison de leurs spécificités ou de leur dimension nationale (ports autonomes, sociétés concessionnaires d'autoroutes) y sont rattachées.

**Schéma n° 5 : structuration du portefeuille de la DVNI**



Source : Cour des comptes, à partir du rapport d'audit interne sur le portefeuille de la DVNI.

Grille de lecture : le portefeuille de la DVNI se situe dans les cadres rouges. La logique de groupe conduit à inclure à la fois les sociétés « mères » qui détiennent au moins 50 % du capital des entités « filles » et ces sociétés « filles ». Par convention, les entreprises sont répertoriées selon leur chiffre d'affaires hors taxe, alimentant la partie « hors cœur » et la partie « cœur (hors noyau dur) » du portefeuille.

La programmation des contrôles fiscaux de la DVNI vise pas à couvrir les plus grands groupes par les 1 110 contrôles qu'elle réalise chaque année, à raison d'environ six contrôles par vérificateur.

En conséquence, les 8 000 entreprises du noyau dur de chaque brigade représentent 70 à 90 % de sa programmation annuelle et sont soumises à un contrôle presque continu. Indépendamment d'éventuels signalements tirés du renseignement fiscal, les autres ne sont contrôlées qu'à la survenue d'un événement (une restructuration ou une fusion-acquisition) ou lorsque leur comportement demeure inchangé à l'issue d'un précédent contrôle.

#### **Une attention nouvelle portée au périmètre du portefeuille de la DVNI**

Le portefeuille de la DVNI a connu une inflation au cours de la dernière décennie, qui a conduit à dénombrer jusqu'à 168 000 entités. La DVNI s'est interrogée sur cette inflation, d'autant plus que l'analyse de son portefeuille n'avait pas été réalisée depuis vingt ans.

Les travaux entrepris en 2021 ont dressé le constat que 22 000 enregistrements correspondaient à des SIREN invalides et qu'environ la moitié des entreprises validées, soit 71 000 entreprises sur 146 000, ne satisfaisaient aucun des critères officiels de rattachement à ce portefeuille<sup>57</sup>.

Du fait de cette pratique, 63 851 entreprises n'ont jamais été vérifiées par la DVNI, soit 92,6 % du bas de son portefeuille.

Différents scénarios de retraitement ont été envisagés, et au final, 38 000 entreprises ont été maintenues dans le portefeuille de la DVNI et 33 000 ont été reversées aux portefeuilles des Dircofi à compter de 2024. Le portefeuille de la DVNI compte désormais quelques 105 000 entreprises.

#### **2.1.3.2 Une articulation inachevée avec les portefeuilles des Dircofi**

L'articulation du portefeuille de la DVNI avec celui des Dircofi pose question. Les 63 000 entreprises qui n'ont jamais été vérifiées par la DVNI (cf. encadré ci-dessus)<sup>58</sup> auraient vraisemblablement eu plus de probabilités d'être vérifiées si elles avaient relevé des Dircofi, car leur approche est plus répressive, fondée sur la recherche de fraudes manifestes (défaillance déclarative, activité occulte).

La DVNI estime par ailleurs que le bas de son portefeuille n'est couvert qu'à hauteur de 25 % : après retraitements, 75 % des entreprises de son portefeuille présentent un risque susceptible de justifier la programmation d'un contrôle en 2024. Les dérogations accordées aux Dircofi pour qu'elles contrôlent des entreprises de son portefeuille<sup>59</sup> ne sont toujours pas suffisantes, car seuls 1 700 contrôles sont engagés chaque année.

Depuis 2022, les Dircofi peuvent toutefois contrôler les entreprises du milieu de son portefeuille, hors « noyau dur », qu'elle a préalablement listées. Cette liste a été accompagnée d'une analyse-risque reposant sur le *data mining*.

Un bilan partiel indique que « *les Dircofi sont globalement satisfaites* » de cette ouverture plus large du portefeuille de la DVNI. Les entreprises ainsi sélectionnées dans le

<sup>57</sup> À l'époque, la DVNI n'a pas été en mesure d'expliquer cette « *inflation hors critères* » car elle n'avait « *pas connaissance du code source et des règles de gestion de l'application* » qui met à jour son portefeuille.

<sup>58</sup> En 2025, après nettoyage du portefeuille, elles sont 53 919 sur le bas de portefeuille (elles en représentent 75 %), et 58 109 sur tout le périmètre de ce portefeuille.

<sup>59</sup> Sauf exception signalée, les Dircofi peuvent désormais engager les contrôles sans demande de dérogation préalable. Les modalités d'ouverture du portefeuille de la DVNI avaient été limitées en 2021 aux entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 20 et 75 M€ et dont le dernier exercice vérifié est antérieur à 2016.

portefeuille de la DVNI ou dans leur propre portefeuille sont « *de taille plus importante qu'auparavant et dans des secteurs plus variés* ». Les Dircofi souhaitent cependant que l'analyse-risque issue du *data mining* soit privilégiée à l'analyse-risque que produit la DVNI<sup>60</sup>.

L'effet de la nouvelle procédure d'ouverture de portefeuille (hors dérogation) doit être évalué, tant au regard de la couverture des entreprises concernées que de la cohérence entre les portefeuilles de la DVNI et des Dircofi. Une telle évaluation serait particulièrement intéressante pour la Dircofi de l'Île-de-France, qui contrôle de nombreux sièges sociaux potentiellement rattachés à de grands groupes internationaux vérifiés par la DVNI. Elle offrirait aussi l'occasion d'apprécier la pertinence de la méthode d'analyse des risques employée et l'opportunité de la déployer sur une plus grande partie du portefeuille de la DVNI.

**Recommandation n° 2. (DGFIP) : Réaliser, à fin 2025, un bilan du ciblage des contrôles proposés aux Dircofi et en tirer des enseignements pour la programmation de la DVNI.**

## 2.2 Des contrôles fiscaux longs marqués par des recours fréquents

Les affaires les plus significatives de la DVNI peuvent s'étirer sur plus de quinze ans, à l'instar de celles de Google et de McDonald's. La programmation d'une période triennale de contrôle à l'autre peut donner l'impression d'un contrôle « permanent ». Les contrôles peuvent se succéder tant que l'entreprise ne change pas ses pratiques. Ces contrôles étant toujours fondés sur des indices précis et concordants de manquement à une obligation fiscale, la limitation de la durée cumulée des contrôles expérimentée par la DGFIP<sup>61</sup> n'a pas trouvé à s'appliquer aux quelques 15 750 entreprises relevant de la DVNI et potentiellement concernées.

### 2.2.1 De nombreux recours, des difficultés à récupérer toutes les informations

Les voies de recours amiables sont enclenchées dans la moitié des contrôles (46 % en 2022)<sup>62</sup>. Elles concernent les fraudes les plus graves, auxquelles sont appliquées des pénalités « exclusives de bonne foi » pouvant représenter 40 à 80 % des droits rappelés.

Les entreprises estiment que le recours auprès du chef de brigade s'avère rarement concluant dans la mesure où celui-ci a entériné la plupart du temps les propositions de rectifications formulées par ses vérificateurs. Elles regrettent que ce premier recours rallonge le délai préalable à l'ouverture d'une interlocution.

<sup>60</sup> Les Dircofi estiment que la cotation de la DVNI à l'issue de son analyse-risque est plus délicate à appréhender que l'analyse-risque nationale.

<sup>61</sup> Cette expérimentation, prévue par l'article 32 de la loi Essoc s'appliquait aux entreprises de moins de 250 salariés, de 5 M€ de CAHT et implantées en Auvergne-Rhône-Alpes ou dans les Hauts-de-France à compter de décembre 2018.

<sup>62</sup> La DVNI ne détient pas de statistique sur la durée moyenne d'un contrôle. Elle s'assure des délais imposés aux contribuables vérifiés pour l'exercice de leurs voies de recours.

L'interlocution est une étape essentielle pour la DVNI, qui clôt ainsi plus de 10 % de ses contrôles depuis 2022. L'entreprise échange avec le directeur, ses adjoints et les responsables de division sur les rectifications proposées. Une revue complète du dossier est réalisée au préalable pour estimer les chances d'obtenir une issue juridictionnelle favorable si la DVNI décidait de porter l'affaire au contentieux. Sur la centaine de dossiers ainsi clos de 2021 à 2024, plus de 80 % des points évoqués et des enjeux financiers associés (soit plus de 1,1 Md€ chaque année) ont été maintenus.

**Tableau n° 7 : issues données à un contrôle fiscal à la suite d'une interlocution (2018-2024)**

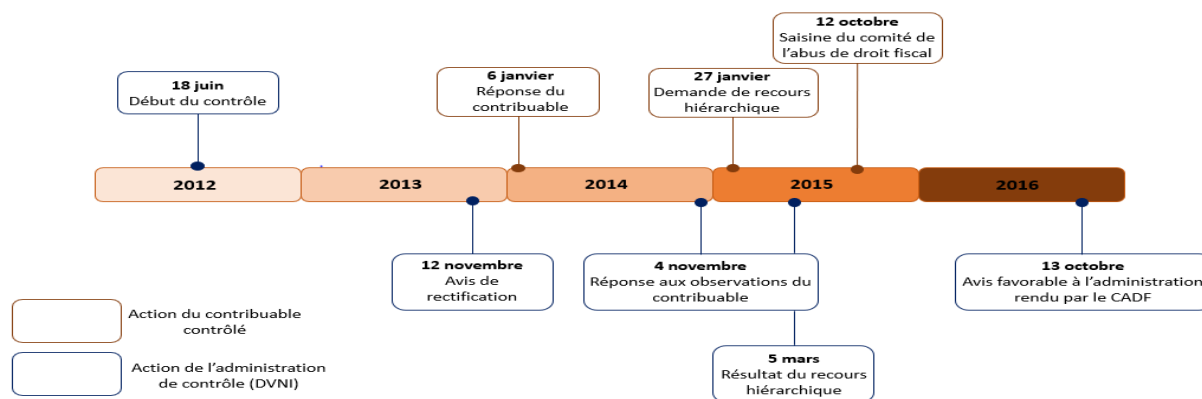
<i>Nombre d'interlocutions et de ses suites</i>	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Interlocutions	138	83	90	105	126	142
Dossiers finalisés (ou clos) au 31/12/N	n.c.	n.c.	79	> 50	102	128
Maintiens des points (% des enjeux financiers)	n.c.	n.c.	84 %	84 %	92 %	81 %
Règlements d'ensemble	n.c.	29	17	13	19	20
Abandons totaux	n.c.	n.c.	3	7	6	12
Abandons partiels (hors règlements)	n.c.	n.c.	11	17	15	22
Demande de solution interne	n.c.	n.c.	n.c.	22	7	3

Source : Cour des comptes à partir des données de la DVNI

Un peu moins de 4 % des entreprises ont sollicité en 2023 un recours amiable après interlocution, selon le motif du redressement, auprès de la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CNIDTCA), du comité de l'abus de droit fiscal (CADF) ou du comité consultatif du crédit d'impôt recherche, puis du médiateur fiscal.

Ces recours amiables rallongent la durée des contrôles sans modifier la position de la DVNI la plupart du temps. En 2024, un tiers des 44 points litigieux contenus dans les 40 dossiers examinés ont reçu un avis défavorable de la CNIDTCA et, au final, cinq points uniquement ont été suivis par la DVNI.

**Schéma n° 6 : déroulé d'un contrôle fiscal réalisé par la DVNI portant sur un abus de droit**



Source : Cour des comptes à partir de l'étude de dossiers de contrôle fiscal à la DVNI

Le contrôle fiscal schématisé ci-dessus porte sur un abus de droit, qui consiste à détourner l'intention des textes pour en obtenir un bénéfice fiscal. Il s'étend sur plus de quatre ans, de l'avis de vérification à l'avis rendu par le CADF. Il comprend le délai d'un mois

renouvelable une fois dont dispose l'entreprise pour répondre à chaque proposition de rectification et de deux mois pour demander un recours hiérarchique. Il ne présente ni le travail préparatoire à l'ouverture du contrôle, ni le recueil des documents ou les échanges entre le contribuable et l'équipe de vérification, ni les travaux d'appropriation et d'exploitation des bases de données par la brigade de vérification des comptabilités informatisées (BVCI), ni l'expertise apportée par la brigade des consultants, ni le visa du chef de brigade avant envoi de l'avis de rectification.

Certaines entreprises peuvent user de manœuvres dilatoires dans les échanges avec les vérificateurs, par exemple en allongeant les délais de réponse aux demandes de renseignements qui leur sont adressées. D'autres sociétés ne fournissent la documentation sur les prix de transfert que de manière partielle et après relances : cette pratique a concerné 12 % des procédures de contrôle en 2023.

Pourtant, le défaut de présentation de la documentation adéquate ou la remise d'une documentation partielle est sanctionné par une amende d'un montant minimal de 50 000 €, pouvant atteindre, compte tenu de la gravité des manquements, 0,5 % du montant des transactions concernées par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à disposition de l'administration après mise en demeure ou 5 % des rectifications du résultat fondées sur l'analyse des prix de transfert (article [1735 ter](#) du CGI)<sup>63</sup>.

Malgré cela, certaines entreprises attendent l'interlocution pour transmettre des pièces utiles au contrôle.

Dans quelques cas, les vérificateurs des BVCI observent aussi une relative inertie des équipes informatiques des sociétés vérifiées dans la production du cahier des charges demandé pour consulter leurs logiciels et exploiter leurs données. Ces ralentissements, volontaires ou non, peuvent résulter du renouvellement des équipes des directions fiscales des entreprises, de réorganisations, de restructuration du groupe ou de difficultés à contacter les équipes dirigeantes. Les remises de pièces, souvent incomplètes, n'aboutissent qu'après relances. Or, certains délais de gestion des contrôles sont contraints, comme la durée d'intervention des BVCI qui ne doit pas excéder neuf mois, y compris le temps d'attente des pièces demandées.

Des lenteurs additionnelles peuvent provenir d'une coopération limitée de certains États et ETNC à répondre aux demandes d'assistance administrative internationale (AAI), à prendre part aux contrôles fiscaux multilatéraux (CML) et simultanés, ou à permettre aux vérificateurs d'instruire des enquêtes administratives et de poursuivre leur contrôle dans les locaux des entités du groupe situées sur leur territoire.

Un levier utile vis-à-vis des entreprises qui usent de manœuvres dilatoires serait d'instituer une amende venant sanctionner le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure relative à une demande de justification, sur le modèle des amendes pour dépôt tardif ou remise partielle de la documentation sur les prix de transfert. Elle pourrait être modulable en fonction du retard et appliquée aux cas les plus manifestes en tenant compte des circonstances du contrôle. Son montant pourrait être progressif, selon l'étape de la procédure à laquelle la justification demandée a été fournie, jusqu'à atteindre un plafond, forfaitaire, en l'absence totale de fourniture de cette justification.

---

<sup>63</sup> En raison du caractère dissuasif de cette disposition, elle n'a été mise en œuvre qu'à quatre reprises en 2023.

**Recommandation n° 3. (DGFIP, DLF) : Instituer une amende pour la présentation tardive ou incomplète des pièces demandées lors de l’instruction d’un contrôle fiscal.**

## 2.2.2 Un rythme plus soutenu des procédures de contrôle fiscal

### 2.2.2.1 Un plan de rattrapage des années covid pour limiter les risques de prescription

La difficulté à atteindre la cible de 80 % de mise en recouvrement des créances dans les 60 jours est ancienne et a été accentuée par la crise sanitaire. Le rattrapage d’un grand nombre de dossiers de 2020 et 2021 était nécessaire afin de maîtriser les délais de procédure, en particulier les délais de prescription de fin d’année pour mettre en recouvrement les créances concernées.

**Tableau n° 8 : taux de mise en recouvrement des créances dans les 60 jours (en %)**

Taux constaté	Cible	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
	75*	57	59	61	59	54	54	67	73	76

Source : Cour des comptes à partir des données DVNI. N.B. : 81 % des dossiers ont été mis en recouvrement en 2024 dans un délai de 40 jours après la dernière pièce de procédure.\* Cible passée de 80 à 75 % sur la période.

La direction a mis en place dès 2022 un plan de charge qui a facilité le règlement amiable de contrôles (commissions, interlocutions) dans le respect de ces délais impératifs. Les échanges de la DVNI avec la DGE ont facilité l’identification des créances à mettre en recouvrement fin décembre 2022. Faute de procédure stabilisée et validée par l’administration centrale, les rappels importants de taxe sur les certificats d’immatriculation (optimisation fiscale des loueurs de flotte automobile) n’ont cependant pas été mis en recouvrement.

En décembre 2024, une centaine de dossiers ont été conclus au prix d’importants efforts. Pour plus d’efficacité, la DVNI a privilégié, autant que possible, les contrôles économes en temps, en déplacements et en contraintes administratives que sont le contrôle sur pièces et l’examen de comptabilité, même s’ils restent marginaux par rapport aux contrôles sur place. Elle a ensuite veillé, par note du directeur en date du 13 juin 2023<sup>64</sup>, à réduire les délais de réponses aux observations des contribuables en cherchant à mieux articuler les échanges entre le vérificateur, son chef de brigade et le service des consultants pour les dossiers à enjeux. Ces actions ont rapproché le taux de réponse de celui atteint avant la crise sanitaire.

**Tableau n° 9 : taux de réponse aux observations du contribuable dans les 30 ou 60 jours (en %)**

Taux constaté	Cible	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
	80	75,6	71,4	76,2	75,6	78	62,9	50	56,5	58,4	70,3

Source : Cour des comptes à partir des données de la DVNI

<sup>64</sup> Note IP 08/2023 sur le plan de cadencement des travaux et l’adoption de bonnes pratiques visant à accélérer l’envoi de la réponse aux observations du contribuable.



### L'exemple d'un contrôle du crédit d'impôt recherche (CIR)

La procédure de contrôle du crédit d'impôt recherche (CIR) peut, pour des grands groupes, se dérouler sur plusieurs années. Aux délais incompressibles de réponse du contribuable à chaque proposition de rectification émise par la DVNI (30 jours renouvelable une fois) et aux voies de recours (hiérarchique, commission des impôts directes et des taxes sur le chiffre d'affaires, comité consultatif du CIR) s'ajoutent le temps de l'expertise du dossier par le ministère chargé de la recherche, puis pour contre-expertiser les observations fournies par l'entreprise. S'y ajoutent, le cas échéant, les délais afférents aux demandes d'assistance administrative (AAI).

**Tableau n° 10 : délais entre les principaux événements d'un contrôle fiscal portant sur le CIR**

Événements	Intervalle (en jours)
De l'avis de vérification à l'expertise « recherche » des dossiers	320
De l'analyse « recherche » des dossiers à la proposition de rectification	51
De la notification de la proposition de vérification à la réponse du contribuable	56
De la réponse du contribuable à la contre-expertise « recherche »	269
De l'envoi d'une demande d'assistance administrative à la réception de la réponse du pays étranger	230 ( moyenne)

*Source : Cour des comptes. N.B. : les délais sont en jours calendaires. Cet exemple n'est pas représentatif, en termes statistiques, des délais moyens constatés sur un contrôle fiscal portant sur le CIR.*

À titre d'illustration, une sélection de plus de 150 projets de CIR émanant de deux sociétés d'un même groupe a été rejetée, pour plus de 40 M€. Environ 70 % de ces projets étaient déclarés en doublon, avec une documentation quasi identique.

Compte tenu de l'importance des fraudes potentielles ou avérées liées au CIR et de la diminution des effectifs du ministère chargé de la recherche affectés à son expertise, la DVNI a, en avril 2024, expérimenté de nouvelles modalités d'échanges avec ce ministère. Cette nouvelle organisation vise à réduire les délais d'expertise « recherche » sur les CIR et à dégager une capacité d'action pour les demandes d'analyse approfondie après la réception d'observations du contribuable.

#### 2.2.2.2 Une hausse des demandes d'assistance administrative internationale à mieux réguler

La demande d'assistance administrative internationale (AAI) auprès des administrations fiscales étrangères est un outil précieux pour augmenter la part des redressements à

l'international<sup>65</sup>. Elle améliore la coopération des administrations fiscales au-delà de l'échange automatique de données et de leur traitement en masse<sup>66</sup>.

Elle rencontre trois écueils : son recours n'est possible qu'une fois épuisées les voies de recours en France ; la demande doit être précisément rédigée et traduite pour obtenir une réponse de qualité (et passer le filtre d'un juge dans certains pays) ; elle peut enfin pâtir de manœuvres dilatoires de la part de l'État destinataire (demandes de précisions injustifiées ou réponses imprécises). Ces manœuvres auraient touché près de 17 % de ces demandes entre 2021 et 2022, en particulier depuis l'Irlande, qui accueille de nombreux sièges de multinationales.

**Tableau n° 11 : nombre de demandes d'assistance administrative internationale envoyées et reçues**

<i>AAI</i>	<i>Cible</i>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024</b>
<i>Demandes envoyées</i>		<b>n.c.</b>	<b>248</b>	<b>n.c.</b>	<b>277</b>	<b>204</b>	<b>332</b>	<b>237</b>
<i>Au 4e trimestre</i>	30 %	69 %	61 %	n.c.	55 %	81 %	81 %	81 %
<i>Réponses reçues</i>	-	n.c.	198	n.c.	181	n.c.	296	180
<i>Demandes reçues</i>	-	<b>n.c.</b>	<b>n.c.</b>	<b>51</b>	<b>55</b>	<b>66</b>	<b>n.c.</b>	<b>274</b>

Source : Cour des comptes à partir des bilans du contrôle fiscal international de la DVNI

Malgré ces difficultés, les informations reçues par ce moyen ont été jugées utiles et pertinentes à hauteur de 84 % des demandes émises en 2024.

Sur la période étudiée, le délai de réponse théorique de trois mois est souvent dépassé avec 136 jours en moyenne en 2022 et 2023<sup>67</sup>. Il est de près de six mois pour les ETNC. Toutefois, ces délais ont été considérablement réduits en 2024 (autour de trois mois tant pour les ETNC que les autres États). Et lorsque le délai théorique est dépassé, des réponses d'attente interruptives de prescription sont en général obtenues.

De manière réciproque, les demandes et assistances spontanées reçues par la France obtiennent réponse sous trois mois (2 642 sollicitations reçues en 2023 au niveau de la DGFIP). Elles émanent principalement des principaux partenaires de la France que sont l'Allemagne, la Belgique et les Pays-Bas.

Conjugué à la hausse du nombre d'AAI depuis 2021, le retard consécutif à la crise sanitaire a conduit à concentrer 80 % des AAI en décembre en 2022 (contre 41 % en 2024). Depuis, ces demandes ont été davantage lissées sur le deuxième semestre de l'année.

31 des 204 demandes d'assistance ont été utilisées, conformément à l'article L.188 A du LPF<sup>68</sup>, pour éviter la prescription triennale d'affaires dans le secteur du numérique. Ces

<sup>65</sup> En 2024, plus de 60 % des dossiers ayant donné lieu à une AAI ont fait l'objet d'une rectification. Les échanges avec le Luxembourg sont les plus utiles.

<sup>66</sup> À titre d'exemple, au cours de l'année 2024 trois AAI consécutives ont permis à la DVNI de lever le secret sur le montage de trois sociétés implantées au Luxembourg et contrôlées par une personne physique, apportant la preuve que ces sociétés avaient comme objet quasi exclusif d'éviter à cette personne le prélèvement à la source.

<sup>67</sup> Au sein de l'Union européenne, ces délais de réponse sont réduits respectivement à un mois pour la TVA et deux mois pour les impôts directs dans le cas où l'autorité requise dispose déjà des informations demandées.

<sup>68</sup> Lorsque l'administration a, dans le délai initial de reprise, demandé à l'autorité compétente d'un autre État ou territoire des renseignements concernant un contribuable, elle peut réparer les omissions ou les insuffisances d'imposition afférentes à cette demande, même si le délai initial de reprise est écoulé, jusqu'à la fin de l'année qui

contrôles, qui avaient été engagés en réponse au blocage de la négociation d'accords préalables sur les prix de transfert entre l'administration centrale et les grandes entreprises de ce secteur, ont été arrêtés le temps que l'administration centrale donne son accord à leur prolongation.

Pour limiter le surcroît d'activité en fin d'année et le risque de prescription des affaires, assurer la production d'AAI de qualité, et ainsi augmenter les chances d'obtenir des réponses satisfaisantes la DVNI aurait intérêt à anticiper davantage l'épuisement des voies nationales de renseignement. Au-delà des conseils rédactionnels et des formations qu'elle prodigue, la DVNI pourrait tirer bénéfice du parangonnage entrepris par les attachés fiscaux et dont les résultats sont attendus d'ici à la fin de l'année 2025, pour réfléchir à l'opportunité d'aligner le délai triennal de reprise en France avec le délai quinquennal, voire septennal dont disposent la plupart des administrations fiscales étrangères.

Cette démarche pourrait être accompagnée d'une réflexion plus globale à la DGFIP sur la hiérarchisation des demandes d'assistance administrative internationale en fonction des enjeux financiers identifiés. Celles-ci s'élevaient au total, à 8 217 en 2023 pour tout le réseau du contrôle fiscal.

**Recommandation n° 4. (DGFIP, DVNI) : D'ici la fin de l'année 2026, hiérarchiser et suivre les demandes d'assistance administrative internationale et leur exploitation.**

## **2.3 Une approche privilégiant le compromis en cas d'incertitude sur l'issue judiciaire**

### **2.3.1 Les divergences d'interprétation sur la répartition de la valeur créée, principal motif de conclusion d'un règlement d'ensemble**

Les prix de transfert demeurent le dispositif de vérification le plus utilisé pour appréhender le fonctionnement d'un groupe multinational. Comprendre le modèle économique du groupe au travers de ses flux financiers et commerciaux intragroupe, permet de saisir la répartition de la valeur créée, et d'identifier d'éventuels transferts artificiels vers des juridictions à fiscalité avantageuse. C'est donc souvent par le prisme des prix de transfert qu'est vérifiée la cohérence du traitement fiscal des activités de l'entreprise.

La comparaison des prix de transfert avec les prix réalisés sur des marchés comparables, dans une situation de « pleine concurrence » sert notamment à détecter des minoration de produits (par exemple, du fait d'une insuffisance ou de l'absence de facturation des prestations de service rendues) ou des déductions excessives de charges (prise en charge à tort par l'entreprise française de frais engagés lors d'une restructuration, versement excessif de frais de gestion par une filiale à sa société mère pour services rendus ou « *management fees* »).

---

suit celle de la réception de la réponse et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le délai initial de reprise est écoulé.

Une fois identifiées ces stratégies problématiques, voire frauduleuses, le vérificateur détermine les dispositions juridiques les plus pertinentes à appliquer, avec par exemple :

- les transferts financiers, qui permettent de mettre à jour l'emploi de sociétés écrans dans des ETNC, pratique contre lesquels les dispositifs anti-paradis fiscaux sont mobilisables ([art. 209 B](#) et [238 A](#) du CGI) ou de mettre en évidence, de manière plus spécifique, le non-respect de la règle de l'imposition minimale à l'étranger ([art. 212-I b](#) du CGI) ;
- l'examen des « règles de territorialité », qui ([art. 209-I du CGI](#)) permet de caractériser l'existence d'un établissement stable ou d'un siège de direction effective de sociétés étrangères en France. L'activité de ces entités étant soumise à la fiscalité française, la rectification de la base imposable dans laquelle sont réintégrés les produits et déduites les charges relevant de cette activité permet de calculer des rehaussements d'impôts ;
- l'étude des relations du régime fiscal des sociétés mères, qui sert à identifier les relations financières intragroupes, comme l'octroi d'un prêt garanti par des titres dissimulé sous l'apparence d'une acquisition intragroupe d'actions préférentielles avec engagement de rachat (montage dit de « REPO ») ou encore des redevances pour exploitation d'actifs incorporels (comme les brevets).

Ce travail conduit à rectifier d'importants montants de base imposable, souvent concentrés sur quelques affaires<sup>69</sup>. Le tableau n° 4 au point 1.3.2 montre que les redressements tirés de la rectification de la base imposable à l'impôt sur les sociétés sont non seulement conséquents, mais aussi croissants (de 2,38 Md€ en 2021 à 3,12 Md€ en 2024).

Ces motifs de rectification sont fréquemment contestés, principalement pour deux raisons : d'une part, les règles comptables et fiscales sont qualifiées de peu conciliables avec leurs logiques économiques par les entreprises concernées : c'est le cas de certains mécanismes de provisions sur stocks, lorsque l'activité de l'entreprise est unique en son genre (aéronautique par exemple) ; d'autre part, l'analyse fonctionnelle à partir des prix de transferts réalisée par le vérificateur est considérée comme biaisée ou incomplète.

Lorsqu'émerge une pratique se situant en dehors du cadre légal, il est crucial pour la DVNI d'identifier quel est le dispositif juridique le plus pertinent pour la sanctionner : sa validation par le juge facilite ensuite la lutte contre cette pratique. Tant que les moyens avancés pour sanctionner la fraude émergente ne sont pas validés par le juge, il est impératif de suivre les dossiers à forts enjeux où la fraude potentielle a été identifiée, afin d'éviter la prescription des créances tirées des contrôles fiscaux.

Plus largement, compte tenu des risques de prescription et du besoin de lisser la charge d'activité, il serait souhaitable que la DVNI établisse rapidement un échéancier annuel de traitement des dossiers contentieux, en particulier dans le secteur financier où les innovations fiscales sont nombreuses.

**Recommandation n° 5. (DVNI) : Établir d'ici 2026 un échéancier annuel de traitement des dossiers contentieux dans le secteur financier.**

<sup>69</sup> En 2023, sept dossiers représentent plus de 100 M€ de rectification de la base imposable chacun et 48 % du montant total des rehaussements d'impôts (droits et pénalités).

### 2.3.2 Le recours à un règlement d'ensemble à l'issue du contrôle, une pratique ancienne de la direction

Au cours de la procédure d'examen contradictoire, la DVNI est encouragée, depuis une note de la DGFIP de 2004, à conclure avec l'entreprise un « règlement d'ensemble » lorsqu'elle n'a pas l'assurance que son analyse juridique sera confirmée par le juge, en cas d'incertitudes dues à la complexité du dossier ou à la persistance de « zones grises » dans l'application du droit au cas d'espèce. Il a, selon la DVNI, pour double avantage de sécuriser les rentrées budgétaires par un recouvrement rapide de l'impôt éludé et de supprimer l'aléa contentieux.

Ce règlement d'ensemble peut atténuer voire supprimer, ensemble, le rehaussement de la base d'imposition, les rappels de droits et le taux des pénalités mentionnés par la proposition de rectification initiale. La DVNI l'emploie souvent lorsque les échanges contradictoires avec les entreprises portent sur les bases d'imposition, à partir desquelles les droits de plusieurs impositions sont rappelés. Elle ne procède pas à des remises<sup>70</sup> mais peut proposer une transaction dans le prolongement d'un règlement d'ensemble afin de fixer le montant des seules pénalités, selon l'article [L.247](#) du LPF.

De 2019 à 2024, les règlements d'ensemble ont concerné 330 dossiers à la DVNI. Ils ont conduit à minorer de 3,7 Md€ le montant de 5,5 Md€ constitué de droits nets et de pénalités estimé à l'issue de la première proposition de rectification. Leur nombre a crû de 43 en 2019 à 75 en 2024. En 2019, le montant des droits et pénalités a été atténué de 1,3 Md€, soit de 52 % des montants initialement envisagés au début de la phase contradictoire, pour que ne soient rectifiés que 1,2 Md€ au final. En 2024, le montant initial a été réduit de 1,2 Md€, soit de 70 %, ce qui a conduit à rectifier un montant de 507 M€.

Pour parvenir à un accord, les discussions tendent à porter sur les enjeux secondaires de la proposition de rectification, à savoir les pénalités (réduites à plus de 72 %) et les autres impositions que l'impôt sur les sociétés (passées de 58 à 94 %). Les rappels afférents à cet impôt restent en général les plus élevés et leur minoration ne dépasse pas 58 % du montant initial pour la période 2019-2024 (cf. tableau n° 12).

Le fondement juridique autorisant le règlement d'ensemble, en ce qu'il consiste non seulement à atténuer des pénalités mais aussi des droits avant qu'ils ne soient notifiés pour mise en recouvrement, est celui de la procédure contradictoire de droit commun<sup>71</sup>. En l'absence de transaction, la DVNI assume le risque, qu'elle considère comme faible, que ce règlement d'ensemble ne soit pas suivi par les contribuables vérifiés<sup>72</sup>. Ce règlement d'ensemble est en outre reconnu par le procureur de la République comme l'expression d'une résolution du litige fiscal préalable à une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP)<sup>73</sup>.

<sup>70</sup> La remise ou la modération est un abandon pur et simple ou conditionnel portant sur tout ou partie de la créance.

<sup>71</sup> Cour des comptes, « Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer », *Rapport public annuel 2018*

<sup>72</sup> La note PN n°528/2018 du directeur général des finances publiques en date du 12 juillet 2019 indique que : « l'engagement à payer ou à renoncer à une procédure contentieuse pris par le contribuable n'a aucun effet contraignant », car il n'a pas de fondement juridique permettant à l'administration de contraindre le contribuable à respecter son engagement, à l'inverse du dispositif de la transaction (articles 2044 et 2052 du code civil).

<sup>73</sup> Les [lignes directrices](#) sur la mise en œuvre de la CJIP du 16 janvier 2023 précisent que : « Une issue fiscale doit être trouvée préalablement ou concomitamment à la signature de la CJIP. Elle peut revêtir la forme d'une

**Tableau n° 12 : Minorations des droits et pénalités à l'issue de règlements d'ensemble et de transactions de 2019 à 2024 (M€ et en %)**

<i>Dossiers pris en compte en M€</i>		2019	2020	2021	2022	2023	2024	Total
Nombre de règlements		43	18	76	68	50	75	330
Nombre de transactions		13	6	12	9	10	11	61
<b>Droits et pénalités sur règlements</b>								
Droits bruts sur l'impôt sur les sociétés	<i>Avant</i>	1 837	532	1 034	951	676	1 120	6 150
	<i>Après</i>	1 010	182	466	518	422	532	3 130
	<i>Minoration</i>	827	350	568	433	254	588	3 020
	<i>En % du montant initial</i>	45%	66%	55%	46%	38%	53%	49%
Droits nets sur l'impôt sur les sociétés	<i>Avant</i>		379	567	517	294	920	2 677
	<i>Après</i>		123	162	270	181	398	1 134
	<i>Minoration</i>		256	405	247	113	522	1 543
	<i>En % du montant initial</i>		68%	71%	48%	38%	57%	58%
Droits nets sur autres impôts et taxes	<i>Avant</i>		139	231	249	125	471	1 215
	<i>Après</i>		9	98	37	48	65	257
	<i>Minoration</i>		130	133	212	77	406	958
	<i>En % du montant initial</i>		94%	58%	85%	62%	86%	79%
Pénalités	<i>Avant</i>	674	83	232	196	67	310	1 561
	<i>Après</i>	187	19	50	53	14	44	367
	<i>Minoration</i>	487	64	182	143	53	266	1 194
	<i>En % du montant initial</i>	72%	77%	78%	73%	79%	86%	76%
Total (droits nets et pénalités)	<i>Avant</i>	2 511	601	1 030	962	486	1 701	5 455
	<i>Après</i>	1 197	151	310	360	243	507	1 759
	<i>Minoration</i>	1 314	450	720	602	243	1 194	3 696
	<i>En % du montant initial</i>	52%	75%	70%	63%	50%	70%	68%
<b>Pénalités sur transactions</b>								
Pénalités	<i>Avant</i>	0,72	0,44	2 742	1,28	2,35	2,27	9,48
	<i>Après</i>	0,43	0,25	1,16	0,30	0,81	1,17	4,12
	<i>Minoration</i>	0,29	0,19	1,26	0,98	1,54	1,10	5,35
	<i>En % du montant initial</i>	41%	44%	52%	77%	65%	48%	57%
<b>Règlements et transactions</b>								
Total des règlements et transactions (droits nets et pénalités)	<i>Avant</i>	2 512	601	1 032	962	488	1 703	5 462
	<i>Après</i>	1 197	151	311	360	244	508	1 762
	<i>Minoration</i>	1 314	450	721	602	245	1 195	3 700
	<i>En % du montant initial</i>	52%	75%	70%	63%	50%	70%	68%

Source : Cour des comptes à partir des données de la DVNI. (\*) En 2019, le montant des droits n'était pas détaillé. (\*\*) en incluant les règlements à l'issue de contrôles sur pièces. N.B. : les droits bruts correspondent aux droits qui ont été notifiés, ils se distinguent des droits nets par la faculté, pour l'entreprise, de reporter son déficit.

acceptation expresse des rectifications proposées, d'une transaction fiscale, d'un règlement d'ensemble ou d'un dépôt de déclarations rectificatives de la situation fiscale antérieure ou en cours ».

Ce règlement d'ensemble, préférable pour l'État, selon la DGFIP, à un long contentieux à l'issue incertaine, a toutefois pour inconvénient de ne pas clarifier l'application du droit par une jurisprudence claire.

À titre d'illustration, la perquisition d'un groupe dont le siège est domicilié en France mais doté de filiales maltaises d'assurance et de réassurance (« captives de réassurance ») réputées constituer un revenu de capitaux mobiliers imposables en France, n'a pas donné lieu à redressement fiscal en dépit des informations recueillies car la démonstration d'une activité occulte en France encourait un fort risque contentieux. Un règlement d'ensemble s'y est substitué. Il prévoyait de réduire de 40 à 20 % le taux de la majoration pour manquement délibéré dont sont assortis les droits rappelés, et de faire valoir la prescription décennale, ce qui n'aurait pas été le cas si l'établissement de crédit s'était prévalu des instructions sur les prix de transfert relatives aux transactions financières publiées en février 2020 par l'OCDE.

### 2.3.3 La convention judiciaire d'intérêt public fiscale, un outil en développement

Depuis leur extension au domaine fiscal<sup>74</sup>, la DVNI favorise la conclusion de conventions judiciaires d'intérêt public (CJIP)<sup>75</sup>. La mise en recouvrement est alors plus diligente et évite à l'entreprise une déclaration de culpabilité aux effets néfastes à son activité. Proposée par le procureur de la République lors de l'enquête préliminaire, elle suppose que le Parquet et l'entreprise s'accordent sur le montant de l'amende d'intérêt public, qui ne peut être supérieur à 30 % du chiffre d'affaires, la mise en place d'un programme de conformité et une éventuelle réparation des préjudices subis. Le ministère public saisit par requête le tribunal judiciaire qui opère un contrôle de l'accord avant de le valider.

#### **Google : une révision de l'assiette et l'abaissement des pénalités pour parvenir à un accord**

L'affaire Google porte sur les exercices 2005 à 2010, puis sur ceux de 2011 à 2018. Le caractère d'établissement stable de Google France était contesté par l'entreprise au motif que celle-ci ne signait pas les contrats publicitaires et fournissait uniquement un soutien marketing et commercial à la société Google Ireland Limited (GIL), seule habilitée à conclure ces contrats. Comme Google France était une filiale de Google Ireland Limited, son chiffre d'affaires hors taxe (CAHT) lui était reversé sous forme de redevance et bénéficiait d'un taux d'impôt sur les sociétés plus faible (12,5 % au lieu de 33 %). GIL reversait sous forme de redevances à la société Google Ireland Holdings (GIH) basée aux Bermudes environ 72 % de son CAHT, en transitant par une entité néerlandaise, Google Netherlands Holdings BV (GNH) au terme d'un contrat de *royalties*. Ces redevances échappaient ainsi à toute retenue à la source (l'annexe n° 3 détaille les outils employés par la DVNI et le schéma d'optimisation du « sandwich hollandais »).

Un premier règlement d'ensemble a été conclu pour les six exercices de 2005 à 2010. Sur les exercices 2011 à 2016, un second règlement d'ensemble a été conclu, dont les termes ont été repris par la CJIP. Ainsi, le montant de l'impôt sur les sociétés éludé par Google France entre 2011 et 2016 s'est élevé à 189,53 M€, auquel s'ajoutent des pénalités et intérêts de retard. Le procureur national financier

<sup>74</sup> La [loi du 23 octobre 2018](#) relative à la lutte contre la fraude a étendu son champ d'application aux délits de fraude fiscale et au délit comptable prévus par les articles [1741](#) et [1743](#) du CGI.

<sup>75</sup> Les CJIP sont susceptibles d'imposer le versement d'une amende d'intérêt public, qui ne peut excéder 30 % du CAHT moyen annuel calculé sur les trois derniers CAHT annuels connus à la date du constat des manquements.



a appliqué une pénalité complémentaire de 297,4 M€, soit un total d’amende d’intérêt public pour Google France et Google Ireland Limited de 500 M€ répartis en 46,73 M€ pour Google France et 453,28 M€ pour Google Ireland Limited.

#### **McDonald’s : une transaction pour éteindre un schéma de fraude fiscale agressive**

Le « système McDonald’s » reposait sur un contrat de « *master franchise* », qui consiste à ce que le franchiseur facture le droit d’utiliser la franchise au « master franchisé » tout en lui imposant le développement des fonctions de franchiseur sur le territoire (savoir-faire, marques et droits de propriété intellectuelle réputés nécessaires à l’exploitation des restaurants des futurs franchisés). Il n’était légal qu’à la condition de reposer sur des éléments techniques tangibles (telles que des formations et un accompagnement), ce qui était contesté en l’espèce.

Après plus de huit années de procédure, le parquet national financier a conclu avec le groupe McDonald’s et ses deux entités françaises une CJIP pour des faits de fraude fiscale, laquelle a été validée en juin 2022. La somme de 1,25 Md€, la plus élevée ainsi validée, intègre les droits et pénalités dus au titre du règlement d’ensemble préalable à la signature de la CJIP (737 M€, soit 538 M€ de droits et 199 M€ de pénalités) et de l’amende d’intérêt public d’un montant de 508 M€, soit le montant maximum autorisé (pour plus de détails, voir annexe n° 3).

### **2.3.4 Un développement parallèle de la garantie fiscale à poursuivre et un encadrement de la régularisation à renforcer**

La politique de « conclusion apaisée » des contrôles, arrêtée par la DGFIP à la suite de la loi Essoc, revêt une importance particulière pour la DVNI et les grandes entreprises qu’elle contrôle. Diffusée en parallèle de la notion de « relation de confiance » qui met en exergue l’erreur de bonne foi et le dialogue avec l’administration fiscale, cette doctrine recouvre les actions visant à renforcer l’acceptation des redressements proposés et leur recouvrement rapide.

En amont du contrôle, les conventions fiscales, les accords préalables sur les prix de transfert<sup>76</sup> et les rescrits renforcent la sécurité juridique des entreprises et limitent les risques de redressement fiscal.

La part des contrôles conclus de façon consensuelle et rapide par une acceptation formalisée des rappels a ainsi crû à la DVNI de 36 % en 2020 à 48 % en 2024, au-delà de la cible nationale de 30 % fixée par la DGFIP.

Parmi les outils de sécurité juridique et de « conclusion apaisée », se trouvent la garantie fiscale et la régularisation.

La garantie fiscale (article [L.80 A, al. 2](#) du LPF), issue de [l’article 9](#) de la loi Essoc, rend opposable à l’administration sa prise de position sur les points du contrôle : ceux-ci ne pourront plus être examinés à l’occasion de contrôles ultérieurs. Le vérificateur est tenu de porter à la connaissance du contribuable sur l’avis qu’il lui notifie, qu’il y ait matière à rectification ou non, les points garantis<sup>77</sup>. La garantie n’est cependant pas un rescrit : les entreprises s’attendent parfois à ce que cette garantie fiscale soit appliquée à leur demande, alors qu’à la différence d’un rescrit ou d’une régularisation, elle n’est pas délivrée à la demande du contrôlé mais relève du libre choix du vérificateur.

<sup>76</sup> 8 signés en 2020, 16 en 2021, 14 en 2022 et 28 en 2023, après un délai moyen de 37 mois.

<sup>77</sup> Un paragraphe sur la garantie est toujours ajouté, même en l’absence de délivrance d’une garantie.



L'un des axes stratégiques de la DVNI est depuis plusieurs années d'harmoniser les pratiques de la garantie fiscale. Un audit interne à la direction a estimé que, si le processus de garantie fiscale est maîtrisé (un référent a été désigné), il devrait être approfondi en ce qui concerne les prix de transfert, et plus étendu, car il ne couvrirait que 1,6 point en moyenne par dossier. Aussi, pour 2024, les vérificateurs ont-ils été invités à mettre en œuvre les préconisations des groupes de travail de la DVNI et de la DGFIP sur ce dispositif en complément des bonnes pratiques d'un guide national et d'une formation, auxquels la DVNI a largement contribué dès 2022.

Cette garantie fiscale répond mieux à l'habitude des entreprises nationales de se fonder sur du droit écrit que sur les propositions de garanties de fait, telles que celles initiées par l'*International Compliance Assurance Programme* (ICAP) de l'OCDE (cf. ci-dessous). Leur développement pourrait réduire la part de l'écart fiscal qui relève plus de divergences d'interprétation que de fraudes en tant que telles.

#### **L'*International Compliance Assurance Programme* (ICAP)**

Le programme ICAP, pilier du *Forum on Tax Administration* (FTA) de l'OCDE instauré en 2018, propose une sécurité juridique de fait, et non de droit, à toute entreprise volontaire, dans le domaine des prix de transfert. Parmi les 23 États parties au programme, les États qui estiment que des enjeux et des risques fiscaux existent dans la situation présentée par l'entreprise s'investissent. Lorsque ces États acceptent les méthodes de calcul des prix de transfert de l'entreprise, ses transactions sont qualifiées de faible risque, et les États s'engagent à ne pas les contrôler. Le délai moyen de cette forme de contrôle fiscal coordonné est de 61 semaines pour un objectif initial variant de 28 à 52 semaines. Cette durée demeure plus courte que celle requise pour finaliser un accord de prix préalable ou une procédure d'agrément mutuel, qui est en général précédée d'un audit long et laborieux. Cet examen porte sur deux exercices fiscaux et garantit une sécurité juridique sur les deux exercices suivants.

L'objectif est de proposer à l'ensemble des administrations fiscales participantes une réelle expertise sur les prix de transfert, expertise dont une majorité des parties ne dispose pas. Elle permet de concentrer le contrôle de ces administrations sur d'autres sujets de fraude et de manquements. La France y participe depuis 2019. À l'heure actuelle, seule une entreprise française a rejoint ce programme, ce qui illustre les réticences à se satisfaire d'une garantie non juridique, d'autant que ne participent pas à ce programme certaines administrations fiscales importantes comme la Chine.

Outil de « conclusion apaisée », la régularisation en cours de contrôle au titre de l'article [L. 62](#) du LPF ([article 9](#) de la loi Essoc) permet quant à elle de réduire de 30 % les intérêts de retard. Elle s'applique lorsque le contribuable demande à régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances qui ne sont pas des infractions exclusives de bonne foi, dans les 30 jours après réception d'une demande de renseignements ou de justifications ou d'une proposition de rectification et qu'il dépose une déclaration rectificative.

Sa promotion par les vérificateurs a été incitée, par note de juillet 2019 précitée, « *en cours de contrôle, auprès des contribuables entrant dans le champ du dispositif, au-delà de l'information générale dont ils bénéficient (...)* ». Anticipée à la DVNI, sa mise en place produit un nombre stable de régularisations (322 en 2022, 321 en 2023 et 357 en 2024, soit environ 18 % des dossiers) pour des enjeux croissants en droits nets (384 M€ en 2022, 403 M€ en 2023 et 602 M€ en 2024) qui portent sur des erreurs peu sanctionnables.

Cependant, selon la DVNI, certaines entreprises financières tendent à détourner le dispositif de la régularisation de son objectif, lorsqu'elles contestent les déclarations rectificatives qu'elles n'auraient auparavant déposées que dans le but de bénéficier d'intérêts de retard réduits.

Le préjudice financier associé à cet emploi abusif de la régularisation au titre de l'article L.62 du LPF pourrait, dans un premier temps, être estimé par la DVNI. En fonction du préjudice, l'opportunité d'instituer une pénalité assise sur l'impôt dû, lorsque l'administration est en mesure de prouver la mauvaise foi de l'entreprise contestant sa déclaration rectificative, pourrait alors être appréciée. Une telle pénalité ne contreviendrait pas à la possibilité, pour l'entreprise contrôlée, de faire jouer son « droit à l'erreur ».

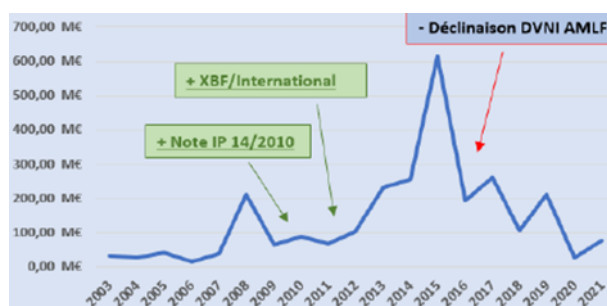
## 2.4 Un usage limité des sanctions exclusives de bonne foi et des poursuites judiciaires

### 2.4.1 Une baisse du nombre de sanctions exclusives de bonne foi depuis 2016

Plus la fraude est grave, plus elle est susceptible d'être sanctionnée. Des pénalités peuvent être appliquées à hauteur de 40 % pour manquement délibéré (situation de récidive, dépenses personnelles et somptuaires bénéficiant aux dirigeants, etc.), à hauteur de 80 % pour abus de droit, activité occulte ou manœuvres frauduleuses. Une majoration de 100 % est appliquée en cas d'opposition à contrôle fiscal<sup>78</sup>.

Ces sanctions pour manquements graves, désignées sous l'expression de sanctions « exclusives de bonne foi », à l'opposé de la notion d'« erreur de bonne foi », sont en réalité peu appliquées par la direction depuis 2016, sans qu'il soit possible, faute d'évaluation de l'écart fiscal, d'établir si cette baisse résulte d'une moindre détection de la fraude, d'une difficulté croissante à qualifier les manquements graves auxquelles ces sanctions sont appliquées, ou d'un traitement plus bienveillant de la part de l'administration en lien avec l'évolution de sa doctrine.

**Graphique n° 2 : sanctions exclusives de bonne foi à la DVNI de 2003 à 2021 (en M€)**



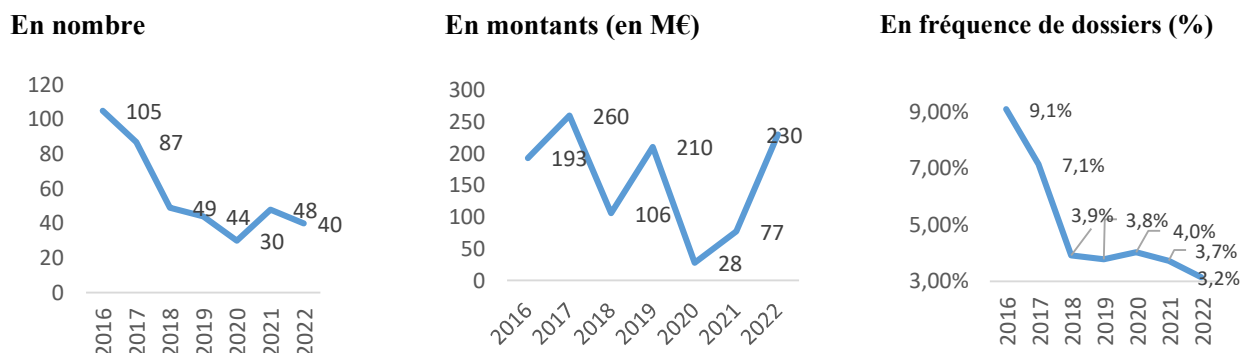
Source : audit interne à la DVNI de 2023

De 2010 à 2016, le nombre d'affaires comportant des pénalités exclusives de

bonne foi a crû de manière progressive, jusqu'à un pic à plus de 600 M€ en 2015 en raison d'affaires exceptionnelles cette année-là. Il en est de même de leur montant. Cette hausse répondait à un objectif de sévérité vis-à-vis de la fraude fiscale, exprimé dans l'exposé des motifs de la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

À partir de 2016, l'application de ces sanctions a connu une forte décrue avant de se stabiliser à un montant qui est inférieur, en tendance, à celui observé de 2007 à 2012.

<sup>78</sup> Pour les définitions de ces sanctions, se reporter au glossaire.

**Graphique n° 3 : Évolution de l'application des pénalités exclusives de bonne foi (2016-2022)**

Source : audit interne à la DVNI de 2023 sur l'application des sanctions exclusives de bonne foi. N.B. : l'évolution en dents de scie du montant total de ces sanctions est liée aux entrées et sorties de dossiers exceptionnels.

Cet baisse des sanctions serait le fruit, selon un audit de 2023 interne à la DVNI, d'une application non systématique de ces sanctions<sup>79</sup>, imputable en premier lieu aux doctrines de la « nouvelle relation de confiance » et de la « conclusion apaisée d'un contrôle » développées par l'administration fiscale, à la suite de la loi Essoc. La tactique consistant à exagérer le nombre de manquements et les montants des rappels de droits dans la proposition initiale avant d'engager la discussion avec le contribuable est quant à elle régulièrement récusée par l'administration fiscale<sup>80</sup>.

La « nouvelle relation de confiance » de 2019 propose par exemple aux entreprises le service de mise en conformité fiscale (SMEC), qui vise à régulariser des activités occultes ou des manœuvres fiscales frauduleuses ainsi que les anomalies fiscales découvertes par les repreneurs. Au moyen de ce service, le taux de la majoration peut être ramené de 40 % à 15 % ou de 80 à 30 %, ôtant ainsi le caractère « exclusif de bonne foi » aux majorations initialement envisagées.

Comme souhaité dans le cadre des « orientations générales en faveur d'une conclusion apaisée des contrôles »<sup>81</sup>, les procédures de régularisation (article L.62 du LPF) à la suite de la loi Essoc, les transactions avant mise en recouvrement<sup>82</sup> et les règlements d'ensemble ont été favorisés pour accroître l'acceptation du contrôle, que les contribuables soient de bonne foi ou

<sup>79</sup> Même si, au niveau de chaque affaire, l'application de ce type de sanction est conditionnée à l'appréciation du cumul d'un élément matériel (l'irrégularité constatée) et d'un élément intentionnel (la volonté d'éluder l'impôt).

<sup>80</sup> Par note PN n°528/2018 précitée, la DGFIP reprend les directives de la note 2015/20737 du 21 décembre 2015, qui avait déjà « relancé », concomitamment à la formalisation de la procédure amiable d'élimination des doubles impositions, l'« application mesurée du droit fiscal ». Cette directive invite, pour les contribuables de bonne foi ou non, à limiter les estimations « supérieures à la réalité pour engager la discussion », car elles « fragilisent la cohérence de la position de l'administration, qui doit être en toute circonstance en mesure de documenter de façon précise les estimations opposées au contribuable ».

<sup>81</sup> Par note IP 23/2029 du 1<sup>er</sup> août 2019.

<sup>82</sup> Il est désormais possible de conclure une transaction si les poursuites sont initiées par une dénonciation obligatoire ou par une plainte pour fraude fiscale. En revanche, aucune plainte pour fraude fiscale ne peut être déposée si une transaction a été conclue.

non<sup>83</sup>. L'audit interne révèle que ces sanctions sont moins appliquées lorsque les dossiers comportent des régularisations. Il y a tout lieu de supposer qu'elles sont également minorées dans le cadre de règlements d'ensemble.

La DVNI demande à ses équipes de ne les appliquer qu'aux dossiers à enjeux, selon les circonstances de chaque affaire, notamment à l'international<sup>84</sup>. Ces sanctions sont sélectionnées et modulées ; elles ne sont appliquées qu'en cas de récidive ou de fautes graves<sup>85</sup>. De fait, ces sanctions sont moins appliquées lorsque les vérifications de comptabilité sont ciblées sur certains points particuliers, les montants redressés sont réduits ou concernent des cas techniques, les vérifications sont conduites par un seul vérificateur (au lieu du traditionnel binôme) ou n'ont pas sollicité l'appui des consultants (baisse de 12 points de pourcentage). Les pratiques ne sont pas homogènes entre brigades et entre secteurs, en dépit des visas hiérarchiques : ces sanctions sont appliquées dans moins de 2 % des dossiers relevant du secteur financier (bancaire et assurantiel) alors qu'elles sont appliquées dans plus de 8 % des contrôles relevant du secteur de l'électronique.

En particulier, les entretiens menés par l'audit interne révèlent une analyse étroite de l'intentionnalité fondée sur la preuve de l'intention (par exemple, le comportement passé de l'entreprise<sup>86</sup>), plus difficile à démontrer qu'une analyse, pourtant validée par la jurisprudence, tirée de la nature de la fonction exercée par le contribuable<sup>87</sup> et de l'importance, en valeur absolue, des montants des manquements<sup>88</sup>, de leur caractère répété<sup>89</sup> ou de leur contexte<sup>90</sup>.

Il ressort de cet audit que, lorsqu'un doute existe quant au maintien des sanctions exclusives de bonne foi, les vérificateurs évitent de les appliquer. Or, ce ne devrait être que lorsqu'un doute persistant sur l'issue au contentieux d'un dossier à forts enjeux est confirmé par l'administration centrale que les sanctions exclusives de bonne foi devraient alors être abandonnées au profit d'un règlement d'ensemble. Un outil d'aide à l'analyse et à la motivation des situations justifiant l'application de ce type de pénalités permettrait de clarifier la doctrine actuelle.

Une application plus stricte des règles relatives aux sanctions exclusives de bonne foi permettrait aussi de mieux respecter à la fois la volonté de la DGFIP de réserver les services partenaires de la « relation de confiance »<sup>91</sup> aux entreprises de bonne foi et l'intention du

---

<sup>83</sup> La part des contrôles se concluant par une acceptation du contribuable est passée de 42,5 % en 2023 à 44,6 % en 2024 (elle s'établit à 45 % pour la DVNI), au-delà de la cible de 30 %.

<sup>84</sup> De 2016 à 2021, un nombre minoritaire d'agents (44 %) appliquent des sanctions et 55 % d'entre eux les ont appliquées dans moins de 5 % de leurs affaires. Dans des cas avérés de manquements à l'international, l'application de ces sanctions est fortement corrélée au nombre de demandes d'AAI.

<sup>85</sup> Au niveau de la programmation, de 2016 à 2021, ces sanctions sont davantage appliquées sur les dossiers aux cotations les plus élevées et lorsque les dossiers émanent de la DNEF ou des DDFiP, plutôt que de la DVNI.

<sup>86</sup> Le profil répressif d'un contribuable, qui pourrait être utile pour qualifier l'élément intentionnel d'une fraude ou au contraire tenir compte d'éventuelles circonstances atténuantes, n'est renseigné que pour 0,81 % des contrôles, et ce renseignement est de qualité variable selon sa provenance.

<sup>87</sup> CE, 28 avril 1982, n° 24488 pour un notaire ; CE, 26 nov. 1982, n° 24429 pour un président-directeur général.

<sup>88</sup> La transmission obligatoire au Procureur de la République des affaires dont les rappels de droit dépassent les 100 000 €, créée par la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, fixe un seuil en valeur absolue.

<sup>89</sup> CE, 3 septembre 2008, Sté International Leasure SA, n° 278120.

<sup>90</sup> L'appréciation « est nécessairement contextualisée, en ce sens qu'il faut tenir compte de la nature de l'erreur commise et de la personne qui la commet » (conclusions du rapporteur public, CE, 25 octobre 2024, Ministre de l'économie et de la souveraineté industrielle et numérique c/ SCI Les Peupliers, n° 473809).

<sup>91</sup> Par exemple, l'entreprise qui a fait l'objet de pénalités pour manquement intentionnel au titre de l'une des trois dernières années n'est pas éligible au partenariat fiscal (SPE).

législateur, qui réserve des dispositifs fiscaux aux entreprises qui n'ont pas reçu de telles sanctions (régularisation, procédure amiable évitant les doubles impositions)<sup>92</sup>.

De même, une application plus stricte de ces règles donnerait plus de poids à la réforme du « verrou de Bercy » instaurée par la loi du 23 octobre 2018 sur la lutte contre la fraude qui a créé l'obligation de saisir le Parquet pour dénonciation obligatoire lorsque les droits rappelés dépassent 100 000 € et qu'ils sont assortis de sanctions exclusives de bonne foi (article 36 de cette loi). Une application plus stricte des sanctions exclusives de bonne foi aurait aussi pour effet d'inciter à développer la discussion « préalable à la notification » dès lors que de telles sanctions sont applicables et d'avoir ainsi, en parallèle du développement de la relation de confiance, des sanctions, administratives et pénales plus dissuasives en cas de fraude. Cette démarche rapprocherait la France des pratiques d'autres pays qui privilégient des contrôles rares assortis de sanctions plus dissuasives.

## 2.4.2 Un faible nombre de poursuites judiciaires

La part des dossiers traités par la DVNI transmis au Parquet est faible. Elle est légèrement supérieure à 2 % en 2024, alors qu'elle est de 9,4 % en 2023 au niveau de la DGFIP. Cependant, les données de la DGFIP comprennent, pour près de 60 % des dossiers, des défauts de déclaration, ce qui constitue un manquement rarement observé à la DVNI.

Pour autant, les enjeux financiers des dossiers transmis au juge restent significatifs. Fin 2024, les litiges en cours représentaient 6,8 Md€ pour plus de 1 000 dossiers et plus de 10 % des affaires concentraient plus de 85 % des enjeux.

La DVNI revendique une attitude prudente voire restrictive vis-à-vis du mécanisme de dénonciation obligatoire<sup>93</sup>. De 2021 à 2023, elle n'a transmis que onze dénonciations obligatoires à l'autorité judiciaire pour un montant de 455 M€ de droits (les droits d'une de ces dénonciations de 2023, exceptionnels, s'élèvent à plus de 240 M€)<sup>94</sup>. En comparaison, en excluant les cas de défaillance déclarative, plus de 550 dénonciations obligatoires par an ont été transmises en 2022 et en 2023 par la DGFIP.

La DVNI n'a déposé aucune plainte pour fraude fiscale en 2023 (268 plaintes pour fraude fiscale ont été autorisées la même année après avis favorable de la commission des infractions fiscales pour la DGFIP). Elle a déposé trois plaintes pour présomptions caractérisées de fraude fiscale au sens de l'article [L.228-II](#) du LPF en 2023, destinées à mettre en œuvre la procédure judiciaire d'enquête fiscale<sup>95</sup>, alors que la DGFIP en déposait, au total, 42. En 2024, la DVNI a transmis deux dossiers au Parquet national financier (PNF) en vertu de l'article [40](#) du code de procédure pénale.

<sup>92</sup> La régularisation prévue à l'article L.62 du PF est réservée aux infractions réalisées de bonne foi. L'ouverture de la procédure amiable d'élimination des doubles impositions peut être refusée si les mesures administratives générant la double imposition ont été assorties de pénalités graves et définitives (cf. [BOI-INT-DG-20-30-10 de décembre 2015](#)).

<sup>93</sup> Dans un audit interne de 2023, elle estime que « *de nombreux dossiers peuvent devoir être communiqués au Parquet alors même que les critères utiles de poursuite pour fraude fiscale n'y sont pas réunis* ».

<sup>94</sup> Les procédés frauduleux de ces dénonciations portaient sur l'activité occulte (deux affaires), la domiciliation fictive (une affaire), l'abus de droit (trois affaires) ou d'autres procédés de fraude (cinq affaires).

<sup>95</sup> Depuis la loi Essoc, l'avis de la commission des infractions fiscales n'est plus requis lorsque l'administration envisage de déposer une plainte pour présomption caractérisée de fraude fiscale (dite « police fiscale »).

Pour la DVNI, la procédure pénale du PNF présente l'intérêt de faire coexister le dépôt de plainte au civil et la poursuite de contrôles fiscaux, réduisant de chaque côté les délais de procédure, en particulier pour les dossiers à enjeux. La DVNI est informée par l'autorité judiciaire des éléments de nature à être exploités au plan fiscal (articles [L.82 C](#) et [L.101](#) du LPF). Elle dispose de la faculté de poursuivre les fraudes fiscales connexes à celles dont le Parquet est déjà saisi. En cas de CJIP cependant, le PNF ne souhaite pas maintenir de contrôles fiscaux en parallèle d'une procédure et encourage la conclusion d'un règlement d'ensemble préalable (cf. 2.3.3.).

Le nombre de poursuites judiciaires à l'initiative de la DVNI reste faible, ce qui peut s'expliquer par le développement des régularisations et des règlements amiables, et la forte sélectivité des sanctions exclusives de bonne foi. Les affaires déposées devant les juridictions judiciaires se limitent à celles pour lesquelles les entreprises refusent tout accord et la DVNI a de bonnes chances d'obtenir un jugement favorable. En 2024, la DVNI n'a abandonné que 6,5 % des contentieux sur des rappels d'impôts (contre 23 % en 2023).

En parallèle, en cas de contentieux à l'initiative du contribuable, la part des rappels d'impôts acceptés par les tribunaux administratifs sur la proposition de la DGFIP est en nette progression, passant de moins de la moitié du total en 2019 à plus des trois-quarts en 2024.

**Tableau n° 13 : Taux de montants préservés des affaires de la DVNI devant les juridictions (en M€)**

<i>Année</i>	Total contesté	Total dégrevé	Total préservé	Affaires aux montants préservés (en %)
2019	2 635,67	1 427,79	1 207,89	45,8 %
2020	940,98	341,73	599,25	63,7 %
2021	1 062,99	350,71	712,28	67,0 %
2022	2 197,80	627,07	1 570,73	71,5 %
2023	1 527,85	419,17	1 108,67	72,6 %
2024	664,63	96,05	568,58	84,0 %

*Source : DVNI. N.B. : seules les juridictions de première instance et d'appel sont prises en compte. Ces chiffres ne préjugent pas du rétablissement éventuel des impositions par le Conseil d'État et ne tiennent pas compte des arrêts favorables de la cour d'appel à la suite d'un jugement défavorable du tribunal administratif.*

### 2.4.3 Une place particulière de la France par rapport à d'autres États européens

Selon l'OCDE, la coopération et la transparence entre les administrations fiscales et les entreprises tend à se développer au sein des groupes de travail composés d'États membres de l'Union européenne. Des groupes tels que l'ICAP (cf. encadré *supra*) ou Fiscalis (cf. 3.1.1) ont pour but de favoriser la coopération entre les administrations fiscales pour résoudre les problèmes d'interprétation avant qu'ils ne fassent l'objet de litiges, et pour traiter de questions fiscales complexes liées à la fiscalité des entreprises multinationales.

La relation de confiance déployée depuis 2018 par la DGFIP est récente en comparaison des pratiques d'ouverture et de négociation d'autres États. Les administrations britanniques et néerlandaises peuvent aller jusqu'à prodiguer des conseils d'optimisation et apporter des clarifications aux entreprises afin qu'elles rectifient leurs déclarations avant d'engager des actions correctrices.

Les discussions préalables au redressement fiscal sont ainsi considérées par certaines administrations étrangères comme bénéfiques pour les deux parties : les entreprises optimisent

leur fiscalité de manière légale, tandis que l'administration fiscale veille à ce que les règles soient respectées sans imposer une surveillance constante ou des sanctions peu efficaces qui auraient mobilisé davantage d'agents. Les pratiques de la DVNI tendent à se rapprocher de ce modèle depuis quelques années.

#### **La politique néerlandaise et anglo-saxonne de mise en conformité fiscale**

L'administration fiscale néerlandaise des grandes entreprises, le *Directie Grote Ondernemingen*, applique la surveillance horizontale ou *Horizontal Monitoring*, qui privilégie depuis vingt ans une étroite relation de confiance entre les grandes entreprises et l'administration fiscale pour s'accorder sur des déclarations transparentes en temps réel, réduisant ainsi le nombre de contrôles *a posteriori*. Elle surveille les transactions complexes, notamment les prix de transfert et l'optimisation fiscale problématique, en usant d'outils de *data mining* et d'intelligence artificielle. Elle réalise des audits réguliers et continus plus orientés vers des conseils ou des ajustements mineurs plutôt que vers des sanctions lourdes. Elle peut procéder à des redressements d'office, appliquer des pénalités et des intérêts de retard et conclure des règlements dans certains cas.

Au Royaume-Uni, depuis 2019, le *Large Business Directorate* a instauré un programme de conformité en matière de détournement de bénéfices : il écrit à des multinationales qui pourraient transférer des bénéfices hors du Royaume-Uni pour les inciter à s'inscrire dans ce programme, afin de les conseiller dans l'application des règles fiscales, résoudre les différends fiscaux, notamment sur l'application des prix de transfert et régulariser leur situation fiscale. Son activité de surveillance continue et de prévention, qui représente 70 à 80 % de l'activité de cette administration et produit des redressements de montants assez modestes, permet de maintenir une conformité fiscale régulière et de limiter les risques avant qu'ils ne deviennent majeurs.

En parallèle, des audits ciblés et intensifs sont conduits (des examens approfondis des déclarations fiscales et de la comptabilité des entreprises) et peuvent conduire à des rectifications substantielles. Le risque de fraude d'une entreprise est coté selon son profil, sur la base d'antécédents de fraude fiscale, d'erreurs de déclaration ou la survenance d'un changement majeur (restructuration, nouvelle stratégie de développement). Il est également coté selon la qualité du contrôle interne de l'entreprise. Ces audits sont souvent engagés juste après le dépôt des déclarations fiscales.

---

### **CONCLUSION INTERMÉDIAIRE**

---

*La stratégie de programmation et de contrôle de la DVNI privilégie les aspects budgétaires et dissuasifs sur des aspects préventifs et répressifs, compte tenu de la diversité des activités des entreprises de son portefeuille, qui ne permet pas d'envisager de contrôle exhaustif. Faute d'estimation du manque à gagner fiscal par rapport aux contributions acquittées par les grandes entreprises, la DVNI est limitée dans l'appréciation de sa performance et de l'efficacité de sa mission de contrôle.*

*Lorsque des incertitudes persistent sur l'issue judiciaire de ses analyses des prix de transfert ou sur leurs conséquences fiscales, la DVNI arbitre souvent au profit d'une conclusion amiable et rapide de ses contrôles. Les affaires les plus sensibles présentent à l'inverse souvent un profil au long cours et se trouvent soumises à de fortes contraintes de prescription, souvent liées à l'activité à l'international. Le règlement de ces affaires passe par divers moyens de modération des droits et des pénalités et intérêts de retard, parfois au détriment des poursuites judiciaires qui pourraient se justifier.*

*Cette stratégie a pour conséquence de réserver les sanctions exclusives de bonne foi aux fraudes les plus graves et manifestes, et de réduire le nombre de recours au juge aux affaires à plus forts enjeux ou aux cas de fraudes émergentes lorsqu'elles sont susceptibles de bénéficier d'une issue favorable.*

---



### **3 DES DÉFIS À RELEVER POUR L'EFFICACITÉ DES CONTRÔLES, LA PERFORMANCE DES OUTILS INFORMATIQUES ET LE MAINTIEN DES COMPÉTENCES**

La DVNI est appelée à consolider ses actions de coopération internationale et plus particulièrement avec les administrations des États membres de l'Union européenne, afin de peser sur les réformes du cadre fiscal conventionnel en cours et d'accroître, à terme, l'efficacité de ses contrôles. La consolidation de ses partenariats au plan national demeure nécessaire pour enrichir les informations à sa disposition. La sécurisation de ses outils informatiques et la gestion de ses ressources humaines doivent être renforcés pour répondre aux potentielles évolutions techniques et normatives à venir.

#### **3.1 Le renforcement des moyens de contrôle à l'international et la consolidation des partenariats nécessaires à leur mise en œuvre**

##### **3.1.1 Un cadre européen favorable à l'échange d'informations et aux coopérations utile pour le contrôle des grandes entreprises**

La France dispose d'un vaste réseau de conventions fiscales, bilatérales pour la plupart, avec plus de 160 pays. Les conventions les plus poussées peuvent stipuler des règles de calcul des prix de transfert, des assiettes ou des taux d'imposition. La convention multilatérale de l'OCDE entrée en vigueur en 2016 a doté ces conventions bilatérales d'un volet d'assistance mutuelle en matière fiscale, alors que la France ne disposait jusque-là d'aucun instrument aux fins d'AAI.

À l'échelle européenne, la directive sur la coopération administrative (DAC) établit un cadre multilatéral favorable à l'échange automatique d'informations fiscales harmonisées entre les États membres, et, dans une logique croissante de coopération, à la conduite d'enquêtes administratives (qui consistent pour les agents d'un État membre à se rendre dans les bureaux d'un autre État membre) et de contrôles multilatéraux simultanés.

Cette directive permet à la DVNI de disposer, à fin d'enrichissement des contrôles fiscaux, de plusieurs bases de données relatives aux comptes financiers des entreprises (DAC 2) exploitables à partir du datamining, ainsi qu'aux *rulings* (rescrits internationaux) et aux accords préalables sur les prix de transfert passés par des entités, sises au sein de l'Union, et appartenant à même groupe international dont les entités ou la tête de groupe peuvent être contrôlées par la DVNI (DAC 3) ou aux déclarations « pays par pays » (DAC 4) pour localier les profits de près de 75 % des entreprises du portefeuille de la DVNI.

Depuis janvier 2021, les données issues du registre central européen des dispositifs transfrontaliers fiscalement problématiques (DAC 6), qui concerne 690 entreprises du portefeuille de la DVNI, ont été intégrées à l'analyse-risque préalable à la programmation. Depuis janvier 2024, la DAC 7 permet l'échange d'informations sur les revenus tirés des plateformes de commerce en ligne en remplacement du dispositif « Ecollab » en vigueur en France depuis 2019. À partir de 2026, la DAC 8 instaurera un échange automatique

d'informations relatives aux crypto-actifs recueillies et transmises par les prestataires de service concernant les actifs numériques.

Par ailleurs, la DVNI peut profiter de la base du *central electronic system of payment information* (Cesop) qui permet depuis mai 2024 de suivre les paiements transfrontaliers et simplifie la détection des fraudes à la TVA dans le e-commerce.

La DVNI obtient aussi des informations du Conseil de l'Union européenne, comme la mise à jour de la liste des États et territoires non coopératifs (ETNC) qui permet d'enrichir celle encadrée par l'article [238-0 A](#) du CGI.

#### **Une présence forte de l'administration fiscale dans les groupes de travail à l'international**

La DGFIP, qui participe aux travaux de l'OCDE, qu'ils traitent de la révision des déclarations pays par pays, de l'évaluation des risques en matière de prix de transfert ou des montages financiers transfrontaliers, invite la DVNI à y prendre part. En 2022, la DVNI a par exemple contribué à l'évaluation par les pairs de la politique française de lutte contre la corruption d'agents publics étrangers.

Le service statistique de la DGFIP participe aux travaux internationaux sur l'estimation de l'écart fiscal dans le cadre de l'OCDE et du groupe Fiscalis, qui rassemble les États membres de l'Union européenne sous la co-présidence française et néerlandaise et œuvre à faire converger leurs méthodes d'évaluation de la fraude à la TVA, à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés.

Par ailleurs, la DVNI est partie prenante au comité G20 sur le plan d'action pour lutter contre l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert de bénéfice (BEPS). Elle apporte son expertise dans l'audit technique des politiques de prix de transfert relevant du programme ICAP de l'OCDE.

Des séminaires, plus ponctuels, sont organisés entre la DVNI et ses homologues pour faire état de leurs bonnes pratiques. C'est le cas du séminaire du groupe Fiscalis organisé à Helsinki sur les cum-cum où la Finlande présentait son système normalisé de dépôt des demandes d'allègements sur les retenues à la source qui permet de relier les dividendes effectivement payés à ceux déclarés, de réagir rapidement en cas de doute sur l'existence de dividendes fictifs (cum-ex) et d'exclure les investisseurs problématiques. L'Allemagne a de son côté détecté dans les schémas de cum-cum, l'utilisation croissante d'un fonds indiciaire qui cherche à suivre le plus fidèlement possible l'évolution d'un indice boursier. Cette détection ne mobilise qu'une soixantaine d'agents sur l'ensemble des volets de gestion et de contrôle et peut être source d'inspiration pour la DVNI.

Dans le cadre de ces échanges de bonnes pratiques, la DVNI a été sollicitée en 2023 par plusieurs administrations fiscales européennes (finoises, néerlandaises, italiennes, espagnoles et danoises) pour présenter les actions menées en France dans la détection et la fiscalisation des schémas de fraude à la retenue à la source, utiles pour compléter les contrôles des entreprises par ceux de leurs dirigeants.

D'autres directives, comme la directive dite « *Faster* », qui vise à accélérer le remboursement par l'administration des retenues à la source prélevées, pourrait constituer un mécanisme de coopération et d'assistance mutuelle entre États membres pour détecter et sanctionner l'utilisation abusive de ces remboursements<sup>96</sup>. Quant aux projets de directive BEFIT pour *Business in Europe : Framework for income taxation*, ou HOT pour *Head Offices Tax system for SMEs*, qui visent la mise en place respective de règles d'imposition et de méthode d'analyse des prix de transfert communes, ils faciliteraient à terme les contrôles multilatéraux au sein de l'Union.

<sup>96</sup> Les États membres sont tenus de transposer cette directive au plus tard fin 2028 pour une entrée en vigueur début 2030.

### 3.1.2 Les contrôles multilatéraux : une innovation dépendant du niveau de coopération des États

Les contrôles multilatéraux sont des opérations simultanées et coordonnées entre administrations fiscales européennes qui visent généralement plusieurs sociétés d'un même groupe ayant diverses implantations au sein de l'Union. L'organisation d'enquêtes administratives offre quant à elle aux agents d'un État membre la faculté de se rendre dans les bureaux administratifs d'un autre État membre pour procéder à des contrôles d'entreprises sur territoire étranger et recueillir des informations directement exploitables pour ses contrôles<sup>97</sup>.

Ces coopérations procurent l'avantage de partager les informations sur les entités du groupe concerné nécessaires à la compréhension de leur organisation et à leur examen. Elles contribuent en outre à former une pression par les pairs sur les États les moins coopératifs, ce qui peut les encourager à faciliter le contrôle des activités de la multinationale et, par conséquent, la régularité de ses déclarations fiscales.

**Tableau n° 14 : Contrôles multilatéraux et enquêtes auxquels la DVNI a participé (2016-2024)**

<i>Nombre</i>	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
<i>Contrôles multilatéraux</i>	1	4	3	2	0	2	0	1	6
<i>Enquêtes administratives</i>	0	0	0	0	0	1	1	3	2

*Source : DVNI.*

De 2016 à 2024, la DVNI a participé à 19 contrôles multilatéraux et à sept enquêtes, en coopération avec 14 États membres. L'examen des prix de transfert constitue l'objectif principal des contrôles multilatéraux, devant la fraude à la TVA intracommunautaire et les domiciliations fiscales des personnes physiques. Le contrôle multilatéral offre l'opportunité de faire converger les méthodes de contrôle et d'évaluation entre les États, notamment pour le calcul des prix de transfert. Le partage de l'information économique sur les niveaux de rémunération des approvisionnements ou des activités des centrales d'achat permet de déterminer les prix de pleine concurrence et de répartir la base imposable entre les participants.

L'enquête administrative est réservée aux contrôles dont la complexité suppose un engagement plus fort des équipes auprès de l'administration étrangère, voire auprès des institutions étrangères concernées par les manquements observés, comme par exemple, une centrale de trésorerie.

Ces deux outils sont coûteux mais efficaces pour traiter des problématiques de contrôle fiscal international. Pour limiter leurs coûts de coordination, le groupe AIAC (*Advanced International Administrative Cooperation*) constitue depuis 2022 une plateforme de collaboration européenne des autorités compétentes des États membres.

<sup>97</sup> L'enquête administrative dite PAOE pour « *Presence in Administrative Offices and participation in administrative Enquiries* » ou « présence dans les bureaux administratifs et participation aux enquêtes administratives » permet aux fonctionnaires d'un État (« l'État visiteur ») de se déplacer physiquement dans un autre État afin d'obtenir des informations utilisables directement dans le cadre d'un contrôle fiscal. La procédure est prévue par la directive n° 2011/16/UE précitée et transposée à l'article L.45 du LPF.

Une limite des contrôles multilatéraux tient au fait que les États participants ne sont pas tenus d'aboutir aux mêmes conclusions, dès lors que leurs règles et procédures diffèrent et que chacun peut être tenté de privilégier les intérêts des entreprises implantées sur son territoire. Dans certains cas, la DVNI se heurte à une administration peu coopérative.

Mis en place en janvier 2024<sup>98</sup>, le contrôle conjoint en constitue une forme plus mature, car il acte la reconnaissance mutuelle des éléments de preuve recueillis par les participants et aboutit à l'élaboration d'un rapport transmis au contribuable. Ce document fait apparaître les points d'accord entre les administrations fiscales concernées, et ses conclusions sont opposables au contribuable dans le respect des procédures nationales<sup>99</sup>. Ainsi, ce contrôle conjoint peut profiter à l'entreprise contrôlée, car le travail d'analyse des prix de transfert accompli lui procure une certaine sécurité juridique à l'échelle de plusieurs pays.

### **3.1.3 Une coopération avec les services d'enquête judiciaire à poursuivre, d'autres partenariats nationaux à développer**

Dans les textes, la responsabilité des coopérations extérieures à la DGFIP incombe à la DNEF, qui est ensuite chargée de diffuser les informations reçues et de remonter, depuis le réseau, celles qu'elle estime pertinentes en matière de contrôle fiscal.

Pour recueillir le maximum d'informations, en complément des démarches de la DNEF, la DVNI échange régulièrement avec les directions opérationnelles des douanes ou de la répression des fraudes sur des sujets opérationnels. La DVNI sollicite chaque fois que nécessaire, dans le cadre de sa campagne de programmation, les services d'enquête judiciaire que sont l'office national anti-fraude (ONAF), la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) et la récente unité de renseignement fiscal (URF) au sein de la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED).

Depuis 2019, la collaboration entre le PNF, les services d'enquêtes et la DVNI s'est élargie avec la procédure de transmission automatique ; elle s'est intensifiée à l'occasion de la médiatisation de certaines affaires et est appelée à se développer avec le recours accru aux CJIP. Un expert est désormais chargé de suivre les affaires pénales (identification le plus en amont possible des dossiers, application des pénalités à bon escient, relations avec le PNF, etc.) et les affaires à finalité répressive, en particulier celles ayant donné lieu à des perquisitions fiscales.

Cette collaboration facilite la conduite parallèle des contrôles fiscaux et des enquêtes judiciaires. Les brigades de la DVNI répondent sans délai aux réquisitions judiciaires, dont le nombre a doublé entre 2021 et 2022, et apportent les informations nécessaires aux opérations de perquisition judiciaire. De même, les brigades obtiennent des enquêteurs les informations pour instruire leurs contrôles et communiquent en retour les analyses nécessaires à la qualification des faits. Ils peuvent en outre liquider les impositions supplémentaires avant le prononcé du jugement. Les services d'enquête sont ainsi en mesure de transmettre au Parquet le montant des rappels d'impôts correspondants.

---

<sup>98</sup> Le contrôle conjoint est créé par la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 (dite « DAC 7 »).

<sup>99</sup> À la suite de l'échange de bonnes pratiques précité, les autorités finlandaises ont participé à un contrôle conjoint avec les administrations allemandes et néerlandaises qui a mené à l'arrestation de deux suspects.

D'autres échanges sont poursuivis et approfondis dans la perspective de renforcer la lutte contre les fraudes aux finances publiques.

Alors que les signalements de Tracfin sont exploités par la DNEF qui en tire des fiches de programmation à destination du réseau de contrôle fiscal, la demande de Tracfin de recevoir en retour des informations de la DGFIP est longtemps restée sans suite. Pour la première fois, en 2024, la DVNI a fourni à Tracfin sur le fondement de l'article L.561-27 du code monétaire et financier, des informations issues de contrôles. Cette démarche devrait continuer à améliorer le traitement des données transmises par Tracfin, qui souhaite disposer d'éléments lui permettant d'apprécier la qualité de ses renseignements, qu'ils aient débouché sur un redressement ou non.

## **3.2 Des outils informatiques insuffisamment sécurisés et performants**

### **3.2.1 Un contrôle fiscal dépendant de l'accès à une base de données privée**

Utilisée par la DVNI depuis 1997, la base de données Orbis de Moody's prédomine le marché en raison de sa capacité à donner une profondeur historique à ses données financières et à proposer des requêtes tenant compte des critères de l'OCDE. Elle permet d'identifier les ramifications des groupes multinationaux dans le monde entier et de comparer des marchés. Ces données servent donc à la fois à programmer les contrôles (détection des implantations dans des paradis fiscaux ou des paiements à destination de ces juridictions, etc.) et à étayer l'analyse du vérificateur, l'étude des prix de marchés comparables facilitant le calcul de prix de transfert intragroupe. La phase de contradiction est d'autant plus fluide que cette base, en situation de monopole, est également utilisée par les entreprises et leurs conseils.

De 2021 à 2023, le prix de l'abonnement annuel a presque doublé. Malgré cette hausse substantielle, l'outil demeure rentable : les rectifications en base d'impôt sur les sociétés qu'il permet de réaliser à partir de l'étude des prix de transfert s'élèvent à plus de 3 Md€ chaque année. Cependant, dans une démarche de coopération de long terme, il serait utile à la France et aux États membres de l'OCDE de proposer une alternative à ce monopole pour mettre à disposition des États, à un prix maîtrisé, les données publiques issues des greffes nationaux qui alimentent Orbis.

### **3.2.2 Les contraintes pesant sur les logiciels et les outils des brigades informatiques**

La DVNI utilise certains des 800 outils métiers de la DGFIP, dont l'outil de gestion et de suivi des demandes d'assistance administrative internationale « AAI ». Un outil de lecture de la comptabilité informatisée des fichiers des écritures comptables « Alto », lui pose difficulté. La nouvelle version qui va être ouverte aux BVCI serait inadaptée, selon la DVNI, à la majeure partie de son portefeuille d'entreprises, car les fichiers d'écriture comptable sont trop volumineux pour que l'application puisse les exploiter dans leur intégralité. De même, l'outil d'analyse de données appelé Idea, qui satisfait l'exercice des missions des brigades départementales et des Dircofi, serait inadapté à l'exploitation des données des grandes

entreprises pour les mêmes raisons (nombre insuffisant de lignes pouvant être intégrées, problèmes de nommage de champ, de performance et de latence d'exécution).

Cette contrainte plaide en faveur du maintien de la vingtaine d'outils d'initiative locale de la DVNI, qui permettent aux BVCI d'exploiter l'ensemble des données économiques, fiscales, comptables ou financières dont dispose une grande entreprise. Or, ces logiciels d'initiative locale doivent être audités par les services informatiques de la DGFIP. Les règles de sécurité proposées à la DVNI, à savoir de travailler sur des postes hors réseaux ou sur des postes développeurs plus sécurisés, répondent mal aux contraintes de mobilité des vérificateurs. Une alternative à expertiser serait de conserver ces logiciels maison, en effectuant leur migration vers le serveur virtuel « Nubo » de la DGFIP. Cette migration suppose de réécrire au préalable ces logiciels d'initiative locale et de former les équipes, en partenariat avec l'établissement des services informatiques (ESI) de Paris, au développement et à la maintenance du serveur et de son environnement cloud.

#### **L'intégration des outils de la DVNI dans le projet de pilotage et d'analyse du contrôle (Pilat)**

Entrepris en 2018, attendu pour 2022, le projet d'une application unique de pilotage de la chaîne de contrôle fiscal et d'analyse du contrôle (Pilat) accuse un retard de plus de deux ans et la DGFIP annonce désormais une mise en service « progressive ». Suivie par la direction du numérique (Dinum) comme l'un des 50 plus grands projets de l'État, l'application devait supprimer les ruptures applicatives rencontrées à chaque étape d'un contrôle fiscal, de sa programmation à sa conclusion et de son éventuelle gestion contentieuse jusqu'à son recouvrement effectif. Pilat devait parallèlement simplifier le pilotage des directions de contrôle fiscal et le suivi des agents. Le report de son déploiement fragilise le travail de l'ensemble du réseau de contrôle fiscal et notamment des BVCI de la DVNI. Les outils actuels du contrôle fiscal, dont la disparition devait être concomitante, n'ont pas été mis à jour de l'évolution de certaines procédures qui affectent le déroulement d'un contrôle.

**Recommandation n° 6. (DGFIP) : Sécuriser l'emploi des logiciels d'initiative locale et les outils non propriétaires de la DVNI.**

### **3.3 Une gestion des ressources humaines soumise à de nombreux défis pour maintenir et développer l'expertise métier**

#### **3.3.1 Une attractivité insuffisante pour maintenir les compétences de la direction**

Comme la DNEF, la DVNI constate une perte d'attractivité des métiers du contrôle fiscal au sein de sa direction, qui reste difficile à évaluer<sup>100</sup>. Le maintien et le développement

<sup>100</sup> Le déménagement à Romainville semble peser sur l'attractivité de la direction, historiquement située, entre autres, place Saint-Sulpice à Paris puis à Pantin à partir de 2002.

de compétences<sup>101</sup>, sur lesquels repose l'efficacité des vérifications, constitue la principale fragilité de la direction.

Le taux de renouvellement des équipes<sup>102</sup> est estimé par la DVNI à 14 % en moyenne, ce qui correspond à une ancienneté médiane des vérificateurs proche de 3 ans et 5 mois. Des vacances de poste concernent l'encadrement, les vérificateurs expérimentés et les informaticiens fiscalistes « maison » que sont les inspecteurs dotés de la qualification d'analystes. Elles fragilisent les travaux de modernisation, qui seraient bienvenus pour mieux gérer les flux d'entreprises dans le portefeuille de la direction et mieux répartir les contrôles entre les brigades au sein d'un secteur (cf. annexe n° 2) ou pour sensibiliser les nouveaux vérificateurs à la relation de confiance.

Les postes de chef de brigade, réservés aux vérificateurs promus inspecteurs divisionnaires ou principaux restent parfois vacants sur une longue période. Leur intérim est effectué par des inspecteurs divisionnaires issus des brigades qui consacrent de fait moins de temps à exercer leur expertise<sup>103</sup>. Le relèvement des seuils des affaires requérant leur visa vise aussi à pallier ces vacances, face à la technicité croissante des contrôles.

Les difficultés de recrutement de l'encadrement de la DVNI sont en outre accrues par les départs en retraite. Les postes offerts dans les BVCI et à la direction informatique sont fragilisés par des recrutements inférieurs aux départs. En 2023, dix postes de cadres A dont huit pour le site de Pantin n'étaient pas occupés.

**Tableau n° 15 : Rapport entre l'effectif réel disponible et l'effectif théorique des inspecteurs**

Années	Vérificateurs généraux	BVCI	Rédacteurs	Total
2023	-15,6%	-16,25%	39%	-10,9%
2022	-13,5%	-14,25%	36,2%	-9,2%
2021	-16,70 %	-13,6 %	55,2 %	-9,5 %

Source : feuilles de route de la DVNI. L'effectif théorique de l'enveloppe budgétaire allouée pour le personnel sur l'exercice budgétaire (T2) est calculé au prorata temporis.

Quatre raisons sont invoquées pour expliquer ce défaut d'attractivité : des rémunérations inférieures à celles proposés en administration centrale<sup>104</sup>, des contraintes liées au nomadisme du vérificateur (déplacements en entreprise, en France et à l'étranger) - alors que l'autonomie des missions constitue un élément de valorisation -, une pression liée à la représentation de la DGFIP auprès de grandes entreprises et de faibles perspectives de carrière dans la direction, alors que les agents peuvent être démarchés par le secteur privé.

En 2020, la feuille de route de la DVNI formulait en ces termes les perspectives de carrière de ses agents : « Depuis plus de 20 ans, la DVNI est confrontée à une rotation importante de ses équipes de vérificateurs et de chefs de brigade. Au-delà des contraintes

<sup>101</sup> Cette expertise est économique et comptable (économie internationale, analyse des prix de transfert, montages financiers et gestion des actifs incorporels comme les brevets, etc.), fiscale (optimisations sophistiquées, intégrations fiscales, crédits d'impôts, etc.) et juridiques (emploi de la jurisprudence, respect des procédures de contrôle à l'international et qualité des pièces versées pour régler un éventuel contentieux).

<sup>102</sup> La durée de séjour minimale est de trois ans pour les inspecteurs, ramenée à un an en cas de priorité.

<sup>103</sup> Quant à la brigade des consultants, elle se compose principalement d'anciens vérificateurs chevronnés, mais un recrutement récent dans le privé, encore exceptionnel, constitue un atout indéniable.

<sup>104</sup> En dépit de la « surindiciation » des inspecteurs, qui de fait bénéficient d'une rémunération plus importante que dans le reste du réseau du contrôle fiscal.

*objectives liées aux différentes fonctions (...), la difficulté à réussir la sélection d'inspecteur principal décourage certains inspecteurs qui préfèrent soit changer de direction, afin de diversifier leur parcours, soit s'établir en province, et ne constitue pas un facteur d'attractivité pour les talents de l'extérieur. »*

Les postes en BVCI étaient auparavant occupés par des inspecteurs ayant la qualification d'analystes, qui leur préfèrent des postes en établissement des services informatiques (ESI) ou en administration centrale, où ils perçoivent davantage de primes sans être chargés de déplacements dans les locaux des entreprises. Ces postes sont désormais offerts aux jeunes agents en première affectation ou aux inspecteurs ayant une appétence pour l'informatique. Si quelques talents ont ainsi pu être révélés, la formation proposée ne permet pas de rattraper les compétences techniques acquises par un examen de sélection, six mois de formation intensive et un examen final.

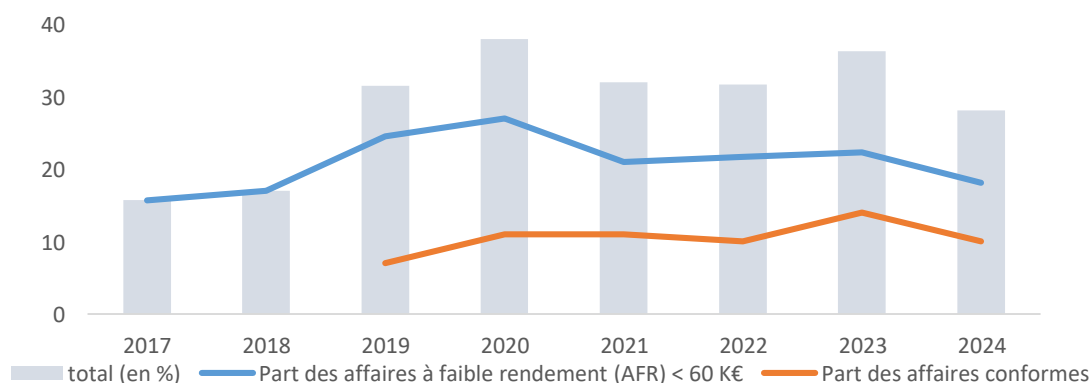
Compte tenu de l'assistance qu'apportent les vérificateurs en BVCI aux brigades de la DVNI et des directions locales, des améliorations qu'elles effectuent aux requêtes d'analyse-risque ou aux logiciels d'initiative locale de la direction, des mesures seraient nécessaires pour sécuriser ces postes et maintenir le niveau d'expertise qu'ils mobilisent. Un levier pour attirer de nouveau des analystes au sein des BVCI serait de leur attribuer la prime informatique associée à la qualification d'analyste à l'occasion des nouvelles vacances de postes.

### 3.3.2 L'interprétation ambivalente des affaires à faible rendement et des affaires conformes

Depuis janvier 2019, une affaire à faible rendement correspond à un contrôle fiscal dont les droits rappelés, y compris pour les régularisations, sont inférieurs à 60 000 € pour la DVNI. La faiblesse de ce rendement doit être relativisé : le seuil est fixé à 10 000 € pour les Dircofi et 7 500 € pour les DDFiP.

Une affaire conforme, quant à elle, est un contrôle fiscal qui ne donne lieu à aucun rappel de droits.

**Graphique n° 4 : Taux d'affaires à faible rendement et d'affaires conformes (en %)**



Source : Cour des comptes à partir des données de la DVNI. N.B. : À partir de 2019, la DVNI ne rattache plus les dossiers d'impôt sur le revenu à des affaires à faible rendement.



Le nombre des affaires à faible rendement augmente de 2017 à 2020 avant de décroître. Le nombre d'affaires conformes reste aux alentours de 10 % (pour 2021 et 2022) et croît en 2023 (14 %) avant de retrouver le niveau de 2022 en 2024.

Un ensemble de facteurs expliquent, selon un audit interne à la DVNI, les taux de ces affaires à faible rendement ou conformes, sans qu'ils proviennent nécessairement de failles dans la programmation.

Ces affaires se concentrent sur le bas de portefeuille, où les enjeux financiers sont en général plus modestes et les montages fiscaux plus simples. La probabilité d'y détecter des irrégularités est donc moins élevée, même lorsque le guide des points de contrôle est appliqué avec rigueur. Les contrôles programmés de la sorte intéressent peu les vérificateurs expérimentés, les plus à même d'étudier de nouvelles activités ou de potentielles fraudes jusque-là passées inaperçues.

L'augmentation du nombre d'affaires conformes en fin d'année, peut aussi exprimer le souci des vérificateurs de terminer leur plan de contrôle dans les délais.

L'analyse du chef de brigade est donc essentielle en tant que cadre intermédiaire. Un équilibre doit être trouvé entre la prise de risques, indispensable pour la découverte de nouvelles irrégularités, la prise en compte de nouveaux axes de contrôle qui n'assurent pas toujours de rendement et la répétition de sujets classiques de contrôle.

Les pistes d'amélioration que propose la DVNI ont pour but de réduire la part d'aléatoire dans les contrôles qui apparaissent comme les moins risqués dans la programmation, en raccourcissant le délai d'investigation. Ces pistes ne prennent pas en compte la dimension managériale de la gestion de ces affaires. Celles-ci sont souvent mal vécues par les vérificateurs « bredouilles » qui cherchent à en limiter le nombre. D'autres actions, déjà entreprises et à privilégier, consistent d'une part à renforcer la qualité du contrôle des pièces au préalable de l'ouverture d'un contrôle approfondi, d'autre part à organiser des retours d'expérience auprès de l'ensemble des brigades.

### **3.3.3 Des efforts à poursuivre au regard des défis à venir**

Des efforts sont déployés par la direction pour maintenir ses compétences en dépit des lacunes de la gestion prévisionnelle des effectifs et des compétences de la DGFIP.

Les postes d'inspecteurs sont en grande partie occupés par des jeunes agents en première affectation<sup>105</sup>. Or, l'école nationale des finances publiques (ENFiP) n'est pas en capacité de former les inspecteurs-élèves au niveau d'exigences attendu pour le contrôle fiscal des groupes internationaux, qui constitue une activité de niche, écartée de la formation initiale au même titre qu'une trentaine d'autres métiers de gestion publique proposés en sortie d'école. Le recrutement au choix, qui est la modalité la plus souple de recrutement, ne suffit plus pour recruter des profils expérimentés. Des efforts portent aussi sur l'accueil de stagiaires et d'apprentis, la présence de la DVNI dans des salons et des forums de métiers, ou dans des interventions à l'ENFiP pour attirer des profils prometteurs, sans que les résultats puissent être appréciés.

---

<sup>105</sup> Ainsi, en 2022, sur 55 arrivées d'inspecteurs, 39 étaient des premières affectations, comme 5 des 10 arrivées de contrôleurs. En 2023, elles concernaient 23 des 27 arrivées d'inspecteurs.

Les compétences attendues sont donc acquises au gré de trois années de formation interne. Ce parcours, pris par la mission risque-audit de la DGFIP comme exemple pour le reste du réseau de contrôle fiscal, est cependant peu compatible avec un taux de renouvellement de 3 ans et 5 mois, qui ne permet pas à la direction de bénéficier d'un retour sur investissement<sup>106</sup>.

Les agents nouvellement affectés bénéficient d'un tutorat et les premiers contrôles sont effectués en binômes avec des agents chevronnés<sup>107</sup>. Les étapes des procédures de contrôle fiscal sont précisément documentées, à la fois pour dérouler un contrôle, garantir le versement des pièces utiles au dossier et limiter les risques d'erreurs de procédure pouvant rendre caduque la requête juridictionnelle<sup>108</sup>. Des moments de convivialité sont créés pour favoriser l'intégration des nouvelles recrues et limiter le nombre de demandes de mutation<sup>109</sup>. La direction accompagne les agents dans leurs souhaits de changement d'activité, de mutation et leur préparation à un concours ou à une sélection.

Ces efforts paraissent limités au regard des enjeux à venir, dans un contexte de coopération internationale évolutive<sup>110</sup> et incertaine.

La transformation de postes d'inspecteurs en postes d'inspecteurs divisionnaires experts constitue une solution dégradée pour résorber ces difficultés. Une *task force* devait voir le jour pour mener les contrôles prioritaires et anticiper la montée en puissance des chantiers à venir. Au final, les six postes d'inspecteurs divisionnaires experts créés en loi de finances pour 2024 à la suite du dernier plan de lutte contre la fraude ont été répartis entre les brigades pour leur venir en soutien.

Les travaux préparatoires au contrôle de la facturation électronique, dont la mise en place est décalée à 2026-2027, supposeront la mise à jour des requêtes d'analyse-risque préalables à la programmation et notamment, à terme, le croisement des données déclaratives et de facturation. Ces travaux s'appuient sur la directive TVA dans l'ère digitale (VIDA) adoptée en mars 2025, qui prévoit de généraliser le recours à la facture électronique au sein de l'Union européenne et d'enrichir les données de la base VIES. Leur impact sera significatif sur les métiers du contrôle fiscal : un flux estimé à environ 2,5 milliards de factures électroniques sera collecté chaque année. Comme chaque facture compte environ une quarantaine de données, ce seront environ 100 milliards de données par an que la DGFIP devra traiter et contrôler, selon une méthodologie restant à définir.

Les informations transmises par les administrations fiscales des États membres au titre de la DAC 8 adoptée en septembre 2023 concernent les transactions d'actifs numériques

---

<sup>106</sup> 2 502 heures de formation ont été dispensées en 2023 associant 81 agents dans l'équipe locale de formation.

<sup>107</sup> En mai 2024, le comité de direction considère qu'une hausse de 11 % des arrivées d'agents non expérimentés aboutit à une baisse de 10 % des travaux sur la même période.

<sup>108</sup> L'ensemble des entreprises s'accordent pour saluer la rigueur et le professionnalisme des équipes de la DVNI, en comparaison avec celles des autres États membres de même importance. Certaines d'entre elles déplorent toutefois un emploi scrupuleux de leur guide de procédure par les agents les moins expérimentés, qui nuirait à la rapidité, la qualité et l'efficacité du contrôle.

<sup>109</sup> Journée verte, petits-déjeuners du service des consultants, heure de mutualisation fiscale consistant en des de rectifications ou de problématiques fiscales, séminaire des cadres, etc.

<sup>110</sup> La directive « Unshell » ou ATAD 3, dont le but était d'aider les États membres à identifier les sociétés écrans sans substance économique installées dans l'Union – et utilisées uniquement à des fins fiscales – a été abandonnée en juin 2025, au motif qu'elle risquait de créer des obligations de déclarations en doublon avec celles de la directive 2011/16 précitée « DAC 6 ».

(crypto-actifs, monnaie électronique) réalisés sur les plateformes. Elles devront être exploitées afin d'alimenter de nouveaux axes de programmation de contrôles<sup>111</sup>.

Enfin, la DVNI doit encore tirer les conséquences de la réforme de la fiscalité internationale tirée du plan d'action contre l'érosion de l'assiette fiscale à l'international (BEPS), en particulier de l'imposition minimale du pilier II, même si le contexte géopolitique actuel est peu favorable à une mise en place effective et efficace au niveau multilatéral (cf. encadré ci-dessous).

L'enjeu du pilier II est majeur : la réforme du BEPS vise à faire évoluer le cadre conventionnel de la lutte contre la fraude fiscale qui affecte directement la DVNI. Vecteur potentiel d'une réelle harmonisation fiscale, il induit pour elle comme pour les sociétés contrôlées, une charge administrative très importante.

La DVNI sera à l'horizon 2026 la seule direction compétente pour collecter et échanger l'information fiscale avec les administrations partenaires et pour contrôler le respect des dispositions du pilier II par les entreprises. Les sociétés mères « têtes de groupe » des multinationales devront verser pour la première fois en 2026 l'« impôt national complémentaire » lié à la sous-imposition de certaines de leurs filiales à l'étranger. Adopté en loi de finances pour 2024, il porte sur l'activité française de des groupes, sans s'étendre à toute l'activité internationale comme le prévoyait l'accord de l'OCDE. L'impôt est récupéré à la source, ce qui devrait dissuader de recourir à la concurrence déloyale des ETNC.

La DVNI devra faire face à deux difficultés de taille : anticiper l'adaptation des systèmes d'information des entreprises et les problèmes d'harmonisation des modalités d'échange des informations entre États<sup>112</sup>. Elle doit donc sans tarder s'y préparer. Elle envisage de consacrer vingt emplois à temps plein dans une équipe dédiée, soit l'équivalent de deux brigades, à la mise en place des méthodes de contrôle coordonnées avec d'autres États à l'horizon 2026. Concrètement, le contrôle portera sur les comptes consolidés à l'échelle du groupe, incluant ses filiales, parfois très nombreuses.

À long terme, le pilier II pourrait conduire la DVNI à faire évoluer sa pratique des contrôles fiscaux, passant d'un contrôle transactionnel à un contrôle de conformité aux règles de ce pilier. La DVNI devrait alors privilégier l'audit du principe au contrôle opérationnel de chaque transaction, et *in fine* rechercher les probabilités d'occurrence du risque et la manière dont il est maîtrisé.

---

<sup>111</sup> Cour des comptes, [Les crypto-actifs : une régulation à renforcer](#), observations définitives, décembre 2023 : « Recommandation n° 6. (DGFIP) : garantir l'assujettissement des crypto-actifs à l'impôt en complétant l'information mise à disposition des contribuables et en accentuant la prise en compte de ces actifs dans le cadre des contrôles fiscaux. »

<sup>112</sup> Du côté des entreprises, le pilier II est souvent perçu comme un programme d'une technicité sans équivalent obligeant à faire évoluer des systèmes d'information parfois très sophistiqués, alors que subsistent diverses incertitudes juridiques pouvant conduire chaque pays à des interprétations des règles BEPS distinctes. Il génère un besoin de formation et d'acquisition de compétences conséquent.

**BEPS : une réforme structurée autour de deux piliers**

Le plan *Base Erosion and Profit Shifting* de l'OCDE dit « BEPS » a pour but de lutter contre l'érosion des bases de l'impôt sur les sociétés et les transferts de bénéfices. Il a été repris dans la directive européenne DAC 4 (directive 2011/16/UE modifiée par la directive 2016/881/UE du 25 mai 2016) en décembre 2022.

L'objectif du pilier I est de conduire les entreprises multinationales à allouer leurs bases taxables aux pays où sont consommés ou utilisés les biens et services qu'elles produisent (y compris les activités de toutes leurs filiales) et de lutter ainsi contre la concurrence fiscale en imposant un plancher minimal d'impôt sur les bénéfices. Étaient initialement visées les sociétés qui tirent avantage de la numérisation de l'économie. L'obligation déclarative de répartition de l'imposition sur les bénéfices des groupes au titre du pilier I a été introduite avec le formulaire n° 2258-SD.

La DVNI est régulièrement associée aux travaux conduits par la direction de la législation fiscale (DLF) et le bureau de la prévention et de la résolution des différends internationaux (SJCF-4B) en lien avec la direction du projet de fiscalité internationale (DPFI). Initialement prévu pour une mise en œuvre à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023, le pilier I connaît un retard attribuable, entre autres, à la complexité du mécanisme, à l'instabilité des stratégies des États, notamment des États-Unis, qui se sont retirés de l'accord en janvier 2024.

Le pilier II œuvre à instaurer un impôt minimum mondial sur le bénéfice des multinationales de 15 %. Les règles de ce pilier sont applicables aux exercices ouverts depuis le 31 décembre 2023, par transposition de la directive (UE) 2022/2523, introduisant un équilibre entre trois mécanismes complexes : la règle d'inclusion des revenus (RIR), la règle des bénéfices insuffisamment imposés (RBII) et une imposition complémentaire nationale (INC) appliquée aux entités situées en France, permettant de taxer les bénéfices sous-imposés au niveau national. Son rendement est estimé à 1,5 Md€ pour la France dans l'étude d'impact de la loi de finances pour 2024.

Le résultat de l'exercice 2024 sera déclaré en milieu d'année 2026 auprès de toute administration nationale chargée d'échanger ces informations fiscales avec les pays tiers s'ils disposent des outils de collecte des données exigés par les dispositifs de collaboration internationale. Les premiers litiges sont donc attendus à court terme et dépendent du compromis qui sera trouvé avec les États-Unis. Le 28 juin 2025, les États-Unis ont obtenu l'exemption de la taxation à l'impôt minimal de 15 % pour les multinationales dont le siège se situe sur leur territoire.

---

**CONCLUSION INTERMÉDIAIRE**

---

*Les défis auxquels la DVNI est confrontée appellent une réponse cohérente sur trois volets complémentaires.*

*Le premier concerne le renforcement de ses outils informatiques, indispensables pour exploiter efficacement des volumes de données toujours plus importants et complexes.*

*Le second touche à la gestion de ses ressources humaines : la consolidation des compétences des brigades de vérification des comptabilités informatisées, la fidélisation des vérificateurs expérimentés et la résorption des vacances de postes d'encadrement conditionnent directement la qualité et la continuité des contrôles.*

*Le troisième repose sur une intensification des coopérations internationales, seule à même de répondre à la mondialisation croissante des schémas d'optimisation et d'assurer l'efficacité des contrôles des entreprises multinationales.*

---

## GLOSSAIRE

### ----- A -----

**AAI** L'assistance administrative internationale consiste, pour l'administration fiscale, à solliciter des informations auprès d'administrations fiscales étrangères relatives aux activités économiques et fiscales des contribuables qu'elle contrôle. Elle ne peut être sollicitée qu'après épuisement des voies de recours nationales.

**Abus de droit** L'abus de droit concerne un montage recherchant le bénéfice d'une application littérale de textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, dans le but exclusif d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales. Il peut prendre la forme d'une réduction d'une dette d'impôt ou de la perception induue d'un crédit d'impôt ou encore de l'augmentation abusive d'une situation déficitaire.

### ----- B -----

**BACC** Bureau d'appui et de coordination des contrôles

**Base imposable** Encore appelé assiette de l'impôt, il s'agit du montant sur lequel l'impôt est calculé, après abattements, déductions et exonérations. Il représente la valeur des revenus, capitaux ou transactions soumis à imposition.

**BCR** Brigade de contrôle et de recherche

**BDV** Brigade départementale de vérification

**BEPS** *Base erosion and profit Shifting* ou érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices

**BVCI** Brigade de vérification des comptabilités informatisées

### ----- C -----

**CADF** Le comité de l'abus de droit fiscal émet des avis non contraignants sur les rectifications fiscales en cas de désaccord entre le contribuable et l'administration.

**CAHT** Chiffre d'affaires hors taxes

**Captive de réassurance** Entreprise de réassurance ayant son siège social en France, ayant pour objet la fourniture d'une couverture de réassurance portant exclusivement sur les risques de l'entreprise ou des entreprises auxquelles elle appartient, ou bien les risques d'une ou plusieurs autres entreprises du groupe dont elle fait partie.

**Carrousel** Le carrousel fiscal est un mécanisme illégal de fraude à la TVA, impliquant plusieurs entreprises qui échangent des biens pour obtenir des remboursements de taxe non dus.

**CBCR** « *country-by-country reporting* » ou déclaration pays par pays

**CGI** Code général des impôts

CIR	Crédit d'impôts pour dépenses de recherche
CJIP	Convention judiciaire d'intérêt public
CML	Contrôle fiscal multilatéral. Ce contrôle est mené de manière conjointe par plusieurs administrations fiscales qui visent généralement plusieurs sociétés d'un même groupe ayant diverses implantations au sein de l'Union européenne.
CNIDTCA	La commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires : compétente pour les litiges relatifs à la détermination du bénéfice et du chiffre d'affaires hors taxe des entreprises lorsque ce dernier excède 50 M€ en cas de vente des marchandises, ou de 25 M€ pour les prestataires de service.
Crédit d'impôt étranger	Une convention fiscale conclue par la France peut prévoir que des crédits d'impôt, attachés à des revenus qui ont leur source dans l'État cocontractant, soient imputables sur des impôts calculés en France sur ces revenus (impôt sur les sociétés, contribution sociale, etc.) dans les conditions et limites fixées par la convention.
Cum-cum	Montage financier permettant à des investisseurs étrangers d'éviter la taxe sur les dividendes à laquelle ils sont assujettis en France en transférant temporairement leurs titres à une banque française avant la distribution des dividendes. À l'issue de cette distribution, les titres sont restitués à leur propriétaire initial, moyennant rémunération de l'établissement financier.
<b>----- D -----</b>	
DAC	Directive UE sur la coopération administrative dans le domaine fiscal (en anglais : « <i>Directive on administrative cooperation</i> »).
<i>Data mining</i>	Le <i>data mining</i> consiste à analyser et à recouper des informations disponibles en masse. La DGFIP l'emploie afin de repérer dans les renseignements fiscaux disponibles des incohérences susceptibles de constituer des fraudes.
DDFiP	Direction départementale des finances publiques
Délai de réponse	Le contribuable dispose d'un délai de 30 jours renouvelable une fois pour répondre à la proposition de rectification qui lui est adressée à l'issue de l'instruction du contrôle ; il a la possibilité d'accepter la proposition, de la refuser ou de discuter pour parvenir à un compromis.
Délais de prescription	L'administration fiscale dispose d'un délai de trois ans pour mettre en recouvrement les créances fiscales notifiées au contribuable effectuer, à partir du 1 <sup>er</sup> janvier suivant l'année d'imposition sur laquelle a porté la vérification. Ce délai peut être prolongé à 10 ans en cas de soupçons de fraude ou d'avoirs non déclarés détenus à l'étranger.
DGE	Direction des grandes entreprises. Il s'agit du service des impôts de la DGFIP dédié à la gestion des bases imposables des grandes entreprises.
DGFIP	Direction générale des finances publiques

DINR	Direction des impôts des non-résidents
Dircofi	Direction spécialisée de contrôle fiscal
DLF	Direction de la législation fiscale
DNEF	Direction nationale des enquêtes fiscales
DNID	Direction nationale des interventions domaniales
DNVSF	Direction nationale des vérifications de situations fiscales
DOCS	Documentation du contrôle fiscal et de la sécurité juridique. Acronyme désignant une base de données composée de rescrits confidentiels et anonymisés.
DRFiP	Direction régionale des finances publiques
DVNI	Direction des vérifications nationales et internationales
----- E -----	
Écart fiscal	Différence entre les montants effectivement perçus et ceux qui résulteraient d'une stricte application de la règle fiscale sans aucune perturbation.
ENFiP	École nationale des finances publiques
Établissement stable	Installation fixe en France d'un« agent dépendant » disposant du pouvoir d'engager la société-mère. Cette notion est essentielle pour apprécier si des activités exercées dans un état ou territoire autre que celui de la résidence de la personne morale concernée sont imposables au lieu de la résidence ou, au contraire, au lieu d'exercice de ces activités.
ETI	Les entreprises de taille intermédiaire occupent moins de 5 000 personnes et ont un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 1,5 Md€ ou un total de bilan n'excédant pas 2 Md€. Au-delà, l'Insee les classe dans la catégorie des grandes entreprises.
ETNC	États et territoires non coopératifs
Eurofisc	Réseau de lutte contre la fraude à la TVA au sein de l'UE
----- F -----	
Fiscalis	Groupe de travail composé d'États membres de l'Union européenne visant à faire progresser et converger leurs méthodes d'évaluation de la fraude à la TVA, à l'impôt sur le revenu et à l'IS.
----- G -----	
Garantie fiscale	Dispositif permettant au contribuable de se prévaloir, pour l'avenir, des positions prises par l'administration à l'issue d'un contrôle fiscal externe, y compris sur les points du contrôle n'ayant pas donné lieu à rectification.
----- I -----	
ICAP	<i>International Compliance Assurance Programme</i>
IFU	Interlocuteur fiscal unique (réfèrent d'une entreprise au sein de la DGE)

**Intégration fiscale** Montage fiscal permettant à un groupe d'entreprises de centraliser ses résultats fiscaux dans les comptes de la société mère, en compensant les pertes et les bénéfices de ses filiales.

**Interlocution** Recours hiérarchique auprès de la direction ouvert 30 jours après notification du visa du chef de brigade au contribuable.

----- **L** -----

**LPF** Livre des procédures fiscales

----- **M** -----

**Manœuvre frauduleuse** Une manœuvre frauduleuse consiste en des « agissements destinés à égarer ou à restreindre le pouvoir de contrôle de l'administration » (CE, 30 juillet 2010, Pasco, n° 306318). L'administration doit prouver l'intention délibérée du contribuable d'omettre de déclarer une partie des sommes perçues mais aussi « des procédés destinés à masquer l'existence de cette infraction » (CE, 15 février 2012, Trouvain, n° 325737). C'est le cas lorsqu'il se livre à des opérations fictives (société sans substance ou « coquille vide », fausses factures, écritures comptables fictives, etc.).

**Micaf** Mission interministérielle de coordination anti-fraude

**Mise en recouvrement** Acte par lequel l'administration fiscale informe un contribuable de l'engagement de la procédure de recouvrement d'une créance fiscale, qui se matérialise par un avis d'imposition ou, ultérieurement à l'avis d'imposition, par un avis de mise en recouvrement, qui constitue un titre exécutoire. En cas de non-paiement, des intérêts de retard et des pénalités peuvent être appliqués, puis des poursuites judiciaires peuvent être engagées.

----- **O** -----

**OCDE** Organisation de coopération et de développement économique

**Optimisation fiscale** Montage fiscal visant à réduire la charge fiscale des contribuables. Il peut s'agir de dispositifs fiscaux d'exception ou, de manière plus courante, d'exonérations, d'abattements, de réductions ou de crédits d'impôts.

**Orbis** Base de données développée par Moody's afin d'accéder aux informations financières d'entreprises (nom complet : *Orbis for compliance*)

----- **P** -----

**PCE** Pôle de contrôle et d'expertise situé au sein d'une DDFiP.

**PCRP** Pôle de contrôle des revenus et du patrimoine

**Pénalité** Sanction calculée en appliquant un taux, déterminé selon la nature et la gravité du manquement constaté, au montant des droits issus de la rectification. En cas de bonne foi du contribuable, elle est généralement de 10 %. Une pénalité « exclusive de bonne foi » est appliquée si l'administration fiscale démontre que le contribuable a sciemment



cherché à éluder l'impôt. Le taux applicable est alors de 40 % à 80 %. Il peut être de 100 % en cas d'opposition à contrôle fiscal.

PNF Parquet national financier

Prix de transfert Prix de cession interne entre deux entités d'un même groupe de sociétés correspondant, selon la DGFIP, à « *tout flux intragroupe et transfrontalier (achat et vente de biens, de services, redevances, intérêts, garantie, honoraires, cession ou concession de biens incorporels tels que les marques, brevets, savoir-faire), refacturation de coûts...* ». Ils sont déterminés à partir de prix de marché comparables, c'est-à-dire de prix exprimés dans une situation de pleine concurrence.

#### ----- R -----

Rectification ou redressement Les termes de rectification ou de redressement sont synonymes. Procédure mise en œuvre par l'administration fiscale lorsque des erreurs, des omissions ou des insuffisances sont constatées dans les déclarations d'un contribuable à la suite d'un contrôle fiscal. Elle vise à corriger les bases d'imposition et à réclamer les impôts éludés, assortis d'éventuelles pénalités.

Règlement d'ensemble Situation où, en présence de sujets complexes marqués par une forte incertitude juridique, l'administration conclut avec l'utilisateur un accord global qui peut inclure la suppression de chefs de redressement, l'atténuation du rehaussement de la base imposable, des droits et des pénalités par rapport à la rectification qu'elle a proposée.

Remise Acte d'atténuation ou d'abandon, pur et simple ou conditionnel, portant sur tout ou partie de la créance.

Rescrit fiscal Prise de position formelle de l'administration fiscale saisie au préalable ou en cours d'un contrôle par un contribuable – particulier ou entreprise – sur l'application d'une règle fiscale au regard de sa situation spécifique. Cette procédure permet au contribuable d'obtenir une réponse précise et définitive opposable à l'administration.

#### ----- S -----

SIE Service des impôts des entreprises

SIP Service des impôts des particuliers

SJCF Service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal de la DGFIP

SJCF-1A Bureau responsable du pilotage de la sécurité juridique et du contrôle fiscal

SJCF-1B Bureau de l'expertise juridique et des publications fiscales

SJCF-1C Bureau chargé de l'action pénal

SJCF-1D Bureau responsable de la programmation et analyse des données

SJCF-3B Bureau de la fiscalité directe des professionnels

SJCF-4A Bureau responsable de l'action internationale et de la transparence fiscale

SJCF-4B Bureau de la prévention et de la résolution des différends internationaux

SMEC	Service de mise en conformité des entreprises
SPE	Service partenaire des entreprises
STDR	Service de traitement des déclarations rectificatives
----- T -----	
Tracfin	Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins
Transaction	Contrat écrit par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître (article 2044 du code civil). Elle suppose des concessions réciproques du créancier et du débiteur sur leurs droits respectifs. La transaction ne peut en aucun cas conduire à une atténuation de l'impôt principal. Si la transaction est souvent conclue après la mise en recouvrement des impositions, il est possible de la demander dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire.
----- V -----	
Vérification fiscale	Expression désignant de manière elliptique la vérification de la situation fiscale d'un contribuable. Cette vérification peut être réalisée sur pièce ou sur place. Le terme est synonyme du contrôle fiscal pour les entreprises (pour les particuliers, le contrôle réalisé est un examen de leur situation fiscale personnelle).
VIES	Le système automatisé d'information sur la TVA intracommunautaire VIES recense les échanges transfrontaliers renseignés par les autorités douanières nationales.

## ANNEXES

Annexe n° 1.	Missions de contrôle fiscal partagées ou spécifiques.....	84
Annexe n° 2.	Organisation de la DVNI.....	86
Annexe n° 3.	Exemples d'affaires emblématiques de la DVNI.....	87

**Annexe n° 1. Missions de contrôle fiscal partagées ou spécifiques****Tableau n° 16 : Missions partagées par l'ensemble du réseau de contrôle fiscal de la DGFIP**

DNEF	DVNI	DNVSF	Dircofi, dans le ressort territorial de leurs compétences
Le contrôle de tous impôts, droits et taxes dus par les personnes physiques ou morales, tous groupements de fait ou de droit ou entités, quelle qu'en soit la forme juridique et quel que soit le lieu de leur principal établissement, de leur direction effective, de leur siège social ou de leur domicile			Toutes opérations relatives à l'assiette et au contrôle des impôts, droits, prélèvements, cotisations et taxes de toute nature, à l'égard : 1° Des personnes physiques ou morales, groupements de droit ou de fait ou entités qui ont déposé ou auraient dû déposer, auprès des services de la direction générale des finances publiques du ressort territorial desdites directions spécialisées, une déclaration, un acte ou tout autre document ; 2° Des personnes, groupements ou entités qui, même en l'absence d'obligation déclarative, ont été ou auraient dû être imposés par ces mêmes services ou dont la résidence principale, le siège ou le principal établissement est situé dans le ressort desdits services
L'exécution de travaux relatifs à l'assiette des impôts, droits, prélèvements ou taxes de toute nature			
Le contrôle des systèmes de télétransmission des factures et des procédures de signature électronique avancée (DVNI et DNVSF, pour le contrôle des factures : dans les conditions prévues aux articles <a href="#">L. 80 FA</a> du livre des procédures fiscales et R. 80 F-1 et suivants du même livre ; DNEF, pour la consultation des factures : dans les conditions prévues aux <a href="#">articles 289 bis</a> du code général des impôts et <a href="#">96-I</a> de l'annexe III au même code)			Le contrôle des systèmes de télétransmission des factures dans les conditions prévues aux articles <a href="#">289 bis</a> du code général des impôts et <a href="#">96-I</a> de l'annexe III au même code
La recherche des renseignements nécessaires à l'assiette, au contrôle et au recouvrement des impôts et taxes de toute nature			

DNEF	DVNI	DNVSF	Dircofi, dans le ressort territorial de leurs compétences
L'exécution de tâches de toute nature ou de missions particulières qui lui sont confiées par le directeur général des finances publiques			

Source : Cour des comptes

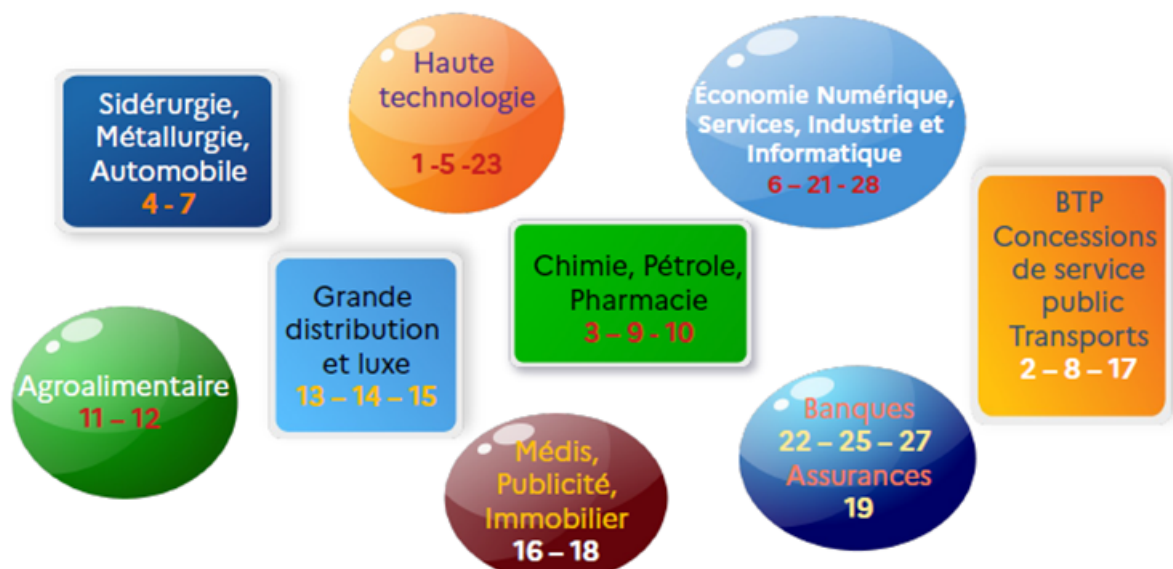
**Tableau n° 17 : Missions spécifiques aux directions nationales spécialisées de contrôle fiscal**

DNEF	DVNI
La recherche et la constatation des manquements et infractions à la législation et aux réglementations fiscale et économique et à la répression des infractions à ces législations et réglementations	Le contrôle des déclarations souscrites par les établissements payeurs et débiteurs divers ainsi que le contrôle des prélèvements, retenues et prescriptions à la source dus par ceux-ci à raison des rémunérations, revenus et gains de toute nature, versés à des personnes, groupements ou entités domiciliés, établis ou ayant leur siège social en France ou hors de France
L'exécution de missions particulières en collaboration notamment avec les administrations financières ou les autres administrations, les autorités judiciaires ou les organismes chargés de l'application de la législation sociale	L'instruction et le contrôle des exonérations, abattements, remboursements ou restitutions, quelle qu'en soit la nature, qui ont bénéficié à des personnes, groupements ou entités, domiciliés, établis ou ayant leur siège social hors de France
Toutes opérations relatives à l'assiette et au contrôle de la TVA due par tout assujetti n'ayant pas le siège de son activité en France mais y réalisant des opérations taxables	Le contrôle du régime fiscal applicable aux quartiers généraux et aux centres de logistique (il s'agit de contrôler les indemnités d'expatriation et remboursements de frais pouvant entrer dans la base imposable de la société ou des personnels non domiciliés en France et employés pour une durée n'excédant pas six ans en qualité de salarié dans les quartiers généraux ou les centres de logistique de groupes internationaux). Cf. <a href="#">BOI-SJ-RES-30-40</a>

Source : Cour des comptes

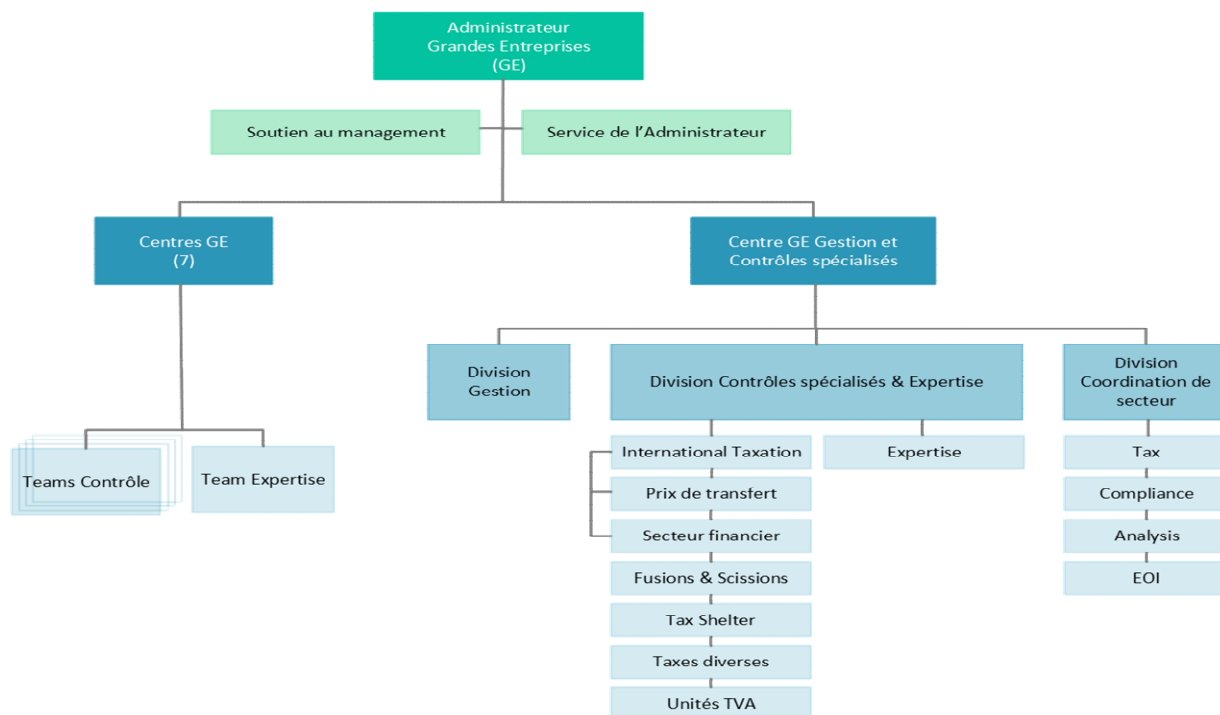
## Annexe n° 2. Organisation de la DVNI

Schéma n° 7 : Répartition des brigades de vérification générale par secteurs et pôles (2023)



Source : DVNI (données cellule analyse risques) – Rapport d’audit sur le portefeuille de la DVNI de 2022

Organigramme n° 2 : Organisation de l’administration fiscale belge des grandes entreprises



Source : Cour des comptes

### Annexe n° 3. Exemples d'affaires emblématiques de la DVNI

Exemple de fraude internationale complexe (identification d'un établissement stable et discussion sur les prix de transfert) : Google France

I) Un exemple de la variété des outils employés par l'administration fiscale et de l'épuisement des voies de recours

Google réalise en France des bénéfices notamment grâce à la vente d'espaces publicitaires. La société Google Inc. a été substituée par la société Alphabet Inc. le 30 septembre 2017. La société américaine Google LLC est une filiale d'Alphabet.

La société Google Ireland Limited (GIL), basée en Irlande, a pour activité principale la vente de produits et de services Google sur le marché EMEA (Europe, Moyen-Orient et Afrique). Elle est une filiale de Google Ireland Holdings (GIH) domiciliée aux Bermudes, où l'impôt sur les sociétés n'existe pas, qui est elle-même une filiale de la société Google LLC.

Google France (GF) est aussi une filiale de la société Google LLC. Par un contrat d'assistance marketing et commerciale signé en 2002 entre Google Inc. et GF et modifié par avenant en 2004, GF assure un soutien marketing et commercial aux équipes de GIL, seule habilitée à conclure des contrats publicitaires. GF bénéficie ainsi d'une fiscalité irlandaise sur ses bénéfices français, avec un taux d'impôt sur les sociétés beaucoup plus faible (12,5 % au lieu de 33 %). La rémunération versée par GIL à GF en contrepartie était déterminée par application du montant le plus élevé entre le prix de revient majoré de 8 % (« cost plus ») et 3 % de CAHT de GIL, de fait moins intéressant.

La perquisition fiscale de la DNEF en juin 2011 a démontré l'exploitation d'un établissement stable en France, au sens de la convention fiscale franco-irlandaise, à raison d'une activité commerciale, pour ces exercices. Google a réfuté cette démonstration en invoquant le fait que les contrats, préparés en France, étaient signés en Irlande. La DVNI estime que GIL ne fait qu'entériner les contrats réalisés par son agent dépendant en France, qui possède le pouvoir d'engager GIL juridiquement et économiquement et a une présence stable en France et s'oriente vers l'abus de droit.

Les bénéfices de cet établissement sont recalculés dans une proposition de rectification à Google Ireland (GIL) datant de novembre 2012 portant les six exercices concernés (2005 à 2010 inclus). GIL conteste cette proposition, mais en 2013, l'administration maintient les montants demandés en réponse aux observations de GIL.

En novembre, la Cour de cassation rejette le pourvoi de GIL sur la régularité de la perquisition fiscale.

En juin 2015, le DRFiP d'Île-de-France dépose plainte sur le fondement d'un défaut de souscription de déclaration à l'impôt sur les sociétés de GIL, alléguant l'existence d'un établissement stable avec GF, au titre des exercices 2011 à 2014. La plainte ne concerne pas les exercices 2005 à 2010. La stratégie d'évasion fiscale internationale est par ailleurs mise en évidence avec le sandwich néerlandais (voir II). En raison d'un risque sérieux de dépérissement de preuves, une enquête est ouverte le 16 juin 2015.

**En juillet 2017, le tribunal administratif refuse de reconnaître GF comme établissement stable de GIL (le pouvoir d'engager la société passe nécessairement par une signature) et décharge cette dernière du paiement de l'impôt sur les sociétés pour les exercices 2005 à 2010. L'administration fiscale se pourvoit en cassation.**

Une plainte pour fraude fiscale aggravée et blanchiment de fraude fiscale aggravée est déposée le 10 septembre 2018.

**En 2019, l'enquête est étendue aux exercices 2015 et 2016.**

Le 19 juillet, l'administration fiscale et GF s'accordent sur les montants d'impôts sur les sociétés élundés **pour 2011 à 2018 : 189,53 M€** pour GF au titre de l'IS, auxquels s'ajoutent **des pénalités fiscales et des intérêts de retard.**

GF encourt une sanction d'un montant de **56,86 M€** au titre des pénalités et une amende d'intérêt public en conséquence limitée à **46,73 M€** (du fait du non-cumul des sanctions pénales et fiscales). GIL encourt un montant d'amende d'intérêt public théorique maximal **de 8,1 Md€.**

Compte tenu du temps pendant lequel ces manquements ont perduré, le procureur de la République financier a appliqué une pénalité complémentaire de 297,4 M€. **Le total d'amende d'intérêt public pour GF et GIL est de 500 M€ : 46,73 M€ pour GF et 453,28 M€ pour GIL,** montants que GF et GIL acceptent de payer.

II) Un exemple d'optimisation problématique mais légale : le « sandwich hollandais »

Sur la période 2005 à 2010, GIL est très faiblement bénéficiaire et reverse sous forme de redevances à GIH une majeure partie de son CAHT, en transitant par une entité néerlandaise, Google Netherlands Holdings BV (GNH) au terme d'un contrat de royalties datant de 2004. Cette société en reverse 99 % à la société GIH, propriétaire des droits européens, qui, bien qu'immatriculée en Irlande, n'est pas considérée comme résidente par les autorités irlandaises, car elle est dirigée et contrôlée à partir des Bermudes, donc domiciliée là-bas.

Or, la directive 2003/49/CE exonère de toute imposition les redevances liées à l'exploitation d'un droit de propriété si elles sont versées au sein de l'UE. Par ailleurs, les Pays-Bas ne pratiquent aucune retenue à la source sur les redevances qui quittent leur territoire.

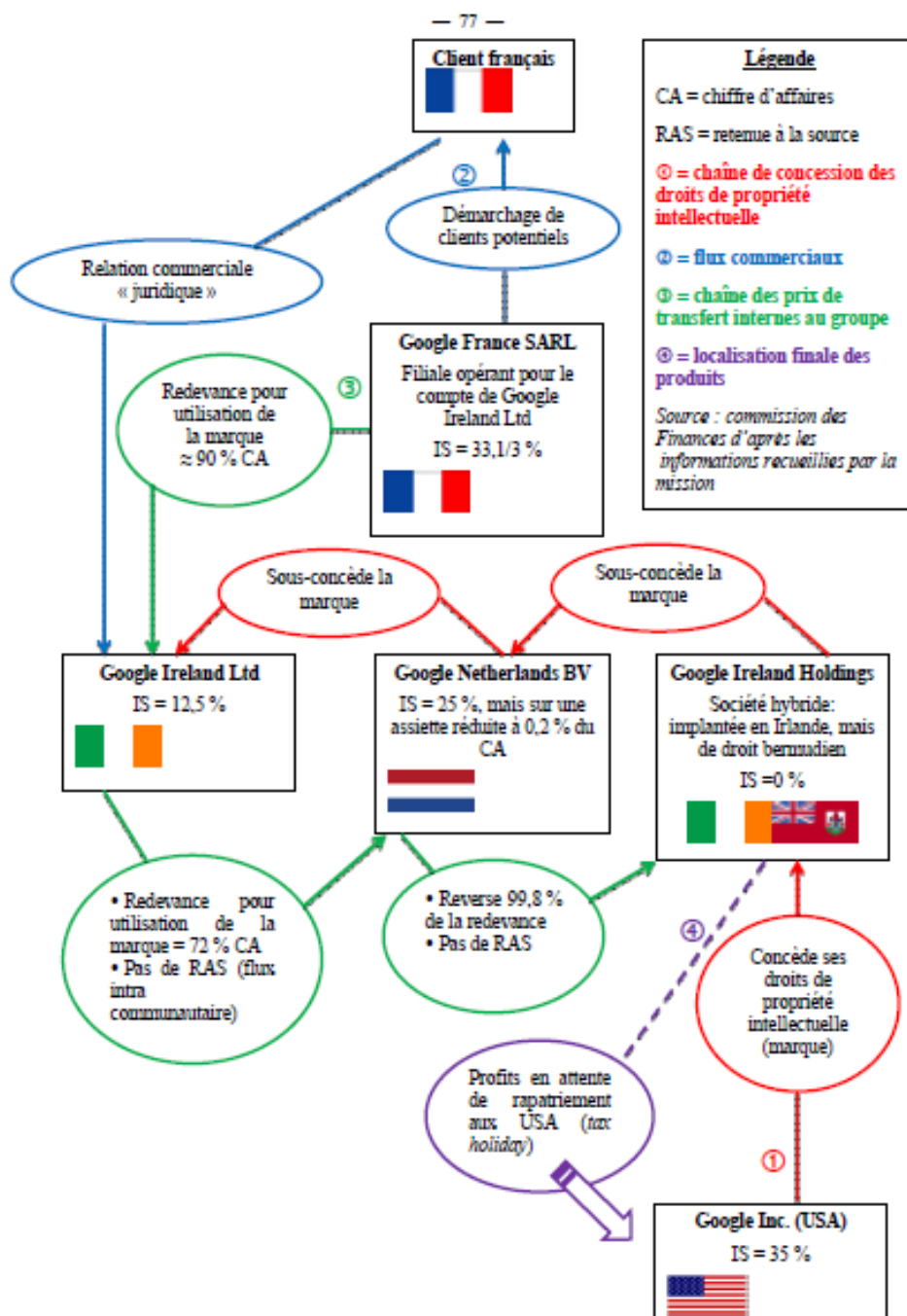
Ce schéma permet aux redevances versées par GIL à GIH d'échapper à toute retenue à la source bien que leur destination soit les Bermudes.

Il apparaît que GNH est dépourvue de substance, sans activité réelle ou personnel. Or, selon les commentaires de l'OCDE, les conventions s'appliquent uniquement si le résident de l'autre État bénéficiaire des sommes en cause en est le bénéficiaire effectif, ce qui exclut toute personne interposée entre le débiteur et le financier. En conséquence, l'interposition de GNH n'a d'autre but que l'évitement du paiement d'une retenue à la source.

Le versement d'une redevance est soumis à imposition en Irlande, sauf dans un cas : quand l'entreprise destinataire est basée en Europe. Google a donc créé une société écran aux Pays-Bas, par laquelle transite la redevance. C'est cette société-écran qu'on appelle le « sandwich hollandais ».



Schéma n° 8 : Le sandwich hollandais de Google



Source : d'après l'Ambassade de France aux Pays-Bas, cité dans le rapport parlementaire de M. Pierre-Alain Muet, en conclusion des travaux d'une mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international, rapport d'information, commission des finances, Assemblée nationale, n° 1243, XIV<sup>e</sup> législature, 10 juillet 2013 (page 77).

## Exemple de schéma de fraude fiscale agressive : McDonald's

En l'espèce, l'enquête a révélé une pratique abusive de redevances de licence (prix de transferts) touchant des actifs incorporels entre la filiale française du groupe et des entités implantées à l'étranger, concernant les exercices 2009 à 2020. Le schéma fiscal mis en place par le groupe lui a permis de soustraire au paiement de l'impôt sur les sociétés et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises en France une grande partie des marges dégagées par les restaurants français. En contrepartie de l'utilisation de la marque, les *fast-foods* français versaient des *royalties* à deux structures françaises (MSA et MSF), qui elles-mêmes en rétrocédaient une partie aux filiales du Luxembourg (dont l'une est implantée en Suisse) puis à une entité de droit américain (État du Delaware) domiciliée au Royaume-Uni.

Le « système McDonald's » reposait sur un contrat de « *master franchise* », qui consiste à facturer à un franchiseur, interposé entre la France et les États-Unis, le droit d'utiliser et de sous-licencier le savoir-faire, les marques et les droits de propriété intellectuelle réputés nécessaires à l'exploitation des restaurants. Il n'était légal qu'à la condition de reposer sur des éléments techniques tangibles, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

MSA et MSF ont fait l'objet de plusieurs vérifications par les services de la DVNI et de la DNEF depuis 2011, assorties de plusieurs procédures (visites et saisies dès 2013, perquisition fiscale par la DNEF et perquisition judiciaire par l'office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLCIFI), exercice du droit de communication auprès du parquet national financier à deux reprises permettant la consultation du dossier pénal, émission de 22 demandes d'assistance administrative adressées aux autorités américaines, suisses, britanniques et luxembourgeoises et dépôt de plainte en 2016 pour fraude fiscale) conduisant à la remise en cause du taux de redevance du « système McDonald's », manifestement conçu pour permettre une baisse artificielle des bénéfices français au moyen de redevances intra groupe.

Face au front commun constitué par le parquet national financier et la DVNI, le groupe McDonald's a finalement accepté un règlement d'ensemble validé par le tribunal judiciaire de Paris le 16 juin 2022 d'un montant de 1,25 Md€ (737 M€ de rappels d'impôts, pénalités et intérêts de retard d'assiette au titre de l'impôt sur les sociétés, de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de la retenue à la source et 508 M€ au titre de l'amende d'intérêt public), soit le montant maximum autorisé par les textes ainsi que l'abandon du schéma de fraude fiscale mis au jour même si McDonald's ne reconnaît pas sa culpabilité, ce que permet la CJIP. Il n'est par conséquent pas soumis à la mise en place d'un programme de conformité tel que prévu dans certains dossiers de corruption.

## La pratique des cum-cum, fraude à la taxation des dividendes

Le secteur bancaire est particulièrement concentré sur des structures de grande ampleur intégrées fiscalement, ce qui conduit à des opérations de contrôle longues (plus de dix ans) et complexes mais aussi à des difficultés juridiques et d'investigations.

Le montage cum-cum en est un exemple. Il s'agit d'un montage qui permet à des détenteurs étrangers d'actions de sociétés françaises cotées d'échapper à l'imposition sur les dividendes. Pour ce faire, ces investisseurs prêtent les titres qu'ils détiennent à une banque française pendant un laps de temps relativement court juste avant de percevoir leur dividende.

Partiellement ou totalement exonérée de taxes, la banque va rendre ses actions aux détenteurs et partager avec lui le profit fiscal de l'opération, pratique qui n'est pas nécessairement illégale mais dont l'usage peut être abusif.

À la suite de la décision du Conseil d'État du 8 décembre 2023 sur les « cum-cum », la DVNI a modifié sa motivation sur ces dossiers à très forts enjeux en ne notifiant plus sur le terrain du bénéficiaire effectif, mais sur celui de l'abus de droit.

Pour éviter la prescription, les équipes de la DVNI se sont mobilisées. Ainsi, fin décembre 2023, plusieurs propositions de rectification concernant l'année 2020 ont été adressées aux banques concernées, en majeure partie sur le fondement de l'abus de droit fiscal prévu à l'article [L. 64](#) du LPF, avec application de la majoration de 80 % (art. 1729-b du CGI), les autres opérations à motivation principalement fiscale ayant été notifiées sur le fondement de l'article [L. 64 A](#) du LPF (« mini abus de droit »), avec application de la majoration de 40 % pour manquement délibéré.

Pour les affaires déjà notifiées de façon interruptive en décembre 2022 sur l'année 2019, les propositions définitives adressées fin 2023 ont substitué le motif de l'abus de droit fiscal ([L. 64](#) du LPF) à celui de bénéficiaire effectif, conduisant à une légère atténuation des droits rappelés (avant que la jurisprudence ne tranche en défaveur de la DVNI sur ce moyen).

Au total, les montants notifiés en fin d'année 2023 ont porté sur plus de 1,2 Md€ de droits, hors intérêts de retard et majorations.