



Rapport

Lutte contre la fraude fiscale : *état des lieux, bilan législatif, organisation et perspectives, pourquoi et comment* en finir avec l'impunité fiscale

Syndicat national Solidaires Finances Publiques

80 rue de Montreuil

75 011 Paris

contact@solidairesfinancespubliques.fr

01 44 64 64 44



Ce rapport est dédié aux agents des finances publiques et, plus largement, à l'ensemble des acteurs qui portent la justice fiscale comme élément de la justice sociale et qui, à ce titre, combattent l'évitement illégal et/ou illégitime de l'impôt.



Rapport de Solitaires Finances Publiques

Lutte contre la fraude fiscale : état des lieux, bilan législatif, organisation et perspectives, pourquoi et comment en finir avec l'impunité fiscale

SOMMAIRE

Avant propos – p. 6

Chapitre 1 - Panorama de la délinquance économique et financière – p. 7

I - Démocratie, inégalités, chômage, pouvoir d'achat, spéculation, criminalité, environnement : les dégâts de la délinquance économique et financière - p. 7

II - Un système économique et financier vicié dont les fraudes sont un pilier - p. 7

1/ *La « concurrence », une nouvelle « guerre », politique, économique, sociale et environnementale...*

2/ *Une économie mondiale financiarisée*

3/ *Une délinquance insérée dans l'économie mondiale aux conséquences multiples*

III - Une délinquance multiforme - p. 9

1/ *Les fraudes économiques*

2/ *La fraude financière*

3/ *La corruption*

4/ *La contrebande, les trafics et la contrefaçon*

5/ *L'évitement de l'impôt et la fraude fiscale*

6/ *Délits boursiers*

7/ *Blanchiment*

IV - Agir pour imposer des solutions efficaces et durables - p. 11

1/ *Retour sur les stratégies gouvernementales*

2/ *Quelles orientations générales ?*

V – Mener de front le combat contre la fraude et pour la justice fiscale - p. 12

Chapitre 2 - Fraude fiscale et contrôle fiscal - p. 13

I - Rapide état des lieux – p. 13

1/ *Une fraude fiscale d'une ampleur colossale*

2/ *Résultats du contrôle fiscal et réalité des services de contrôle*

II - Combattre la fraude fiscale : de multiples enjeux... - p. 16

1/ *Des conséquences budgétaires,*

2/ *...économiques,*

3/ *...sociales,*



- 4/ ...environnementales,
- 5/... démocratiques.

Chapitre 3 - Retour sur les évolutions récentes marquantes – p. 18

I - Des évolutions structurelles emblématiques – p. 18

A/ Le Service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) – p. 18

B/ La brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) – p. 19

- 1/ Un sous-dimensionnement en effectifs
- 2/ Moyens matériels : système « D » et perte de temps...
- 3/ Une charge de travail en hausse constante
- 4/ Des résultats notables

II - Les évolutions de la sphère du contrôle fiscal – p. 21

- 1/ Une chaîne de travail mise à mal
- 2/ Fin de la sanctuarisation du contrôle fiscal...

III - Des évolutions « juridiques » intéressantes ? - p. 23

A/ Retour sur la loi du 6 décembre 2013 et les autres mesures législatives – p. 23

- 1/ Des mesures intéressantes mais pas encore véritablement quantifiables
- 2/ Des mesures qui ne vont pas assez loin
- 3/ Des mesures d'affichage voire inapplicables en l'état

B/ Les enjeux internationaux – p. 29

- 1/ Un contexte complexe
- 2/ Prix de transfert, reporting : obligation de transparence
- 3/ Échange automatique d'informations : une levée du secret bancaire ?
- 4/ Échange d'informations sur les rescrits fiscaux : faut-il y croire ?
- 5/ Poursuivre et amplifier l'effort : un impératif

Chapitre 4 - Pour des moyens afin de mieux combattre la fraude – p. 34

I - Des moyens humains nécessaires pour débusquer et poursuivre la fraude – p. 34

- 1/ Renforcer les effectifs de l'administration fiscale...
- 2/ ...de la justice...
- 3/ et de l'ensemble des services engagés dans la lutte contre la délinquance économique et financière

II/ Les lanceurs d'alerte : particulièrement utiles ! - p. 36

III/ Les moyens matériels et organisationnels – p. 36

- 1/ Pour des moyens au quotidien
- 2/ Nécessité d'une stratégie qui permettrait une meilleure détection
- 3/ Les grandes oubliées : la recherche et l'intelligence fiscale

IV/ Les moyens juridiques – p. 39



1/ *Des enjeux internationaux et européens*

2/ *Des marges de manœuvre nationales*

Chapitre 5 - Monopole des poursuites pénales pour fraude fiscale, « verrou de Bercy » : quelle stratégie pénale ? - p. 42

I - Mieux sanctionner la fraude fiscale : une nécessité partagée... - P. 43

II - Pourquoi n'y-a-t-il pas plus de poursuites pénales correctionnelles ? - P. 43

III - Monopole, CIF : des rappels historiques nécessaires – p. 44

IV - Supprimer le « monopole de Bercy » : des implications qui posent des questions essentielles – p. 46

1/ *Le principe de séparation des pouvoirs*

2/ *Le principe d'égalité devant l'impôt*

3/ *L'incontournable enjeu de la technicité fiscale*

4/ *Qui peut « prouver » la fraude ?*

5/ *Punir pénalement la grande fraude*

6/ *Autres enjeux : délais, recouvrement...*

V - Identifier les enjeux pour mieux y répondre globalement – p. 50

1/ *Les objectifs incontournables de la lutte contre la fraude : prévenir la fraude, rappeler l'impôt éludé, sanctionner la fraude et recouvrer les sommes dues*

2/ *Coordonner l'action de la justice et des services du ministère du budget*

3/ *Revoir les conditions de mise en œuvre de l'article 40*

4/ *Quelles sanctions ?*

5/ *Transparence, indépendance...*

VI – Comment faire ? - p. 53

Nos préconisations : pour un « paquet anti-fraude » afin d'en finir avec l'impunité fiscale – p. 54

Annexe 1 - *Contribution aux travaux de l'Assemblée nationale sur une « COP 21 de la finance mondiale » et une « gouvernance fiscale mondiale »*¹ - p. 58

Annexe 2 - *Pour un serpent fiscal européen* – P. 60

Annexe 3 - *Listes noires des paradis fiscaux : le point* – p. 61

Annexe 4 - *Réflexions sur l'instauration d'un indice de coopération fiscale internationale* – p. 63

Bibliographie – p. 64

Organisations et personnes consultées – p. 66

1 Contribution annexée à la résolution de la commission des affaires européennes de l'Assemblée nationale du 17 janvier 2017 « *Pour une conférence des parties (COP) de la finance mondiale, de l'harmonisation et de la justice fiscales* ».



Avant propos

Longtemps considérée par l'opinion et de nombreux responsables politiques comme un acte illégal mais somme toute compréhensible voire excusable, la fraude fiscale est désormais jugée insupportable par la plupart des citoyens. Rares sont aujourd'hui ceux qui la justifient, en raison bien évidemment de son coût abyssal, mais aussi de ses conséquences économiques et sociales et, plus largement, de l'ampleur des déséquilibres que créent les diverses formes entremêlées de la délinquance économique et financière.

Plusieurs raisons expliquent cette évolution dans la perception de la fraude fiscale.

La crise et les politiques d'austérité menées par les gouvernements exercent une pression de plus en plus insoutenable sur les finances publiques. Les hausses d'impôt et la dégradation de l'action publique pèsent sur les citoyens et les entreprises, rendant l'évitement de l'impôt tout à la fois injuste et inacceptable par principe, l'effort fiscal étant au surplus inégalement réparti².

Dans le même temps, la succession de révélations concernant les pratiques de certains agents économiques comme des banques, des entreprises, des particuliers voire de certains États ont été de véritables détonateurs et ont frappé l'opinion par l'ampleur des sommes en jeu mais également par la gravité et les conséquences des pratiques concernées.

Le débat fiscal lui-même nourrit le ressentiment à l'égard de l'impôt, et ce d'autant plus que l'injustice, la complexité et l'instabilité des politiques fiscales menées depuis une trentaine d'années ont aggravé le sentiment, au demeurant légitime, d'une inégalité devant l'impôt. Celle-ci est d'autant plus vive et insupportable que s'y ajoute une fraude fiscale de haut vol pratiquée par les gagnants de la mondialisation financière et des choix fiscaux (lesquels ont allégé l'imposition des agents économiques les plus aisés et mobiles).

La révélation des liens entre les différentes formes de délinquance financière et les diverses formes de délits criminels constituent un facteur important dans l'évolution de la perception de la fraude : le financement des activités criminelles, comme le terrorisme, met en lumière des réseaux complexes qui utilisent les circuits financiers les plus opaques qui alimentent eux mêmes la délinquance globale.

Le débat s'est par conséquent logiquement porté sur la lutte contre cette délinquance qualifiée de « délinquance en col blanc » et sur la manière dont l'action publique la débusque, la combat et la sanctionne. De nombreuses lacunes ont été mises à jour, amenant les institutions internationales (L'OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques) sous l'impulsion du G20 et la Commission européenne notamment) et les gouvernements à prendre des mesures.

Pour la plupart des observateurs, ces mesures constituent incontestablement des « pas en avant ». Mais elles demeurent insuffisantes. Afin d'intensifier et d'accélérer ce combat essentiel à la démocratie, le présent rapport dressera un panorama de la délinquance économique et financière et s'intéressera plus particulièrement à la lutte contre la fraude fiscale, et ce afin qu'elle soit rendue vraiment efficace. En finir avec l'impunité fiscale sur la base d'une stratégie globale adaptée à la hauteur des enjeux reste en effet un enjeu politique de premier ordre.

2 Voir notamment notre [Bilan fiscal du quinquennat 2012-2017](#).



Chapitre 1

Panorama de la délinquance économique et financière

I - Démocratie, inégalités, chômage, pouvoir d'achat, spéculation, criminalité, environnement : les dégâts de la délinquance économique et financière

Panama papers, Swissleaks, Société générale, Madoff, Luxleaks, Enron, Parmelat etc, depuis de nombreuses années, la délinquance économique et financière fait bien trop souvent la une de l'actualité. Immense enjeu aux réalités diverses et aux impacts politiques, économiques, sociaux et environnementaux profonds, la délinquance économique et financière se décline en de nombreux délits, souvent eux-mêmes entremêlés : abus de biens sociaux, trucage des marchés publics, blanchiment, corruption active et/ou passive, fraude fiscale, escroquerie, délit d'initié, détournements de fonds publics et/ou privés, faillite frauduleuse, trafic d'influence etc, etc.

Quiconque s'intéresse aux moyens de combattre cette délinquance multiforme pose nécessairement la question du « contrôle public économique » et doit par conséquent nécessairement faire l'analyse des enjeux auxquels il fait face. Il faut pour cela les replacer dans le contexte, établir les liens qui existent entre eux et livrer un travail de remise en perspective, de bilan et de pistes de réflexion. C'est ce que notre organisation s'emploie à faire sans relâche.

Dans ce combat permanent, il est important d'avoir la vue la plus complète possible sur les différentes formes que revêt cette délinquance et des liens qui existent entre elles. Cet article vise donc à présenter schématiquement le contexte dans lequel se développent les principales formes de délinquances économiques et financières.

II - Un système économique et financier vicié dont les fraudes sont un pilier

1/ La « concurrence », une nouvelle « guerre », politique, économique, sociale et environnementale...

De manière générale, dans un contexte d'intense concurrence économique, financière, fiscale et sociale, les États se mènent une « guerre » afin d'attirer et de retenir les richesses sur leur territoire, et ce au nom de la « croissance économique ». Le terme « guerre » peut interroger. Cependant, dans un contexte de recherche d'accaparement des richesses et du pouvoir, il s'agit bien de cela : la guerre économique globale provoque des dégâts économiques et sociaux sous forme de chômage, de précarité, de pauvreté...

Cette « guerre » fait donc des victimes bien réelles : outre la dégradation des conditions de vie et la captation des richesses par une infime minorité, on précisera que les inégalités, notamment devant la faim et la santé, provoquent de nombreux morts. Sans compter sur certains effets de la crise : en Grèce de 2007 à 2009, le nombre de suicides a augmenté de 22,7 % et le nombre d'homicides de 27,6 %...

Cette « guerre », lorsqu'elle favorise la délinquance économique, alimente également la délinquance « traditionnelle » : trafic d'armes, d'êtres humains et de drogues, contrefaçons, crimes, etc. Au surplus, elle nourrit les inégalités et la dégradation des conditions de vie de nombreux êtres humains. Son impact sur l'environnement est également avéré : son objectif est le rendement maximum à tout prix, ce qui suppose le moins de contrainte sociale et environnementale...

Cette « guerre » est présentée différemment par ses partisans : pour eux, il s'agit d'une concurrence saine car elle doit permettre, en théorie, de favoriser un fonctionnement optimum des



marchés, ce qui favoriserait une allocation dite « optimum » des ressources. Ce système étant jugé le meilleur, il resterait selon eux pour assurer son efficacité à : flexibiliser davantage la main d'œuvre, réduire le coût du travail, ouvrir à la concurrence les « secteurs protégés » (protection sociale, services publics), déréguler, « libérer » l'économie en quelque sorte, selon évidemment une définition très particulière et spécieuse de la « libération »...

Érigée en mode de régulation suprême, cette concurrence est en réalité principalement prédatrice. Elle prend diverses formes : il en va ainsi, sur un strict plan fiscal, de l'allègement de la fiscalité des « bases mobiles » (les ménages les plus riches et les grandes entreprises, qui peuvent se déplacer et/ou déplacer leurs richesses sans entrave) qui peuvent se déplacer aisément en fonction de leurs intérêts propres par exemple. Mais au-delà, ses implications sont immenses. En provoquant des crises et en mettant les peuples et les individus en concurrence, elle alimente également le repli sur soi, le rejet de l'autre, l'individualisme exacerbé et les conflits. En atteste la montée des thèses prônant par exemple, la sortie de l'Euro, le rétablissement des frontières, le renvoi des immigrés etc. Enfin, elle permet à toutes les délinquances de prospérer, notamment la délinquance en « col blanc », en contradiction avec les politiques sécuritaires mises en œuvre.

2/ Une économie mondiale financiarisée

La « mondialisation financière » selon l'acceptation communément admise est marquée par une rapidité et une facilité dans la circulation des capitaux, à tel point que la finance s'est « déterritorialisée » : autrement dit, elle ne connaît pas de frontière. En outre, l'ingénierie financière sans limite a vu la création de produits financiers complexes (produits dérivés par exemple) qui ont d'ailleurs très largement alimenté la spéculation.

Cette finance a favorisé les pratiques les plus « imaginatives » permettant de déstructurer la chaîne de valeur dans le but, par exemple, de loger les bénéficiaires dans des pays à fiscalité privilégiée. Le constat est sans appel : la circulation des richesses n'obéit plus à la logique économique selon laquelle la richesse est imposée là où elle est créée mais uniquement à l'objectif de maximiser les profits. Et ce notamment afin de maximiser la valeur actionnariale. Pour ce faire, tous les montages sont bons, fussent-ils viciés et frauduleux. Le basculement et la confusion entre économie réelle, finance et fraude sont une réalité.

3/ Une délinquance insérée dans l'économie mondiale aux conséquences multiples

La délinquance économique et financière est un produit du système économique, de son fonctionnement, des possibilités qu'il lui laisse pour se développer, à tel point qu'il est permis objectivement de dire qu'elle « fait système ». En effet, dans la mesure où elle génère et/ou gère des richesses et des revenus, la délinquance économique et financière est étroitement liée à l'activité économique et/ou aux activités illégales et délictueuses. Tout ce qui génère des revenus et leur « recyclage » (dans l'économie légale ou dans les activités illégales) contribue de facto à favoriser le développement de la délinquance, qu'elle soit financière ou de « droit commun », puisque les deux empruntent les mêmes circuits et sont parfois très liées.

Il est en conséquence légitime et, au fond, évident, que le combat contre la délinquance économique (prise ici au sens large) doit en théorie être une priorité absolue pour tout État démocratique et « de droit » qui se respecte. Or, en réalité, de nombreux paradoxes et intérêts contradictoires, au mieux rendent ce combat difficile, au pire lui font obstacle. Et ce d'autant plus que tous les États ne sont pas des démocraties exemplaires et qu'en leur sein, les ennemis de ce combat sont légions et puissants.

La relative facilité avec laquelle les produits de la délinquance peuvent être cachés et/ou réinsérés, dans les activités légales et illégales, est un puissant incitatif à poursuivre ces activités de toutes sortes : délits, crimes, trafics, délinquance financière etc. C'est peu de dire que les pratiques des territoires opaques permettent à ces activités de prospérer. Combattre les paradis fiscaux par



exemple n'est pas seulement un impératif budgétaire mais également social, économique, environnemental et démocratique.

Les conséquences de ces pratiques sont connues :

- Sur le plan social, les activités délictueuses et criminelles font des victimes directes et indirectes : nombreux sont celles et ceux qui dépendent des activités mafieuses et des trafics divers et souffrent des inégalités engendrées par la concentration des richesses etc.
- Sur le plan économique, outre les distorsions de concurrence au détriment des agents économiques respectueux du droit (qui paient ce qui est fraudé par les autres...), les budgets publics sont minés par les pertes dues par exemple à la fraude fiscale. Or, les budgets publics servent à la protection des peuples (protection sociale, sécurité etc) et à la prise en charge des besoins sociaux, lesquels ne peuvent donc être couverts du fait même des sommes qui leur échappent.
- Sur le plan environnemental, les budgets publics ne peuvent assurer une protection efficace de l'environnement et une transition énergétique pourtant nécessaire et les conséquences des inégalités ou plus largement de la puissance des intérêts privés parfois contraire aux défis environnementaux jouent un rôle parfaitement néfaste.
- Enfin, la démocratie souffre de tous ces maux : les besoins fondamentaux ne sont pas assurés, la soumission des peuples à des intérêts puissants est une réalité très répandue (la corruption étant l'un des moyens utilisés pour peser dans les décisions politiques contre l'intérêt général) et le rejet des institutions ou encore des solidarités collectives progresse chaque jour davantage. L'affaiblissement du consentement à l'impôt et la crise démocratique en constituent deux symptômes inquiétants.

III - Une délinquance multiforme

La délinquance économique et financière présente de multiples facettes, plus ou moins liées entre elles, toutes coûteuses sur le plan humain, social, économique et environnemental.

1/ Les fraudes économiques

Les « fraudes économiques » sont diverses. Elles peuvent par exemple prendre la forme du non respect de certaines réglementations et de normes (en matière sociale, sanitaire etc), d'ententes illicites visant à constituer une situation dominante, de présentation de faux bilans, de travail non déclaré etc. Cette fraude aux réglementations publiques se traduit par une distorsion de concurrence, ce qui pénalise les agents économiques respectueux du droit.

2/ La fraude financière

Dans ses modalités mêmes, la concurrence économique « saine » repose sur des préalables théoriques qui ne sont jamais traduits dans les faits. Car pour qu'une concurrence soit saine, cela suppose que l'ensemble des parties prenantes aient un même niveau d'information et de mobilité. Tel n'a jamais été le cas. Au contraire, la réalité montre que c'est bien l'asymétrie d'informations, les rapports de forces sociaux « dominants/dominés » et les contournements des dispositions « légales » qui sont la marque de fabrique du capitalisme financier tel qu'il est en place depuis de longues années.

Dans ce contexte, la fraude est un moyen d'accroître les perspectives de profit, de présenter une valeur actionnariale de bonne tenue mais tronquée, de nourrir son pouvoir d'influence. Être bien informé et fraudeur : tel est le portait du « gagnant » ! Trucage de comptes, tromperie du public etc, les affaires Enron, Worldcom et Parmelat avaient par exemple déjà montré « publiquement » ce visage de la fraude financière d'ordinaire si cachée. Ces scandales n'auront manifestement pas



changé l'organisation et la pratique de la finance internationale. De fait, face à la question d'un renforcement des différents outils de régulation de la finance, parmi lesquels le contrôle public, c'est bien l'autorégulation qui l'a emporté jusqu'ici... Avec le « bilan » qu'on lui connaît désormais...

3/ La corruption

La corruption est probablement l'un des délits financiers les moins tolérés puisqu'il fausse le jeu démocratique, les choix politiques, l'activité économique etc. Elle est aisée à se représenter sous la forme de la remise d'une somme d'argent à un responsable politique ou administratif par le corrupteur qui espère un « retour sur investissement », tandis que le corrompu profite de sa fonction pour s'enrichir personnellement tout en piétinant l'intérêt général.

La corruption prend également des formes passives, plus subtiles et insidieuses donc moins détectables, qui n'en sont pas moins dangereuses : invitation à des colloques (dans un pays ou une région attractive) par une firme qui ne cherche qu'une chose : défendre ses intérêts et attirer les faveurs du (ou des) responsable(s) visé(s).

Le coût de la corruption est colossal. Selon une étude de la Banque mondiale, elle représentait 1 000 milliards de dollars par an en 2001/2002³, soit environ 3 % du montant des échanges mondiaux. Plus récemment, un rapport de la Commission européenne chiffrait à 120 milliards d'euros par an le coût de la corruption au sein de l'Union européenne⁴.

4/ La contrebande, les trafics et la contrefaçon

Ces différents délits s'appuient sur des organisations, parfois de type « mafieuses », pour prospérer : trafic d'armes, de drogues, d'êtres humains... Outre les conflits et les victimes directes qu'ils provoquent, leur incidence sur l'économie est avérée : pression sur les salaires et les droits sociaux des secteurs légaux abusivement concurrencés par la contrefaçon, « main d'œuvre captive » (c'est-à-dire qui n'a d'autre choix que d'accepter les conditions qu'on lui impose dans ce type d'activité) des délinquants etc.

Ces activités se développent grâce aux pratiques opaques de certains territoires qui leur permettent de loger leurs revenus et de les utiliser à l'abri de toute action des pouvoirs publics (la justice notamment).

5/ L'évitement de l'impôt et la fraude fiscale

La fraude fiscale représente l'équivalent du déficit budgétaire de l'État (70 milliards d'euros en 2015 pour une fraude globale estimée entre 60 et 80 milliards d'euros). Longtemps considérée comme « acceptable », sa perception a cependant nettement évolué au cours de ces dernières années : dans un contexte de politique de rigueur budgétaire, les nombreuses affaires révélant l'ampleur de la fraude fiscale internationale (Panama papers, Swissleaks, Cahuzac etc) et plus globalement d'évitement de l'impôt (Luxleaks) ont choqué de nombreux citoyens, en France et dans de nombreux pays.

A la fraude classique s'ajoute la sophistication de montages dont le seul but est d'éluder l'impôt. De ce point de vue, la frontière entre l'optimisation fiscale et la fraude est perméable et par conséquent difficile à tracer, ce qui profite essentiellement aux fraudeurs de haut vol. Avec là aussi des conséquences économiques et sociales particulièrement néfastes : concurrence faussée des agents économiques honnêtes et budgets publics plombés, ce qui se traduit par une hausse de la charge fiscale et une baisse de la qualité et de la quantité des services publics dont l'ensemble de la population pâtit.

³ [Voir le communiqué de la Banque mondiale du 8 avril 2004.](#)

⁴ [Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen, rapport anti-corruption, février 2014.](#)



6/ Délits boursiers

Les délits boursiers sont constitués essentiellement du délit d'initié, de la diffusion de fausses informations (qu'il s'agisse de fausses informations financières, de faux bilans etc) ou encore de la manipulation de cours boursiers. Le but est évidemment soit de « plomber » le cours boursier d'une société (en vue d'acquérir des titres à moindre coût ou pour drainer des fonds vers une société concurrente par exemple) ou de le valoriser illégalement pour retirer une plus-value sur la cession des titres concernés par exemple.

7/ Blanchiment

Le blanchiment d'argent (en provenance des différentes formes de délits) est simple à énoncer : il consiste à cacher des revenus d'une activité illégale et à le faire devenir « présentable », c'est-à-dire à le recycler avec les apparences de la légalité. Selon le Fonds monétaire international, le blanchiment représenterait plus de 1600 milliards de dollars par an, soit environ 3 % de la richesse mondiale. Un montant colossal qui en dit long sur l'importance des activités illégales et leur impact global...

Le blanchiment prend diverses formes, dont le blanchiment de fraude fiscale, passible de poursuites et de sanctions pénales. Comme toutes les formes de délinquances économiques et financières auxquelles il est lié, il se développe grâce à l'opacité de certains territoires et au manque de moyens dont les pouvoirs publics disposent pour le combattre.

IV - Agir pour imposer des solutions efficaces et durables

1/ Retour sur les stratégies gouvernementales

Il serait faux de dire que les pouvoirs publics n'ont pris aucune décision en matière de lutte anti-criminalité financière. En France, notamment entre 2013 et 2016, de nombreuses mesures ont été prises contre la fraude fiscale, le blanchiment, la corruption et le financement du terrorisme par exemple. Il s'agit pour l'essentiel de mesures législatives et juridiques. Si ces mesures sont nombreuses, encore faut-il désormais analyser leur fondement et leur efficacité au regard des enjeux.

La fraude fiscale a fait l'objet de nombreuses mesures depuis la révélation de certaines affaires, c'est-à-dire surtout après 2008. La création de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, le renforcement du dispositif « anti-abus », les 58 mesures prises dans les lois « anti-fraude » de décembre 2013 ou encore la création du parquet national financier et de l'agence française anti-corruption, les mesures visant les circuits empruntés par les réseaux terroristes en constituent des exemples. Au plan international, l'OCDE, la Commission européenne vantent leurs décisions tout comme les gouvernements au plan national. Mais, outre que celles-ci (plus ou moins pertinentes) ont principalement porté sur les outils juridiques, peu sur le travail en commun des services de l'État et pas du tout sur les moyens humains et sur le « management » des missions, elles n'ont jamais vraiment remis en cause la concurrence fiscale et sociale. D'où la nécessité d'aller plus loin pour être véritablement enfin efficace...

On rappellera également l'intérêt de certains travaux menés au niveau européen (sur l'harmonisation fiscale par exemple) voire mondial qui, pour peu qu'ils soient mis en place et, le cas échéant, améliorés, constitueraient effectivement des avancées. En clair, les solutions « techniques » existent, seule la volonté politique fait trop souvent défaut...

2/ Quelles orientations générales ?

Il ne saurait être question ici de reprendre l'ensemble des propositions portées par notre organisation et par celles investies dans ce combat (notamment celles membres de la Plate-forme Paradis fiscaux et judiciaires et de L'Alliance globale pour la justice fiscale qui agit au niveau



international ou encore l'association Attac par exemple). Mais il est cependant utile de rappeler que de nombreuses propositions existent, sont connues et portées devant les parlementaires, français et européens notamment.

Celles-ci visent à en finir avec l'opacité fiscale, financière et juridique, à renforcer la coopération internationale, à promouvoir une réglementation adaptée ou encore à renforcer les moyens humains, juridiques et matériels alloués aux administrations qui exercent les différentes formes de contrôle public économique (en France ; les administrations du Ministère de l'économie et des finances, de la justice, de la police, de l'inspection du travail et des services de contrôle de la sécurité sociale).

Si les délinquances économiques et financières présentent des visages différents, elles représentent une force de frappe financière impressionnante et se nourrissent d'un système économique mondial de moins en moins réglementé et régulé par l'action publique : même si elle est particulièrement ambitieuse, son éradication doit demeurer un idéal, un objectif à poursuivre inlassablement. L'action à mener doit l'être tout à la fois au plan international et au sein de chacun des États. De nombreuses propositions, qui ont parfois inspiré des mesures concrètes, existent : elles concernent tout à la fois la dénonciation publique des paradis fiscaux et judiciaires, les obligations déclaratives des entreprises, le renforcement des moyens humains, juridiques et matériels des pouvoirs publics (administrations fiscales et douanières, police, justice) et la coopération entre États.

Sur ces questions, les propositions issues de certaines organisations syndicales, de nombreuses ONG et d'économistes ne manquent pas et ont le mérite d'être à la hauteur des enjeux : véritable système d'échanges automatiques d'informations, registre des trusts, registre européen des sociétés, « reporting » comptable pays par pays, taxes globales, impôt sur les sociétés mondial, cadastre financier mondial ou encore une plus grande transparence.

Solidaires Finances Publiques porte et complète ses propositions dans son approche d'une DGFIP devant être présente sur l'ensemble du tissu fiscal, renforcée en moyens, au management plus technicien (voir nos préconisations). Car formuler des propositions permettant de nourrir le débat est indispensable. Il faut aussi les appuyer par une action citoyenne afin de faire pression sur les pouvoirs publics. C'est vrai à la DGFIP et au-delà, ce qui justifie par exemple notre engagement au sein de la Plateforme Paradis fiscaux et judiciaires ou au sein d'Attac, deux organisations non gouvernementales qui font du combat contre les délinquances économiques et financières leur cheval de bataille. Ce combat citoyen est donc l'affaire de tou(te)s.

V – Mener de front le combat pour la justice fiscale et contre la fraude

Le défi majeur de la période à venir est fondamentalement plus global : il faut effectivement poursuivre le combat contre l'évasion fiscale mais y intégrer la sortie de la concurrence fiscale et sociale. De ce point de vue, l'essentiel reste à faire et ce d'autant plus que la Grande-Bretagne ou encore les États-Unis n'ont pas fait mystère de leur intention d'accélérer cette concurrence dont on mesure chaque jour les effets néfastes.

Pour résumer l'enjeu fiscal de la période, on peut ainsi dire de manière schématique mais parlante qu'il faut éviter que le renforcement de la lutte anti-fraude ne s'accompagne d'un mouvement de baisse d'impôts tel que l'impôt sur les sociétés (tout à la fois optimisé et fraudé pour des montants considérables) qui vienne transférer sur les ménages une trop lourde charge fiscale. Dans une telle optique, l'évitement de l'impôt procédant de l'optimisation fiscale agressive et/ou de la fraude fiscale seraient mécaniquement réduits et compensés par la baisse de l'impôt sur les sociétés ou de tout autre prélèvement. Pour le dire autrement, les agents économiques qui s'y livrent actuellement n'auraient plus lieu de poursuivre cet évitement de l'impôt puisque la baisse de leur imposition compenserait en quelque sorte ce qu'ils évitaient jusque là...



Chapitre 2

Fraude fiscale et contrôle fiscal

La lutte contre la fraude fiscale est l'affaire du contrôle fiscal, une des très nombreuses missions de la Direction générale des finances publiques (DGFiP). Cette lutte concerne également d'autres services de l'État : la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, le service national de la douane judiciaire ou encore la justice. Néanmoins, la DGFiP est l'administration du contrôle fiscal qui procède aux rehaussements et applique des pénalités fiscales.

Nous en dresserons ici un panorama général des résultats et des enjeux.

I - Rapide état des lieux

1/ Une fraude fiscale d'une ampleur colossale

Dans son rapport de janvier 2013⁵, notre syndicat estimait l'évitement illégal de l'impôt entre 60 et 80 milliards d'euros, soit un montant désormais équivalent au déficit budgétaire de l'État (72 milliards d'euros prévus pour l'année 2016).

De plus en plus diverse et complexe, la fraude fiscale prend diverses formes :

- La fraude internationale concerne par exemple la fraude à la TVA (à l'importation, intracommunautaire, régime 42...), les manipulations de prix de transfert, elle utilise les sociétés écrans et plus largement, les montages sophistiqués et les régimes fiscaux dits « privilégiés »... La liberté de circulation des biens et des capitaux, les « paradis fiscaux et judiciaires », le numérique, l'ingénierie financière et fiscale ou le manque de coopération favorisent son développement.
- La fraude nationale, toujours élevée, est alimentée notamment par : le travail non déclaré dans l'économie nationale (le « travail au noir » représenterait 10,8 % du produit intérieur brut en France⁶), le détournement des régimes fiscaux dérogatoires, les logiciels permissifs, la fraude à la TVA (non déclarée, déduite à tort etc), le paiement en liquide de sommes non déclarées, la sous-estimation de la valeur du patrimoine etc.

L'ampleur de la fraude fiscale est connue de longue date. En 2007, le Conseil des prélèvements obligatoires s'inquiétait déjà de l'importance de la fraude fiscale en France, tout comme les rapports parlementaires de ces dernières années. Le syndicat Solidaires Finances Publiques alerte régulièrement l'opinion et les pouvoirs publics sur l'ampleur des enjeux et la nécessité de combattre la fraude. Ce constat se vérifie aussi au niveau international : l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et la Commission européenne s'alarment régulièrement du niveau de la fraude fiscale, estimée à 1000 milliards d'euros dans l'Union européenne.

Cette estimation européenne concerne la fraude aux prélèvements obligatoires soit, en France, la fraude fiscale et la fraude « sociale » (provenant du travail non déclaré), estimée par la Cour des comptes entre 20 et 25 milliards d'euros par an.

Ceci revient donc à dire que **la fraude aux prélèvements obligatoires en France serait donc comprise entre 80 et 105 milliards d'euros.**

⁵ Voir notre rapport janvier 2013 «Évasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal», janvier 2013.

⁶ Source : Commission européenne, *Undeclared work in the european Union*, special Européean barometer 402, avril-mai 2013, travaux repris par le rapport du Conseil économique, social et environnemental de juin 2014 intitulé, *Conséquences économiques, financières et sociales de l'économie non déclarée.*



Considérations générales sur l'estimation de la fraude

On peut certes relativiser l'estimation des pertes liées à la fraude fiscale en arguant du fait que celle-ci est à prendre avec précaution puisque, par définition, ce qui est fraudé est méconnu.

C'est cependant ignorer que les travaux ont beaucoup progressé ces dernières années sous les effets conjugués d'une meilleure information statistique et d'un plus grand intérêt de statisticiens et économistes pour la matière.

C'est aussi passer sous silence que cette évaluation (celle selon laquelle la fraude serait comprise entre 60 et 80 milliards d'euros) est probablement sous estimée...

En effet, on peut considérer à juste titre qu'il est peu probable que les services de contrôle fiscal identifient, au travers des redressements fiscaux, 16 milliards d'impôts éludés, soit 20 à 26 % du montant de la fraude estimée.

Aucun délit ne présentant un tel taux d'identification, on peut légitimement penser que l'évitement illégal de l'impôt (autrement dit la fraude) est peut-être supérieur à ce montant. Ce que semble d'ailleurs indiquer les travaux sur l'optimisation agressive, laquelle recèle des montages si sophistiqués et déconnectés de la réalité économique qu'ils n'ont en réalité rien de légaux...

Et ce d'autant plus que, s'agissant des entreprises, l'administration fiscale procède à un peu plus de 50 000 vérifications de comptabilité alors qu'on dénombre 5,4 entreprises imposables à la TVA et un peu plus de 2 millions soumises à l'impôt sur les sociétés. En matière de contrôle, le « taux de couverture du tissu fiscal est donc bien faible...

Enfin, et surtout, personne n'a jamais démontré que la fraude était inférieure et n'est en capacité de le faire. Et pour cause...

Il convient également de préciser que la définition juridique stricto sensu de la fraude définit mécaniquement le périmètre de toute évaluation portant sur son montant. Or les frontières entre optimisation (notamment l'optimisation dite « agressive ») et la fraude sont bien souvent floues. Un rapport de l'Assemblée nationale consacré à l'optimisation fiscale évalue ainsi le manque à gagner provenant de l'optimisation fiscale agressive entre 40 et 60 milliards d'euros⁷.

Ce manque à gagner provient tout à la fois d'une optimisation complexe légale (mais dont la légitimité est à juste titre contestée) et de montages uniquement destinés à éviter l'impôt comme une fraude fiscale relevant de l'abus de droit.

2/ Résultats du contrôle fiscal et réalité des services de contrôle

Pour débusquer et combattre cette fraude, le contrôle fiscal, contrepartie du système déclaratif, est l'une des nombreuses missions de la Direction générale des finances publiques (DGFIP), la première administration du Ministère des finances.

Cette mission, dont les résultats de ces dernières années ont été vantés par le gouvernement, est assurée par les services qui assurent tout à la fois la recherche d'informations, le contrôle sur pièces (c'est-à-dire du contrôle effectué du bureau sur dossiers et recoupements de données) et le contrôle sur place. Ce dernier est organisé en trois niveaux : départemental (avec les brigades de vérifications), interrégional (au sein des DIRCOFI) et national (avec les directions nationales spécialisées). Cette organisation permet de couvrir l'ensemble du « tissu fiscal » en fonction des enjeux financiers.

⁷ [Rapport de la Commission des affaires européennes de l'Assemblée nationale du 6 octobre 2015 sur l'Union européenne et l'optimisation fiscale.](#)



Résultats du contrôle fiscal en millions d'euros (arrondis)	2014	2015
Nombre de contrôles sur place		
Vérifications de comptabilité	47 776	46 266
Examens de la situation fiscale personnelle	3 964	3 902
Droits nets	7 976	8 666
Pénalités fiscales	2 908	3 769
Nombre de contrôles sur pièces		
Impôt sur le revenu	635 507	628 113
Impôt sur les sociétés	71 178	67 210
Taxes sur les chiffres d'affaires	55 322	57 545
Droits simples*	7 357	7 456
Pénalités fiscales	1 056	1 303
Total Droits nets	15 334	16 121
Total pénalités fiscales	3 966	5 073
Total général	19 300	21 194

* Les montants comprennent également les redressements des autres impôts (ISF, droits d'enregistrement...)

(Source : loi de finances 2017)

Ces résultats sont fréquemment vantés par le gouvernement qui voit dans la progression des montants le résultat de son action⁸. D'une certaine manière, cette approche officielle s'explique avec, notamment, la création en 2013 du service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) dont les résultats dynamisent ceux du contrôle fiscal mais également par certaines grandes affaires au résultat financier important.

Les résultats du contrôle fiscal méritent toutefois un regard plus approfondi, pour ne pas dire nuancé. Dans son « bilan fiscal du quinquennat » publié début 2017, notre organisation livrait à ce sujet les éléments d'analyse suivants.

- « pour la seconde année consécutive, les résultats intègrent ceux du service de traitement des déclarations rectificatives (STDR), qui gonflent mécaniquement les résultats globaux (2,6 milliards d'euros pour 2015), et ce d'autant plus que le nombre de dossiers traités a augmenté avec la mise en place de STDR déconcentrés en province.
- Les affaires exceptionnelles (manifestement plus importantes qu'en 2014) que le dossier évoque, ont également tiré les résultats globaux vers le haut. Les pouvoirs publics avancent que les affaires portant sur des montants élevés auront à l'avenir tendance à être plus nombreuses, au point de ne plus être « exceptionnelles », mais pour l'heure, elles restent peu nombreuses. Ce type « d'affaire » porte encore sur des schémas complexes, difficilement détectables, et demeurent bel et bien « exceptionnelles » (au sens où elles sont loin de constituer la norme), même si l'on peut espérer qu'à l'avenir, une stratégie globale cohérente puisse permettre de mieux combattre ce type de schémas de fraude.
- Notons qu'en 2015, le gouvernement annonçait déjà un montant record des redressements sur l'année 2015 alors qu'il s'avérait que ce prétendu montant record masquait en réalité

⁸ Voir [notre dossier de presse](#), Résultats du contrôle fiscal pour 2015, analyse et enjeux, avril 2016.



une baisse des résultats des services de contrôle « hors STDR ». Notre dossier du 3 mars 2016 ne permet pas d'aller plus loin en analyse, mais la combinaison de l'activité du STDR et le nombre d'affaires exceptionnelles rend crédible l'hypothèse selon laquelle les services de contrôle « hors STDR » n'ont pas connu de hausse de leurs résultats...

- *Cette hypothèse est d'autant plus crédible que les impôts concernés par les redressements en hausse sont l'impôt sur le revenu (avec l'impact évident du STDR) et l'impôt sur les sociétés (les affaires exceptionnelles évoquées dans le dossier de presse) alors que les redressements en matière de TVA par exemple baissent pour la 3ème année consécutive...*

Sur la question des résultats du contrôle fiscal proprement dit, notre organisation demeure vigilante et appelle à la prudence. Le chiffre global peut masquer de vraies faiblesses structurelles, faute de moyens humains, juridiques et matériels suffisants. »

Il faut ajouter à cette évolution jugée positive mais en réalité fragile que durant le quinquennat, le gouvernement a poursuivi la politique de suppressions d'emplois engagée depuis 2002. Depuis 2010, 3 100 emplois en « équivalent temps plein travaillé » ont ainsi été supprimés dans les services de contrôle, tandis que les suppressions d'emplois dans les autres services de la DGFIP (plus de 37 000 depuis 2002) mettaient véritablement en danger la « chaîne de travail » du contrôle fiscal.

Les services de gestion en particulier sont frappés de plein fouet : or, ils contribuent à détecter des anomalies dans les dossiers qu'ils traitent. Il en va de même pour les services de contrôle sur pièces ou pour ceux qui sont chargés du recouvrement. Enfin, les recettes du STDR, à l'origine d'un surplus de recettes, pourraient cependant être menacées à court terme.

Les récentes décisions du Conseil constitutionnel de février et mars 2017 rendues suite au dépôt de questions prioritaires de constitutionnalité (QPC) pourraient en effet restreindre le contrôle et le traitement fiscal des sociétés offshore (de type trust). Par sa décision, qui remet de facto en cause la présomption de fraude fiscale, c'est par incidence la possibilité de « renverser la charge de la preuve » qui pourrait être interrogée et ce, au détriment d'une part de l'effet dissuasif d'une telle mesure et, d'autre part, de la possibilité de prouver une fraude dans un schéma international complexe.

Plus largement, on déplorera la stratégie employée par certains fraudeurs consistant à saisir le Conseil constitutionnel d'une QPC afin, au mieux, de retarder une décision et, au pire, de remettre en cause une disposition fiscale. L'exemple de l'ancien ministre délégué au budget qui avait en charge la lutte contre la fraude fiscale et qui, une fois mis en cause, a voulu échapper à une sanction pénale par le biais d'une QPC en constitue un triste exemple.

II - Combattre la fraude fiscale : de multiples enjeux...

Tout comme les différentes formes, souvent entremêlées, de la délinquance économique financière (voir chapitre 1), les conséquences de la fraude fiscale sont également multiples et particulièrement néfastes...

1/ Des conséquences budgétaires,

Comprise entre 60 et 80 milliards d'euros, la fraude fiscale représente donc un montant équivalent au déficit budgétaire de l'État (69 milliards d'euros en 2016). Ce manque à gagner est de facto reporté sur les ménages et les entreprises qui ne fraudent pas sous plusieurs formes :

- impôts maintenus à un niveau élevé pour financer une action publique,
- dégradation de la qualité et de la quantité de services publics,
- par conséquent, perte en termes de revenu disponible et de niveau de vie.



2/ ...économiques,

La fraude fausse l'activité économique, les conditions d'allocation des ressources et la concurrence entre entreprises. Les agents économiques qui fraudent deviennent de facto artificiellement plus « compétitifs » car ils dégagent en effet un supplément de revenu que les agents économiques respectueux du droit n'ont pas. Au-delà, les agents économiques les plus aisés bénéficient des possibilités offertes par la mondialisation financière : la mobilité de la richesse de ces agents économiques leur permet d'agir au-delà des frontières de leur État de résidence et, notamment, de réduire considérablement leur charge fiscale. Leur revenu et bénéfice s'en trouve augmenté, ce qui nourrit la hausse des inégalités de revenus et de patrimoines dont l'ampleur est désormais dénoncée par l'OCDE selon laquelle « de 2007 à 2014, les inégalités de revenus sont restés à des niveaux historiques »⁹.

3/ ...sociales,

L'évitement de l'impôt et, plus largement, des prélèvements obligatoires exercent ainsi une pression sur l'activité économique et la redistribution sociale. De ce fait, les conséquences en termes d'emplois, de capacités de fournir un service public de qualité gratuit ou quasi-gratuit et de prise en charge des besoins sociaux (via une redistribution monétaire : indemnisation chômage, dépenses de santé etc) sont contraintes : le recul des services publics, notamment en milieu rural, en constitue une illustration concrète douloureusement vécue par les populations concernées. Cette situation pèse globalement très directement sur la population, c'est-à-dire sur son bien-être, son pouvoir d'achat etc.

4/ ...environnementales,

Il y a une quasi-unanimité sur les causes du réchauffement climatique et la dégradation de l'environnement et sur les orientations à mettre en œuvre pour limiter l'impact de l'activité humaine en la matière. Ces orientations (en matière d'énergies renouvelables et, plus largement, de transition énergétique par exemple) nécessitent une action forte et volontariste des États. Or, ceux-ci voient leur capacité d'agir d'autant plus limitée que la fraude fiscale obère leur financement et, par conséquent, sur leur possibilité d'investir pour l'avenir.

5/... et démocratiques

Dans un contexte de crise et d'activité économique difficile, les diverses formes de délinquances financières et dont l'évitement de l'impôt sont particulièrement mal vécues et de moins en moins tolérées par les populations qui reprochent aux États leur impuissance et leurs choix fiscaux. Ce sentiment nourrit la crise démocratique, par ailleurs largement alimentée par le chômage, la précarité, les inégalités etc. L'affaiblissement du consentement à l'impôt, pilier de la vie en démocratie, en constitue un exemple frappant.

⁹ [Voir : OCDE, Les inégalités de revenus restent élevées dans un contexte de reprise modérée, novembre 2016.](#)



Chapitre 3

Retour sur les évolutions récentes marquantes

I - Des évolutions structurelles emblématiques

A/ Le Service de traitement des déclarations rectificatives (STDR)

Le STDR a été mis en place suite à la circulaire ministérielle de juin 2013. Celle-ci prévoit les conditions précises des régularisations et « borne » les remises de pénalités (sachant que les intérêts de retard qui ne constituent pas une sanction s'appliquent) :

- un fraudeur « passif » (un contribuable ayant hérité d'un compte en Suisse et qui l'a conservé par exemple) voit sa pénalité de 40 % ramenée à 15 % (25 % depuis septembre 2016),
- un fraudeur « actif » (qui aura créé et/ou modifié son schéma de fraude par exemple) ne la verra ramenée qu'à 30 % (35 % depuis septembre 2016).
- Ces pénalités sont bien entendu calculées sur les droits (impôt sur le revenu, impôt de solidarité sur la fortune etc), lesquels restent pleinement dus. Elles ont été récemment renforcées suite à la décision du conseil constitutionnel qui a annulé l'amende de 5 % sur le montant des avoirs non déclarés.

Dans sa communication destinée à vanter les résultats du contrôle fiscal, le gouvernement insiste périodiquement sur les mesures législatives prises dans le cadre des lois « anti-fraude » de décembre 2013 (faisant suite à « l'affaire Cahuzac ») et sur les résultats du service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) qui, à eux seuls, expliquent une large partie de la hausse des résultats. Les régularisations ont en effet rapporté près de 2,7 milliards d'euros au budget de l'État en 2015. En 2016, le rendement est comparable. Entre la création du STDR et le 31 août 2016, 46 972 contribuables ont demandé la régularisation de leur situation fiscale ; 28,8 milliards d'euros d'avoirs ont été déclarés ; 19 161 dossiers ont été traités, permettant à l'État de recouvrer 6,3 milliards d'euros. Cette lourde charge de travail a d'ailleurs amené la Direction générale des finances publiques (DGFiP) à créer 7 services déconcentrés, afin d'accélérer le traitement des demandes de régularisations. Tous les emplois créés dans les STDR proviennent en réalité de redéploiements : pour constituer ces services, la DGFiP a donc vidé d'autres services, dont certains dédiés au contrôle...

Cette stratégie de la régularisation n'est pas le seul fait de la France (qui avait déjà mis en place une cellule de régularisation en 2009, aux pratiques beaucoup plus opaques car non encadrées par une circulaire et traitées uniquement au niveau central). D'autres pays la pratiquent, à l'instar de l'Allemagne, qui a prévu un mécanisme dit « d'auto-dénonciation ». Certaines pratiques ont cependant fait polémique : il en va ainsi de la taxe forfaitaire de 10% sur les régularisations mise en œuvre en Espagne, véritable amnistie fiscale dérogatoire au droit commun¹⁰. Amnisties qui ont par ailleurs été régulières dans les années 2000 en Italie.

De manière générale, dans la période récente, les États ont donc privilégié la « régularisation » en espérant qu'elle leur rapporte des rentrées budgétaires à court terme. Pour ce faire, ils ont notamment avancé la perspective de la mise en œuvre de l'échange automatique d'informations, censée inciter les contribuables disposant d'avoirs non déclarés à régulariser leur situation fiscale. Ces régularisations concernent cependant les particuliers.

¹⁰ Voir l'article du quotidien [Le Monde](#) du 18 mai 2013.



Au niveau des entreprises, qui représentent l'essentiel de l'optimisation fiscale agressive et de la fraude fiscale, si les régularisations se pratiquent déjà en cours de contrôle (elles en représentent moins de 10 % en France), les débats sur le « reporting » des activités à l'étranger ou encore sur la perspective d'une harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans l'Union européenne avancent lentement et ne concernent que les plus grandes entreprises. Le chemin reste long...

B/ La brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF)

Créée par la loi de finances rectificatives de 2009, la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) est placée au sein du ministère de l'Intérieur et plus précisément au sein de la Direction Centrale de la Police Judiciaire. Elle est intégrée depuis octobre 2013 à l'Office central de la lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLCUFF) qui fait partie de la Sous Direction de lutte contre la criminalité organisée et la délinquance financière (SDLCODF) de la Direction Centrale de la Police Judiciaire (DCPJ). L'Office regroupe dans ses rangs des policiers, des gendarmes et des fiscaux.

1/ Un sous-dimensionnement en effectifs

Si l'effectif d'origine de la BNRDF était de 9 policiers et de 13 fiscaux, il a été augmenté de 27 agents (10 policiers et 17 fiscaux). Avec l'augmentation des effectifs, la brigade a été réorganisée en deux sections composées de deux groupes d'enquête chacune. Les quatre chefs de groupes sont toujours des policiers et leurs adjoints étaient deux policiers et deux fiscaux. En 2016, des départs sont à déplorer. Les pouvoirs publics ont annoncé des recrutements présentés comme un renfort mais dans les faits, ils correspondent à une remise à niveau. En réalité, les effectifs de la brigade ne font que revenir au niveau de 2014.

Depuis le 1^{er} janvier 2014, le nombre de policiers présents au sein de la BNRDF ne cesse de décroître. Le recrutement des policiers pour la brigade souffre d'un double handicap : une désaffectation des policiers pour PJ (manque d'avancement, horaires,...) et un manque d'attrait du domaine financier (complexe, beaucoup de travail et peu de reconnaissance). Par conséquent, ce service présenté comme « mixte » tend à devenir un service DGFIP rattaché au Ministère de l'intérieur : les fiscaux représentent désormais plus de 70% des effectifs totaux de la brigade et presque 80% des enquêteurs. C'est donc l'avenir du service comme interministériel qui est en jeu. Notons que plusieurs travaux (menés par l'inspection générale des finances, la Cour des Comptes et le parlement) ont conclu que la brigade serait plus efficace au sein du ministère de l'Économie.

2/ Moyens matériels : système « D » et perte de temps...

Les cinq années écoulées sont marquées par une décroissance des budgets alloués au ministère de l'Intérieur. Cette baisse des budgets s'accompagne de la mise en place de CHORUS au sein du ministère et d'une demande de concentration de la décision d'engagement des dépenses. A cela vient s'ajouter un manque de gestion prévisionnelle de la part des services administratifs chargés des ressources et de la logistique. Au cours de l'année 2016, du fait de dossiers fortement médiatiques les soucis de petits matériels ont presque disparus pour les phases opérationnelles.

Dans un contexte de forte tension budgétaire, le ministère de l'Intérieur a des difficultés à régler ses factures, tout comme le ministère de la Justice. Certains abonnements documentaires sont suspendus périodiquement faute de règlements. L'arrivée de CHORUS a provoqué des difficultés obligeant à changer les mentalités et à intégrer le mot « prévoir » dans le vocabulaire des gestionnaires.

De plus, les services d'enquêtes financières ne sont pas « prioritaires » pour les attributions budgétaires semble-t-il... Ce service particulier souffre aussi de priorités accordées à la lutte contre le trafic de stupéfiant et la criminalité organisée qui drainent une bonne part des moyens et



avancements. Cependant, il convient de remarquer que l'autre office central à vocation financière, l'Office central de répression de la grande délinquance financière (OCRGDF) souffrait moins du manque de moyen que l'OCLCFF.

Le manque de moyens budgétaires peut avoir un impact certain sur les missions de la BNRDF au long d'une année. Il en va ainsi des missions en province, plus coûteuses que les déplacements en Île-de-France. Cette situation a conduit par le passé à réduire, au mépris de la sécurité des agents, les effectifs affectés sur une mission. Pour les missions en province, les déplacements se font en véhicule sur des distances souvent importante et ce, d'autant plus qu'on dénombre beaucoup de dossiers dans le Sud-Est. La problématique réside en fait dans la vétusté du parc automobile (à l'image de celui des autres services de Police), un certain nombre de véhicules ayant dépassé les anciens critères de réforme. Le ministère de l'Intérieur a en effet décidé, confronté au remplacement massif de véhicules, de reculer les critères d'âge et de kilométrage impliquant la réforme d'un véhicule (à titre de comparaison, la Gendarmerie a anticipé et remplacé son parc automobile). La DGFIP a accepté de remplacer les véhicules qu'elle avait donnés à la création de la brigade et devenus « obsolètes » selon ses critères. Il faut noter que les deux premiers véhicules payés par la DGFIP (deux Ford CMAX) ont été sauvés in extremis d'un « détournement » dans leur affectation. En effet, le ministère de l'Intérieur voulait affecter ces véhicules à un autre service de police.

Les enquêtes pour fraude fiscale complexe menées par la BNRDF se déroulent dans le cadre posé par la procédure pénale. Elles visent à démontrer la réalisation d'une infraction caractérisée par un élément matériel, un élément moral et un élément légal. Dans ce cadre, les enquêteurs ont un accès « libre » à la documentation pénale à travers les différents sites de l'intranet du ministère de l'Intérieur. Les infractions étant cependant « fiscales » mais également complexes, elles nécessitent également l'accès à une documentation fiscale de qualité. Or, cet accès est restreint d'une part pour des raisons budgétaires. D'autre part, pour des raisons techniques, il en va aussi de l'accès aux articles de doctrine et d'actualité en matière fiscale, patrimoniale, économique ou juridique à travers la base ministérielle n'est pas disponible.

3/ Une charge de travail en hausse constante

En trois ans d'existence, la BNRDF a mis au jour plus d'un milliard d'avoirs détenus à l'étranger, a procédé à 48 millions d'euros de saisies pénales et a fourni des éléments pour des contrôles fiscaux ayant abouti à la proposition de 80 millions d'euros de droits et pénalités. Ce bilan est le résultat du travail des 22 enquêteurs originels principalement sur les dossiers de la liste HSBC. Sur ces dossiers, les peines requises et prononcées ont évolué pour atteindre de la prison ferme comptée en année et des amendes en millions. Les enquêtes de la BNRDF sont appréciées par l'ensemble des magistrats pour leurs qualités à l'image du service national de la douane judiciaire (SNDJ). Ce qui a eu pour effet d'augmenter les saisines directes par les Parquets dès 2014 avec l'extension des compétences au blanchiment de fraude fiscale. Cette augmentation des dossiers commence à poser des problèmes de charge de travail pour les mêmes raisons que dans les autres services : une augmentation du nombre de dossiers accompagnée par une diminution des effectifs et des moyens matériels...

Fin 2016, sur 200 dossiers actifs, 50 correspondent à des saisines en blanchiment sans plainte de l'administration fiscale. Ces 200 dossiers représentent plus de 350 procédures. Jusqu'en 2015, les dossiers ne concernaient principalement que des comptes détenus à l'étranger.

La totalité des dossiers étaient patrimoniaux et concernaient des particuliers. Courant 2015, des dossiers concernant des personnes morales ont été confiés à la brigade. De plus, la problématique de ces dossiers est purement fiscale : prix de transfert ou établissement stable. Ceci a conduit la hiérarchie à ne confier ces dossiers qu'à des enquêteurs officiers fiscaux judiciaires (OFJ). L'augmentation du nombre de dossiers est fortement liée à l'actualité des diverses affaires qui se



succèdent. Ces saisines sont très lourdes, d'une part parce qu'elles impliquent une forte pression en termes de rapidité de résultats et, d'autre part parce qu'elles entraînent une déclinaison d'enquêtes importante pour un seul dossier.

4/ Des résultats notables

Entre 2011 et 2016, le montant total des saisies pénales avoisine la somme de 87 millions d'euros. Les mis en cause sont touchés au portefeuille et les finances de l'État sont alimentées assez rapidement finalement à travers le traitement judiciaire de la fraude fiscale.

Du point de vue des saisies, l'infraction de blanchiment est un apport considérable car elle permet, le cas échéant, une saisie globale des biens et avoirs du mis en cause. La peine de confiscation demeure un enjeu important. En effet, si les saisies pénales entrent dans les caisses de l'État rapidement, elles n'y restent que si une peine de confiscation est demandée par le procureur et prononcée par le juge lors de l'audience. Or, il n'est pas rare de constater que cette peine est oubliée dans les réquisitoires et parfois rejetée par les juges comme confiscatoire au regard de la matière fiscale.

La brigade, dès le début de son existence, a travaillé étroitement avec les services de la DGFIP comme la Direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF) sur les dossiers patrimoniaux. Ainsi, au 31 octobre 2014, les propositions de rectification notifiées par la DNVSF sur la base des dossiers BNRDF représentaient la somme de 82.453.195 euros, dont 53.245.512 euros de droits et 29.207.683 euros de pénalités. Actuellement, le suivi des dossiers, après enquête judiciaire, est assuré par une brigade spécifique de la Direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) : la BAPF. Les inspecteurs de cette brigade viennent régulièrement consulter les dossiers sous couvert de l'article L.101 du Livre des procédures fiscales les procédures pour suites à donner ou contrôle.

II - Les évolutions de la sphère du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal est une mission pleine de la Direction générale des Finances Publiques (DGFIP) régulièrement présentée comme « sanctuarisée » (c'est-à-dire préservée des suppressions d'emplois à la DGFIP) au moment de la fusion de la Direction générale des Impôts (DGI) et de la Direction générale de la Comptabilité Publique (DGCP) en 2008. De facto, elle est cependant, comme les autres missions de la DGFIP, soumise à rude épreuve par la contrainte budgétaire imposée par les gouvernements successifs. La DGFIP a vu ses effectifs se réduire : 37 000 emplois y ont été supprimés depuis 2002. Ces choix ne sont pas sans conséquences sur l'organisation du travail du contrôle et sur la mission elle-même.

1/ Une chaîne de travail mise à mal

Le système fiscal français est basé sur un système déclaratif dont le contrôle est la contrepartie. La « chaîne du contrôle fiscal » débute donc dès le dépôt des déclarations, ce qui permet d'incrémenter l'ensemble des données pour asseoir une assiette d'imposition la plus fiable possible pour calculer l'impôt et le mettre en recouvrement.

A chaque étage (contrôle formel rapide, contrôle sur pièces, programmation du contrôle, contrôle sur place), le contrôle fiscal entre en jeu en détectant les anomalies, les discordances, les fraudes et les manquements éventuels aux impôts et taxes. L'arrivée des nouvelles technologies a modifié ces missions de contrôle par l'informatisation et le traitement des données par les outils et applicatifs mis en œuvre. Associés aux suppressions d'emplois, les évolutions technologiques ont également été prétexte à éloigner de façon physique et technique la gestion du contrôle. L'approche par « l'analyse risque » a accompagné cette évolution. En outre, la réduction des moyens budgétaires a lourdement pesé, elle a entraîné de nombreuses restructurations.



Celles-ci (avec notamment des fusions de services) ont été décidées pour pallier les dysfonctionnements que rencontre notamment la programmation, c'est-à-dire l'opération consistant, sur la base d'un examen des différentes données d'un dossier, à valider une opération de contrôle « sur place » (vérification de comptabilité pour les entreprises et examen de la situation fiscale personnelle pour les particuliers).

Les services du contrôle fiscal de terrain, au plus proche des services de gestion des dossiers, sont désormais plus éloignés des services de gestion notamment. Les cellules de contrôle sur pièces (CSP) sont ainsi purement et simplement détachées de la gestion et sont regroupées dans des pôles de contrôle de revenus et du patrimoine (PCRP). D'autres missions (comme la programmation ou la gestion des poursuites pénales) sont transférées vers le niveau inter-régional. Les brigades de contrôle et de recherche (BCR) sont rattachées en termes d'exercice du métier et d'objectifs aux directions interrégionales du contrôle fiscal (les DIRCOFI). La recherche, indispensable à la programmation, s'éloigne donc elle aussi du tissu fiscal départemental. Enfin, les brigades départementales de vérifications suivent progressivement le même chemin.

Comme si cela n'était pas suffisant, la réforme territoriale vient impacter les directions interrégionales du contrôle fiscal (DIRCOFI). En effet la cartographie des nouvelles régions est le nouveau prétexte pour élargir leur champ de compétence géographique. L'une des premières conséquences a été la suppression de la DIRCOFI Centre exposée sur 3 autres DIRCOFI ramenant, le nombre de DIRCOFI de 9 à 8.

Officiellement, pour pallier les difficultés, la Direction générale a fait le choix de mettre en place des pôles tels les pôles de programmation, les pôles juridictionnels ou les pôles pénaux. Cette orientation s'effectue dans le cadre d'une réduction des moyens humains et budgétaires, dans une gestion de pénurie inédite avec pour conséquence le démantèlement de la sphère contrôle fiscal. Et ceci à l'encontre d'une efficacité maximale en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de tous niveaux.

2/ Fin de la « sanctuarisation » du contrôle fiscal...

Loin de la « sanctuarisation » annoncée (officiellement, la stabilité des effectifs), le contrôle fiscal a été lui aussi touché par les suppressions d'emplois : on dénombre en effet 3 100 suppressions d'emplois dans la sphère contrôle fiscal depuis 2010. En outre, les services de contrôle fiscal ont connu d'autres évolutions et restructurations. Au-delà de la question de l'organisation structurelle de la mission, les orientations politiques du contrôle fiscal inquiètent également à plusieurs titres. En effet, l'option prise d'un contrôle fiscal non intrusif dans la sphère des acteurs économiques que sont les entreprises, dans la droite ligne du discours portant sur la simplification et l'attractivité économique, donne un nouveau sens à la mission.

De nouvelles procédures ont été mises en œuvre dans la loi de finances rectificative de 2016 comme l'examen de la comptabilité à distance du bureau pour les comptabilités informatisées, ou encore celle prévue dans le décret de 2016 offrant la possibilité aux organismes de gestion agréés de faire le contrôle sur pièce des dossiers de leurs clients et de fournir une attestation aux services gestionnaires. Ces orientations, associées aux nouvelles procédures, inquiètent les agents du contrôle fiscal et plus particulièrement les vérificateurs, car d'une part, elles organisent un contrôle moins présent et plus éloigné du « tissu fiscal » et d'autre part, elles modifient la relation avec le contribuable dans le cadre de l'exercice de la mission en prenant le risque de fragiliser la mise en œuvre des procédures. Et ce, alors que l'ampleur de la fraude et la succession « d'affaires » provoque dans l'opinion une demande de sévérité accrue de la répression de la fraude fiscale. Le gouvernement prétend surmonter cette contradiction en avançant qu'il faut punir les fraudeurs et faciliter la vie aux autres. Cette distinction demeure cependant théorique : le risque existe bel et bien de faciliter la vie à des fraudeurs bien organisés et ce, même sans le vouloir...



III - Des évolutions « juridiques » intéressantes ?

Les pouvoirs publics ont (enfin) pris conscience que la fraude fiscale était un des obstacles majeurs au consentement à l'impôt dans un contexte de tension sur les finances publiques. De fait, si l'on se retourne sur ces trente dernières années, la lutte contre la fraude a récemment connu une actualité et pris une impulsion sans précédent. Les « affaires » ont été un électrochoc dans l'opinion, elles ont poussé les pouvoirs publics à prendre des mesures.

Après l'affaire dite « Bettencourt », le gouvernement avait proposé des mesures dans la loi de finances rectificative pour 2009. Plus récemment, c'est l'affaire Cahuzac (entre autres), Ministre délégué au budget mis en accusation pour fraude fiscale, qui a contraint le gouvernement à prendre des mesures : les lois anti-fraude du 6 décembre 2013 donnent de nouveaux moyens juridiques à l'administration pour assurer la lutte contre la fraude fiscale. Leur bilan a été dressé dans un rapport de la Commission des lois de l'Assemblée nationale en février 2017¹¹ : ce rapport préconise de nouvelles mesures.

A/ Retour sur la loi du 6 décembre 2013 et les autres mesures législatives

Si d'autres mesures ont été votées auparavant et par la suite, les lois du 6 décembre 2013 constituent les lois « emblématiques » de la stratégie gouvernementale dite « anti-fraude ». Elles visent à renforcer les dispositions en matière de lutte contre la fraude fiscale en aggravant les peines en cas de fraude, en renforçant les pouvoirs de l'administration fiscale et des douanes ou en créant le parquet national financier par exemple.

Ces mesures, nombreuses (plusieurs dizaines) ont été présentées par le gouvernement comme des avancées importantes. Certaines vont effectivement indéniablement dans le bon sens et répondent à un besoin d'évolution. Elles étaient parfois attendues par les acteurs du contrôle fiscal. Il est cependant encore trop tôt pour en faire un bilan complet (c'est notamment le cas des plus récentes). D'autres restent « timides » voire sont inapplicables en l'état.

Surtout, au-delà, il reste désormais à engager une stratégie globale pour véritablement améliorer l'efficacité de la lutte contre la fraude (nos préconisations y reviennent). S'il est impossible ici d'être exhaustif, nous reprendrons cependant quelques-unes des principales mesures pour illustrer notre propos.

1/ Des mesures intéressantes mais pas encore véritablement quantifiables

- *Des évolutions intéressantes en matière de prescription et d'alourdissement des sanctions*

Parmi les mesures récentes intéressantes, certaines visent à allonger les délais de prescription dont dispose l'administration pour effectuer des rappels. Les pouvoirs publics estiment ainsi que ce type de mesure, combinée à un système d'échange automatique d'informations qui se met en place en 2017 et 2018, permet d'anticiper la possibilité d'utiliser ces informations en prolongeant le délai de reprise.

Le délai de prescription de l'ISF et des droits d'enregistrement passe ainsi de 6 à 10 ans en cas de détention de compte bancaire, d'assurance vie ou de trust à l'étranger tandis que le délai de reprise de l'administration est allongé en cas de demande d'assistance administrative à l'étranger. Par ailleurs, notons que le délai de prescription des infractions pénales en matière fiscale est porté de 3 à 6 ans.

De manière générale, ces mesures vont dans le bon sens et correspondent à ce que notre

¹¹ [Rapport de la Commission des lois de l'Assemblée nationale du 8 février 2017 sur l'évaluation de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et de la loi organique](#)



organisation souhaitait, notamment pour le délai de prescription pénale. Il est à noter que pour notre organisation, le temps pénal et le temps fiscal doivent coïncider : la prescription pénale doit ainsi être systématiquement calquée sur les délais de prescription des différents impôts. Leur efficacité dépendra toutefois d'une part du nombre et de la qualité des informations dont disposera la DGFiP et d'autre part de la capacité des services de procéder au contrôle de l'ensemble de la période ainsi concernée.

Les sanctions appliquées ont notamment pour but d'être dissuasives : notre organisation plaide depuis de nombreuses années pour une riposte graduée permettant de sanctionner les différents types de fraude et assise d'une part sur des sanctions fiscales plus ou moins importantes et d'autre part sur des sanctions pénales.

- *La lutte contre les logiciels permissifs*

L'utilisation des logiciels de systèmes de caisse à caractère frauduleux, qui permettent d'effacer dans la comptabilité tout ou partie du chiffre d'affaires réalisé, s'est considérablement développée. Ces logiciels dits « permissifs » permettent ainsi non seulement l'effacement de factures mais aussi de la trace informatique de l'enregistrement de ces factures. Le consommateur paye donc une prestation ou un bien « TTC » mais l'entreprise ne reverse pas la TVA et élude l'encaissement, ce qui vient réduire son bénéfice et par suite l'impôt dû.

Quelques affaires de fraude systématisée de grande ampleur, qui ont d'ailleurs défrayé la chronique ces dernières années, ont démontré que certains logiciels de tenue de caisse sont conçus pour frauder : en clair, l'éditeur du logiciel conçoit et livre un outil de fraude fiscale « clé en main ».

La lutte contre la commercialisation et l'utilisation de ces logiciels a été renforcée par la loi de finances pour 2016 :

- avec l'obligation de conserver et de communiquer sur sa demande à l'administration tous codes, données, traitements et documentations afférentes incombant désormais aux concepteurs et éditeurs de logiciels, ainsi qu'aux personnes intervenant techniquement sur ces produits. A défaut, éditeur et distributeur de tels produits pourront être lourdement sanctionnés par une amende pouvant atteindre jusqu'à 15% du chiffre d'affaires.

- avec l'obligation, à compter de 2018, de s'équiper d'un logiciel de caisse sécurisé certifié par un organisme accrédité ou par une attestation individuelle délivrée par l'éditeur, sous peine de se voir appliquer une amende de 7 500 euros, en plus des conséquences du rejet de la comptabilité et de la taxation d'office.

Ce type de mesure mérite une attention toute particulière puisque son objectif est de limiter autant que faire se peut la fraude en amont. La commercialisation de tels logiciels constitue une véritable incitation à frauder et un « fonds de commerce » pour ceux qui les conçoivent et les vendent : il importe donc qu'ils soient pénalement sanctionnés (à l'instar des autres intermédiaires et facilitateurs de la fraude) : la poursuite pénale pourrait revêtir ici une fonction anti-fraude très efficace du fait de son caractère tout à la fois dissuasif pour qui voudrait s'y livrer et répressif pour son auteur. Sur ce sujet, on mentionnera que la DGFiP a porté plainte contre une société éditrice de logiciels mise en cause dans des affaires de fraude mais que la justice n'a pas encore donné suite.

- *Des perspectives de recouvrement qui s'améliorent, par exemple avec la création de l'Agrasc*

Une des finalités du contrôle fiscal est bien évidemment le rendement budgétaire. Encore faut-il récupérer les montants éludés, ce qui n'est pas toujours aisé puisque certains fraudeurs avertis savent s'organiser pour échapper au paiement de leur infraction, par exemple en organisant leur



insolvabilité. Au-delà de l'aspect budgétaire pur, « frapper au portefeuille » est donc non seulement une question de justice mais aussi un enjeu dissuasif indéniable.

Pour ce faire, une fois lancée la mise en recouvrement de l'impôt dû, les comptables publics ont à leur disposition, en cas de non règlement amiable des sommes dues par le contribuable, des procédures de droit commun et des procédures de saisies propres au droit fiscal. L'arsenal à disposition de l'administration pour récupérer ces sommes (particulièrement dans le cas où le redevable des sommes fait obstacle au recouvrement voire utilise des manœuvres dilatoires ou organise son insolvabilité), est insuffisant. Des évolutions ont cependant eu lieu : ainsi, en matière de recouvrement, le principe d'insaisissabilité des contrats d'assurance vie a été remis en cause mais cela reste imparfait.

Il est capital de donner le plus de moyens possibles pour recouvrer les sommes mais aussi de faciliter les saisies et confiscations. C'est l'objet de la loi du 9 juillet 2010, renforcée par quelques mesures de la loi de 2013. Cette question est sensible. L'administration peut par exemple procéder à des saisies de sommes et/ou de biens du contribuable visé: saisies sur le revenu mais aussi sur le patrimoine. Dans la mesure où celui-ci a été alimenté par le produit de la fraude, déposséder un auteur d'infraction d'une partie de son patrimoine correspondant aux sommes dues est donc justifié.

L'agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués (Agrasc), créée par la loi du 9 juillet 2010, exerce ses missions sous la double tutelle des ministères de la justice et des finances. L'objectif est d'améliorer la lutte contre le blanchiment de capitaux et contre toutes les formes de délinquance générant des profits. Pour ce faire, l'Agrasc dispose de pouvoirs procéduraux : il en va ainsi du régime des saisies et confiscations qui a connu des évolutions notoires depuis 2010 et par la suite avec la loi du 6 décembre 2013, par exemple en permettant de prononcer une peine de confiscation du patrimoine à l'égard des personnes morales, empêchant ainsi les fraudeurs de mettre leurs biens à l'abri en interposant une personne morale.

Mais pour être définitives, ces saisies doivent être confirmées par un jugement de confiscation. Or, si le dispositif des saisies a été nettement amélioré au stade de l'enquête, il faut relever que 20 % des saisies deviennent définitives car les peines de confiscation prononcées par la justice sont insuffisantes. Il n'en reste pas moins que l'Agrasc constitue une avancée qui mérite des évolutions à l'avenir.

- *Une nouveauté emblématique : le parquet national financier*

La loi organique du 6 décembre 2013 a instauré un « parquet national financier » chargé de lutter contre la corruption, la fraude fiscale et les atteintes au marché. Si certains étaient peu convaincus de l'utilité de créer ce « super » parquet, les premiers résultats positifs les ont persuadés du contraire. Le PNF fait appel à des services d'enquêtes dédiés, il a vocation à travailler en particulier avec l'office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLCIFI) créé en octobre 2013 qui a intégré la BNRDF créée elle en 2009. En matière de fraude fiscale, la compétence du PNF n'est pas exclusive : les juridictions interrégionales spécialisées et les parquets locaux demeurent également compétents en la matière. Le PNF est cependant incité à traiter des affaires à retentissement national.

Indéniablement, il est utile de disposer d'un service judiciaire spécialisé pour combattre une délinquance économique et financière souvent complexe et qui nécessite une réaction rapide, une technicité certaine mais aussi une coordination efficace avec les autres services de l'État concernés. Cette coordination mérite d'être améliorée et fait l'objet de propositions dans le présent rapport (voir partie consacrée aux préconisations). Une fois encore, il est regrettable que les moyens humains soient nettement insuffisants, tant au niveau des services d'enquête que du PNF lui-même, ce que déplorent de nombreux observateurs.



2/ Des mesures qui ne vont pas assez loin

- *Une nouvelle procédure qui ne répond pas aux besoins des services de contrôle: l'examen de comptabilité*

La DGFiP pourra désormais engager un contrôle qui s'effectuera du bureau à partir des fichiers répondant aux normes prévues pour la vérification des comptabilités informatisées. Si cette procédure est globalement bien dimensionnée pour quelques problématiques de contrôle clairement identifiées au stade de la programmation, elle ne doit absolument pas être généralisée. Elle repose sur une idée fautive : celle selon laquelle disposer de données comptables dématérialisées suffirait à vérifier l'ensemble des obligations fiscales et comptables et à analyser la réalité économique et juridique de l'entreprise et donc, par conséquent, à identifier l'ensemble des redressements à notifier (tout cela du bureau et sans avoir à se rendre sur place). Le danger est que la DGFiP soit tentée de trop utiliser ce type de procédure pour remplacer à l'avenir les vérifications effectuées sur place.

En premier lieu, on précisera que, pour l'entreprise comme pour le vérificateur, il est regrettable qu'on instaure une procédure qui ne rende pas possible une rencontre dans les locaux de l'entreprise car celle-ci s'avère particulièrement utile pour mieux en connaître l'organisation concrète, l'environnement et certaines réalités. Il n'existe par ailleurs pas réellement de contraintes si l'entreprise ne coopère pas pleinement ou y met de la mauvaise volonté (absence de réponse à des questions ou fichiers transmis inexploitable par exemple) le tout dans un délai insuffisant (6 mois). En outre, deux éléments de taille enlèvent à cette procédure la possibilité d'être intéressante et d'apporter une réelle plus-value : l'impossibilité pour l'administration de demander des fichiers complémentaires, ce qui réduit ses possibilités d'investigation (voir notamment la partie consacrée à la comptabilité informatisée) et la quasi-impossibilité pour le vérificateur, lorsqu'il l'estime nécessaire, de passer en vérification générale de comptabilité.

Une fois de plus, c'est par le prisme de l'allègement des « contraintes administratives » que ce type de procédure a été conçu. Et ce, potentiellement, au détriment des investigations et dans la veine des mesures prises ces dernières années¹². Rappelons ici que le contrôle n'a pas pour objectif d'empêcher une activité de se poursuivre, que les vérificateurs ont toujours fait preuve d'adaptation et qu'il existe déjà de nombreuses voies de recours. Le contrôle étant la contrepartie du système déclaratif, les agents économiques dans leur ensemble doivent aussi comprendre que le contrôle est légitime et nécessaire. Et ce également sur le plan économique : combattre la fraude est aussi un mode de régulation permettant de combattre la concurrence déloyale exercée par les fraudeurs.

A contrario, aucune disposition n'est venue renforcer les pouvoirs de l'administration quand les soupçons de fraude sont sérieux et avérés, à l'exception de la levée du délai de 3 mois imparti pour mener et achever un contrôle en cas d'activité occulte.

Il serait grand temps d'adopter des principes gradués selon le comportement du contribuable. Il serait en effet souhaitable que les services disposent de procédures plus contraignantes quand les soupçons de fraude sont forts et que le risque de délitement des preuves est avéré (à l'instar de la BNDRF) ou quand le contribuable se montre réticent à collaborer au contrôle (opposition à fonctions ou à contrôle...).

- *Une procédure spécifique concernant les remboursements de crédits de TVA*

En matière d'évolution procédurale, on mentionnera ici pour mémoire la vérification des demandes de remboursement de crédit de TVA qui permet désormais à la DGFiP de se rendre dans les locaux d'une entreprise qui aura déposé une demande de remboursement de crédit de TVA. Cette

¹² Au point de laisser le sentiment aux agents qu'ils devront bientôt s'excuser de venir pratiquer un contrôle (un témoignage régulièrement entendu lors des rencontres avec les agents).



mesure, présentée comme nouvelle, n'est en fait que la « réactivation » d'une ancienne procédure qui avait été délaissée pour réduire les délais de remboursement des crédits aux entreprises (une trop grande pression pèse encore sur ces délais qui sont la cause de pertes de recettes budgétaires très importantes).

- *La procédure de visite domiciliaire L16 B*

Comme beaucoup d'autres agents du contrôle fiscal, les agents devant intervenir dans une « perquisition fiscale » se trouvent confrontés à des difficultés liées au développement des technologies numériques : de nombreuses informations se trouvent en effet sur des serveurs distants ou sur des supports de plus en plus variés, ce qui complexifie l'accès aux données.

La loi du 6 décembre 2013 et la loi de finances rectificative de 2016 entendent simplifier le travail de la DGFiP. Elles ne répondent cependant pas à toutes les problématiques rencontrées par les enquêteurs. Or, cette procédure est particulièrement utile, par exemple pour démontrer qu'une activité a lieu sur le territoire, ce qui est indispensable pour qualifier fiscalement un établissement de « stable » et, ainsi, l'imposer à l'impôt sur les sociétés, ce qui permet donc de lutter efficacement contre l'optimisation fiscale agressive. Cette procédure mérite donc d'être renforcée, par exemple pour être étendue aux fraudes patrimoniales.

- *Le droit de communication de l'administration fiscale s'enrichit progressivement*

L'accès à l'information est un atout et un enjeu central pour la détection et la répression de la fraude. Pour déceler, comme pour effectuer un bon contrôle, il est nécessaire d'avoir accès à un maximum d'informations et de recoupements de données. Il serait impératif de généraliser les obligations de transmission d'infos à la DGFiP pour tout organisme susceptible de détenir des informations sur une fraude.

Le droit de communication n'est pas une procédure de contrôle à proprement parler, il permet de recueillir des éléments préalable à un contrôle ou en cours de contrôle (auprès d'un client du contribuable contrôlé par exemple). Face à la nécessité de s'adapter à la fraude moderne, le droit de communication dit « non nominatif », qui permet à l'administration fiscale de recueillir des informations sur des personnes non identifiées a été instauré. Ceci facilite la détection des fraudeurs dans le domaine du commerce en ligne où l'anonymat des intervenants rend les activités frauduleuses plus difficiles à appréhender. Cette adaptation à l'économie moderne était devenue indispensable. On ne peut que regretter qu'elle ne soit pas intervenue plus tôt car la lutte contre la fraude doit constamment s'adapter aux évolutions économiques.

Par ailleurs, l'administration fiscale dispose certes désormais de deux nouveaux droits de communication auprès de l'AMF et de l'ACPR, mais il faut préciser qu'il est limité : en effet, il ne couvre pas les informations dont l'AMF a eu connaissance par ses homologues étrangers... D'une manière générale, le droit de communication de la DGFiP doit donc être beaucoup plus large et simplifié.

3/ Des mesures d'affichage voire même quasi-inapplicables en l'état

Plusieurs mesures relèvent de cette catégorie. Nous revenons sur certaines, sans toutefois être complet. D'autres pourraient y figurer comme la solidarité de paiement (extrêmement difficile à mettre en œuvre) par exemple.

- *La remise obligatoire d'une comptabilité dématérialisée*

Cette mesure est censée constituer une amélioration des outils du contrôle mais elle n'est pas nouvelle. Lors d'une vérification dans les locaux de l'entreprise, il est désormais fait obligation aux entreprises de présenter la comptabilité sous forme dématérialisée, ce qui n'était qu'une option possible auparavant. La DGFiP estime à 2 % le taux de « non respect » de cette nouvelle



obligation en se basant sur les amendes notifiées en cas de défaut de remise d'une comptabilité dématérialisée. En réalité, la « défaillance » est supérieure : tous les vérificateurs n'appliquent pas cette amende et ce, dans le cadre des « bonnes relations » avec les entreprises vérifiées.

Cette obligation ne couvre par ailleurs pas les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu (bénéfices non commerciaux par exemple). De plus, il ne suffit pas de recueillir la comptabilité informatisée pour faire un bon contrôle, il est même dangereux de le faire croire. En effet, il ne faudrait pas que les observateurs de la lutte contre la fraude (parlementaires, ONG etc) soient amenés à croire qu'avec une telle disposition, il suffit « d'appuyer sur un bouton » pour effectuer une véritable vérification de comptabilité. De manière générale, la comptabilité présentée est tout à fait probante, elle peut ainsi être « lissée » pour cacher une fraude. Par ailleurs, les éléments qui sont transmis sont trop limités. Leur examen peut certes permettre de détecter certaines anomalies comptables, mais l'activité économique ne se résume pas à ces éléments. Car pour effectuer un vrai contrôle et débusquer une potentielle fraude, il est nécessaire de disposer de l'ensemble des pièces comptables comme les factures ou les contrats par exemple. Ces données sont certes accessibles sur place, mais elles ne peuvent être transmises par la voie dématérialisée à des fins de recoupements informatiques.

Les seuls avantages de ce dispositif consiste donc à disposer de la comptabilité en dehors des locaux de la société et de faire quelques vérifications de bases plus facilement, mais la véritable avancée aurait été d'élargir l'obligation de transmission à l'administration à d'autres pièces appuyant la comptabilité ou aux fichiers ou logiciels de gestion commerciale par exemple. Et ce, en maintenant la possibilité de mener le cas échéant des interventions sur place.

- *Trust : renforcement des obligations déclaratives et renforcement des sanctions*

Les obligations déclaratives des administrateurs de trusts sont renforcées depuis la loi du 29 juillet 2011 par d'une part, la création d'un registre des trusts et par l'extension de l'obligation de déclaration des constitutions, modifications et extinctions de trusts aux administrateurs domiciliés en France (quand bien même constituants, bénéficiaires et actifs seraient tous hors de France) et d'autre part le dépôt d'une déclaration annuelle de la valeur des biens, droits et produits du trust. Le gouvernement a souhaité rehausser l'amende assise sur l'actif du trust pour non déclaration de trust de 5 à 12,5 %. Il a cependant révisé sa position en la ramenant à une amende forfaitaire de 20 000 euros et ce, alors qu'une question prioritaire de constitutionnalité contre le nouveau dispositif était déposée. Là encore, la stratégie employée par les cabinets et les différents conseils contre le renforcement de l'arsenal « anti-fraude » a payé, ce qui a de quoi interroger...

Il aura fallu beaucoup de temps pour commencer à s'adapter à une pratique malheureusement répandue en matière d'évasion fiscale. Cette mesure nationale ne concerne que les trusts étant « liés » d'une manière ou d'une autre à la France. La pratique des trusts étant courante dans de nombreux pays, seul un véritable échange automatique d'informations pourrait permettre de vérifier que les obligations déclaratives sont respectées et, à défaut, que les sanctions sont appliquées. Pour l'heure, rien ne permet de l'affirmer.

- *La vérification préalable à l'attribution du numéro de TVA intracommunautaire*

Un numéro de TVA est attribué automatiquement à toutes les sociétés créées pour leur permettre d'avoir des échanges commerciaux dans l'Union européenne. Or, des sociétés utilisent le mécanisme de TVA intracommunautaire pour frauder selon le procédé dit de « fraude carrousel ». Face à ce phénomène d'ampleur mis en œuvre par des réseaux très réactifs, il est instauré une possibilité de procéder à des vérifications pour des activités à risque ou en cas de présomption d'inactivité économique cachant une fraude. La possibilité de suspendre à posteriori le numéro de TVA intracommunautaire des sociétés impliquées dans un circuit de fraude à la TVA existe depuis 2008 pour les services de la DGFiP et s'est révélé très efficace.



Si une vérification préalable à l'attribution du numéro de TVA intracommunautaire pour empêcher la fraude est parfaitement souhaitable sur le principe, elle reste à l'état de vœu pieux : les services n'ont en effet tout simplement pas les moyens de procéder aux vérifications qui seraient utiles avant d'attribuer ce numéro, par exemple l'existence de moyens d'exploitation ou la réalité de relations commerciales avec des opérateurs de l'Union européenne ou l'existence d'un compte bancaire en France. Sous prétexte de faciliter la création d'entreprise, aucune surveillance n'est faite sur la réalité de la création d'une société.

Retour sur... la fragrance fiscale

La fragrance constitue un cas typique d'une mesure votée avec enthousiasme par les parlementaires mais qui s'est très vite révélée inadaptée et ce, même si elle peut être encore améliorée. Cette disposition n'a en effet pas été élaborée avec des « opérationnels » : votée dans la loi de finances rectificative de 2007 et instaurée en 2008, elle a récemment connu des évolutions. Mais faute d'anticipation, de préparation et de contacts avec les agents chargés de sa mise en œuvre, 6 ans auront été perdus.

La fragrance fiscale était à l'origine destinée à combattre la fraude de sociétés éphémères et d'activités occultes qui, une fois leur profit frauduleux réalisé, cessait leur activité et n'offrait aucune perspective de recouvrement. L'idée générale de cette procédure est légitime : prendre des mesures conservatoires afin d'améliorer le recouvrement ultérieur à l'issue du contrôle. Le bilan s'est en réalité révélé particulièrement décevant les premières années : peu de procédures ont été engagées en raison de la complexité de sa mise en œuvre. La fragrance n'est pas une procédure autonome : elle ne peut être mise en œuvre que dans le cadre d'une procédure de type droit de visite et de saisie ou droit d'enquête par exemple. La loi de finances rectificative de 2009 et celle de 2012 ont procédé à des évolutions visant à élargir le champ des fraudes concernés et à assouplir sa mise en œuvre.

Notre organisation ne cesse de répéter que la technicité des agents est le garant de l'efficacité dans l'exercice des missions et de la qualité du service rendu au public. Le temps perdu pour améliorer ce dispositif en constitue un exemple flagrant !

B/ Les enjeux internationaux

1/ Un contexte complexe

Les enjeux au niveau international sont colossaux, la fraude et l'évasion fiscales sont un véritable fléau pour l'ensemble des États en terme de perte de recettes fiscales. En outre, ces différentes formes d'évitement de l'impôt nourrissent la dynamique des inégalités et faussent l'activité économique. Dans un contexte de mondialisation, la lutte contre la fraude fiscale ne peut cependant être pleinement efficace si elle n'est envisagée que sous l'angle national : les sociétés ou les particuliers qui souhaitent se soustraire à l'impôt ont en effet à leur disposition de nouvelles stratégies d'évasion fiscale et plus de moyens qu'auparavant puisque une société écran et/ou offshore peut être créée sans aucun contrôle, que les flux financiers peuvent traverser les frontières « en un clic ». Il est donc indispensable de progresser sur la coordination européenne voire mondiale pour être efficace : la transparence est au cœur de la lutte contre les pratiques fiscales agressives qui font perdre des milliards d'euros de recettes aux pays européens. Dans la période, c'est le plan « BEPS » de OCDE qui est en cours de mise en œuvre.

Face à de tels enjeux, renforcer la coopération internationale est vital. Les sommets du G20 et leur bras armé, l'OCDE, se sont voulus résolument optimistes. Leur bilan n'est cependant pas glorieux : ainsi, les « listes noires » de l'OCDE, publiées et actualisées depuis le début des années 2000, n'ont cessé de se vider : début 2017, aucun État ne figurait sur la « liste noire » de l'OCDE... De fait, la coopération internationale n'a jamais été, jusqu'à présent, à la hauteur des ambitions



affichées. Plus récemment, l'OCDE s'est montré plus volontariste, allant jusqu'à promouvoir dans son plan « BEPS » (visant à lutter contre l'érosion des bases imposables) un échange automatique censé permettre l'imposition de la richesse là où elle est créée. Ce plan se met progressivement en place, il restera à voir ses effets réels...

La prudence guide néanmoins de nombreux travaux et certaines décisions qui en découlent... Au risque que les mesures soient contournées. Il en va ainsi du « reporting » (voté en France et actuellement débattu au niveau européen) qui consiste à porter à la connaissance de l'administration le résultat d'exploitation des entreprises ayant des entités à l'étranger : il sera obligatoire à partir du 1er janvier 2018 que pour les sociétés au chiffre d'affaires de plus de 750 millions d'euros. Elles devront mettre en ligne chaque année un rapport contenant de précieuses informations : nombre de salariés, chiffre d'affaires net, montant de l'impôt sur les bénéfices acquitté, etc. L'un des risques d'évitement consiste, pour les entreprises qui ne voudront pas respecter cette obligation, à se restructurer pour passer en dessous du seuil du chiffre d'affaires.

Quant à la demande de la publication des trusts, elle a été rejetée par le Conseil Constitutionnel en 2016 au motif qu'il constituait une atteinte disproportionnée au droit au respect de la vie privée alors que la constitution de ces trusts est un moyen de détourner les impôts dus dans les pays où ces entreprises ou particuliers sont résidents. Le projet est en discussion au niveau européen... Enfin, parmi les autres projets trop « timides » figure la mise en œuvre de l'assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés : encore floue dans ses modalités, elle est limitée aux multinationales dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros et ne porte en outre pas sur les taux. Un retour sur ces enjeux est donc d'ores et déjà nécessaire.

2/ Prix de transfert, reporting : obligation de transparence

Les sociétés multinationales utilisent les différences de règles fiscales nationales et internationales pour diminuer leurs bases imposables et transférer artificiellement leurs bénéfices dans un pays où la fiscalité est moindre : c'est ce qu'on appelle l'érosion des bases qui renvoie notamment à la pratique des prix de transfert, aux délocalisations importantes en matière de propriété intellectuelle, au numérique etc. L'explosion des schémas d'optimisation fiscale agressive et de fraude fiscale a conduit l'OCDE à lancer en 2013 un chantier qui a abouti à un plan comportant 15 mesures nommé BEPS (base erosion and profit shifting). Le principe affiché par l'OCDE est simple : imposer la valeur là où elle a été créée.

La révision des règles de fixation des prix de transfert constitue un enjeu central de ce plan, et ce alors que l'OCDE estime que 60 % du commerce mondial provient de transactions intra-groupe et qu'une manipulation de certaines de ces transactions déstabilisent le commerce international. Le contrôle de ces prix de transfert et la mise en place de déclaration pays par pays visent ainsi à donner aux administrations fiscales une vision complète (ou du moins, jugée suffisante) de la façon dont les entreprises multinationales structurent leurs activités afin de limiter les possibilités d'optimisation fiscale agressive.

La France a transcrit cette mesure de reporting pays par pays (l'action 13 du plan BEPS) dans la loi de finances pour 2016. Précisons que l'OCDE ne recommande que l'échange entre administrations fiscales tandis que la commission européenne souhaite aller plus loin en instaurant un reporting public, ce que souhaitent certaines ONG.

La question des prix de transfert agite de longue date la sphère du contrôle fiscal. La loi de finances pour 2009 a introduit une obligation de production de documentation sur les prix de transfert en cas de contrôle pour les entreprises réalisant plus de 400 millions d'euros de CA (ou disposant d'un actif brut au bilan du même montant), voire une documentation renforcée en cas de transaction réalisée avec une entreprise basée dans un État ou un territoire non coopératif



(ETNC).

La loi du 6 décembre 2013 a complété cette obligation de documentation par une obligation de déclaration annuelle « allégée » qui ne comporte pas l'ensemble des informations que l'entreprise doit tenir à la disposition de la DGFiP dans le cadre d'un contrôle et doit être déposée dans les six mois de la clôture de l'exercice. En particulier, n'y figurent pas des informations utiles comme la description des structures juridiques et opérationnelles des entreprises associées ou encore la description des fonctions exercées et des risques assumés par les entreprises associées. A ces obligations s'ajoute enfin celle de déclarer, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, la répartition des bénéfices pays par pays...

Certes, ces mesures permettent plus de transparence, elles constituent indéniablement des avancées et étaient réclamées par de nombreuses organisations, dont la nôtre. Concernant le reporting pays par pays, s'agissant d'une mesure applicable à compter des exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2016, et d'un échange qui se mettra en place entre les états à compter de 2018 (31 pays étaient déjà signataires le 27 janvier 2016), l'évaluation réelle n'est pas possible à ce jour. Les résultats dépendront du contenu mais aussi des moyens mis en œuvre, de la réticence des multinationales etc. Un bilan de cette mesure sera effectué en 2020.

En tout état de cause, des problèmes sont cependant d'ores et déjà identifiés. On s'étonnera à ce titre de la coexistence de deux types de déclarations des prix de transfert : l'entreprise devant tenir à la disposition de l'administration une documentation complète, il eut été plus simple, mais aussi plus utile, de prévoir une transmission de l'ensemble de ces informations à l'administration fiscale. Cela ne constituerait pas une obligation déclarative supplémentaire puisque les sociétés ont déjà, dans le cadre de leur gestion, l'ensemble de cette documentation dans leur pièces comptables, fiscales et juridiques.

On peut d'ores et déjà affirmer que ces déclarations (allégées ou complètes) ne sauraient suffire aux agents pour faire un bon contrôle de ces prix de transfert. Il faut, en premier lieu que les informations dont dispose l'administration fiscale soient utilisables, ce qui pose par exemple la question de la traduction et de l'adaptation des comptabilités étrangères ou encore de la fiabilité des données (les sociétés seront inmanquablement tentées de trier les informations). Il faut ensuite pouvoir disposer de tous les moyens pour être en mesure de comparer les opérations intra-groupes.

De plus, il est d'ores et déjà urgent de légiférer mais aussi que l'administration se dote d'une doctrine opposable à tous pour répondre à ces différents enjeux. Une réflexion sur le seuil des entreprises concernées est par ailleurs légitime dans un contexte d'internationalisation de l'économie qui peut concerner des entreprises de taille moins importante.

Sur un plan opérationnel, les éléments ainsi transmis étant très souvent d'une complexité élevée, il faudra offrir les formations adéquates aux agents chargés de les valider voire, le cas échéant, de les critiquer. Les outils permettant l'analyse et/ou la critique devront également être améliorés (applications informatiques, bases de données etc...). Enfin, une sensibilisation accrue à destination des magistrats devrait être envisagée afin que leurs jugements soient rendus en toute connaissance de cause (trop de jugements sont défavorables à l'administration par manque de connaissance de la matière).

3/ Échange automatique d'informations bancaires : une levée du secret bancaire ?

C'est l'une des mesures phare de la période qui, selon de nombreux responsables politiques, permettra d'en finir avec le secret bancaire, l'une des principales « armes » des paradis fiscaux. Sa mise en œuvre a été précédée de discussions particulièrement longues qui ont été accélérées ces dernières années sur fond de crise et d'affaires.



L'échange automatique d'informations entrera en vigueur dans 56 pays en 2017. 42 pays supplémentaires rejoindront le dispositif en 2018. Les États-Unis n'ont pas prévu d'intégrer le dispositif à ce stade, ce qui constitue à l'évidence un manque qui pourrait hypothéquer son efficacité globale, qui interroge sur une possible extension du dispositif à d'autres États et qui montre que la concurrence fiscale demeure...

Concrètement, les renseignements transmis sur la base d'une norme établie par l'OCDE portent sur : le(s) titulaire(s) du (des) compte(s), l'identification du (des) compte(s) (sont concernés aussi bien les comptes bancaires que les assurances-vies ou les investissements dans des fonds) et de l'institution financière concernée (toutes sont concernées), des informations financières (solde du compte au dernier jour de l'année civile).

Les éléments transmis automatiquement présente un intérêt en termes de recherche et de détection de la fraude. Les éléments financiers sont en revanche limités, ils peuvent être exploités pour l'ISF par exemple. Concrètement, ces informations pourraient permettre d'identifier un contribuable qui, disposant de comptes à l'étranger, devrait faire l'objet d'un contrôle. Au cours dudit contrôle, le vérificateur devra actionner l'assistance administrative internationale selon la procédure traditionnelle, dite à la demande pour obtenir plus d'informations afin, par exemple, de reconstituer les flux permettant de déterminer le revenu perçu sur ces comptes mais imposable en France.

L'efficacité globale du dispositif dépendra donc pour une large part de la qualité des informations plus précises qui seront alors transmises et des délais dans lesquels cela se fera. Il restera en outre à s'assurer que l'intégration de ces données dans les bases des services de la DGFIP soit rapide et fiable. Enfin, on ne peut que s'interroger devant le manque de rétorsions à l'encontre des États qui ne joueraient pas le jeu : en l'absence de mesure véritablement dissuasive, la question de l'efficacité de ce dispositif (très différent en ce sens du FATCA des États-Unis) demeure posée.

Mesure emblématique, l'échange automatique d'information sera certes utile pour détecter la fraude mais cependant pas suffisant pour la démontrer, c'est-à-dire la prouver et la chiffrer.

4/ Échange d'information sur les rescrits fiscaux : faut-il y croire ?

L'affaire « Luxleaks » a mis en lumière la nature de nombreux accords, dénommés rescrits (ou « tax rulings ») passés entre un État (cette pratique existe dans tous les États) et une société, permettant à cette dernière de valider un montage d'optimisation fiscale. Pour renforcer la transparence sur les rescrits fiscaux la Commission européenne a proposé d'imposer un échange automatique d'informations sur tous ces « tax rulings » comportant une dimension transfrontalière, y compris, rétroactivement, ceux conclus au cours des dix dernières années et susceptibles d'avoir encore un effet.

Tous les trois mois, chacun des États membres devra obligatoirement envoyer des informations aux 27 autres États ainsi qu'à la Commission afin de préciser s'il a ou non conclu de nouveaux accords et, si c'est le cas, pour en donner les grandes lignes : nom de l'entreprise, modalités (prix de transfert, traitement intra-groupe, etc), pays concernés.

Mais comme en matière de fiscalité, l'accord, pris sous la pression des opinions, devra se faire à l'unanimité des États membres, on peut douter qu'il soit véritablement mis en place et que tous s'y conformeront. Dans un contexte de crise qui perdure, certains États membres voient dans la transparence fiscale un moyen de « remplir leurs caisses ». Et ce, alors que les opinions publiques sont furieuses des pratiques agressives qui permettent aux grandes multinationales d'échapper à l'impôt et que les entreprises trop petites pour bénéficier des systèmes d'optimisation fiscale ou incapables de délocaliser leurs activités se sentent lésées et confrontées à une concurrence déloyale.



5/ Poursuivre et amplifier l'effort : un impératif

Il est indéniable qu'au cours de ces dernières années, un grand nombre de mesures législatives ont été votées et mises en œuvre et que des orientations intéressantes ont été prises sur un plan international. Il est également indéniable que, loin des déclarations enthousiastes des responsables politiques, toutes ne produiront pas les effets escomptés. Plusieurs raisons l'expliquent : la complexité de certaines d'entre elles, l'insuffisance de l'arsenal juridique, la faiblesse des moyens humains, un management inadapté etc.

Au fond, le principal danger est d'assister à un coup d'arrêt en matière de stratégie anti-fraude et de voir se développer un discours politique consistant à accuser les administrations publiques de ne pas être suffisamment efficaces alors qu'elles auraient été prétendument dotées d'outils suffisants, ce qui est factuellement faux. Car d'une part, la mise en œuvre de ceux-ci et, au vu du présent bilan, leur efficacité ne sont pas toujours avérés et, d'autre part, l'évolution de la fraude, nécessitent impérativement une poursuite et une intensification de la lutte anti-fraude. Et ce, en renforçant tous les moyens (voir ci-après), y compris par de nouvelles mesures législatives.

C'est également le sens du rapport de la Commission des lois de l'Assemblée nationale¹³ qui, dressant le bilan des mesures législatives récemment votées, a livré de nouvelles préconisations pour poursuivre et amplifier la stratégie « anti-fraude ». La porte ne doit pas se refermer sur ce volet important de la lutte contre la fraude fiscale. Au contraire, le renforcement des moyens juridiques est toujours à l'ordre du jour.

13 Voir le [rapport de la commission des lois de l'Assemblée nationale du 8 février 2017](#)



Chapitre 4

Pour des moyens afin de mieux combattre la fraude

N'en déplaie aux tenants du « moins d'État, moins de fonctionnaires », pour sanctionner, pénalement ou administrativement, la fraude fiscale, encore faut-il disposer de fonctionnaires en nombre suffisants et pour détecter la fraude, mener les vérifications, assurer le suivi d'une procédure de contrôle, proposer des sanctions ou encore procéder au recouvrement des sommes dues. La Commission européenne elle-même soulignait déjà en 2006 qu'il fallait « étoffer les ressources humaines »¹⁴, soulignant ainsi qu'il s'agissait bien d'un enjeu essentiel. La question des effectifs est d'autant plus cruciale qu'il est illusoire de penser que les nouveaux moyens législatifs et juridiques puissent être efficacement mis en œuvre si les agents ne sont pas assez nombreux pour le faire, au risque de rendre ces mesures inopérantes.

Disposer de moyens humains en nombre suffisant est donc nécessaire. Il faut aussi, pour qu'ils puissent mener leur mission de contrôle avec toute l'efficacité requise, disposer d'un accès à l'information satisfaisant et pouvoir compter sur des moyens matériels suffisants. C'est notamment l'enjeu des mesures juridiques (reporting, échanges automatiques d'informations, etc), de la protection des lanceurs d'alerte ou encore des moyens matériels.

I - Des moyens humains nécessaires pour débusquer et poursuivre la fraude

A court terme, compte tenu de l'ampleur et de la complexité des enjeux, notre organisation ainsi que plusieurs ONG estiment que plusieurs mesures s'imposent d'urgence : le doublement des effectifs de la BNRDF (avec un meilleur équilibre entre officiers fiscaux et officiers de police judiciaire) et des services de la justice (JIRS, parquet national financier) ainsi que la mise en œuvre d'un plan pluriannuel de créations d'emplois (chiffré à 10 000 par les ONG membres de la Plate-forme Paradis fiscaux et judiciaires) à la DGFIP et dans les Douanes.

La réflexion mérite à l'évidence d'être plus large et d'y intégrer les effets d'une réorganisation des services, comme le propose le présent rapport. Néanmoins, ces urgences méritent des avancées car l'insuffisance des effectifs dans les différents services engagés contre la fraude fiscale est patent et doit être corrigé. La question des effectifs est en effet centrale et essentielle. En attestent les différents éléments suivants.

1/ Renforcer les effectifs de l'administration fiscale...

S'agissant de la DGFIP, les agents des finances publiques affectés dans les différents services de contrôle de la DGFIP représentaient 13 336 « équivalents temps plein travaillé » (ETPT, selon la formule issue de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) et repris dans les rapports parlementaires rédigés dans le cadre des lois de finances) en 2010. Ils n'en représentaient plus que 10 252 en 2017¹⁵, soit près de 3 100 emplois en moins. Il s'agit là de l'ensemble des agents travaillant dans des services de contrôle : programmation, recherche, contrôle sur pièces et contrôle sur place. Le nombre de vérificateurs (qui effectuent du contrôle sur place) est pour sa part relativement constant, il est inférieur à 5 000. Ces données sont à mettre en rapport avec l'évolution du « tissu fiscal » : en 2015, on dénombrait ainsi 5,44 millions d'entreprises soumises à la TVA (contre 4 millions en 2008), 2 millions d'entreprises soumises à l'IS (contre 1,5 million en 2008) et 37,4 millions de foyers fiscaux (contre 36 millions en 2008). La réalité statistique mais aussi mécanique (l'évolution des formes de fraudes) est parlante : le travail est plus lourd et plus

14 Communication de la Commission européenne du 31 mai 2006.

15 [Rapport de la Commission des finances du Sénat du 24 novembre 2016.](#)



complexe pour les services de contrôle, mais leurs effectifs chutent...

Cette évolution « en ciseau » est d'autant plus frappante qu'en 2015, les quelques 10 000 agents affectés au contrôle fiscal ont permis de déceler 16 milliards d'impôts éludés dans les « redressements fiscaux » auxquels il faut ajouter 5 milliards d'euros de pénalités : les effectifs sont donc particulièrement « utiles et rentables » si l'on ose dire, ce qu'aucun gouvernement n'a manifestement reconnu. Que les sommes identifiées (ou « redressées ») soient ou non recouvrées ne change guère la donne : tout d'abord parce que même après la mise en recouvrement, le « ratio » demeure extrêmement favorable, et ensuite parce qu'un redressement non recouvré joue tout de même un rôle préventif (le syndrome de la « peur du gendarme ») voire répressif certain (certains contrôles ne donnant pas lieu à recouvrement sont ainsi poursuivis pénalement).

Grâce à la qualification et l'action des « officiers fiscaux et de police judiciaire », la BNRDF (composée d'une cinquantaine de fonctionnaires), « *plus de 420 plaintes qui ont été déposées. Le montant global des avoirs et revenus dissimulés, notamment à l'étranger, visés dans ces plaintes est estimé à environ 5,5 milliards d'euros. Grâce à l'exploitation des informations recueillies dans le cadre des premières enquêtes judiciaires par la BNRDF, la DGFIP a notifié près de 200 millions d'euros de droits et pénalités ; les affaires présentant les plus forts enjeux restent en cours d'enquête à ce jour* »¹⁶.

2/ ...de la Justice...

Sur le parquet national financier, lors de son audition au Sénat en mai 2016, Mme Houlette, Procureur financier à la tête du PNF, rappelait ceci : « *lorsque l'institution a été créée, nous étions cinq magistrats, dont le procureur que je suis, et un greffier stagiaire. Nous avons atteint aujourd'hui un effectif de quinze magistrats, quatre assistants spécialisés - dont deux administrateurs des finances publiques, un expert-comptable et un spécialiste en matière boursière -, un greffier en chef, cinq greffiers et une assistante administrative. Nous sommes organisés en trois groupes, dont chacun est dirigé par un procureur adjoint. L'étude d'impact effectuée en mai 2013 estimait la capacité de traitement du futur parquet national financier à 260 dossiers, partant du postulat qu'un magistrat ne pouvait suivre plus de huit procédures. Or nous sommes aujourd'hui saisis de 353 procédures, dont 155 pour fraude fiscale et escroqueries à la TVA - soit 44 % du total* ». A l'évidence, renforcer le PNF permettrait de traiter plus de dossiers et ce, dans de meilleures conditions.

S'agissant des JIRS, le Ministère de la justice¹⁷ dénombre 8 JIRS composés de 417 magistrats et de 28 assistants spécialisés. 2 857 nouveaux dossiers ont été traités entre le 1^{er} octobre 2004 et le 31 décembre 2013 dont 610 relevaient de la criminalité économique en général (le nombre de dossiers de fraude fiscale n'est pas précisé) et 405 toujours en cours en 2014. Par ailleurs, le manque de moyens dont disposent les parquets locaux est également notoire.

3/...et de l'ensemble des services engagés dans la lutte contre la délinquance économique et financière

Plus généralement, qu'il s'agisse des douanes, de TRACFIN et des services spécialisés de police, la question des effectifs sous-dimensionnés revient constamment comme un obstacle majeur à l'efficacité de la lutte contre la fraude.

L'action de ces services étant vitale dans la lutte contre la fraude fiscale, un renforcement de leurs effectifs permettrait de traiter davantage de dossiers. Un autre enjeu consiste à améliorer leur action conjointe afin que l'État s'appuie sur les différents « savoir faire » de ses services (voir ci-dessous).

¹⁶ [Voir le rapport de la Commission des finances de l'assemblée nationale du 13 octobre 2016.](#)

¹⁷ [Voir le dossier sur le site du ministère de la justice pour les 10 ans des JIRS, octobre 2014.](#)



II/ Les lanceurs d'alerte : particulièrement utiles !

Les grandes affaires récentes sont principalement dues à l'action des lanceurs d'alerte. Le rôle essentiel qu'ils ont joué a démontré la faiblesse de la capacité des États à détecter la grande fraude. En effet, faute d'informations suffisantes et de coopération efficace entre les États, il n'a pas été possible de détecter ces fraudes complexes. Ces affaires ont par suite été à l'origine de travaux et de mesures tant au plan international (avec le plan BEPS de l'OCDE) que national.

Désormais reconnus en tant que tels, les lanceurs d'alerte se heurtent cependant à des difficultés certaines : licenciements, intimidations, procédures pénales etc. La question de leur protection, de facto reconnue dans la loi dite « Sapin 2 » et la loi organique relative à la compétence du Défenseur des droits de décembre 2016, doit être améliorée et durablement stabilisée. En effet, même avec des avancées, ils demeureront utiles pour débusquer une fraude qui n'a de cesse d'éviter les dispositions légales. Même le système d'échange automatique d'informations le plus « parfait » (qui reste à inventer !) peut laisser des « trous dans la raquette » que les lanceurs d'alerte peuvent combler.

Notre organisation syndicale a déjà publiquement pris parti pour le principe d'une « indemnisation » des lanceurs d'alerte¹⁸. Si le débat est complexe (il faut éviter de laisser croire que la stratégie anti-fraude dépendrait de « chasseurs de primes »), il n'en demeure pas moins que la réalité des lanceurs d'alerte plaide pour une indemnisation dont les conditions et la nature doivent être précisées. Et ce, ne serait-ce que pour empêcher que de potentiels lanceurs d'alerte qui auraient des informations étayées se trouvent victimes de la pression de leurs employeurs par exemple (notons ici qu'il est fait obligation aux lanceurs d'alerte d'informer leur employeur avant toute autre démarche, ce qui peut être parfois très dissuasif). Cette approche a également le mérite d'éviter les faux débats sur les « dénonciations »...

Au-delà du débat sur la définition et la protection juridique du lanceur d'alerte tel qu'il s'est engagé dans le cadre du débat parlementaire à l'occasion de la loi « Sapin 2 » et de la loi organique sur le rôle du défenseur des droits, un amendement voté en Commission des Finances le 10 novembre 2016 prévoit une expérimentation à la DGFiP permettant une rémunération des lanceurs d'alerte. Cette expérimentation est aujourd'hui la seule possibilité d'avancer enfin sur le sujet : elle mérite d'être engagée et suivie.

III/ Les moyens matériels et organisationnels

1/ Pour des moyens au quotidien

Pour lutter efficacement contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale, des moyens matériels performants sont essentiels. Des moyens informatiques importants, ne serait-ce que pour travailler et recouper les données obtenues par le biais de l'échange automatique par exemple, ce qui nécessite des ordinateurs d'une grande capacité et le développement de logiciels. En la matière, les outils applicatifs doivent être conçus pour faire gagner en efficacité le contrôle, être ni chronophage ni un outil de « flicage », autrement dit du suivi « normé » de chacun des actes des agents alors que l'exercice du contrôle fiscal nécessite, en raison de la diversité des schémas de fraude mais aussi des contraintes inhérentes à la mission même (contraintes de délais par exemple), une certaine souplesse.

Des moyens budgétaires doivent enfin être fournis pour répondre à ces questions, mais aussi, plus prosaïquement, pour rembourser les frais de déplacement et de documentation. Ces moyens budgétaires permettraient d'améliorer les outils de détection, la sécurisation et la fiabilité des données ou encore de progresser dans le traitement des données ou encore la technicité fiscale et financière, etc.

18 [Voir notre 4 pages de juin 2016.](#)



2/ Nécessité d'une stratégie qui permettrait une meilleure détection

Ces outils doivent être conçus avec l'ensemble des utilisateurs de la chaîne du contrôle fiscal et doivent pouvoir s'adapter aux différents types de fraudes. Ils doivent impérativement être accompagnés d'une formation initiale et continue de haut niveau pour que les agents restent efficaces face aux divers interlocuteurs : experts comptables, avocats fiscalistes... Face à des procédés de fraude de plus en plus sophistiqués, la riposte administrative doit donc être de même niveau. Aucun agent ne devant être bridé dans l'accès à la formation, ce qui est actuellement trop souvent le cas en raison du décalage croissant entre la charge de travail et les effectifs disponibles.

Il en va ainsi de la formation sur: le traitement informatique des données, les logiciels, les techniques linguistiques (notamment à l'anglais) ou encore sur les dispositifs juridiques. Cette formation doit également s'accompagner d'un véritable soutien technique au quotidien. Celui-ci passe tout à la fois par une réorientation du « mode de management », aujourd'hui principalement tourné vers la gestion statistique, et par un réseau d'expertise permettant une diffusion des réponses aux difficultés rencontrées, qu'elles soient techniques, fiscales, juridiques ou comptables, auxquelles les agents font face.

Actuellement, certains travaux, menés sur des fraudes dont les enjeux fiscaux, comptables et juridiques sont très complexes, nécessitent parfois des recherches chronophages dans un contexte très contraint : améliorer le soutien technique permettrait de délivrer une réponse rapidement et de relever le niveau de l'expertise fiscale et financière globale.

3/ Les grandes oubliées : la recherche et l'intelligence fiscale

Il est une lapalissade de dire que pour bien traquer la fraude, il faut préalablement la repérer. C'est pourquoi notre organisation répète régulièrement que le contrôle fiscal est une chaîne qui va de la gestion au recouvrement, ce qui veut dire que les services en charge des obligations déclaratives sont une des premières source de programmation du contrôle fiscal. Différents services à divers échelons (départemental, régional et national) ont également pour mission de participer à la programmation du contrôle fiscal. Or, cette chaîne a été mise à mal ces dernières années (voir ci-dessus) tandis que les autres méthodes de détection de la fraude (comme l'analyse risqué) ne font pas toujours suffisamment leurs preuves.

Un des plus grands atouts pour progresser dans cette lutte contre la fraude est l'accès à l'information la plus large possible. Dans cette optique, il est donc urgent de redonner ses lettres de noblesse à la recherche puisque cette mission permet notamment d'obtenir des informations en dehors des recoupements de données.

La détection d'anomalie par les services de gestion a été mise à mal par les suppressions d'emplois : les services n'ont plus le temps d'avoir un examen critique des déclarations déposées à cause de la surcharge de travail. Les réformes de structures incessantes ont également joué un rôle négatif dans ce domaine : il est une évidence que des services stables, avec des agents spécialisés (car ayant acquis de l'expérience et des compétences pointues), constituent indéniablement un atout. Or, les pouvoirs publics semblent cependant manifestement l'ignorer puisque ces dernières années les réformes de structures nombreuses, diverses et variées dont principalement des fusions de services, ont entraîné un besoin de polyvalence de plus en plus accru de la part des agents. Elles se sont même accélérées dans la période récente.

La dématérialisation à outrance, et parfois précipitée, a participé à la dilution de l'information. Il n'est pas question ici de dire que l'administration fiscale aurait dû en rester au papier mais de déplorer que l'architecture de l'informatique ne facilite pas toujours la centralisation des informations ni le recoupement de l'ensemble des données relatives à une personne physique ou une personne morale. Car l'informatique peut beaucoup mais ne peut pas tout. Or, pour pallier les



suppressions d'emploi, l'administration a systématiquement tendance à recourir à des outils informatiques, tous plus ou moins supposés miraculeux, dont des outils d'analyse risque auxquels s'est ajoutée dernièrement l'analyse statistique.

Loin de prétendre que ces outils ne sont pas intéressants et que ces pistes ne doivent pas être explorées, il est urgent et indispensable de prendre davantage appui sur les agents de service, notamment ceux de programmation, lesquels se plaignent souvent de devoir apurer des listes qui n'ont pas toujours été suffisamment élaborées avec eux et/ou des spécialistes du sujet. Or, en matière d'analyse risque, les conditions permettant une efficacité maximale sont : une maîtrise de l'outil et des applications informatiques, une bonne connaissance des procédés de fraude, une mutualisation régulière et des échanges entre les services chargés de programmer les contrôles mais aussi de ceux qui les effectuent avec une meilleure fluidité (c'est-à-dire entre agents opérationnels et pas seulement entre chefs de services, lesquels sont davantage tournés vers le management statistique que vers un rôle de soutien technique).

En septembre 2013, la DGFIP a lancé une mission chargée du développement du datamining dans un cadre fixé par la commission nationale informatique et libertés (CNIL). Il est à relever que cette dernière, en restreignant trop l'utilisation et le recoupement de l'ensemble des données informatisées, a tendance à constituer un frein à la détection de la fraude (et ce, alors que le secteur marchand procède déjà à des opérations d'envergure à des fins commerciales sans être entravé). Le datamining consiste en un croisement de grandes masses de données permettant de dégager un profil de fraudeur à partir des fraudes connues, l'opération étant censée aider à la programmation. Même si certains pays l'ont utilisé avec un certain succès, ce système n'a cependant par encore fait ses preuves dans le domaine du contrôle fiscal. Il est d'ailleurs très difficile d'avoir un bilan de la part de la DGFIP dans ce domaine. L'un des problèmes majeurs de cette expérimentation réside dans le volume et la fiabilité des bases de données. Faute de bilan précis et positif, il est difficile de se fier aveuglément à ce nouveau mode et ce, au risque de « lâcher la proie pour l'ombre » en quelque sorte, c'est-à-dire de délaisser les outils de programmation actuels et d'y substituer le datamining alors que les deux stratégies devraient plutôt s'additionner pour mieux se compléter.

Pour Solidaires Finances Publiques, dans ce domaine comme celui des comptabilités informatisées, il est urgent de créer des structures mêlant des compétences croisées entre spécialistes de la fiscalité et professionnels de l'informatique. En tout état de cause, cette organisation doit être complétée par d'autres voies et moyens.

Le constat est connu : la fraude s'est complexifiée ces dernières années et a été facilitée par la mondialisation des flux financiers : elle a en quelque sorte appris à se cacher. Pour la fraude complexe qui ne peut pas être détectée dans les déclarations déposées ni dans les données de l'administration fiscale, il est indispensable de disposer en amont de renseignement sur les pratiques frauduleuses et d'accroître et de diversifier les renseignements que la DGFIP exploite en vue de détecter la fraude fiscale.

L'évitement de la fraude doit être mieux valorisé. Il est incontestable que ce que nous nommerons l'intelligence fiscale, au sens étude de la fraude pour mieux en comprendre les modes opératoires, permettraient une meilleure détection de celle-ci et une meilleure programmation du contrôle fiscal. Car même si les fraudeurs ont souvent un temps d'avance, ils ont aussi tendance à reproduire parfois des schémas qui ont fonctionné pour échapper à l'impôt (dans une sorte de mutualisation des modes opératoire en quelque sorte, facilité par certaines professions dites « intermédiaires » de conseil). Certains schémas ou procédés de fraude peuvent être anticipés car ils sont parfois prévisibles : ainsi en matière de fraude aux quotas carbone, il était évident que les fraudeurs se serviraient de ces nouvelles dispositions pour frauder la TVA sur le modèle de la fraude carrousel puisque le mécanisme de TVA était le même. Cette fraude avait d'ailleurs été



détectée par les services de la DGFiP (en l'occurrence, la DNEF) mais ce sont les responsables politiques qui ont tardé à prendre leurs responsabilités pour la suite à donner aux procédures engagées...

De manière générale, les schémas de fraude ou d'optimisation agressive doivent être mieux analysés pour permettre de progresser dans la détection des schémas similaires en amont de toute opération de contrôle et ce, afin de mieux renseigner et orienter les services de contrôle. Nombreux sont les services de contrôle (les services de recherche par exemple) à assurer leur veille fiscale, la surveillance des activités douteuses et des activités ou opérateurs potentiellement « fraudogènes ». Cette activité doit être renforcée et valorisée. Dans ce cadre, une analyse des dossiers déposés au STDR par exemple pourrait permettre de repérer des schémas de fraude (profil de fraudeurs, méthode de fraude, situations dans lesquelles les agents économiques ont le plus de facilité pour s'exonérer de l'impôt...). Il faut donc inventer l'intelligence fiscale à la française pour adapter les processus et méthodes de travail des services fiscaux pour favoriser une action préventive.

Au-delà, l'enjeu consiste encore et toujours à disposer de sources d'informations suffisantes en nombre et de bonne qualité. C'est notamment le rôle des échanges entre services de l'État. Il s'agit de l'étendre à tous les acteurs économiques, publics et privés, susceptibles de fournir des informations intéressantes aux services de la DGFiP. Il est désormais temps d'instaurer un mécanisme d'échange automatiques d'informations entre les services de l'État. C'est notamment le cas dans les relations entre TRACFIN et la DGFiP et, plus largement, les autres services de l'État, qui mériterait d'être beaucoup plus systématique puisque TRACFIN reçoit des déclarations de soupçon en matière de blanchiment de fraude fiscale. Enfin, il serait impératif de généraliser les obligations de transmission d'infos à la DGFiP pour tout organisme susceptible de détenir des informations sur une fraude fiscale.

Les services de programmation et de recherche peuvent et doivent apporter une véritable valeur ajoutée à la détection de la fraude. Mais ils ont trop souffert des conséquences des suppressions d'emplois, de la diminution des budgets de fonctionnement et de l'insuffisance de remboursement des frais de déplacements (un phénomène qui ne fait que s'accroître). De plus la recherche est mise en difficulté par les statistiques puisqu'elles exacerbent la concurrence entre les services au lieu de les inciter à collaborer. Notre organisation porte depuis longtemps la nécessité de comptabiliser différemment et de manière plus intelligente la quantité et la qualité du travail (voir en annexe notre proposition d'indice de coopération fiscale internationale).

Les « affaires » ont mis en débat l'utilité des informations provenant des « lanceurs d'alerte » et, au-delà, de l'obtention d'informations et de preuves d'origine litigieuse. L'expérience a montré que ces informations peuvent s'avérer très utiles. La sécurisation juridique est une bonne chose, elle démontre l'importance de l'enjeu de l'accès à l'information et, par conséquent, de la nécessité de disposer de services de recherche. Anticiper devrait devenir le maître mot : comme pour nombre d'activités répréhensibles, les fraudeurs ont un temps d'avance sur les services chargés de les combattre. Ils sont inventifs et tentent de s'enrichir en échappant de diverses manières aux services d'enquête fiscale. Ce sont ces derniers qu'il faut renforcer pour rattraper le retard sur les fraudeurs et avoir un temps d'avance sur l'évolution de la fraude.

IV/ Les moyens juridiques

1/ Des enjeux internationaux et européens

La succession d'affaires (HSBC, Luxleaks, Cahuzac, panama papers) ont obligé les pouvoirs publics à prendre des mesures dites « juridiques » (voir ci-dessus) afin de prouver leurs réelles volontés de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Mais le suivi et la demande de nouvelles mesures sont et seront toujours nécessaires, pour contre balancer le poids des lobbys, pour s'adapter et



prévenir de nouvelles formes de fraudes, de nouveaux montages. Des actions doivent aussi être intentées contre les professionnels du droit et du chiffre, qui participent ou organisent par leurs mécanismes de montages financiers et fiscaux et leurs écritures comptables à l'évasion fiscale.

La dimension internationale est en effet décisive. Des mesures prises doivent être renforcées. Ainsi, en matière d'échange automatique d'informations, il paraît d'ores et déjà utile comme la nature des informations transmises. Le seul solde bancaire par exemple tel qu'il devrait être connu est certes une donnée intéressante mais elle ne suffit pas à établir le détail des flux sur une période donnée. De la même manière, les États doivent faire pression sur les organismes bancaires pour qu'ils se retirent des paradis fiscaux. Alors que ces mêmes banques ont demandé et utilisé des fonds publics pour conforter leurs positions lors de la crise de 2008. Diverses mesures ont certes été prises mais il demeure nécessaire d'aller plus loin. C'est du reste ce que préconise la commission des lois de l'Assemblée nationale qui, dans son rapport de février 2017, préconise de nouvelles mesures¹⁹.

Au niveau européen, une harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés (qui pourrait s'appuyer sur le projet de la Commission européenne intitulé « ACCIS », soit assiette commune et consolidé de l'impôt sur les sociétés) accompagné d'un « taux plancher » permettant de neutraliser la concurrence fiscale est nécessaire. Elle pourrait servir de base à la création d'un impôt européen sur les sociétés et permettrait de limiter les possibilités de manipuler les prix de transfert au sein de l'Union européenne à des fins d'évasion fiscale.

Une réflexion sur l'instauration d'un principe européen « anti-abus » mériterait également d'être engagée. Des mesures actuellement à l'étude au niveau du parlement européen pourraient être améliorées. Il en va ainsi du « reporting » : abaisser le seuil des entreprises visées, qui passerait de 750 millions à 40 millions, permettrait de couvrir un grand nombre d'entreprise et faciliterait l'accès aux données. Dans ce cadre, une facilitation des procédures transfrontalières des contrôles menés dans un pays et devant être poursuivi dans un autre État membre de l'Union européenne est une nécessité afin de mieux combattre la fraude internationale (cela est particulièrement vrai en matière de fraude à la TVA intracommunautaire ou de prix de transfert). De ce point de vue, la question de l'évolution du rôle d'Eurofisc, réseau destiné à faciliter la coopération en matière de fraude à la TVA, est posée. De même que celle d'un parquet européen destiné à combattre la fraude fiscale, une proposition de plusieurs États du 9 mars 2017, qui permettrait de passer un niveau supérieur en termes de coopération et de stratégie européenne²⁰.

Plus largement, au plan international, outre une refonte de la gouvernance fiscale qui serait rendue possible par la tenue d'une « COP financière » (voir annexe), l'instauration d'un cadastre financier mondial²¹ permettrait par exemple d'identifier les propriétaires (résidence et nationalité) de tous types de produits financiers.

2/ Des marges de manœuvre nationales

Prévenir et combattre la fraude suppose préalablement d'agir sur la législation fiscale : une réduction du nombre des mesures dérogatoires par exemple contribuerait à éviter la fraude à ces régimes particuliers. Bien entendu, une véritable coopération entre les administrations publiques de chaque pays et internes à chacun d'eux est une condition vitale pour l'efficacité du contrôle fiscal. L'information publique est une exigence démocratique légitime. L'amélioration de l'information du parlement est centrale. Il en va de même du suivi de l'évolution et d'adapter plus rapidement et sereinement les mesures nécessaires tant juridiques, humaines que matérielles.

19 Voir le rapport de la Commission des lois de l'Assemblée nationale du 8 février 2017 précité.

20 [Voir l'article du journal La croix du 9 mars 2017.](#)

21 Cette proposition a notamment été portée par Zabriel Zucman, dans son livre, *la richesse cachée des nations*, éditions Seuil, novembre 2013.



Une piste envisagée serait d'élargir les possibilités pour l'administration fiscale de « renverser la charge de la preuve » lors de contrôle de sociétés ou de particuliers qui auraient des intérêts (compte bancaire, société, fondation etc) dans un territoire dit « fiscalement privilégié ». Ce dispositif existe déjà mais demeure limité, il pourrait être élargi afin de tenir véritablement compte des écarts d'imposition, à l'origine des schémas de fraude. De la même manière, une réforme de l'abus de droit mérite d'être menée : si une précédente révision de la définition de l'abus de droit a été censuré par le Conseil constitutionnel²², la possibilité existe toujours de réformer l'approche, actuellement trop stricte, de l'abus de droit.

Si, depuis de longues années, le développement des droits du contribuable est une réalité, il faut cependant un rééquilibrage et ce, notamment dans les cas avérés d'obstructions ou de non respect des obligations fiscales. Au plan national, plusieurs mesures pourraient par exemple être prises sans attendre. Ainsi, suspendre le numéro de TVA intracommunautaire pour toute société défaillante qui ne déposerait pas ses déclarations de TVA ou prévoir, en cas de situation d'opposition à contrôle fiscal, de mener le contrôle dans les locaux de son comptable lorsque le nom de celui-ci est connu ou encore faire évoluer la fragrance fiscale sont autant de mesures qui permettraient de renforcer l'arsenal juridique anti-fraude.

Enfin, une réflexion sur les régimes d'imposition est nécessaire. A l'heure de la simplification, la juxtaposition de plusieurs régimes d'imposition comportant chacun des spécificités en termes de seuil et d'obligations déclaratives ne se justifie plus et ce d'autant plus que certains régimes sont utilisés par les fraudeurs (le régime simplifié d'imposition -RSI- à la TVA notamment) et que les progrès effectués en matière d'utilisation du numérique facilitent la gestion des entreprises et, par conséquent, peuvent être utilisés pour les obligations fiscales. Dans ce contexte, la suppression du RSI s'impose.

22 L'article 100 du PLF2014 prévoit qu'au premier alinéa de l'article L. 64 du LPF, les mots : « *n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui* » sont remplacés par les mots : « *ont pour motif principal* ».



Chapitre 5

Monopole des poursuites pénales pour fraude fiscale, « verrou de Bercy » : quelle stratégie pénale ?

Le présent rapport est l'occasion de poursuivre le travail d'analyse, d'évaluation et de proposition que notre syndicat a toujours mené. En effet, outre les moyens de l'administration fiscale, les conditions de travail des agents et l'estimation de la fraude, notre syndicat travaille de longue date sur l'évolution du contrôle fiscal et de son articulation avec la justice. Nous avons ainsi proposé en 2009 avec le syndicat Solidaires Douanes la création d'un service judiciaire d'enquête fiscale et douanière²³ : notre dossier avait notamment donné lieu à une présentation devant la Commission des Finances de l'Assemblée Nationale dans le cadre de la préparation de son rapport sur les paradis fiscaux. Le rapport de la Commission des Finances²⁴ avait alors finalement proposé un compromis entre « Bercy » et le Ministère de l'Intérieur donnant naissance à la création de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF²⁵).

Après plusieurs années de profondes mutations du contrôle fiscal, le sentiment général qui se dégage est qu'il faut passer à la vitesse supérieure en menant une stratégie globale intégrant l'ensemble des chantiers et des défis à relever. Si la sphère du contrôle fiscal connaît de nombreuses et profondes évolutions structurelles²⁶, elle reste concernée par les débats politiques relatifs à la lutte contre la délinquance financière. Au-delà des « affaires » qui jalonnent périodiquement l'actualité, certains enjeux concernant directement la lutte contre la fraude fiscale et, par conséquent, la DGFIP, alimentent régulièrement le débat public. Il en va ainsi du fameux « monopole » du Ministère du budget en matière de poursuites pénales pour fraude fiscale (également improprement dénommé « verrou » de Bercy).

La question du « monopole » est d'autant plus sensible que la fraude s'est diversifiée et complexifiée d'une part, et que son coût pour les finances publiques atteint un niveau inquiétant : 60 à 80 milliards d'euros en France (auxquels il faut ajouter les 20 à 25 milliards de fraude sociale, principalement due aux différentes formes de travail non déclaré et 1000 milliards d'euros au sein de l'Union européenne, fraude fiscale et sociale comprises). Plusieurs organisations (ATTAC, ONG,...) se retrouvent dans la revendication présentée comme « politique » et « symbolique » de mettre fin à ce qui est souvent dénommé « verrou de Bercy ». Pour Solidaires Finances Publiques, sur ce sujet éminemment complexe, les discussions menées dans la période et l'analyse des conséquences possibles d'une telle suppression montrent qu'il faut mener un travail en profondeur pour éviter les potentiels effets pervers d'une proposition dont les fondements sont légitimes.

En effet, outre que le fonctionnement du contrôle fiscal exercé par la DGFIP et celui de la justice sont peu connus de chacune des deux « sphères », les implications d'une telle évolution doivent être identifiées afin qu'elle puisse permettre le cas échéant tout à la fois de respecter les principes démocratiques (séparation des pouvoirs, égalité devant l'impôt...) et de renforcer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale : l'objectif est de « mettre fin à l'impunité fiscale ».

23 [Voir par exemple notre note de novembre 2009](#), notre [communiqué commun de septembre 2009](#) ou encore [notre dossier de presse de septembre 2009](#).

24 Rapport d'information de la Commission des finances de l'Assemblée nationale sur *les paradis fiscaux*, septembre 2009.

25 Voir le [rapport de l'Assemblée nationale de septembre 2009](#) et notre [4 pages spécial BNRDF de 2014](#).

26 [voir notamment nos expressions dans la rubrique spéciale « contrôle fiscal » de notre site](#)



« Verrou », « monopole », de quoi parle-t-on ?

En France, seul le Ministère du budget peut proposer des poursuites pénales pour fraude fiscale. Cette possibilité est mise en œuvre par l'administration fiscale. Les propositions de poursuite sont transmises à la commission des infractions fiscales (CIF) qui doit donner un avis conforme (avis qui lie le Ministre) afin de pouvoir porter plainte (c'est le cas de 9 dossiers sur 10). Il s'agit donc d'un monopole du Ministère qui s'exerce avec une intervention de magistrats (la CIF) : cet ensemble est souvent dénommé « verrou de Bercy ».

I - Mieux sanctionner la fraude fiscale : une nécessité partagée...

Faire sauter le verrou (ou le monopole) de Bercy, la proposition revient périodiquement dans le débat sur la lutte contre la fraude fiscale, elle est également portée par plusieurs parlementaires²⁷, économistes ou ONG. Parmi ces dernières figurent des organisations membres de la « Plate-forme Paradis fiscaux et judiciaires », très active en matière de lutte contre la fraude fiscale, et dont notre syndicat est membre depuis plusieurs années. La volonté de ceux qui portent cette proposition est claire et parfaitement légitime : renforcer la lutte contre la fraude fiscale et mieux la sanctionner pénalement.

Le constat est en effet connu : la fraude fiscale se développe, elle a trop longtemps été négligée (voire considérée comme « acceptable »), elle n'est pas assez sanctionnée, il faut donc en conséquence renforcer la capacité de l'État de détecter, combattre et sanctionner le fraude, y compris (et notamment) sur le plan pénal. Or tel n'est effectivement pas le cas.

Les partisans de la fin du « verrou » et du « monopole » de Bercy dénoncent également le risque de mainmise du pouvoir politique sur la transmission de dossiers à la justice. Ce risque est possible selon eux du fait de la procédure existante, laquelle prévoit le passage obligatoire devant la commission des infractions fiscales (CIF)²⁸ et, plus largement, par le fait que seule la Direction générale des finances publiques, qui est directement rattachée au Ministère du budget, peut transmettre, via la CIF, des dossiers à la justice.

Précisons à ce stade qu'en matière de sanctions, l'article 1741 du Code général des impôts prévoit les peines pour toute personne s'étant frauduleusement soustraite ou ayant tenté de se soustraire à l'établissement et/ou au paiement de l'impôt. Ces peines, pouvant atteindre une amende de 500 000 euros et une peine d'emprisonnement de 5 ans, sont portées à 2 millions d'euros et 7 ans d'emprisonnement dans certains cas (fraude en bande organisée, fraude complexe).

II - Pourquoi n'y-a-t-il pas plus de poursuites pénales correctionnelles ?

Le nombre supposé trop faible nombre de dossiers transmis à la justice (un peu plus de 1 000 par an) et de dossiers portant sur la « grande fraude » sont invoqués par de nombreux observateurs (des parlementaires ou les partisans d'une plus grande pénalisation de la sanction de la fraude fiscale par exemple). Si l'on déplorera une absence d'analyse comparative (au niveau européen par exemple) sur le nombre de dossiers de fraude pénalisés et sanctionnés fiscalement, on peut cependant dresser l'analyse suivante. Il faut avant tout dénoncer l'insuffisance des moyens humains et juridiques dont dispose l'administration (à la DGFIP mais aussi dans les douanes ou la justice : voir ci-dessus). Il s'agit d'un point clef : faute de coopération internationale réellement

²⁷ C'est notamment le sens de la proposition de loi de juillet 2015 déposée par M. Bocquet dont l'objectif était de créer une commission d'enquête parlementaire sur le « verrou de Bercy » : http://www.assemblee-nationale.fr/14/dossiers/traitement_penal_evasion_fiscale.asp

²⁸ La commission des infractions fiscales est née en 1977 car elle était pensée comme un outil favorable aux droits des contribuables (ce mouvement en faveur du renforcement des droits des contribuables a été constant : recours, médiateur, conciliateur ; extension du délai de réponse, régularisation...).



efficace (notamment avec certains territoires opaques), faute d'informations et faute d'effectifs suffisants, la lutte contre la grande fraude s'avère particulièrement ardue et, pour tout dire, déséquilibrée.

Au-delà de la question de principe de « séparation des pouvoirs », le véritable « verrou » ne réside donc pas dans la spécificité du monopole ni dans la procédure en elle-même, mais dans l'affaiblissement continu de la capacité d'agir de l'administration fiscale.

Cet affaiblissement est illustré par :

- les suppressions d'emplois qui ont peu à peu fragilisé en profondeur la « chaîne de travail » du contrôle fiscal et affecté la détection de la fraude, notamment de la plus grave,
- le management très contraignant privilégiant la quantité (en nombre de dossiers contrôlés dans des délais rapides) sur la qualité,
- et le manque de moyens juridiques, particulièrement en matière d'accès à l'information ou de coopération internationale, qui freine la détection de la fraude complexe ; la fraude potentiellement « pénalisable ».

Un autre phénomène pèse également dans l'action de la DGFIP : le développement des droits, des garanties, des possibilités de régulariser leur situation (entreprises et particuliers) et des possibilités de recours des contribuables. Si personne n'est pour le « tout sécuritaire répressif » niant tout droit au contribuable, cette évolution a cependant complexifié et allongé les procédures de contrôles. Compte tenu de l'évolution de la fraude, elle peut être contradictoire avec le besoin d'être plus réactif en matière de contrôle fiscal.

Retour sur ... l'affaiblissement de l'action publique

Le constat d'une trop faible capacité d'agir contre la fraude fiscale est largement partagé. Il n'est pas proprement français mais concerne tous les États.

Plusieurs raisons l'expliquent :

*de tout temps, la fraude s'est adaptée et a cherché à avoir un temps d'avance,
de plus, la concurrence fiscale à laquelle se livre les États empêche de disposer d'une fiscalité internationale et bride la coopération,*

enfin, les réductions de moyens des administrations fiscales à l'œuvre dans la plupart des pays constitue un élément objectif de l'affaiblissement de l'action publique.

III - Monopole, CIF : des rappels historiques nécessaires

On date le monopole du Ministère du budget de 1920, soit peu après la mise en œuvre du système déclaratif concernant l'imposition des revenus mais aussi suite à la loi du 1^{er} juillet 1916 concernant la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, loi qui donnait un caractère délictueux à l'emploi de manœuvres frauduleuses en vue de dissimuler des bénéfices passibles de l'impôt²⁹. Cette loi, au caractère exceptionnel évident, a été supplantée par la loi du 25 juin 1920 qui prévoit des peines correctionnelles pour les infractions fiscales en matière de contributions directes.

L'article 112 de la loi du 25 juin 1920 entraîne des poursuites correctionnelles et punit d'une amende « *quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du trésor public* »³⁰. La récidive dans un délai de cinq ans est punie d'une peine d'emprisonnement pouvant aller d'un an à cinq

²⁹ Thierry Lambert, *Sanction pénales, beaucoup d'ombres et peu de lumière*, in *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007.

³⁰ [Voir l'article 112 de la loi du 25 juin 1920.](#)



ans. Cette loi sera modifiée par la loi du 22 mars 1924 et complétée par la loi du 4 avril 1926. Ces lois (remaniées par la suite) ont logiquement suivi l'évolution de la fiscalité, la loi du 25 juin 1920 portant sur la création de nouvelles ressources fiscales. Ces dispositions législatives successives ont évolué mais elles constituent les textes fondateurs en matière de répression pénale de la fraude fiscale.

Pour sa part, la CIF a été instaurée beaucoup plus tardivement par la loi du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière : il s'agissait alors de limiter le pouvoir jugé « arbitraire » de l'administration en matière d'engagement de poursuites pénales. Elle est saisie par le ministre chargé du budget qui peut déléguer sa signature à des hauts fonctionnaires de l'administration centrale de la DGFIP. Elle est compétente sur les dossiers de fraude fiscale (définie à l'article 1741 du code général des impôts) commise par des personnes physiques et morales. Sa composition a été élargie depuis 2015 suite à la loi du 2 décembre 2013 : y siègent désormais, 8 membres titulaires (et 4 suppléants) conseillers d'État ou conseillers-maîtres de la Cour des comptes, 12 magistrats honoraires de la Cour de cassation et 4 personnalités qualifiées nommées par les Présidents des deux assemblées³¹.

Au-delà de cette construction historique, l'une des explications de la situation actuelle relève du pragmatisme des pouvoirs publics. Le métier de l'administration fiscale est d'établir, de calculer, de contrôler et de recouvrer (qu'il s'agisse des droits ou des pénalités) l'impôt. Étant seule à exercer ces missions, par son champ de compétences et la technicité requise, elle est donc la « mieux placée » en quelque sorte pour détecter et combattre la fraude et, par conséquent, pour établir ou proposer des sanctions au vu de la gravité des schémas de fraude qu'elle constate. Ses prérogatives l'amènent donc, le cas échéant, du moins lorsque les moyens le permettent (voir ci-dessous), à proposer des poursuites pénales lorsque cela est nécessaire.

Retour sur... le fonctionnement de la CIF

Une fois saisie par la DGFIP, la CIF informe le contribuable, qui peut fournir des informations dans le délai de trente jours (cette information n'est pas prévue dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale³², c'est-à-dire lorsque le dossier est transmis à la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale).

Lorsque la CIF a rendu son avis, celui-ci est transmis au ministre, qui est lié par celui-ci. Incarnant ce fameux « verrou », la CIF fait l'objet de débats récurrents. Pour certains, elle constitue un filtre (un « verrou ») : Alexis Spire et Katia Weidenfeld³³ déplorent « un grand nombre de filtres menant aux poursuites pénales, chacun ayant pour effet d'allonger les délais ». Ils notent que la particularité française est l'existence même de la CIF, « organe mi-administratif, mi-judiciaire » qui ne satisfait personne puisqu'il « restreint la liberté de manœuvre de l'administration fiscale et freine l'action judiciaire sans toutefois apporter de véritable garantie au contribuable ».

Le ministre étant lié par l'avis de la CIF et dans la mesure où celui-ci influe par la suite les décisions de la justice, le débat sur le rôle de la CIF est compréhensible : pour ses détracteurs, elle n'est de fait pas seulement une autorité administrative mais une juridiction de premier niveau. De ce fait, le risque existe qu'à terme (suite à la saisine de la Cour européenne des Droits de l'Homme par exemple), on alourdisse la procédure pour renforcer les droits des contribuables, au risque d'affaiblir un peu plus l'efficacité de la répression pénale de la fraude fiscale. Pour les pouvoirs publics, la CIF n'étant pas une juridiction de premier niveau, la question de l'indépendance de la justice ne se pose pas. Le débat reste donc ouvert...

³¹ [Voir le rapport d'activité de la CIF 2015.](#)

³² Cette procédure a été instituée par la loi de finances rectificative pour 2009.

³³ Alexis Spire, Katia Weidenfeld, *L'impunité fiscale*, Éditions La Découverte, 2015.



IV - Supprimer le « monopole de Bercy » : des implications qui posent des questions essentielles

La question de la suppression du monopole de Bercy et/ou de la CIF n'est pas nouvelle : elle se pose désormais sous l'angle, plus large, de la lutte contre les différentes formes de délinquance financière dont on sait qu'elles sont souvent liées (blanchiment, fraude, corruption, etc) et qu'elles minent non seulement les finances publiques et la vie économique mais aussi le fonctionnement des sociétés et la démocratie elle-même. Les délits économiques et financiers sont en effet souvent liés, ce qui justifie des évolutions juridiques et organisationnels importantes.

Il faut rappeler ici d'une part, que les procédures administratives de contrôle fiscal résultent d'une construction sociale, économique et politique historique et, d'autre part, que toutes les situations d'évitement de l'impôt ne nécessitent pas un renvoi devant la justice (à moins d'admettre que la situation de méconnaissance ou de mauvaise interprétation de la loi et que les «petites fraudes» méritent d'être sanctionnées financièrement et pénalement). Cela ne serait socialement pas admis. En outre, la fraude est sanctionnée par des sanctions d'importance croissante selon sa gravité : pénalités fiscales dans l'immense majorité des cas puis sanctions pénales dans certains cas. L'arsenal existe, il faut aussi le faire mieux vivre.

1/ Le principe de séparation des pouvoirs

Élaborée par Locke (1632-1704) et Montesquieu (1689-1755), la théorie de la séparation des pouvoirs vise à séparer les différentes fonctions de l'État, afin de limiter l'arbitraire et d'empêcher les abus liés à l'exercice de missions souveraines. Cette théorie a inspiré la constitution des États-Unis ou, en France, la déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789. Elle définit la fonction exécutive, la fonction législative et la fonction judiciaire, constituait à l'origine une sévère critique des régimes monarchiques qui confondaient les trois fonctions pour les réunir entre les mains d'un seul homme. Elle dessinait ainsi les contours d'un régime démocratique qui ne pourrait ainsi pas dériver vers l'absolutisme, l'arbitraire, l'autoritarisme. Plus ou moins rigoureusement mise en pratique, cette théorie a été traduite plus ou moins différemment dans les faits selon les conceptions et les constructions institutionnelles et ce, afin notamment de privilégier une « collaboration » des pouvoirs et, de la sorte, empêcher une paralysie institutionnelle.

Appliquée à la pénalisation de la fraude fiscale, cette théorie nourrit le débat. Les partisans de la fin du «verrou» de Bercy, pour qui la sanction pénale doit constituer la voie privilégiée pour sanctionner la fraude, s'interrogent sur ce qu'ils considèrent comme une « anomalie » : l'existence d'un contrôle assuré par des procédures administratives qui conduit à « *laisser à l'administration un pouvoir d'appréciation quant à l'exercice de poursuites judiciaires invite à s'interroger sur la compatibilité de ce système avec le principe de la séparation des pouvoirs* »³⁴.

La question est légitime : on peut difficilement expliquer que, si la fraude est un vol, elle n'est pas justiciable selon les procédures de droit commun même s'il importe par ailleurs de ne pas laisser les fantasmes se développer. Le «secret fiscal» par ailleurs nourrit la méfiance et la défiance car il empêche une transparence que de plus en plus d'acteurs et de citoyens réclament. Ce débat d'une plus grande transparence fiscale mérite d'être porté en tenant compte de ses implications.

La principale critique portée à la CIF et, plus largement, au monopole, est qu'il s'exerce sous la tutelle politique du Ministère du budget. Il est ainsi régulièrement invoqué que les interventions politiques sont facilitées par le monopole. La réalité est plus prosaïque : il arrive que des élus interviennent pour, le plus souvent, demander une clémence dans les pénalités appliquées à une entreprise de leur ressort géographique. La DGFIP instruit techniquement le dossier et le Ministre, statue en qualité de responsable de son administration. Cela a été réaffirmé en 2010 dans une

34 Rapport de la Commission d'enquête du Sénat, *Évasion des capitaux et finance : mieux connaître pour mieux combattre*, octobre 2013.



circulaire mettant fin à la « cellule » qui instruisait ces dossiers auprès du ministre. On précisera toutefois que cette question de l'indépendance concerne l'ensemble des services de l'État et que, s'agissant de la justice par exemple, la question de l'indépendance des magistrats du parquet est également posée. Il n'existe donc malheureusement aucun système qui assure à 100 % une indépendance de l'action publique. Il faut donc construire une voie permettant d'éviter toute intervention arbitraire et politique.

Les partisans de la suppression du « monopole de Bercy » mettent en avant l'opacité de son fonctionnement : il serait ainsi très difficile, voire impossible, de savoir quelles sont les raisons qui l'ont conduit à écarter tel dossier ou qui ont conduit la DGFIP à ne pas lui transmettre un dossier de fraude fiscale. De ce point de vue, la publication d'un rapport annuel prévue depuis 2013 constitue une avancée, même s'il mériterait d'être plus détaillé. Ce rapport montre que la CIF valide entre 95 et 97 % des dossiers transmis par la DGFIP, ce qui montre qu'elle ne constitue pas un verrou mais que l'enjeu réside bien dans les moyens qui lui sont alloués pour détecter et combattre la grande fraude bien en amont d'un éventuel passage par la CIF.

2/ Le principe d'égalité devant l'impôt

Disposant d'une force démocratique de valeur constitutionnelle pour ainsi dire égale au précédent principe, l'égalité devant l'impôt nécessite le respect de principes relevant tout à la fois de la répartition de la charge fiscale³⁵ mais aussi de la sanction de la fraude. Ses récentes décisions l'ont montré : pour le Conseil Constitutionnel, les deux familles de sanctions, fiscales et pénales, permettent de protéger les intérêts financiers de l'État. Elles permettent aussi d'assurer une égalité devant l'impôt et son évitement illégal. Le Conseil constitutionnel réaffirme ainsi dans sa décision du 24 juin 2016 que de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen découle un « *objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale* ».

Si les sanctions fiscales obéissent à des règles nationales juridiquement « normées », en l'état actuel des choses, le risque d'hétérogénéité des peines pénales pose question et ce, d'autant plus que leur renforcement est à l'ordre du jour. Faut-il encadrer l'application des peines pénales selon un « cadre » ou un système équivalent (inspiré par exemple de la jurisprudence et/ou d'une disposition réglementaire voire législative) ? Le débat mérite incontestablement d'être ouvert.

Quoiqu'il en soit, au-delà des enjeux touchant à la répartition de la charge fiscale qui, lui, dépend directement de la structure du système fiscal et de son éventuelle réforme, la question de la sanction de l'impôt, en particulier de la sanction pénale, est posée et ce, avec d'autant plus d'acuité que le renforcement des sanctions pour fraude fiscale est en jeu tout à la fois pour des raisons budgétaires, dissuasifs et répressifs, identifiées de longue date comme les principales finalités du contrôle fiscal qui doit demeurer plus que jamais la contrepartie du système déclaratif.

3/ L'incontournable enjeu de la technicité fiscale

Détecter et prouver la fraude est un préalable à sa sanction. Pour ce faire, toutes les informations sont utiles : exploitation des données de la DGFIP, renseignements externes etc. De ce point de vue, les services de contrôle doivent être alimentés par tous les renseignements utiles. La mise en œuvre du contrôle fiscal par la DGFIP peut alors être menée selon des procédures adaptées : contrôle sur pièces ou sur place, appuyées, en amont ou durant le contrôle, par des procédures administratives (droit d'enquête, droit de visite et de saisie) ou de police judiciaire dans certains cas (mise en œuvre actuellement par la BNRDF).

C'est à l'issue du contrôle que, selon l'ampleur et la gravité de la fraude, les sanctions, fiscales et/ou pénales, s'appliquent. Bien entendu, la réactivité doit être la meilleure possible pour garantir

³⁵ Sur ce point, au vu de la fiscalité actuelle, une réforme fiscale s'impose, même si cela n'est pas directement l'objet du présent rapport.



le recouvrement des sommes dues et l'effectivité des éventuelles peines pénales. Cette gestion de la « chaîne de travail » fiscale mise en œuvre par la DGFiP suppose à l'évidence une technicité fiscale, que tous les travaux relèvent et saluent, et qui est nécessaire non seulement pour débusquer la fraude et procéder aux « redressements fiscaux » mais aussi pour sanctionner l'évitement de l'impôt³⁶. De ce point de vue, l'action de la DGFiP est centrale, ce qui justifie qu'elle conserve le « monopole » du contrôle fiscal et qu'elle puisse contribuer activement, grâce à une véritable coopération avec la justice, à la pénalisation de la fraude la plus grave.

4/ Qui peut « prouver » la fraude ?

Envisager une suppression du « monopole » (du « verrou ») n'est pas anodin. Cela signifierait que d'autres acteurs pourraient porter plainte pour fraude fiscale. On peut ainsi parfaitement comprendre que dans le cadre d'investigations menées par les services de police judiciaire, il ne faille pas « attendre » une proposition de poursuite pénale de la DGFiP pour poursuivre les faits. La question de la preuve de la fraude est cependant posée : porter plainte est une chose, prouver la fraude en est une autre.

L'enjeu demeure en effet de prouver la fraude afin d'identifier, puis de recouvrer, l'impôt qui n'a pas été payé (l'impôt élué), tout en sanctionnant la fraude, ce qui est l'affaire de la DGFiP (par les sanctions fiscales) et de la justice (par les sanctions pénales). Le rôle des procédures fiscales, mises en œuvre par les agents de la DGFiP, est de procéder aux contrôles fiscaux permettant de rappeler l'impôt élué et, au vu des investigations et de la fraude ainsi identifiée et « prouvée », de proposer des sanctions adaptées, le cas échéant sur le plan pénal.

Il est tout aussi légitime de s'interroger sur les conséquences d'une ouverture des plaintes à l'ensemble des citoyens comme c'est le cas pour des délits de droit commun. Au surplus, envisager, par la suppression du monopole, de « pénaliser » toutes les formes d'évitement à l'impôt n'est ni souhaitable ni véritablement envisageable et ce, pour plusieurs raisons : il serait impossible à la justice de traiter l'ensemble des dossiers fiscaux de fraude fiscale, une telle judiciarisation ne serait socialement ni comprise, ni acceptée, il existerait enfin un vrai risque pour les recettes de l'État (un tel système, outre qu'il serait trop lourd à gérer, mettrait de facto fin aux sanctions fiscales, parfois élevées et souvent très dissuasives). Un équilibre doit donc être trouvé entre de possibles « dénonciations » de toutes sortes et une action efficace de l'action publique, judiciaire et/ou administrative.

Se posent également sur un plan pratique des questions essentielles : quel sera l'avenir d'une procédure pénale ouverte sans que la DGFiP n'ait transmis (voire identifié) le dossier concerné ? Faute de contrôle fiscal, il ne sera pas aisé pour la justice de se prononcer sur la gravité de la fraude et, par conséquent, sur les sanctions à appliquer. En outre, il ne faut pas perdre de vue l'objectif prioritaire d'identifier et de recouvrer l'impôt élué et ce au nom de l'égalité devant l'impôt. *In fine*, il s'agira de déterminer quel est le niveau de sanctions et l'articulation des sanctions fiscales et pénales.

Ces questions sont décisives car selon la réponse qu'on leur apporte, on peut améliorer ou mettre en cause l'efficacité même de la lutte contre la fraude, mais aussi la conception et l'organisation du contrôle fiscal tel qu'il est exercé par les différents services de contrôle de la DGFiP. Il s'agit là d'un enjeu majeur et essentiel, qui n'a malheureusement pas été analysé dans les différents travaux existants, au risque soit de privilégier une revendication certes « atteignable » mais dont les conséquences n'ont pas été suffisamment mesurées et anticipées, soit d'en rester au statu quo.

36 Le rapport de la Commission des Finances du Sénat du 9 juillet 2013 sur « *la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière* » précisait ainsi que « *les agents de la DGFiP disposent d'une expertise technique que n'a pas l'autorité judiciaire et qui s'avère utile dans l'appréciation des montages complexe* ».



5/ Punir pénalement la grande fraude

Ce point fait accord général quelle que soit la position que l'on peut avoir sur le monopole. Parmi les tenants de la suppression du monopole, on soulève le trop faible nombre de dossiers de « grande fraude » soumises à la CIF en vue d'une poursuite pénale afin de justifier l'intervention de la justice. Ce point est important et mérite une analyse plus approfondie. Car il laisse supposer que l'existence même du monopole empêche de poursuivre pénalement la grande fraude. Or, en la matière, c'est bel et bien le manque de moyens (voir ci-dessus) qui constitue l'obstacle majeur et non le monopole. En effet, faute d'informations et d'effectifs suffisants, il est particulièrement ardu (mais certes pas impossible) de débusquer la grande fraude. Parmi les partisans de la suppression du monopole, on peut aussi arguer que les moyens de police judiciaire permettent d'être plus offensifs, ou encore que l'entraide judiciaire apporte un moyen supplémentaire.

Il s'agit cependant ici d'un point qui n'a pas de lien direct avec le monopole : aujourd'hui, l'action de la justice et de la BNRDF apporte déjà une aide précieuse à la DGFIP dans l'exercice du contrôle fiscal, et ce sans entraver la pénalisation de la fraude. Des dossiers ayant été transmis à la BNRDF, laquelle permet d'apporter des preuves de la fraude grâce à ses moyens de police judiciaire, sont parfois transmis à la justice via la CIF.

On précisera enfin que pour les infractions de blanchiment de fraude fiscale et d'escroquerie, le droit commun s'applique « hors monopole ». Ces possibilités permettent ainsi une pénalisation de certains délits sans passage par la CIF. En particulier, le blanchiment de fraude fiscale offre de larges possibilités pour la justice qui mériterait d'être davantage exploité.

6/ Autres enjeux : délais, recouvrement...

Une meilleure coopération entre la justice et l'administration fiscale, sur fond de plus grande réactivité notamment, est d'autant plus nécessaire que l'une des priorités est de réagir rapidement, ne serait-ce que pour empêcher une organisation d'insolvabilité du fraudeur par exemple. C'était le sens des propos de Mme Houlette, procureure au parquet national financier, qui déclarait en mai 2016 « *Le rôle de « filtre » assuré par la commission des infractions fiscales (CIF) est une bonne chose, dans la mesure où il faut être pragmatique : nous serions dans l'incapacité de traiter l'ensemble des plaintes. Il est une chose, cependant, que nous regrettons, c'est de n'être pas associés en amont de la saisine de la CIF, car notre participation aiguiserait peut-être la pertinence des choix.* »

Lors de l'examen du projet de loi dite « anti-fraude » au printemps 2013, les positionnements des Ministres de l'époque étaient les suivants. Pour M. Cazeneuve, alors Ministre du budget « *lorsqu'on applique une amende lourde au fraudeur qui ne s'est pas acquitté de son devoir, cette sanction a une nature pénale (au sens de la convention européenne des droits de l'homme). Cette possibilité d'une sanction quasiment immédiate entre le moment où la fraude est découverte et la sanction est infligée laisse un temps trop court aux fraudeurs pour échapper à la sanction. Ce temps court a aussi un avantage considérable : il nous garantit des rentrées fiscales. La lutte contre la fraude fiscale étant animée par le désir de voir ceux qui échappent à l'impôt s'en acquitter enfin, il serait absurde d'accorder aux fraudeurs le bénéfice du temps long de la procédure judiciaire* ».

Dans la même période, Mme Taubira, Ministre de la justice, précisait quant à elle « *Nous avons accru la transparence du dispositif, en obligeant la Commission des infractions fiscales à publier un rapport annuel indiquant le nombre de poursuites et celui d'affaires classées ; le parquet sera informé de toutes les procédures. Il existe des infractions, je songe au blanchiment de fraude fiscale, que le parquet peut instruire sans être tenu de transmettre. Nous avons pris des dispositions obligeant l'administration fiscale à informer le parquet des suites réservées aux affaires transmises. De même, pour l'efficacité de l'action de l'État, nous imposerons au parquet d'informer l'administration fiscale des suites données aux affaires transmises par la Commission. Nous pouvons sans doute encore progresser sur le monopole fiscal et sur la possibilité pour le*



parquet d'instruire des affaires de fraude fiscale. Mais je sais aussi que l'État a besoin d'argent et je reconnais que les arguments sonnants et trébuchants de l'administration fiscale sont convaincants. »

V - Identifier les enjeux pour mieux y répondre globalement

Les propositions de notre rapport (voir ci-dessous) s'inscrivent dans une approche globale souhaitant dépasser le simple débat « pour » ou « contre » le monopole de Bercy, elles se veulent cohérentes, ce qui est tout simplement vital pour en finir avec l'impunité fiscale. Précision étant faite que la suppression de la CIF n'est pas l'enjeu : c'est bien le « monopole de Bercy » qui est en débat (si ce monopole est supprimé, la CIF le sera également ou évoluera en conséquence).

1/ Les objectifs incontournables de la lutte contre la fraude : prévenir la fraude, rappeler l'impôt éludé, sanctionner la fraude et recouvrer les sommes dues

Lorsqu'un acteur économique évite illégalement l'impôt, l'action de l'État consiste à identifier l'impôt éludé, procéder au contrôle pour établir le rappel, appliquer les sanctions adaptées (fiscales et/ou pénales) et recouvrer les sommes dues suite au contrôle (droits éludés, pénalités fiscales, amendes pénales).

Ces objectifs nécessitent donc l'intervention :

- de la DGFIP (et/ou de la douane) dont le rôle est d'identifier la fraude, d'appliquer les sanctions fiscales et de recouvrer l'intégralité des sommes dues,
- de la justice dont le rôle n'est pas de procéder au contrôle fiscal proprement dit mais d'appliquer des sanctions pénales dans les cas de fraude les plus graves.

Si maintenir l'objectif de recouvrer l'impôt est une nécessité absolue, la question de la sanction de la fraude est également centrale. Toute forme de fraude ne nécessite pas forcément une sanction pénale : la politique pénale fiscale doit être précisée et améliorée. L'analyse des sanctions pénales montre par exemple clairement que les personnes morales ou les intermédiaires sont très largement épargnées par les poursuites pénales. Elle montre aussi que les fraudes fiscales pénalement punies demeurent pour une bonne part des « fraudes intermédiaires », plus aisément détectables, mais aussi moins « graves », que les schémas de grande fraude. Un constat partagé par la Cour des comptes qui, dans son référé du 1^{er} août 2013, constatait que « *les dépôts de plainte par la DVNI ou la DNVSF, qui vérifient les grandes entreprises ou des particuliers à fort enjeu, sont extrêmement rares* ». Or, une politique pénale légitime et juste doit donc viser la fraude la plus grave.

2/ Coordonner l'action de la justice et des services du ministère du budget

Considérant que le parquet national financier, instauré en 2014, n'a pas de compétence exclusive en matière de fraude fiscale, supprimer le monopole n'est pas sans effet pervers potentiel. Le risque existerait : qu'un magistrat peu rompu aux questions fiscales est surchargé de nombreuses affaires d'origines diverses parvienne à traiter plus ou moins difficilement et longuement le dossier et/ou que soient appliquées des pénalités différentes d'une juridiction à l'autre voire inférieures aux sanctions fiscales et/ou ne communique pas, ou pas suffisamment rapidement, le dossier à la DGFIP (voire aux Douanes) pour procéder au redressement de l'impôt éludé³⁷. Ne pas améliorer l'organisation des pouvoirs publics rend ce risque bien réel.

S'agissant du contrôle fiscal et douanier, en partant de l'hypothèse d'une suppression du « monopole » dans les circonstances actuelles, il resterait par suite à déterminer :

- sur quelles bases et procédures seraient effectués les redressements fiscaux et douaniers,

³⁷ [Voir notre 4 pages spécial de décembre 2015.](#)



- comment régler par exemple la question des délais entre la justice et l'administration fiscale et douanière entre les différentes prescriptions,
- qui pourrait prouver la fraude et effectuera les rectifications pour récupérer l'impôt dû, précision étant faite que la justice n'applique pour sa part que des sanctions,
- et avec quelle technicité seraient menées les investigations.

La Cour des comptes elle aussi plaide pour une meilleure coordination, faisant ainsi valoir que « *s'il est impératif qu'une enquête pénale ne se trouve pas entravée par le déclenchement d'un contrôle fiscal, il est tout aussi important de veiller à ce qu'une action trop tardive de l'administration ne soit pas l'occasion pour un fraudeur d'organiser son insolvabilité. Une bonne coordination est donc nécessaire* »³⁸. Elle reprend ainsi son approche figurant dans son référé du 1^{er} août 2013 « *dans la pratique, l'ouverture d'un droit autonome pour les parquets obligerait à une concertation étroite entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire, pour établir en amont des dossiers une stratégie permettant d'assurer au mieux la lutte contre la fraude fiscale au travers de deux objectifs : un meilleur recouvrement fiscal et des sanctions appropriées* ». On ne peut que souscrire à cette orientation. Reste cependant à en étudier les conséquences concrètes.

3/ Revoir les conditions de mise en œuvre de l'article 40

La question de l'article 40, qui oblige les fonctionnaires à signaler à la justice les actes illégaux dont ils ont connaissance, est posée. Dans le fonctionnement actuel, les agents des finances publiques signalent par exemple des faits que la DGFIP n'a pas à traiter et qu'elle n'a pas à suivre les suites de son signalement (découverte d'actes pédophiles, trafics d'armes.), et ils transmettent à la justice des signalements de fraude par l'article 40 s'ils ne veulent pas attendre la fin du contrôle fiscal pour le faire et ce, afin de mener une action coordonnée avec la justice et des services d'enquête. Si rien n'interdit en droit de mener un contrôle fiscal après avoir actionné l'article 40, dans les faits, cela n'est presque jamais le cas. De plus, il arrive fréquemment qu'il n'y ait aucun retour de la part de certains parquets locaux après un article 40, ce qui pose problème : le contrôle fiscal ne peut alors pas être engagé. Or si le service de contrôle apprend que la justice ne donne pas suite au signalement, il peut engager le contrôle fiscal (le problème des délais restant par ailleurs posé). La question de l'échange d'informations est ici cruciale.

Pour les agents des finances publiques, supprimer le monopole modifierait la façon dont l'administration fiscale transmet des informations à la justice dans le but de pénaliser une fraude. Pour qu'un futur système soit véritablement efficace, il faut au préalable analyser les incidences sur la procédure de contrôle elle-même. Il faut donc repenser les conditions de mise en œuvre de cet article. Le rapport Bocquet³⁹ notait d'ailleurs leur faible nombre : or, en finir avec le monopole ne doit surtout pas se traduire par une baisse du nombre de dossiers transmis à la justice, ce qui serait particulièrement contre-productif au regard de l'objectif fixé.

Une révision des conditions de mise en œuvre de l'article 40 concerne très directement les agents des finances publiques, leurs conditions de travail et leurs missions. Le but doit être de le rendre pleinement opérationnel et, grâce à une véritable action coordonnée, de faciliter la mise en œuvre des procédures fiscales et pénales. En clair, il faut éviter toute dérive consistant à fixer au préalable des objectifs en termes de nombre d'articles 40 ou à faire de la sphère du contrôle fiscal des services « aux ordres » de la justice. Là aussi, tout est question d'équilibre entre les institutions et, par conséquent, de bonne coopération.

38 Rapport annuel de la Cour des comptes, février 2016.

39 Rapport au nom de la commission d'enquête du Sénat sur *le rôle des banques et acteurs financiers dans l'évasion des ressources financières et ses conséquences fiscales et sur les équilibres économiques ainsi que sur l'efficacité du dispositif législatif, juridique et administratif destiné à la combattre*, d'octobre 2013.



4/ Quelles sanctions ?

Les sanctions, fiscales et pénales, sont également en jeu. Faisant valoir le principe *ni bis in idem*, certains contribuables poursuivis pour fraude fiscale ont formulé des recours devant le conseil constitutionnel pour éviter des sanctions pénales. Symétriquement, au nom du même principe, les sanctions fiscales pourraient elles aussi être un jour mises en cause. Cette situation ne découle pas à proprement parler de l'existence du monopole. En revanche, supprimer celui-ci posera inmanquablement la question de l'avenir de ces sanctions.

Pour l'heure, la jurisprudence du Conseil Constitutionnel s'avère constante et valide la coexistence de sanctions fiscales et pénales, même s'il apporte dans ses réserves des éléments en considérant que ce cumul, autrement dit la possibilité de « pénaliser » la fraude, doit concerner les « *cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt* ». Cette réserve doit en toute logique être précisée par la voie législative.

Rien n'est toutefois durablement acquis. La jurisprudence européenne pourrait revenir sur ses positions historiques qui validait le dispositif français⁴⁰. Or, sans « monopole », si l'on prend l'hypothèse possible d'une sanction pénale prononcée sur un dossier ayant par ailleurs été sanctionné fiscalement par la DGFIP sans que le traitement du dossier n'ait été coordonné faute d'organisation structurée entre la justice et la DGFIP, il serait à terme impossible de maintenir une coexistence de ces deux types de sanctions. Deux hypothèses seraient alors possibles : sacrifier les sanctions fiscales (or, tous les dossiers ne peuvent aller en pénal : une pénalisation générale ne serait ni efficace en termes de dissuasion ou de rendement budgétaire ni acceptée par l'opinion, pour les cas de « petite fraude » notamment) ou les sanctions pénales (ce qui serait un puissant incitatif au développement de la fraude, notamment de la fraude complexe et internationale).

En outre, s'agissant du niveau des sanctions, la Cour des comptes relève que le montant moyen des amendes (pénales) fermes prononcées à titre principal « *tend à diminuer, passant de 8 200 euros en 2010 à 7 100 euros en 2013* »⁴¹. Ce montant moyen s'élevait même à 5 994 euros en 2014 pour une condamnation pour fraude fiscale à titre principal et à 11 9045 euros pour une condamnation à titre de peine associée⁴². Le montant moyen des pénalités fiscales appliquées lors des 51 740 contrôles sur place s'élève à 56 204 euros en 2014 et, pour 2015, à 75 127 euros⁴³.

Le niveau des sanctions fiscales est donc incomparablement plus élevé, donc dissuasif, que les amendes pénales. Il faut cependant noter que ces dernières peuvent venir s'ajouter aux sanctions fiscales (dans des limites toutefois définies, le montant global des sanctions ne pouvant excéder le maximum prévu par l'une des deux peines encourues), ce qui vient par conséquent accroître le caractère dissuasif du dispositif global des sanctions. Et ce d'autant plus que la justice prononce des peines de prison (mais également d'interdiction de gérer, de privation de droits civiques) qui, si elles demeurent encore trop peu nombreuses, sont extrêmement dissuasives.

Reste enfin posée la question du risque d'hétérogénéité des poursuites pénales, qui existe déjà actuellement. Pour d'évidentes raisons d'équité fiscale, voire d'égalité devant l'impôt, il importe d'analyser les causes de cette hétérogénéité et de réduire ce risque. La Cour des comptes estimait en 2013 que ce risque « *pourrait être limité en posant des conditions à l'intervention autonome du parquet et/ou en instituant un procureur national financier ayant vocation à centraliser les dossiers* ». Si, depuis, le parquet national financier a été instauré, il ne dispose pas d'une compétence exclusive en matière de fraude fiscale : le risque d'hétérogénéité demeure donc, ce

40 Cahiers du Conseil constitutionnel, *Sanctions fiscales et constitution*, n°33, octobre 2011.

41 Rapport annuel de la Cour des comptes, février 2016.

42 Source : Ministère de la justice.

43 Calculs issus des données figurant dans le projet de loi de finances 2017, Voies et moyens tome 1.



qui pose toujours question au regard de l'égalité de traitement en matière fiscale. Enfin, compte tenu de la nécessaire réactivité que doivent avoir les pouvoirs publics, toute évolution future ne doit pas se traduire par un allongement des délais de procédure, délais parfois déjà très longs.

La fraude fiscale étant très diverse, il faut en conséquence :

- conserver un système de sanctions progressives basées sur un principe de riposte graduée rendue possible par le maintien des deux familles de sanctions (fiscales et pénales) existantes, quitte à préciser la fraude « grave » devant être pénalisée,
- et, par ailleurs, instaurer une véritable coopération entre la justice et l'administration fiscale pour appliquer les sanctions adaptées à chaque type de fraude en veillant à réduire le risque d'hétérogénéité des sanctions pénales.

5/ *Transparence, indépendance...*

L'indépendance est un enjeu majeur concernant aussi bien la justice⁴⁴ (le débat est d'ailleurs nourri et passionné sur la nomination des magistrats du parquet) que les fonctionnaires de Bercy (DGFIP, douanes). La question de la transparence est centrale (au travers d'une meilleure information du Parlement sur les mesures prises, sur la coopération internationale, sur le bilan d'organismes comme la CIF, le PNF...) voire celle de la publicité de l'impôt et/ou des sanctions appliquées pour fraude fiscale, notamment des sanctions pénales. Prendre en compte ces éléments est essentiel car selon la réponse donnée, on peut remettre en cause la conception et l'organisation du contrôle fiscal tel qu'il est exercé par la DGFIP ou les Douanes, ce qui peut être potentiellement risqué ou au contraire positif en termes d'efficacité de la lutte contre la fraude. Il est par conséquent absolument vital de les prendre en compte et de les traiter globalement (voir nos préconisations).

VI – Comment faire ?

Au regard des enjeux posés, il n'est pas envisageable de supprimer le monopole de Bercy de manière « sèche » tant les conséquences d'une telle mesure seraient tout à la fois risquées voire contre-productives et probablement trop importantes et profondes au regard des enjeux. Il faut en revanche poursuivre l'objectif d'en finir avec l'impunité fiscale et permettre à chaque « bras armé » de l'État d'agir dans le cadre de ses compétences et en se coordonnant mieux.

A court terme, il est impératif de disposer d'un bilan étayé portant sur l'échange d'informations entre la justice et la DGFIP : il permettrait d'analyser le volume et la qualité des informations échangées, ainsi que les suites données dans les procédures fiscales et pénales. Un tel bilan serait particulièrement utile pour améliorer, intensifier et organiser la coopération entre la justice et l'administration fiscale. Car la stratégie pénale en matière de fraude fiscale est tout à la fois l'affaire de la DGFIP, qui combat la fraude et les préjudices qu'elle crée pour l'État au quotidien, et de la justice, qui sanctionne plus de 1 000 cas de fraude tous les ans. En effet, dans le cadre actuel, toutes les marges de manœuvre ne sont pas pleinement utilisées, essentiellement du fait du manque de personnel.

De manière générale, il faut repenser une politique globale cohérente et efficace en matière de fraude fiscale qui s'appuie sur la technicité de chaque administration (DGFIP, douanes, services de police, justice) sans les opposer ni les mettre en concurrence. Et ce d'autant plus que les délits économiques et financiers (fraude, blanchiment, corruption...) sont souvent interconnectés : tout ceci suppose une action coordonnée des différents services de l'État et, au plan international, entre les différentes administrations fiscales, douanières, financières et judiciaires. C'est le sens des préconisations du présent rapport.

44 [Voir les réflexions sur le statut du magistrat, discours de M. Marin devant la Cour de cassation](#), ou encore [les expressions du Syndicat de la magistrature](#).



Nos préconisations : pour un « paquet anti-fraude » afin d'en finir avec l'impunité fiscale

La lutte contre la fraude doit être une priorité politique en France et au plan international. Afin de combler le retard accusé par les États sur la fraude, un « paquet anti-fraude » est indispensable.

Celui-ci doit s'inscrire dans le cadre d'une stratégie globale : les préconisations qui suivent mériteraient d'être mise en œuvre simultanément, il s'agit d'un « menu » et non d'une « carte » dans laquelle il serait possible de piocher une ou deux mesure(s). Il en va tout simplement de l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale.

Renforcer les moyens humains ; encore et toujours nécessaire

Pour la DGFiP comme pour la justice et les autres services engagés dans la lutte contre la fraude fiscale, les effectifs sont insuffisants pour utiliser toutes les possibilités existantes et, potentiellement, à venir.

Nos préconisations

- Renforcer véritablement, à court terme et durablement, les moyens humains de la BNRDF, du parquet national financier, de la DGFiP, des Douanes et des services de police spécialisés ou encore de l'Agrasc, condition nécessaire et absolue d'une véritable efficacité de l'action publique (voir plus haut, partie consacrée aux moyens humains).

Améliorer les moyens juridiques, un enjeu permanent

En dépit d'évolutions parfois intéressantes, des progrès restent à faire en la matière pour « changer de braquet ».

Nos préconisations

- Dresser un cadre véritablement protecteur pour les lanceurs d'alerte (juridique et financier notamment).
- Publier chaque année dans le cadre de la loi de finances un bilan étayé de l'échange d'informations entre la justice et la DGFiP, de l'utilisation du réseau de conventions fiscales internationales, des évolutions législatives des dernières années, des mesures « anti-abus », des résultats du contrôle des entités liées aux paradis fiscaux et de la coopération internationale (système d'échange automatique d'informations et réseau de conventions internationales).
- Améliorer les moyens juridiques, qu'il s'agisse de procédure de contrôle (échanges automatiques d'informations), d'obligations déclaratives (reporting, déclaration complète des montages et des prix de transferts), d'accès à l'information etc. Dans ce cadre, engager une réflexion sur : la procédure de flagrance fiscale pour simplifier sa mise en œuvre et étendre son champ d'action, la suspension du numéro de TVA intracommunautaire pour les sociétés fiscalement défaillantes, la suppression du régime simplifié d'imposition en matière de TVA, demander aux entreprises de déclarer à la DGFiP en temps réel les achats importants effectués auprès d'un assujetti à la TVA intracommunautaire, etc.
- Redéfinir et sécuriser la notion d'établissement stable (permettant d'imposer une entité à l'impôt sur les sociétés) et élargir la possibilité de renverser la charge de la preuve (pour combattre les transferts artificiels et illégaux de bénéficiaires) lorsque des agents économiques, particuliers ou entreprises, sont liés (filiales, comptes bancaires etc) à des



- pays fiscalement privilégiés.
- Réformer l'abus de droit afin de l'appliquer à toutes les situations et les montages dont la réalité et l'objectif premiers sont d'échapper à l'impôt à titre exclusif ou principal.
 - Avoir une meilleure approche juridique de la fraude fiscale, sur la base de critères exprimés en montant, en complexité et en gravité de la fraude, autant de critères permettant de dessiner les contours de la fraude susceptible de poursuites pénales.
 - Au plan international, organiser une « COP financière et fiscale »⁴⁵ sous l'égide de l'ONU intégrant l'ensemble des États mais aussi des acteurs de la société civile pour prendre des mesures face aux dégâts de la concurrence fiscale, de l'optimisation fiscale agressive, de la fraude fiscale et des paradis fiscaux (une nouvelle liste, large et opposable, prévoyant des dispositifs spécifiques - mesures de rétorsions, sanctions - serait dressée à cette occasion).
 - La législation fiscale offre de nombreuses possibilités d'éviter illégalement l'impôt. S'il est impossible de dresser ici l'ensemble des mesures à prendre, il reste qu'une véritable réforme fiscale reste à faire, tant en France (avec la réduction du nombre de régimes dérogatoires par exemple) qu'au niveau supra-national (Union européenne, niveau international : il en va ainsi de l'instauration d'un véritable système d'échanges automatiques d'informations, du reporting pays par pays, du registre européen des sociétés, d'un « droit de suite », d'un parquet européen contre la fraude fiscale et la délinquance économique et financière, d'une véritable harmonisation fiscale européenne en matière d'impôt sur les sociétés ou de TVA par exemple⁴⁶ etc.), d'un cadastre financier mondial ou encore d'impôts européens et supranationaux par exemple.

Mieux sanctionner la fraude, pour mieux punir et plus dissuader

Les sanctions fiscales et pénales doivent être maintenues, il faut une application juste, cohérente et, si possible, réactive pour sanctionner et dissuader la fraude.

Nos préconisations

- Maintenir les sanctions administratives et pénales, selon le principe d'une riposte graduée (en fonction de la gravité de la fraude), et ce afin de pouvoir sanctionner les différentes formes de fraudes.
- Engager une réflexion sur une meilleure homogénéité des sanctions pénales.
- Instaurer un véritable suivi des sanctions afin qu'elles soient réellement appliquées (constitution d'un fichier national des interdictions de gérer permettant d'assurer le suivi des décisions de justice).
- Mener une politique de sanction de la fraude qui concerne, outre les particuliers, les personnes morales, les intermédiaires et les « facilitateurs » de la fraude (comme les éditeurs de logiciels permissifs ou les conseils et les avocats qui conçoivent des schémas de fraude par exemple).

Mieux organiser les services de l'État en charge de la lutte contre la fraude

Sur ce sujet central, il convient au préalable de rappeler une « ligne rouge » : la DGFiP ne doit pas être partagée entre, d'un côté des services de contrôles satellisés (déconnectés voire rattachés à la sphère judiciaire) et, d'un autre côté, les autres services. La cohérence de l'exercice global des missions fiscales doit donc être affirmée et sécurisée. La chaîne de travail fiscal doit

45 Cette proposition est directement inspirée de la proposition de MM Bocquet, député et sénateur auteur de rapports parlementaires sur l'évasion fiscale dont les principales propositions figure dans leur ouvrage *Sans domicile fisc*, Éditions du Cherche midi, 2016.

46 Notre organisation porte de longue date la proposition d'instaurer un « serpent fiscal européen » qui neutraliserait la concurrence fiscale et sociale et permettrait de rapprocher les systèmes fiscaux. Ces propositions sont détaillées dans notre livre, *Quelle Europe fiscale ?*, Éditions Syllepse, 2008.



impérativement être renforcée en moyens humains, budgétaires et juridiques. Sa cohérence, de l'accueil au recouvrement en passant par toutes les missions de contrôle fiscal, dont elle conserve le « monopole » en raison de sa spécificité, doit être consolidé au sein de la DGFiP.

L'enjeu est d'assurer à la DGFiP et à la justice une coordination efficace sans remise aucune de leurs prérogatives respectives. Concernant la justice, elle doit également poursuivre la fraude fiscale sur le plan pénal dans un cadre clair et sans entrave d'aucune sorte.

Nos préconisations

- Modifier le mode de management du contrôle fiscal afin d'éviter les dérives de la « gestion statistique » et de privilégier la qualité et l'efficacité de la lutte contre toutes les formes de fraudes, de l'utilisation de tous les moyens juridiques à disposition ce qui suppose un renforcement de l'expertise, de la formation et une profonde réorientation du « pilotage » du contrôle.
- Favoriser la mutualisation et les échanges entre les services de l'État engagés contre la fraude : maintenir aux agents détachés l'accès à leurs bases et applications professionnelles, constituer une base commune aux services de la justice engagés dans la lutte contre la fraude ainsi qu'une base de données nationale commune portant sur les procédures afin que l'ensemble des services engagés contre la fraude y aient accès⁴⁷. Cette mutualisation doit également être adaptée et transposée au niveau européen afin de faciliter les contrôles coordonnés au plan supra-national.
- Rapprocher la BNDRF et le Service National de Douane Judiciaire (SNDJ) pour créer un service national fiscal et douanier judiciaire placé sous l'autorité d'un magistrat⁴⁸ équilibré entre sa partie fiscale et sa partie douanière.
- Engager un débat sur l'évolution de la compétence du PNF et son articulation avec les JIRS et les parquets locaux en matière de lutte contre la fraude fiscale⁴⁹.
- Mettre en œuvre un fonctionnement organisé et coordonné de la justice (PNF, JIRS, parquets), du service fiscal et douanier judiciaire, de la DGFiP, des services spécialisés de police et des services administratifs de la Douane, et ce, afin que l'État s'appuie sur les différentes technicités. Ceci suppose : une orientation claire, un cadre juridique commun, une organisation territoriale cohérente et, plus concrètement, l'instauration de référents au sein de la justice et de la DGFiP (voir encadré ci-dessous), celle-ci pouvant être complétée par davantage de détachements d'agents des finances publiques à la justice (PNF par exemple) et par le détachement d'un ou plusieurs magistrat(s) à la DGFiP.
- Prévoir une large information et une révision des conditions de mise en œuvre de l'article 40 pour les agents des finances publiques pour qu'il soit plus aisément utilisé. Une meilleure information sur les possibilités données à la DGFiP d'utiliser l'article 40 doit être donnée aux agents avec en retour de la justice une information systématique des suites données à l'article 40.
- Instaurer un système d'information réciproque entre la justice (PNF, JIRS, parquets locaux) et la DGFiP et entre les différents services concernés par la lutte contre la fraude fiscale (TRACFIN etc).
- Dans ce cadre global, donner la possibilité à la justice de poursuivre la fraude fiscale comme elle peut le faire sur les délits de droit commun et ce, sans attendre une proposition du Ministère du budget (ce qui implique une évolution importante du rôle de la

47 Cette proposition s'inspire du [rapport de la commission des lois de l'Assemblée nationale du 8 février 2017](#) dont les préconisations sont par ailleurs très intéressantes.

48 Actuellement, le SNDJ est sous l'autorité d'un magistrat à la différence de la BNRDF, placée sous l'autorité d'un commissaire divisionnaire.

49 Cette proposition s'appuie sur [les réflexions du SM de mai 2013](#).



CIF qui pourrait par exemple être davantage associée à la mise en œuvre de la stratégie pénale de la DGFiP), notamment lorsqu'elle a à connaître des situations de fraude fiscale « pénalisable » (celles-ci étant souvent liées à d'autres délits économiques).

- En outre, une meilleure information publique est nécessaire : l'assurance doit être donnée qu'aucune intervention ne doit barrer la lutte contre la fraude fiscale. Ce point est essentiel pour renforcer le consentement à l'impôt.

Réflexions portant sur une « architecture pratique » et territoriale des services de l'État engagés contre la fraude fiscale

Les services de contrôle fiscal de la DGFiP sont organisés sur trois niveaux géographiques : départemental, inter-régional (les DIRCOFI dont le périmètre est calqué sur les nouvelles régions) et national (avec les directions nationales). Les dossiers des PME et des particuliers sont contrôlés suivant leur « importance financière » par ces services.

Au plan national, la coordination entre le parquet national financier et les directions nationales de contrôle fiscal est aisée à concevoir et indispensable à approfondir.

Localement, les DIRCOFI deviennent progressivement les services de contrôle « pivots » (et ce même s'il faut s'attacher à maintenir des services de contrôle départementaux), tout particulièrement en matière de proposition de poursuite pénale : des « pôles pénaux » ayant à terme compétence sur l'ensemble des services du territoire de la DIRCOFI ont été créés. Ces nouveaux services peuvent participer à améliorer la pénalisation de la fraude, pour peu qu'ils bénéficient des moyens adaptés.

Parmi les réflexions à mener, il serait donc intéressant d'ouvrir une réflexion sur le niveau interrégional afin de coordonner les services de la DGFiP (c'est-à-dire les DIRCOFI et leurs pôles pénaux chargés de traiter les dossiers avant envoi à la CIF et au pénal) et de la justice (via une antenne du PNF, les JIRS et les parquets territorialement compétents), la réflexion pouvant également intégrer des antennes interrégionales du service judiciaire fiscal et douanier proposé dans le présent rapport.

Grâce à ce « paquet anti-fraude fiscale », véritable plan d'ensemble devant être mis en œuvre de manière globale, les pouvoirs publics seraient structurés de manière coordonnée et efficace. Chaque institution agirait ainsi pleinement dans le cadre de ses prérogatives et bénéficierait du concours de l'autre dans le respect de ses fonctions, permettant ainsi aux principes démocratiques de séparation des pouvoirs et d'égalité devant l'impôt de s'appliquer pleinement.

D'une certaine manière, l'enjeu politique pourrait se résumer ainsi : quand on veut véritablement réussir une mission, il faut s'en donner les moyens.



Annexe 1

Contribution aux travaux de l'Assemblée nationale sur une « COP 21 de la finance mondiale » et une « gouvernance fiscale mondiale »⁵⁰

La présente contribution a été rédigée le 12 janvier 2017 dans le cadre de l'examen par la commission des affaires européennes et la commission des finances de l'Assemblée nationale d'un projet de résolution visant à instaurer une Cop 21 de la finance mondiale.

Les déséquilibres inhérents à la finance mondiale, nés de la déréglementation et globalement de la concurrence fiscale, juridique et sociale à laquelle se livrent les États, conduisent à repenser les principes devant guider les politiques fiscales.

En dépit des déclarations se voulant rassurantes sur la mise en œuvre de l'échange automatique d'informations et plus largement sur le plan BEPS, le bilan que l'on peut actuellement tirer de la gouvernance fiscale mondiale est pour le moins décevant. En effet, durant toutes les années 2000, celle-ci a notamment consisté en une stratégie du « name and shame » incarnée dans les « listes noires » des territoires dits « non coopératifs » qui a montré toutes ses limites : l'ensemble des territoires concernés ayant pris des engagements de coopérer (engagements restés en l'état et non réellement appliqués), il n'existait officiellement plus de « paradis fiscal » à la veille du sommet du G20 de Londres de 2009...

Par la suite, la profusion des listes (OCDE, Commission européenne, nationales) a ajouté à la confusion. Or, il n'existe pas deux listes identiques : les critères, les définitions et les objectifs de ces listes diffèrent, tandis que les négociations diplomatiques contribuent à les vider (les « grands États » ont souvent conduit à stigmatiser les territoires avec lesquels ils n'étaient pas liés tout en écartant de leur vindicte des paradis fiscaux notoires). De longue date, la souplesse qu'elles ont historiquement permis a été utilisée par la plupart des territoires pour en sortir. Leur bilan est donc particulièrement mitigé au regard de la stratégie du « name and shame ». Ce constat impose de passer à la vitesse supérieure.

Le principe de l'élaboration d'une norme européenne, voire mondiale, claire et solide est d'autant plus légitime et nécessaire que jusqu'ici, une telle norme relevait de l'OCDE en lien avec les sommets du G20, sur la base d'une légitimité discutable puisqu'elle ne repose que sur l'orientation d'une poignée d'États, les plus riches. Et ce, alors que tous les États du monde sont concernés. La légitimité d'une norme mondiale portée dans le cadre d'une « Cop 21 » sous l'égide de l'ONU serait incomparablement plus grande et potentiellement plus efficace.

La définition des territoires qualifiés de « paradis fiscaux et judiciaires » fait certes débat. Pour ce faire, une définition claire, large, « critérisée » et opposable est nécessaire : elle pourrait s'inspirer de la plupart des travaux menés sur le sujet. On mentionnera à ce titre la liste de Tax Justice Network sur la base de l'indice d'opacité financière et celle de l'ONG Oxfam (qui dresse une liste des 15 pires paradis fiscaux dans son rapport de décembre 2016⁵¹).

De manière générale, une définition à portée mondiale permettrait de désigner les États aux pratiques fiscales, financières et juridiques opaques et/ou privilégiés. Un système de « notation »

50 Contribution annexée à la résolution de la commission des affaires européennes de l'Assemblée nationale du 17 janvier 2017 « Pour une conférence des parties (Cop) de la finance mondiale, de l'harmonisation et de la justice fiscales ».

51 [Rapport d'Oxfam de décembre 2016.](#)



selon un barème de cotation défini à l'avance permettrait d'empêcher les décisions d'exclure en toute opacité tel ou tel territoire en fonction de critères diplomatiques et politiques. Ce système permettrait en outre de préciser et de qualifier les pratiques (législatives et coopératives) des États en matière fiscale, financière, juridique... Une telle liste pourrait être utilisée afin de mettre en œuvre un dispositif « anti-abus » permettant, par exemple, un renversement de la charge de la preuve dans les contrôles fiscaux et l'application de mesures de protection des intérêts financiers des États victimes de l'évasion fiscale.

Au plan national, un « indice de coopération fiscale internationale » constituerait l'outil de suivi et d'évaluation de cette politique impulsée au niveau international (voir ci-dessous). En outre, il est nécessaire de créer un statut qui définisse clairement le « lanceur d'alerte » et prévoit de manière explicite le cadre de sa protection (morale, juridique et financière) pouvant se traduire par une directive qui soit transposée dans les droits nationaux.

Plus largement, c'est bien la question des effets néfastes de la concurrence fiscale et sociale qui est posée. Celle-ci se traduit par une très forte pression sur le niveau et la structure des recettes fiscales des États. Dans un communiqué du 30 novembre 2016, l'OCDE note ainsi que « *La part des impôts sur le revenu des personnes physiques dans les recettes fiscales totales ne cesse de croître depuis la crise tandis que celle de l'impôt sur les bénéfices des sociétés n'a pas encore renoué avec les niveaux d'avant la crise. La part des impôts frappant les personnes physiques a été portée à 24 % des recettes totales en 2014 alors qu'elle était de 23.7 % avant la crise, en 2007. Celle des impôts sur les bénéfices des sociétés s'est établie à 8.8 % en 2014, contre 11.2 % en 2007* ».

Cette tendance est à l'œuvre au sein de l'Union européenne, au sein de laquelle la course à la baisse de l'imposition des « bases mobiles » (grandes entreprises, ménages aisés) s'est traduite par un report d'imposition sur les « bases immobiles » (ménages, PME) et par une paupérisation de l'action publique dans un contexte où les besoins sociaux n'ont cessé de croître.

Une orientation fiscale différente, assise sur la mise en œuvre d'outils fiscaux supra-nationaux est donc nécessaire. Le syndicat national Solidaires Finances Publiques porte de longue date la proposition de « serpent fiscal européen » qui se traduirait par :

- une harmonisation des bases de l'impôt sur les sociétés assortie d'un « taux plancher », préalablement défini en « taux effectif d'imposition », sorte de norme européenne commune,
- une harmonisation du système de TVA intracommunautaire,
- la définition d'établissement stable permettant d'éviter les fuites de bases imposables rendue possible par l'économie numérique,
- la création d'un impôt européen sur les sociétés, d'une taxe européenne sur les patrimoines importants et d'une taxe sur les transactions financières, alimentant le budget de l'Union européenne,
- l'instauration d'un registre européen des personnes morales, qui permettrait d'en finir avec les sociétés écrans mais aussi de mettre en œuvre le reporting public,
- une véritable coopération en matière de lutte contre la fraude rendue possible par un système d'échange automatique d'informations et une harmonisation des procédures de contrôle des entreprises à dimension internationale par exemple.



Annexe 2

Pour un serpent fiscal européen

Notre organisation est porteuse de longue date d'une proposition visant à instaurer un « serpent fiscal européen ». Un tel outil, pensé pour favoriser une harmonisation fiscale progressive, permettrait de neutraliser la concurrence fiscale et sociale. A l'évidence, il ne peut que s'inscrire dans le cadre d'une « Europe » repensée dont les objectifs sociaux, environnementaux et économiques et le fonctionnement démocratique serait revu.

A l'image du serpent monétaire européen qui limitait les écarts entre les monnaies, le « serpent fiscal européen » limiterait les écarts entre les systèmes fiscaux en agissant sur plusieurs chantiers :

- l'harmonisation des assiettes de l'impôt sur les sociétés couplée à l'instauration d'un taux plancher afin de mettre un terme à la course à la baisse ;
- l'harmonisation de la TVA et l'instauration d'un taux plafond afin d'éviter une dérive à la hausse ;
- la mise en œuvre du projet de révision de la directive « épargne » afin d'instaurer un mécanisme d'échange d'informations de tous les revenus de l'épargne des personnes morales et physiques ;
- le renforcement de la coopération afin de mieux lutter contre la fraude fiscale avec, par exemple, la création d'un système d'échange automatique d'informations, la mise en place d'une procédure européenne de contrôle fiscal (avec un véritable « droit de suite » afin de pouvoir contrôler la filiale domiciliée dans un État A d'une société contrôlée dans un État B), la fiabilisation du fichier des sociétés bénéficiant d'un numéro de TVA intracommunautaire (avec la suspension immédiate de ce numéro en cas de fraude) ou encore le renforcement des obligations déclaratives (comptables et fiscales en cas de montages et de prix de transfert notamment) ;
- des règles communes en matière de fiscalité numérique (en matière de TVA et d'impôt sur les sociétés prioritairement) afin d'éviter les transferts artificiels de richesse effectués dans le but d'éluder l'impôt qui serait normalement dû ;
- la création d'impôts européens (impôt sur les sociétés, taxe sur les transactions financières...) qui permettraient de revaloriser le budget européen. Ce faisant, les régions les plus pauvres seraient davantage aidées, ce qui les désinciterait à pratiquer le dumping fiscal et social ;
- et enfin, un budget européen revalorisé permettrait de financer des investissements publics d'ampleur pour accélérer la transition énergétique par exemple.



Annexe 3

Listes noires des paradis fiscaux : le point

Les listes des juridictions non coopératives ne sont pas toutes basées sur les mêmes critères et n'ont pas toutes la même utilité.

Ce qu'il faut retenir :

- il n'existe pas deux listes identiques : les critères, les définitions des territoires, les négociations diplomatiques et les objectifs des listes diffèrent.
- l'élaboration de certaines listes (OCDE, France) répond à des objectifs diplomatiques (les « grands États » n'ont eu de cesse de stigmatiser les territoires avec lesquels ils n'étaient pas liés) qui conduit à écarter des paradis fiscaux notoires dès lors que ceux-ci prennent des engagements à coopérer à l'avenir.
- ces engagements ont d'ailleurs été souvent très peu respectés, ce qui conduit à des évolutions des listes : la plupart du temps, elles se vident : en 2009, à la veille du G20 de Londres, il n'existait officiellement plus de paradis fiscaux puisque la seule liste noire qui existait (celle de l'OCDE) était vide, tous les États qui y figuraient auparavant avaient en effet pris des engagements de coopérer !
- Les îles Caïmans ne figurent pas sur la liste nationale des territoires non coopératifs mais elles figurent bien sur la liste de la Commission européenne et de celles d'autres travaux.
- Au-delà des listes en elles-mêmes, la certitude est que les banques utilisent toutes les possibilités offertes pour : réduire leur impôt et aider à réduire l'impôt de leurs clients, notamment ceux qui disposent d'une surface financière internationale... elles le font en utilisant aussi bien la législation fiscale de certains États « proches » (Belgique) que des États considérés historiquement comme des PFJ (Luxembourg, îles Caïmans).

L'OCDE a dressé 3 listes en 2009 : une liste blanche pour les territoires considérés comme coopératifs (ils présentent au moins 12 accords d'échanges de renseignements conformes aux standards de l'OCDE), une liste grise pour ceux qui ont signé moins de 12 accords et une liste noire pour ceux qui ne coopèrent pas. Cette liste noire est vide depuis 2012...

A cette date, la liste grise comportait une trentaine de territoires :

- Anguilla (Royaume-Uni)
- Antigua-et-Barbuda
- Aruba (Pays-Bas)
- Bahreïn
- Barbade
- Belize
- Bermudes (Royaume-Uni)
- Îles Caïmans (Royaume-Uni)
- Îles Cook
- Costa Rica
- Curaçao (Pays-Bas)
- Delaware (États-Unis)
- Dominique
- Émirats arabes unis



- Gibraltar (Royaume-Uni)
- Grenade
- Liberia
- Malaisie (Labuan)
- Îles Marshall
- Montserrat (Royaume-Uni)
- Nauru
- Niue
- Panama
- Philippines
- Saint-Christophe-et-Niévès
- Saint-Vincent-et-les Grenadines
- Sainte-Lucie
- Samoa
- Seychelles
- Sint Maarten (Pays-Bas)
- Îles Turks-et-Caïcos (Royaume-Uni)
- Uruguay
- Vanuatu
- Îles Vierges britanniques (Royaume-Uni)

L'OCDE doit prochainement sortir une prochaine liste qui devrait tenir compte des États engagés dans le processus d'échanges automatique d'informations. Reste donc à savoir quels seront les critères qui y présideront d'une part, et quelle sera la réelle efficacité du système d'autre part.

La Commission européenne a compilé 18 listes nationales et a dressé une liste de 30 juridictions qui figurent sur au moins 10 listes⁵². Il s'agit des États suivants : Andorre, Anguille, Antigua and Barbuda, Bahamas, Barbade, Belize, Bermudes, British Virgin Islands (Îles Vierges Britanniques), Brunei, Îles Caïmans, Îles Cook, Grenade, Guernesey, Hong Kong, Liberia, Liechtenstein, Maldives, Îles Marshall, Île Maurice, Monaco, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Saint Kitts et Nevis, Saint Vincent et les Grenadines, Seychelles, Turks et Caicos, US Virgin Islands et Vanuatu.

La France dresse une liste de territoires « mineurs » car rares sont les acteurs économiques français qui s'y implantent. On y retrouve les États suivants : le Botswana, le Brunei, le Guatemala, les Îles Marshall, Nauru, Niue, le Panama. On remarquera que les Îles Caïman n'y figurent pas alors que d'autres travaux maintiennent cet État parmi les paradis fiscaux et judiciaires. Cette liste, qui comprenait 18 États en 2010 contre 7 actuellement, permet à la France de mettre en œuvre des dispositifs fiscaux dits « anti-abus ».

Les autres listes... Il en va ainsi de la liste de Tax justice Network sur la base de l'indice d'opacité financière, qui fait apparaître les îles Caïmans parmi les 10 premiers paradis fiscaux et judiciaires, de celle de l'ONG Oxfam qui dresse une liste des 15 pires paradis fiscaux dans son rapport de décembre 2016⁵³ parmi lesquelles les îles Caïmans, ou encore de celle du magazine Forbes qui retient parmi ces territoires les suivants : U.S.A (Delaware), Luxembourg, La Suisse, Les Îles Caïmans, Royaume-Uni (City of London), Irlande, Les Bermudes, Singapour, Belgique et Hong Kong.

52 [Voir la compilation globale de la Commission européenne.](#)

53 [Rapport d'Oxfam de décembre 2016.](#)



Annexe 4

Réflexions sur l'instauration d'un indice de coopération fiscale internationale

Dans le cadre de la loi de finances débattue et votée chaque année par le Parlement, sont également joints aux documents budgétaires les rapports et projets annuels de performance adossés aux missions et aux programmes déterminés par la Lof.

Le programme 156 traite notamment des moyens et des « indicateurs » de la DGFIP. En matière de contrôle fiscal, il pourrait être intégré un indice de coopération fiscale internationale tel que proposé ci-dessus. Il constituerait l'outil de suivi et d'évaluation de cette politique impulsée au niveau international.

L'objectif est de fournir un (ou plusieurs) indicateur(s) permettant de mesurer la coopération entre administrations (notamment au plan international). Cet « indice de coopération fiscale internationale » pourrait également être suivi par la communauté internationale (sous l'égide de l'ONU par exemple). Il résulterait de la consolidation de plusieurs données, il serait gradué en fonction des résultats, révisable lorsque la situation évolue et engloberait l'ensemble des États. Il permettrait ainsi de démontrer, sur la base de données précises, leur réelle volonté de coopérer en matière de lutte contre la fraude fiscale.

Voici un exemple de données permettant d'élaborer l'indice de coopération fiscale internationale qui pourrait être appliqué à l'ensemble des États et territoires :

- Nombre de conventions fiscales signées ou participation au système d'échanges automatiques d'informations à des fins fiscales (bilan annuel à l'appui).
- Nombre d'impôts couverts par la convention ou le système d'échange automatique d'informations.
- Accès aux informations bancaires et à l'information sur l'identité des bénéficiaires effectifs des structures juridiques (trusts, sociétés écrans etc).
- Mise en œuvre du reporting et des déclarations de montages (prix de transfert...).
- Nombre de demandes d'informations envoyées par la France à d'autres territoires et États (flux sortant), de réponses obtenues par eux (flux entrant) et résultat en termes de suivi (procédures engagées ou non)
- Nombre de demandes reçues par d'autres territoires et États à la France et de réponses fournies par elle.
- Qualité des informations fournies (informations recueillies par rapports à celles demandées).
- Délais de réponse aux demandes d'informations.
- Nombre de contrôles multilatéraux coordonnés.
- Publication des rescrits fiscaux.



Bibliographie

Rapports

Rapport de la Commission des lois de l'Assemblée nationale du 8 février 2017 sur *l'évaluation de la loi sur la lutte contre la fraude fiscale et le procureur de la République financier*.

Solidaires Finances Publiques, *Bilan fiscal 2012 – 2017*.

Résolution de la commission des affaires européennes de l'Assemblée nationale du 17 janvier 2017 *Pour une conférence des parties (Cop) de la finance mondiale, de l'harmonisation et de la justice fiscales*.

Conseil économique, social et environnemental, *Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale*, décembre 2016.

Rapports d'Oxfam, *La bataille des paradis fiscaux*, décembre 2016.

Rapport spécial de la Commission des finances du Sénat du 24 novembre 2016 annexé à la loi de finances.

Rapport spécial de la Commission des finances de l'Assemblée nationale du 13 octobre 2016 annexé à la loi de finances.

Dossier de presse de Solidaires Finances Publiques, *Résultats du contrôle fiscal pour 2015, analyse et enjeux*, avril 2016.

Rapport du CCFD Terre Solidaire, *Sur la piste des banques française dans les paradis fiscaux*, mars 2016.

Rapport annuel de la Cour des comptes, février 2016.

Rapport de la Commission des affaires européennes de l'Assemblée nationale du 6 octobre 2015 sur *l'Union européenne et l'optimisation fiscale*.

Rapports d'activité de la Commission des infractions fiscales, années 2014 et 2015.

Conseil économique, social et environnemental, *Conséquences économiques, financières et sociales de l'économie non déclarée*, juin 2014.

Rapport de la Commission d'enquête du Sénat, *Évasion des capitaux et finance : mieux connaître pour mieux combattre*, octobre 2013.

Rapport au nom de la commission d'enquête du Sénat sur *le rôle des banques et acteurs financiers dans l'évasion des ressources financières et ses conséquences fiscales et sur les équilibres économiques ainsi que sur l'efficacité du dispositif législatif, juridique et administratif destiné à la combattre*, d'octobre 2013.

Le rapport de la Commission des Finances du Sénat du 9 juillet 2013 sur *la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*.

Commission européenne, *Undeclared work in the european Union, special Européen barometer, avril-mai 2013*.

Rapport de Solidaires Finances Publiques, *Évasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal, janvier 2013*.

Rapport de la Commission des finances de l'Assemblée nationale sur *les paradis fiscaux*, septembre 2009.

Communication de la Commission européenne du 31 mai 2006.



Ouvrages

- Christian Chavagneux, Ronen Palan, *Les paradis fiscaux*, 4ème édition, La Découverte, 2017.
- MM Bocquet, *Sans domicile fisc*, Éditions du Cherche midi, 2016.
- Alexis Spire, Katia Weidenfeld, *L'impunité fiscale*, Éditions La Découverte, 2015.
- Zabriel Zucman, *La richesse cachée des nations*, éditions Seuil, novembre 2013.
- SNUI (devenu Solidaires Finances Publiques), *Quelle Europe fiscale ?*, Éditions Syllepse, 2008.
- Thierry Lambert, *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007.



Organisations et personnes consultées

Dans le cadre de la préparation du présent rapport, plusieurs échanges, formels ou informels, ont eu lieu avec des expertes ou représentants d'organisation, en particulier sur les enjeux relatifs au monopole du ministère du budget en matière de poursuite pénale pour fraude fiscale.

Notre organisation adresse donc ses remerciements aux personnes et/ou organisations suivantes :

Éric Alt, magistrat, membre de l'association d'Anticor

Michel Bouvier, Professeur à l'Université Paris 1, fondateur de la revue française des finances publiques, Président de l'association pour la fondation internationale des finances publiques, auteur de nombreux ouvrages sur les finances publiques.

Alexis Spire, chargé de recherches au CNRS, auteur de L'impunité fiscale, Éditions la Découverte, 2015.

Thierry Lambert, professeur à l'Université Aix-Marseille, président de l'Institut international des sciences fiscales, auteur de nombreux ouvrages sur la fiscalité.

Les représentants du Syndicat de la magistrature.

Les représentants du Syndicat Solidaires Douanes.

Les représentants de l'association Attac.

Les organisations membres de la Plate-forme Paradis fiscaux et judiciaires.

L'ensemble des militants de Solidaires Finances Publiques membres de la Commission nationale spécialisée « contrôle fiscal ».