

Rapport du syndicat national

Solidaires Finances Publiques

Lutte contre la fraude fiscale :

état des lieux, bilan législatif,
organisation et perspectives,
pourquoi et comment

en finir avec l'impunité fiscale



2^{ème} édition
Novembre 2017

Syndicat national Solidaires Finances Publiques

80 rue de Montreuil
75 011 Paris

contact@solidairesfinancespubliques.org

01 44 64 64 44



Synthèse du rapport

Après une première sortie en mars 2017, une seconde version du rapport sur la fin de l'impunité fiscale, allégée et actualisée, est apparue nécessaire au vu de l'actualité et du lancement de la mission d'information commune aux commissions des lois et des finances de l'Assemblée nationale sur les infractions fiscales¹.

► Un contexte qui valide la nécessité de renforcer la lutte contre l'évitement de l'impôt

L'ampleur de la fraude fiscale (60 à 80 milliards d'euros par an, auxquels il faut ajouter les coûts de l'optimisation fiscale agressive et de la fraude « sociale » - 20 à 25 milliards d'euros -) et les révélations sur l'optimisation fiscale agressive et la fraude fiscale démontrent qu'il faut renforcer la lutte contre l'évitement illégitime et illégal de l'impôt. Parmi les enjeux, outre une adaptation de la fiscalité à l'économie numérique et une clarification des textes (législations fiscales, conventions internationales...), le renforcement de la lutte contre la fraude fiscale est une nécessité démocratique, budgétaire, économique, sociale et environnementale. Or, pour la première fois depuis plusieurs années, la loi de finances pour 2018 ne comporte aucune disposition en matière de lutte contre la fraude fiscale. Pourtant, le constat que nous dressons implique de faire davantage.

► Un contrôle fiscal en difficulté malgré l'engagement des agents

Les résultats du contrôle fiscal ont connu une baisse en 2015, ils demeurent toutefois plutôt élevés au regard des années passées. Mais ils ont été tirés vers le haut par les régularisations et parfois par des affaires exceptionnelles et ils connaissent une baisse sur l'activité traditionnelle du contrôle fiscal.

Plusieurs raisons sont à l'origine de cette situation difficile.

- Elles sont liées à l'évolution de la DGFIP : baisse des effectifs (plus de 3 000 emplois ont été supprimés dans la sphère du contrôle fiscal depuis 2010), management contraignant et inadapté privilégiant la quantité sur la qualité et restructurations malmenant des missions comme la programmation.
- Elles sont aussi externes : la fraude s'est diversifiée et complexifiée, les règles juridiques (législation fiscale, conventions fiscales bilatérales) sont dépassées voire prévoient des opportunités d'échapper artificiellement à l'impôt (c'est le cas de certains accords internationaux), la coopération internationale fonctionne mal, le contexte de concurrence fiscale pousse à l'évitement de l'impôt, etc.

► Un bilan des mesures récentes est nécessaire pour une amélioration du contrôle fiscal

Depuis 2009, de nombreuses mesures ont été prises par les gouvernements successifs en réaction, et non en « initiative », aux affaires de fraude fiscale internationale. Elles ont consisté tout à la fois en des mesures d'ordre organisationnel et des mesures juridiques.

En termes organisationnels, la création de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale et du service de traitement des déclarations rectificatives (qui devrait fermer au 31/12/2017) constituent deux initiatives importantes. La BNRDF souffre néanmoins d'un manque de moyens. Les services de contrôle de la DGFIP ont également connu des changements avec, notamment, la création de pôles pénaux et de pôles de programmation au niveau interrégional. Le périmètre de plusieurs Directions interrégionales du contrôle fiscal (Dircofi) a été modifié et de nombreuses brigades départementales sont « reversées » dans les Dircofi. Enfin, la sphère de la programmation et du contrôle sur pièces a supporté de nombreuses suppressions d'emplois.

Au plan national, les mesures juridiques ont été nombreuses. Le bilan de la Commission des lois de l'Assemblée nationale² et celui de notre premier rapport de mars sont très contrastés. Nous identifions ainsi :

- des mesures intéressantes mais pas encore véritablement quantifiables :

- *Des évolutions intéressantes en matière de prescription et d'alourdissement des sanctions*
- *La lutte contre les logiciels permissifs*
- *Des perspectives de recouvrement qui s'améliorent, par exemple avec la création de l'Agrasc*
- *Une nouveauté emblématique : le parquet national financier*

- des mesures qui ne vont pas assez loin :

1 [Voir le site de l'Assemblée nationale](#)

2 [Voir le rapport de l'Assemblée nationale de février 2017](#)



- Une nouvelle procédure qui ne répond pas aux besoins des services de contrôle : l'examen de comptabilité
- Une procédure spécifique concernant les remboursements de crédits de TVA
- La procédure de visite domiciliaire L16 B
- Le droit de communication de l'administration fiscale s'enrichit progressivement

- des mesures d'affichage, voire même quasi-inapplicables en l'état :

- La remise obligatoire d'une comptabilité dématérialisée
- Trust : renforcement des obligations déclaratives et renforcement des sanctions
- La vérification préalable à l'attribution du numéro de TVA intracommunautaire

S'agissant de la fiscalité internationale, le rythme est trop lent. La question de la transparence se heurte à des résistances (sur le reporting pays par pays public), les obligations en matière de documentation sur les prix de transfert ne sont pas satisfaisantes (seule une déclaration allégée est transmise aux services fiscaux alors qu'il faudrait généraliser la documentation complète), l'échange automatique d'informations ne constituera pas la solution miracle (au-delà de la traduction, les informations disponibles sont sommaires) : il faudra donc intensifier l'effort. En particulier, le plan Beps de l'OCDE visant à combattre l'érosion des bases imposables propose de taxer la richesse là où elle est créée, un bon principe qui tarde à se mettre concrètement en œuvre.

► Quid du « verrou de Bercy » ?

Dans le contexte, le sentiment d'une impunité fiscale au profit des grands fraudeurs demeure vif et alimente la crise démocratique dont l'affaiblissement du consentement à l'impôt est l'un des piliers. Des voix de plus en plus nombreuses demandent la fin du monopole du ministère du budget (ou des comptes publics) en matière de proposition de poursuite pénale pour fraude fiscale.

Cette proposition, légitime au regard du principe de la séparation des pouvoirs, se heurte cependant aux réalités organisationnelles et juridiques, nées d'une construction historique. Sur le plan des principes, il faut aussi respecter celui d'égalité devant l'impôt. Il est par ailleurs inconcevable de « pénaliser » la fraude fiscale dans son ensemble, ce qui suppose de définir précisément les critères de la fraude pénalisable. Il faut également préserver les sanctions fiscales car elles sont élevées, dissuasives et adaptées à de très nombreux cas de fraude. Or, supprimer le monopole met ces sanctions en danger. Se pose en outre la question de « l'article 40 » et de l'assouplissement de sa mise en œuvre. Il faut enfin une meilleure coopération entre les services de l'État, un enjeu décisif. Pour finir, rappelons que le contrôle fiscal permet d'identifier l'impôt éludé. Ne pas tenir compte de ces enjeux et questions rendrait une suppression « sèche » du monopole contre-productive.

► Nos préconisations : un « paquet fiscal » pour en finir avec l'impunité fiscale

Notre rapport livre des préconisations qui forment un paquet anti-fraude à mettre en œuvre globalement :

- renforcer les moyens tant humains que budgétaires pour l'ensemble des administrations en charge de lutte contre la fraude (DGFiP, les Douanes et justice), renforcer et développer la recherche et l'expertise fiscales, protéger et indemniser les lanceurs d'alerte, améliorer les moyens matériels,
- regrouper la BNRDF et le service national de la douane judiciaire pour créer un service judiciaire fiscale et douanier placé sous l'autorité d'un magistrat, équilibré entre sa partie fiscale et sa partie douanière,
- améliorer les moyens juridiques (accès à l'information, procédures) avec au préalable un bilan des différents échanges entre les administrations, au plan national et international,
- une meilleure organisation des services de l'État en charge de la lutte contre la fraude afin de faciliter les échanges et améliorer la coopération et la mutualisation,
- une sanction de la fraude devant également concerner les intermédiaires et les personnes morales, organisée selon le principe d'une riposte graduée donc conservant des sanctions fiscales articulées avec des sanctions pénales, un suivi des sanctions et une réflexion sur une meilleure homogénéité des sanctions pénales,
- une gouvernance internationale sous l'égide d'une « Cop fiscale », une adaptation de la fiscalité au numérique, un renversement de la charge de la preuve sanctionnant l'opacité et une vraie coopération et au-delà, harmoniser l'impôt sur les sociétés en Europe (dans un processus d'harmonisation global : le serpent fiscal européen³), réformer la fiscalité pour la rendre plus juste, plus stable et plus simple.

3 Voir notre livre, *Quelle Europe fiscale ?*, Éditions Syllepse, 2008.



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 - Fraude fiscale et contrôle fiscal : état des lieux	P. 7
I – Fraude et contrôle : rapide panorama	P. 7
1/ <i>Une fraude fiscale d'une ampleur colossale</i>	
2/ <i>Des résultats du contrôle fiscal confrontés à la réalité des services de contrôle</i>	
II – Les conséquences de la fraude fiscale	P. 10
1/ <i>Des conséquences budgétaires,</i>	
2/ <i>...économiques,</i>	
3/ <i>...sociales,</i>	
4/ <i>...environnementales,</i>	
5/ <i>... et démocratiques !</i>	
III- Agir pour imposer des solutions efficaces et durables	P. 10
1/ <i>Retour sur les stratégies gouvernementales</i>	
2/ <i>Quelle orientation générale ?</i>	
Chapitre 2 - Retour sur les évolutions récentes marquantes	P. 12
I - Des évolutions structurelles emblématiques	P. 12
A/ Retour sur le Service de traitement des déclarations rectificatives (STDR)	
B/ La brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF)	
1/ <i>Un sous-dimensionnement en effectifs</i>	
2/ <i>Moyens matériels : système « D » et perte de temps...</i>	
3/ <i>Une charge de travail en hausse constante</i>	
4/ <i>Des résultats notables</i>	
II - Les évolutions de la sphère du contrôle fiscal	P. 14
1/ <i>Une chaîne de travail fragilisée</i>	
2/ <i>« Dé-sanctuarisation » du contrôle fiscal...</i>	
III - Des évolutions « juridiques » intéressantes ?	P. 15
A/ Retour sur les lois de décembre 2013 et les autres mesures législatives	
1/ <i>Des mesures intéressantes mais pas encore véritablement quantifiables</i>	
2/ <i>Des mesures qui ne vont pas assez loin</i>	
3/ <i>Des mesures d'affichage voire même quasi-inapplicables en l'état</i>	
B/ Les enjeux internationaux	
1/ <i>Un contexte complexe</i>	
2/ <i>Prix de transfert, reporting : obligation de transparence</i>	
3/ <i>Échange automatique d'informations bancaires : une levée du secret bancaire ?</i>	
4/ <i>L'échange d'information sur les rescrits fiscaux</i>	



5/ Poursuivre et amplifier l'effort : un impératif

Chapitre 3 - Pour des moyens afin de mieux combattre la fraude **P. 24**

I - Des moyens humains nécessaires pour débusquer et poursuivre la fraude P. 24

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

2/ ...de la Justice...

3/...et de tous les services engagés dans la lutte contre la délinquance économique et financière

II/ Les lanceurs d'alerte : particulièrement utiles ! P. 25

III/ Les moyens matériels et organisationnels P. 26

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 fiscales

IV/ Les moyens juridiques P. 28

1/ Des enjeux internationaux et européens

2/ Des marges de manœuvre nationales

Chapitre 4 - Monopole des poursuites pénales pour fraude fiscale, « verrou de Bercy » : quelle stratégie pénale ? **P. 30**

I - Infractions fiscales : quelle stratégie pénale ? P. 30

A/ Mieux sanctionner la fraude fiscale : une nécessité partagée...

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

C/ Monopole : une construction historique

II - Supprimer le « monopole de Bercy » : des implications qui posent des questions majeures P. 32

A/ Le principe de séparation des pouvoirs

B/ Le principe d'égalité devant l'impôt

C/ L'incontournable technicité fiscale

D/ Qui peut « prouver » la fraude ?

E/ Punir pénalement la grande fraude

F/ Autres enjeux : délais, recouvrement...

III - Identifier les enjeux pour y répondre globalement P. 35

A/ Pour lutter contre la fraude : prévenir la fraude, rappeler l'impôt éludé, sanctionner la fraude et recouvrer les sommes dues

B/ Des effets pervers possibles

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

D/ Quelles sanctions ?

Préconisations : un «paquet anti-fraude» pour en finir avec l'impunité fiscale **P. 39**

Renforcer les moyens humains : encore et toujours nécessaire

Améliorer les moyens juridiques, un enjeu permanent

Mieux sanctionner la fraude

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

Bibliographie **P. 42**



Avant propos

Après une première sortie en mars 2017, cette seconde version du rapport sur la fin de l'impunité fiscale a été allégée et actualisée⁴. Cette seconde sortie est apparue nécessaire au vu du lancement de la mission d'information commune aux commissions des lois et des finances de l'Assemblée nationale sur la procédure de poursuite des infractions fiscales⁵. Après un vote serré au Sénat à l'issue duquel la suppression du monopole du Ministère des comptes publics en matière de proposition de poursuites pénales pour fraude fiscale a été évitée de peu, cette mission parlementaire pourrait être l'occasion de faire un point précis sur un sujet complexe mais central dans le combat contre la fraude fiscale.

Cette mission parlementaire est engagée dans un contexte particulier.

Au plan national, la loi de finances pour 2018 ne comporte pas de disposition en matière de lutte contre la fraude fiscale. Le gouvernement envisage par ailleurs de traduire le « droit à l'erreur » dans des dispositions fiscales. Enfin, en France comme dans d'autres pays, la concurrence fiscale prend un tour de plus en plus agressif et inquiétant qui se manifeste, entre autres, pas une baisse sans précédent de l'imposition du capital.

Au plan international en revanche, le débat est serré sur l'imposition de l'économie numérique (en particulier des « Gafa ») et sur l'avancement du plan « Beps » de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) sur l'érosion des bases imposables.

Dans ces conditions, la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales se trouve clairement menacée : d'une part, la recherche de l'attractivité fiscale pourrait conduire le gouvernement à « alléger » le contrôle fiscal et à permettre des aménagements profitables aux agents économiques (entreprises, contribuables) tandis que, d'autre part, l'environnement international pousse d'un côté à la concurrence fiscale et de l'autre à l'instauration de règles communes plus ou moins contraignantes et efficaces.

Or, si les résultats du contrôle fiscal sont vantés par les gouvernements, la fraude fiscale se porte bien. En témoignent, outre les estimations des montants qui échappent au budget de l'État et celles sur les avoirs non déclarés à l'étranger⁶, les conclusions de la Cour des comptes qui, saluant le travail effectué par le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR), estime que les « gros fraudeurs » demeurent actifs. Et ce sans compter les mécanismes sophistiqués des entreprises touchant aux prix de transfert, aux redevances en matière de propriété intellectuelle, au numérique...

De fait, le combat contre l'évitement illégal de l'impôt doit demeurer une priorité. Il s'inscrit plus largement dans le combat contre l'illégitimité de mesures qui ont alimenté la fraude et l'optimisation agressive que les affaires et révélations ne cessent de mettre en lumière (paradise papers par exemple). Cette seconde version s'attachera à analyser l'état des lieux, à dresser le bilan des mesures prises ces dernières années et à formuler des propositions, notamment en matière de poursuite pour infraction fiscale.

4 Notre organisation remercie les personnes et les représentants des organisations rencontrées dans le cadre de ce rapport : *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, 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), le syndicat de la magistrature, le syndicat Solidaires Douanes, l'association Attac, les organisations de la Plateforme Paradis fiscaux et judiciaires et les militants de Solidaires Finances Publiques membres de la Commission nationale spécialisée « contrôle fiscal ». Ce rapport est dédié aux agents des finances publiques et à l'ensemble des acteurs qui portent la justice fiscale comme pilier de la justice sociale et combattent l'évitement illégal et/ou illégitime de l'impôt.

5 [Voir le site de l'Assemblée nationale](#)

6 L'économiste Gabriel Zucman estime que les avoirs non déclarés détenus dans les paradis fiscaux s'élèvent à 350 milliards d'euros ([voir le site de Gabriel Zucman](#)).



Chapitre 1

Fraude fiscale et contrôle fiscal : état des lieux

La lutte contre la fraude fiscale est l'affaire du contrôle fiscal, l'une des très nombreuses missions de la Direction générale des finances publiques (DGFIP). Elle concerne également d'autres services spécialisés de l'État comme la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale. Néanmoins, c'est le contrôle fiscal exercé par la DGFIP qui procède aux rehaussements et applique des pénalités fiscales.

I – Fraude et contrôle : rapide panorama

1/ Une fraude fiscale d'une ampleur colossale

Dans son rapport de janvier 2013⁷, notre syndicat estimait l'évitement illégal de l'impôt entre 60 et 80 milliards d'euros, un montant équivalent au déficit budgétaire de l'État (76,5 milliards d'euros en 2017).

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

- La fraude internationale concerne la TVA (TVA intracommunautaire, régime 42...), l'impôt sur les sociétés (manipulations de prix de transfert) ou l'impôt sur le revenu (actifs et revenus non déclarés). Elle utilise les sociétés écrans, des montages sophistiqués, des régimes fiscaux « 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 est alimentée notamment par : le travail non déclaré (le « travail au noir » représenterait 10,8 % du produit intérieur brut en France⁸), 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.

Notre organisation alerte régulièrement l'opinion et les pouvoirs publics sur l'ampleur de la fraude et la nécessité de la combattre. La question ne date pas d'hier : en 2007, le Conseil des prélèvements obligatoires s'en inquiétait. Tous les travaux et rapports confirment son ampleur. La Commission européenne s'alarme du niveau de la fraude aux recettes publiques, estimée à 1000 milliards d'euros dans l'Union européenne⁹. Cette estimation concerne la fraude aux prélèvements obligatoires soit, en France, la fraude fiscale et la fraude « sociale » (travail non déclaré), estimée par la Cour des comptes entre 20 et 25 milliards d'euros par an.

► **80 à 105 milliards d'euros par an, tel serait le montant de la fraude annuelle aux prélèvements obligatoires en France.**

Débat sur l'estimation de la fraude

Partant du principe que ce qui est fraudé est méconnu, certains peuvent contester l'évaluation de la fraude pour la minimiser. C'est ignorer que les travaux ont progressé ces dernières années grâce à une meilleure information statistique et un plus grand intérêt de statisticiens et économistes pour la matière. C'est aussi passer sous silence que cette évaluation est aussi peut-être sous estimée... En effet, il est peu probable que les services de contrôle identifient dans leurs redressements fiscaux près du quart du montant de la fraude estimée. Aucun délit ne présente un tel taux d'identification. On peut donc légitimement penser que l'évitement illégal de l'impôt est supérieur au montant estimé. Les travaux sur l'ampleur de l'optimisation agressive, parfois frauduleuse, confirment cette thèse. Notons enfin que le taux de couverture du tissu fiscal est faible : on dénombre 50 000 vérifications de comptabilité des entreprises sur 5,4 entreprises imposables à la TVA et un peu plus de 2 millions soumises à l'impôt sur les sociétés.

⁷ Voir notre rapport janvier 2013 «Évasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal», janvier 2013

⁸ Source : Commission européenne, *Undeclared work in the european Union*, special Européen 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*.

⁹ Voir le site de la Commission européenne.



La définition juridique de la fraude fixe en théorie le périmètre de son évaluation. Mais les frontières entre l'optimisation et la fraude sont floues. En particulier, l'analyse de l'optimisation «agressive», évaluée entre 40 et 60 milliards d'euros par l'Assemblée nationale¹⁰, est complexe : une part procède de l'optimisation légale (même si sa légitimité est contestée) tandis que l'autre part procède de montages cachant une fraude (l'abus de droit) et est comprise dans les 60 à 80 milliards d'euros.

2/ Des résultats du contrôle fiscal confrontés à la 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). Assurée par les services qui assurent tout à la fois la recherche d'informations, la programmation, le contrôle sur pièces (soit le contrôle effectué du bureau sur dossiers) et le contrôle sur place, cette mission est organisée en 3 niveaux : départemental (les services de vérifications départementales), interrégional (les DIRCOFI) et national (les directions nationales spécialisées). Et ce afin de couvrir le « tissu fiscal » en fonction des enjeux financiers.

Résultats détaillés du contrôle fiscal

<i>Résultats du contrôle fiscal en millions d'euros (arrondis)</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>
<i>Nombre de contrôles sur place (CFE)</i>			
Vérifications de comptabilité	47 776	46 266	45 314
Examens de la situation fiscale personnelle	3 964	3 902	3 557
Droits nets CFE	7 976	8 666	7 992
Pénalités fiscales CFE	2 908	3 769	2 778
<i>Nombre de contrôles sur pièces (CSP)</i>			
Impôt sur le revenu	635 507	628 113	569 221
Impôt sur les sociétés	71 178	67 210	70 729
Taxes sur le chiffre d'affaires	55 322	57 545	50 755
Droits simples* CSP	7 357	7 456	7 300
Pénalités fiscales CSP	1 056	1 303	1 397
Total droits nets CFE + CSP	15 334	16 121	15 292
Total pénalités fiscales CFE + CSP	3 966	5 073	4 175
Total général (droits et pénalités, CFE + CSP)	19 300	21 194	19 467

Nombres arrondis

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

(Source : loi de finances 2018)

Les gouvernements vantent ces résultats et y voient le fruit de leur action¹¹. Ce fut le cas pour l'année 2015 mais les résultats de l'année 2016 ont accusé un recul, conduisant les pouvoirs publics à admettre que les résultats antérieurs étaient tirés vers le haut par des affaires exceptionnelles qui ne se sont pas reproduites en 2016. Notre organisation visait donc juste dans ses dossiers de 2016 et de 2017...¹². Ces résultats méritent donc un regard approfondi. A propos de l'année record 2015, dans son « bilan fiscal du quinquennat » publié début 2017¹³, notre organisation livrait les éléments suivants.

- « Pour la seconde année consécutive, les résultats (de l'année 2015) intègrent ceux du service de traitement des déclarations rectificatives (STDR), qui gonflent mécaniquement les résultats globaux (2,6

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

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

12 Voir également [notre dossier de presse, Résultats du contrôle fiscal, une baisse inquiétante](#), juin 2017.

13 [Voir le bilan fiscal dans la rubrique « publications » de notre site.](#)



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 (...) 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'affaires » porte encore sur des schémas complexes, difficilement détectables, et demeurent bel et bien « exceptionnelles » (au sens où elles sont loin de constituer la norme).
- En 2015, le gouvernement annonçait déjà un montant record des redressements sur l'année 2015 alors qu'il s'avérait que ce prétendu record masquait en réalité une baisse des résultats des services de contrôle « hors STDR ». (...) les services hors STDR n'ont pas connu de hausse de leurs résultats».

Notre dossier de juin 2017¹⁴ sur les résultats du contrôle fiscal de l'année 2016 précisait ceci :

- « Si l'on s'en tient aux résultats structurels du contrôle fiscal « traditionnel » mené par les services de contrôle de la Direction générale des finances publiques (qui se répartissent en trois niveaux : départemental, interrégional et national), soit hors STDR (la Cour des comptes elle-même établit une distinction dans ses travaux), les résultats de la période exprimés en termes de « redressements (droits éludés et pénalités) sont les suivants. Le constat est clair et s'impose de lui-même : l'année 2016 apparaît bel et bien comme la plus mauvaise année depuis 2011. »

Evolution des résultats globaux du contrôle fiscal (Montants en milliards d'euros)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Redressements notifiés	16,4	18,1	17,9	17,4	18,6	17
Créances recouvrées	nd	9	10	9,5	9,6	8,56

Source : Cour des comptes et projet de loi de finances 2015 (année 2011)

Calculs de Solidaires Finances Publiques sur la base du tableau de la Cour des comptes

Cette évolution est jugée positive par les pouvoirs publics mais elle est fragile. Et ce d'autant plus que depuis 2010, 3 100 emplois ont 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) ont fragilisé la « chaîne de travail » du contrôle fiscal. Tout comme les services de contrôle sur pièces et ceux chargés du recouvrement, les services de gestion sont durement touchés : or, ils contribuent à détecter des anomalies dans les dossiers qu'ils traitent.

Depuis sa création, le STDR a dégagé un surplus de recettes qui a gonflé les résultats du contrôle fiscal. Sa fermeture au 31 décembre 2017 a été annoncée. Concrètement, il n'y aura plus de possibilité de saisir le service après cette date. Le service traitera les dossiers en stock. Une fois celui-ci épuisé, il n'y aura plus de recettes venant des « régularisations », même si le « droit à l'erreur » annoncé par Emmanuel Macron risque de pérenniser une autre forme de mécanisme de régularisation. La fin du STDR est justifiée par la mise en œuvre de l'échange automatique d'informations. Mais certains pays n'instaurent pas ce dispositif : les fuites fiscales vers ces pays se poursuivront. Par ailleurs, les difficultés techniques (gestion et traduction des informations), la nature même des informations et les lourdeurs procédurales (disposer d'informations aide à détecter une potentielle fraude, mais ne permet pas de la prouver : il faut alors s'adresser aux pays concernés «au cas par cas») en font une aide mais pas une « solution miracle ».

Les décisions du Conseil constitutionnel de février et mars 2017 rendues suite au dépôt de questions prioritaires de constitutionnalité pourraient par ailleurs restreindre le contrôle des sociétés offshore car elles remettent en cause la présomption de fraude fiscale : la possibilité de « renverser la charge de la preuve » pourrait en souffrir et ce, au détriment de l'efficacité de cette mesure. On déplorera la stratégie de certains fraudeurs consistant à saisir le Conseil constitutionnel d'une QPC afin de retarder une décision voire de remettre en cause une sanction. Le cas de l'ancien ministre délégué au budget en charge de la lutte contre la fraude fiscale qui, une fois mis en cause, a voulu échapper à une sanction pénale via une QPC en constitue un triste exemple.

¹⁴ Voir notre dossier de presse de juin 2017.



II – Les conséquences de la fraude fiscale

1/ Des conséquences budgétaires,

Le manque à gagner provoqué par la fraude fiscale n'est pas simplement choquant sur le plan des principes moraux et juridiques. Il a des conséquences pour les ménages et les entreprises qui ne fraudent pas :

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

2/ ...économiques,

La fraude fausse l'activité économique, les conditions d'allocation des ressources et la concurrence entre entreprises. Les fraudeurs sont artificiellement plus « compétitifs » car ils dégagent en effet un supplément de revenu que les plus respectueux du droit n'ont pas. Les agents économiques les plus aisés profitent le plus des possibilités de fraude offertes par la mondialisation financière : rapidité et facilité de circulation des capitaux, opacité de certains territoires etc. Leurs revenus et/ou bénéfices s'en trouvent augmentés, ce qui nourrit par ailleurs la hausse des inégalités de revenus et de patrimoines dont l'ampleur inquiète l'OCDE (selon laquelle « de 2007 à 2014, les inégalités de revenus sont restées à des niveaux historiques »¹⁵) et le FMI qui, dans une publication d'octobre 2017¹⁶, s'alarme de leur niveau et de leurs conséquences économiques et sociales, et plaide pour des impôts plus progressifs...

3/ ...sociales,

L'évitement illégal de l'impôt et des prélèvements obligatoires exerce une pression sur l'activité économique et la redistribution sociale. Les conséquences en termes d'emplois, de capacités de fournir un service public de qualité et de prise en charge des besoins sociaux (via la redistribution monétaire : indemnisation chômage, dépenses de santé, etc) s'en trouvent contraintes. Le recul des services publics, notamment en milieu rural, en constitue une illustration concrète et douloureusement vécue par les populations concernées. Cette situation pèse globalement directement sur la population : sur son bien-être, son pouvoir d'achat, etc.

4/ ...environnementales,

Les causes du réchauffement climatique, la dégradation de l'environnement et les orientations à mettre en œuvre pour limiter l'impact de l'activité humaine sont désormais quasiment unanimement reconnues. Ces orientations (en matière 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, les diverses formes de délinquances financières, 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.

III - 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. De nombreuses mesures ont été prises après 2008 depuis la révélation de certaines affaires. En France, elles ont concerné la fraude fiscale, le

¹⁵ Voir : OCDE, *Les inégalités de revenus restent élevées dans un contexte de reprise modérée*, novembre 2016.

¹⁶ Voir *le rapport du FMI, IMF fiscal monitor, tackling inequality*, octobre 2017.



blanchiment, la corruption et le financement du terrorisme. 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 en constituent des exemples. Au plan international, l'OCDE et la Commission européenne poursuivent leurs travaux et montrent que des solutions techniques existent.

Les mesures prises portent principalement sur les outils juridiques, peu sur le travail en commun des services de l'État et pas du tout sur les moyens humains ni sur le « management » des missions. En outre, elles n'ont jamais vraiment remis en cause la concurrence fiscale et sociale.

2/ Quelle orientation générale ?

Sans reprendre l'ensemble des propositions portées par notre organisation et les organisations investies dans ce combat¹⁷, il est utile de rappeler qu'elles existent. Elles sont connues des parlementaires français et européens et concernent les administrations qui exercent un contrôle public économique¹⁸ et ont parfois inspiré des mesures concrètes. Elles concernent la dénonciation publique des paradis fiscaux et judiciaires, les obligations déclaratives des entreprises, le renforcement des moyens humains, juridiques et matériels des administrations (DGFIP, douanes, police, justice...) et la coopération entre États (échanges automatiques d'informations, registre des trusts, registre européen des sociétés, « reporting » pays par pays, taxes globales, impôt sur les sociétés mondial, cadastre financier mondial).

Solidaires Finances Publiques se retrouve dans ces propositions qu'elle précise au niveau du contrôle fiscal (voir nos préconisations).

17 Comme celles membres de la Plate-forme Paradis fiscaux et judiciaires ou de l'association Attac par exemple.

18 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.



Chapitre 2

Retour sur les évolutions récentes marquantes

I - Des évolutions structurelles emblématiques

A/ Retour sur le Service de traitement des déclarations rectificatives (STDR)

Le STDR a été créé par la circulaire ministérielle de juin 2013 qui précise les conditions des régularisations et de remises de pénalités (les intérêts de retard ne constituant pas une sanction, ils 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 calculées sur les droits (impôt sur le revenu, impôt de solidarité sur la fortune, etc), qui 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.

Le gouvernement précédent a souvent insisté sur les mesures législatives prises dans les lois « anti-fraude » de décembre 2013 (suite à « l'affaire Cahuzac ») et sur les résultats du service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) qui expliquent une large partie de la hausse des résultats. Entre sa création et début octobre 2017, les régularisations ont rapporté près de 8 milliards d'euros au budget de l'État pour 51 000 dossiers traités¹⁹. Cette lourde charge de travail a d'ailleurs amené la DGFIP à créer des pôles déconcentrés afin d'accélérer le traitement des dossiers de régularisations. Les emplois créés dans les STDR (les effectifs sont passés de 25 en 2013 à 172 en 2016 avant d'entamer une décrue dans la période récente) sont des redéploiements d'emplois venant d'autres services, dont certains dédiés au contrôle...

La stratégie de la régularisation (une cellule de régularisation avait été créée en 2009, ses pratiques étaient plus opaques car non encadrées par une circulaire) a cours ailleurs. L'Allemagne a créé un mécanisme dit « d'auto-dénonciation ». D'autres pratiques font polémique comme la taxe forfaitaire de 10% sur les régularisations mise en œuvre en Espagne²⁰ ou encore la DLU, un dispositif de régularisation fiscale et sociale permanent instauré en Belgique. Des amnisties fiscales ont par ailleurs été régulières dans les années 2000 en Italie.

Jusqu'ici, les États ont donc privilégié la « régularisation ». Ils ont avancé la mise en œuvre de l'échange automatique d'informations pour inciter les contribuables disposant d'avoirs non déclarés à régulariser leur situation. Le STDR ne pourra plus être saisi à partir de 2018. Il lui restera à traiter les affaires en stock avant d'être supprimé. Ceci ne signifie toutefois pas que les régularisations seront impossibles. Les entreprises utilisent l'article L 62 du livre des procédures fiscales qui permet, en cours de contrôle, de régulariser la situation moyennant une réduction des intérêts de retard mensuels (environ 10 % des contrôles). La France pourrait aller plus loin avec le « droit à l'erreur » d'Emmanuel Macron (à l'heure du bouclage du présent rapport, le dispositif précis était inconnu).

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

Créée par la loi de finances rectificative de 2009, la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) est placée au ministère de l'Intérieur 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 (OCLCIFI) 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.

¹⁹ Il restait environ 15 000 dossiers à traiter au 21/08/2017, sachant que d'autres peuvent arriver jusqu'au 31/12/2017.

²⁰ Voir l'article du quotidien [Le Monde](#) du 18 mai 2013.



1/ Un sous-dimensionnement en effectifs

A l'origine, la BNRDF était composée de 9 policiers et 13 fiscaux. Avec l'augmentation de 27 agents (10 policiers et 17 fiscaux), la BNRDF a été organisée en 2 sections composées de deux groupes d'enquête. Les 4 chefs de groupes sont des policiers, on dénombrait 2 policiers et 2 fiscaux chez leurs adjoints. 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 simple remise à 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 désaffection des policiers pour PJ (manque d'avancement, horaires,...) et un manque d'attrait du domaine financier (complexe, beaucoup de travail et peu de reconnaissance). Ce service présenté comme « mixte » tend de fait 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...

Au ministère de l'Intérieur, la pression sur les budgets s'est accompagnée de la mise en place de CHORUS et d'une demande de concentration de la décision d'engagement des dépenses. A cela vient s'ajouter un manque de gestion prévisionnelle des services administratifs chargés des ressources et de la logistique. En 2016, le traitement de dossiers médiatiques a permis de régler certains petits matériels. Mais dans un contexte de tension budgétaire, le ministère de l'Intérieur a des difficultés à régler ses factures, comme le ministère de la Justice (des abonnements documentaires sont parfois suspendus). Les services d'enquêtes financières ne sont budgétairement pas prioritaires, ce service souffre de priorités accordées à la lutte contre le trafic de stupéfiants et la criminalité organisée qui drainent une bonne part des moyens et avancements²¹.

Le manque de moyens budgétaires a un impact sur l'activité de la BNRDF. 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 importantes et ce, d'autant plus qu'on dénombre beaucoup de dossiers dans le Sud-Est. La vétusté du parc automobile pose problème, un certain nombre de véhicules ayant dépassé les anciens critères de réforme. Confronté au remplacement massif de véhicules, le ministère de l'Intérieur a ainsi décidé 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. A titre d'exemple, les deux premiers véhicules payés par la DGFIP ont été sauvés in extremis d'un « détournement » de leur affectation. Le ministère de l'Intérieur voulait les affecter à un autre service de police.

Les enquêtes pour fraude fiscale complexe menées par la BNRDF se déroulent dans le cadre de 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 « fiscales » mais également complexes, elles nécessitent l'accès à une documentation fiscale de qualité. Or, cet accès est restreint d'une part pour des raisons budgétaires. 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 qui n'est pas disponible.

3/ Une charge de travail en hausse constante

En 3 ans d'existence, la BNRDF a mis au jour plus d'un milliard d'avares 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

21 L'Office central de répression de la grande délinquance financière (OCRGDF) souffre moins du manque de moyen.



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 pose un problème de charge de travail pour les mêmes raisons que dans les autres services : une augmentation du nombre de dossiers accompagnée d'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 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. S'agissant 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 ses débuts, 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 consulter les dossiers sous couvert de l'article L.101 du Livre des procédures fiscales pour suites à donner ou contrôle.

II - Les évolutions de la sphère du contrôle fiscal

Longtemps présenté comme «sanctuarisé» et préservé des suppressions d'emplois, le contrôle fiscal est en réalité, comme toutes les missions de la DGFIP²², soumis à rude épreuve par la rigueur budgétaire.

1/ Une chaîne de travail fragilisée

La « chaîne du contrôle fiscal » débute dès le dépôt des déclarations. A chaque étape (contrôle formel, contrôle sur pièces, programmation, contrôle sur place), le contrôle fiscal consiste à détecter les anomalies, les discordances, les fraudes et les manquements aux impôts et taxes. Le développement de l'informatisation et du traitement des données et les suppressions d'emplois ont été un prétexte à séparer la gestion du contrôle. L'approche «analyse risque» a accompagné cette évolution, officiellement pour pallier les difficultés rencontrées notamment dans la programmation²³, en réalité pour favoriser les restructurations.

Les services du contrôle fiscal sont désormais éloignés des services de gestion des dossiers. Les cellules de contrôle sur pièces (CSP) sont regroupées dans des pôles de contrôle de revenus et du patrimoine (PCRP). Les

²² La DGFIP a vu fondre ses effectifs se réduire : 37 000 emplois y ont été supprimés depuis 2002 (soit plus de 27 % de ses effectifs).

²³ 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, examen de la situation fiscale personnelle pour les particuliers).



missions de programmation et de gestion des poursuites pénales sont transférées au niveau inter-régional (pôles pénaux et pôles de programmation). Les brigades de contrôle et de recherche (BCR) sont rattachées fonctionnellement aux directions interrégionales du contrôle fiscal (les DIRCOFI). Des brigades départementales de vérifications sont transférées aux DIRCOFI. Avec la réforme territoriale et la cartographie des nouvelles régions, le champ de compétence géographique de plusieurs DIRCOFI est revu, la DIRCOFI Centre est supprimée et « répartie » sur 3 autres DIRCOFI tandis que le nombre de DIRCOFI passe de 9 à 8.

Officiellement, pour renforcer la programmation et la stratégie pénale, la DGFIP a créé des pôles (« programmation », « juridictionnels » et « pénaux ») qui accompagnent la baisse des moyens. Dans ce mouvement des effectifs dédiés au contrôle, les DIRCOFI s'étoffent et les directions départementales se vident.

2/ « Dé-sanctuarisation » du contrôle fiscal...

Loin de la « sanctuarisation » avancée, la sphère du contrôle fiscal est touchée par les suppressions d'emplois (3100 suppressions d'emplois depuis 2010) et les restructurations. Les orientations politiques du contrôle fiscal ont également de quoi inquiéter : vouloir un contrôle fiscal non intrusif et promouvoir l'attractivité économique affaiblit le contrôle fiscal. Au-delà, les mesures de la loi de finances rectificative de 2016 (l'examen de la comptabilité à distance du bureau pour les comptabilités informatisées) et du 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 ont de quoi inquiéter. Elles organisent un contrôle moins présent, plus éloigné du « tissu fiscal », modifient la relation avec le contribuable et risquent de fragiliser les procédures... L'ampleur de la fraude et la succession « d'affaires » provoque dans l'opinion une demande de sévérité en matière de répression de la fraude fiscale. Le gouvernement prétend vouloir punir les fraudeurs et faciliter la vie aux autres. Une distinction théorique utilisée par des fraudeurs bien organisés...

III - Des évolutions « juridiques » intéressantes ?

Les pouvoirs publics ont pris tardivement des mesures contre une fraude fiscale qui fragilise le consentement à l'impôt, dans un contexte de pression sur les finances publiques. Depuis 2008, les « affaires » ont été un électrochoc dans l'opinion, elles ont poussé les pouvoirs publics à prendre des mesures. Après l'affaire « Bettencourt », avec la loi de finances rectificative pour 2009 et, surtout, après l'affaire Cahuzac avec les lois anti-fraude du 6 décembre 2013, de nouveaux moyens juridiques ont été votés. Un rapport de l'Assemblée nationale²⁴ en dresse un bilan et préconise de nouvelles mesures. Le nôtre, présenté ici, le rejoint largement.

A/ Retour sur les lois de décembre 2013 et les autres mesures législatives

Pour la première fois depuis plusieurs années, la loi de finances pour l'année 2018 ne comporte aucune mesure visant à renforcer la lutte contre la fraude fiscale²⁵. Le présent bilan concernera donc les mesures votées antérieurement. Ces mesures sont nombreuses, elles ont été présentées comme des avancées importantes. Certaines vont indéniablement dans le bon sens et répondent à un besoin d'évolution, elles étaient parfois attendues des acteurs du contrôle fiscal. D'autres restent timides voire inapplicables en l'état. S'il est impossible ici d'être exhaustif, nous reprendrons ici les principales mesures.

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 que ce type de mesure, combiné à un système d'échange automatique d'informations qui se met en place en 2017 et 2018, permet de mieux utiliser ces informations. Le délai de prescription de l'ISF et des droits d'enregistrement passe ainsi de 6 à 10 ans en cas de

²⁴ [Rapport de la Commission des lois de l'Assemblée nationale du 8 février 2017 sur l'évaluation de la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et de la loi organique](#)

²⁵ Voir [Notre dossier de presse d'octobre 2017](#) intitulé, *Projet de loi de finances 2018 ; un retournement capital.*



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. Et le délai de prescription des infractions pénales en matière fiscale est porté de 3 à 6 ans.

Ces mesures vont dans le bon sens, notamment pour le délai de prescription pénale. Car le temps pénal et le temps fiscal doivent coïncider : la prescription pénale doit ainsi être calquée sur les délais de prescription des différents impôts. L'efficacité dépendra 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 pouvoir contrôler l'ensemble de la période concernée. Enfin, les sanctions ont pour but d'être dissuasives : notre organisation plaide de longue date pour une riposte graduée permettant de sanctionner les différents types de fraude 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 permettant d'effacer dans la comptabilité tout ou partie du chiffre d'affaires réalisé s'est considérablement développée. Ces logiciels dits « permissifs » permettent 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 afin de réduire son bénéfice imposable. Des affaires de fraude de grande ampleur ont défrayé la chronique ces dernières années, elles 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 loi de finances 2016 renforce la lutte contre la commercialisation et l'utilisation de ces logiciels avec :

- l'obligation de conserver et de communiquer sur sa demande à l'administration tous codes, données, traitements et documentations afférentes incombant 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.

- 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 particulière : son objectif est de limiter autant que possible la fraude en amont. La commercialisation de tels logiciels constituant une incitation à frauder et un « fonds de commerce » pour ceux qui les conçoivent et les vendent, il importe qu'elle soit pénalement sanctionnée (à l'instar des autres intermédiaires et facilitateurs de la fraude). La poursuite pénale pourrait être efficace du fait de son caractère dissuasif pour qui voudrait s'y livrer et répressif pour son auteur. La DGFIP a d'ailleurs porté plainte contre une société éditrice de logiciels mise en cause dans des affaires de fraude mais 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, « frapper au portefeuille » est une question de justice mais aussi un enjeu dissuasif indéniable.

Pour ce faire, une fois lancée la mise en recouvrement de l'impôt dû et en cas de non règlement amiable des sommes dues par le contribuable, les comptables publics ont à leur disposition des procédures de droit commun et des procédures de saisies propres au droit fiscal. Mais cet arsenal pour récupérer ces sommes (particulièrement dans le cas où le redevable des sommes fait obstacle au recouvrement, 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 même si cela reste imparfait.

Il était capital de donner le plus de moyens pour recouvrer les sommes et pour faciliter les saisies et confiscations. C'est l'objet de la loi du 9 juillet 2010, renforcée par la loi de 2013. 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 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 comme le régime des saisies et confiscations qui a connu des évolutions notoires en 2010 et avec la loi du 6 décembre 2013, par exemple avec la possibilité de prononcer une peine de confiscation du patrimoine à l'égard des personnes morales pour empêcher 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, seules 20 % des saisies deviennent définitives car les peines de confiscation prononcées par la justice sont insuffisantes. L'Agrasc constitue une avancée qui mérite des évolutions.

- *Une nouveauté emblématique : le parquet national financier*

La loi organique du 6 décembre 2013 instaure un « parquet national financier » chargé de lutter contre la corruption, la fraude fiscale et les atteintes au marché. Certains doutes sur l'utilité de créer ce « super » parquet ont été levés au vu des premiers résultats positifs. 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 (OCLCIFF) créé en octobre 2013 (voir plus haut). En matière de fraude fiscale, la compétence du PNF n'est pas exclusive : les juridictions interrégionales spécialisées et les parquets locaux demeurent aussi compétents. 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 qui nécessite une réaction rapide, une technicité certaine mais aussi une coordination efficace avec les services de l'État concernés. Cette coordination mérite d'être améliorée et fait l'objet de propositions dans ce rapport (voir nos préconisations). Mais une fois encore, il est regrettable que les moyens humains soient insuffisants, tant au niveau des services d'enquête que du PNF lui-même.

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 peut engager un contrôle du bureau à partir des fichiers répondant aux normes prévues pour la vérification des comptabilités informatisées. Si cette procédure est bien dimensionnée pour quelques problématiques de contrôle clairement identifiées au stade de la programmation, elle ne doit pas être généralisée. Car elle repose sur l'idée fautive 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, par conséquent, suffirait à procéder aux redressements à notifier. Tout cela du bureau... Le danger est que la DGFIP privilégie cette procédure au détriment des vérifications sur place.

Pour l'entreprise comme pour le vérificateur, on regrettera qu'une procédure ne rende pas possible une rencontre dans les locaux de l'entreprise alors que cela est utile pour mieux en connaître l'organisation, l'environnement et les réalités. En outre, il n'existe pas de réelle contrainte si l'entreprise ne coopère pas ou y met de la mauvaise volonté (absence de réponse à des questions ou fichiers inexploitable par exemple) dans un délai insuffisant (6 mois). Enfin, deux éléments de taille enlèvent à cette procédure une potentielle plus-value : l'impossibilité de demander des fichiers complémentaires, ce qui réduit ses possibilités d'investigation et la quasi-impossibilité, lorsque cela est nécessaire, de passer en vérification générale de comptabilité.

Une fois de plus, dans la veine des mesures prises ces dernières années²⁶, 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

²⁶ Au point de laisser le sentiment aux agents qu'ils devront bientôt s'excuser de venir pratiquer un contrôle...



investigations. Or, le contrôle n'a pas pour objectif d'empêcher une activité de se poursuivre. Les vérificateurs ont toujours fait preuve d'adaptation. Il existe par ailleurs de nombreuses voies de recours. Le contrôle étant la contrepartie du système déclaratif, les agents économiques dans leur ensemble doivent comprendre qu'il est légitime et nécessaire. Notamment 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 est pourtant grand temps d'adopter des principes gradués selon le comportement du contribuable et 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 encore quand le contribuable se montre réticent à collaborer (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 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*

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'information est un enjeu central pour la détection, le contrôle et la répression de la fraude. Avoir accès à un maximum d'informations et de recoupements de données est indispensable. La transmission d'informations à la DGFIP par tout organisme susceptible de détenir des informations sur une fraude est donc un impératif.

Le droit de communication n'est pas une procédure de contrôle à proprement parler, il permet de recueillir des éléments préalables 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 » permet à l'administration fiscale de recueillir des informations sur des personnes non identifiées. Ceci facilite la détection des fraudeurs dans le domaine du commerce en ligne où l'anonymat des intervenants rend les activités frauduleuses difficiles à appréhender. Cette adaptation à l'économie moderne était indispensable. On ne peut que regretter qu'elle ne soit pas intervenue plus tôt. 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'ils sont limités : en effet, ils ne couvrent 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

Nous revenons ici sur certaines mesures, sans toutefois être complets. D'autres pourraient y figurer comme la solidarité de paiement (difficile à mettre en œuvre) par exemple.



- *La remise obligatoire d'une comptabilité dématérialisée*

Si cette mesure est censée constituer une amélioration des outils du contrôle, elle n'est pas nouvelle. Lors d'une vérification dans les locaux de l'entreprise, il est désormais fait obligation de présenter la comptabilité sous forme dématérialisée. Cela 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 pour défaut de remise d'une comptabilité dématérialisée. En réalité, la « défaillance » est supérieure : tous les vérificateurs n'appliquent pas cette amende pour favoriser de « bonnes relations » avec les entreprises vérifiées.

Cette obligation ne couvre pas les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu (bénéfices non commerciaux par exemple). Surtout, 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) croient 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 mais peut être « lissée » pour cacher une fraude. Par ailleurs, les éléments qui sont transmis sont limités. Leur examen peut certes permettre de détecter certaines anomalies comptables, mais l'activité économique ne se résume pas à ces éléments. 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.

Le seul avantage de ce dispositif consiste à disposer de la comptabilité en-dehors des locaux de la société pour faire quelques vérifications de bases plus facilement. La véritable avancée eut 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 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 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 malheureusement payé...

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 aux sociétés 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 a 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



souhaitable sur le principe, elle reste à l'état de vœu pieux : car les services n'ont tout simplement pas les moyens de procéder aux vérifications qui seraient utiles avant d'attribuer ce numéro (existence de moyens d'exploitation, réalité de relations commerciales avec des opérateurs de l'Union européenne ou existence d'un compte bancaire en France par exemple). 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, 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. 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, cessaient leur activité et n'offraient aucune perspective de recouvrement. L'objectif de cette procédure est légitime : prendre des mesures conservatoires afin d'améliorer le recouvrement ultérieur à l'issue du contrôle. Le bilan s'est révélé décevant les premières années : peu de procédures ont été engagées en raison de la complexité de la 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 concernées et à assouplir sa mise en œuvre.

Notre organisation a déploré l'absence de prise en compte des attentes des « techniciens », les agents des Finances publiques. Le temps perdu pour améliorer ce dispositif en constitue un exemple flagrant !

B/ Les enjeux internationaux

1/ Un contexte complexe

Les enjeux sont colossaux : la fraude et l'évasion fiscales sont un fléau pour les États, elles nourrissent la dynamique des inégalités et faussent l'activité économique. La lutte contre la fraude fiscale ne peut être efficace si elle n'est envisagée que sous l'angle national. Les moyens de contourner les législations sont plus développés et difficiles à détecter qu'avant : créer une société écran ou transférer des flux financiers « off shore » se fait « en un clic ». Renforcer la coopération internationale est donc vital. Les États membres du G20 et leur bras armé, l'OCDE, se veulent optimistes. Mais leur bilan n'est pas glorieux : 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 n'y figurait !). Récemment, l'OCDE s'est montré plus volontariste, allant jusqu'à promouvoir dans son plan « BEPS » des mesures censées permettre l'imposition de la richesse là où elle est créée²⁷.

La prudence doit cependant être de mise... Le risque du contournement des mesures existe. Il en va ainsi du « reporting » qui consiste à porter à la connaissance de l'administration le résultat d'exploitation des entreprises ayant des entités à l'étranger, obligatoire à partir du 1er janvier 2018 pour les sociétés au chiffre d'affaires supérieur à 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 de contournement consiste à se restructurer pour passer en-dessous du seuil du chiffre d'affaires.

Quant à la publication des trusts, elle a été rejetée par le Conseil Constitutionnel en 2016 au motif qu'elle constituait une atteinte disproportionnée au droit au respect de la vie privée. Et ce, 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. 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.

²⁷ BEPS : Base Erosion and Profit Shifting ou encore Érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Ce plan comporte 15 actions à mettre en œuvre.



2/ Prix de transfert, reporting : obligation de transparence

Les sociétés multinationales utilisent les différences de règles fiscales entre États pour diminuer leurs impôts en transférant artificiellement leurs bénéfices dans un pays où la fiscalité est moindre. On parle d'érosion des bases par la pratique des prix de transfert, des délocalisations en matière de propriété intellectuelle, du numérique, etc. Face à l'explosion de l'optimisation fiscale agressive et de la fraude fiscale, l'OCDE a lancé en 2013 un plan de 15 mesures nommé BEPS. Son principe ? Imposer la valeur là où elle a été créée.

La révision des règles de fixation des prix de transfert constitue un enjeu central. L'OCDE estime que 60 % du commerce mondial proviennent de transactions intra-groupe : une manipulation de transactions déstabilise donc le commerce international. Le contrôle de ces prix de transfert et la mise en place de déclaration pays par pays visent par conséquent à donner aux administrations fiscales une vision complète (à tout le moins suffisante) de la façon dont les entreprises multinationales structurent leurs activités afin de limiter les possibilités d'optimisation fiscale agressive. La France a d'ailleurs transposé la mesure de reporting pays par pays (l'action 13 du plan BEPS) dans la loi de finances pour 2016²⁸.

La question des prix de transfert agite de longue date la sphère du contrôle fiscal. La loi de finances pour 2009 avait 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 » à déposer dans les 6 mois de la clôture de l'exercice mais elle ne comporte pas l'ensemble des informations que l'entreprise doit tenir à la disposition de la DGFIP dans le cadre d'un contrôle. Ainsi, n'y figurent pas des informations 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. Ces mesures permettent plus de transparence et constituent des avancées. Elles étaient réclamées par plusieurs 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 d'informations qui se mettra en place entre les États à compter de 2018, l'évaluation n'est pas possible à ce jour. Les résultats dépendront du contenu mais aussi des moyens mis en œuvre, du comportement des multinationales, etc. Un bilan sera dressé en 2020.

En tout état de cause, des problèmes sont 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 et 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. Ces déclarations allégées ou complètes ne suffiront pas aux agents pour contrôler 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 et celle de la fiabilité des données (car les sociétés peuvent être tentées de trier les informations). Il faut ensuite pouvoir disposer de tous les moyens pour être en mesure de comparer les opérations intra-groupes. Il est urgent de légiférer mais aussi que l'administration se dote d'une doctrine opposable à tous pour répondre aux 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).

28 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.



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 longues discussions qui ont été accélérées ces dernières années sur fond de crise et d'affaires. Le dispositif d'échange automatique d'informations est entré 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 pouvant hypothéquer son efficacité globale, ce qui interroge sur une possible extension du dispositif à d'autres États et qui montre que la concurrence fiscale demeure...

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), du bénéficiaire effectif (sauf si un trust est logé en dehors de la banque) et de l'institution financière concernée (toutes sont concernées), des informations financières (solde bancaire au dernier jour de l'année civile). Les éléments transmis automatiquement présentent un intérêt en termes de recherche et de détection de la fraude. Les éléments financiers sont en revanche limités.

Concrètement, ces informations pourraient permettre d'identifier un contribuable qui, disposant de comptes à l'étranger, devrait faire l'objet d'un contrôle. Mais au cours du 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 elles le seront. 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 prouver et la chiffrer.

4/ L'échange d'information sur les rescrits fiscaux

L'affaire « Luxleaks » a mis en lumière la nature de nombreux accords, dénommés rescrits (ou « tax rulings ») passés entre un État (la 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 ces « tax rulings » comportant une dimension transfrontalière, y compris ceux conclus au cours des 10 dernières années et susceptibles d'avoir encore un effet.

Tous les 3 mois, chaque État membre devra envoyer des informations aux 27 autres États ainsi qu'à la Commission et préciser s'il a ou non conclu de nouveaux accords. Et si c'est le cas, pour en livrer les grandes lignes : nom de l'entreprise, modalités (prix de transfert, traitement intra-groupe, etc), pays concernés. Sous la pression des opinions, cette mesure a été rapidement adoptée. Reste à voir quels seront ses effets réels.

5/ Poursuivre et amplifier l'effort : un impératif

Indéniablement, au cours de ces dernières années, un grand nombre de mesures législatives ont été votées et mises en œuvre. Et 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 concrètes 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 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 assez efficaces alors qu'elles



auraient été prétendument dotées d'outils suffisants, ce qui est factuellement faux. En effet, d'une part, leur efficacité, au vu du présent bilan, n'est toujours pas toujours avéré et, d'autre part, l'évolution de l'évitement de l'impôt nécessite impérativement une poursuite et une intensification de la lutte anti-fraude. Et ce, en renforçant tous les moyens (voir nos préconisations), y compris par de nouvelles mesures législatives.

C'est également le sens du rapport de la Commission des lois de l'Assemblée nationale²⁹ 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. Et ce d'autant plus que la concurrence fiscale s'amplifie...

²⁹ Voir le [rapport de la commission des lois de l'Assemblée nationale du 8 février 2017](#)



Chapitre 3

Pour des moyens afin de mieux combattre la fraude

N'en déplaie aux tenants du « moins d'État, moins de fonctionnaires », disposer de fonctionnaires en nombre suffisants est vital 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 dès 2006 qu'il fallait « étoffer les ressources humaines »³⁰, soulignant qu'il s'agissait d'un enjeu essentiel. Cette question est d'autant plus cruciale qu'il est illusoire de penser que les nouveaux moyens législatifs et juridiques peuvent être efficacement mis en œuvre si les agents ne sont pas assez nombreux.

Disposer de moyens humains en nombre suffisant est nécessaire. Il faut aussi, pour que les agents 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, 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 : 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) et mise en œuvre d'un plan pluriannuel de créations d'emplois (chiffré à 10 000 par les ONG 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...

Les agents des Finances publiques affectés dans les services de contrôle de la DGFIP représentaient 13 336 «équivalents temps plein travaillé» (ETPT, selon la formule de la loi organique relative aux lois de finances -LOLF-) en 2010. Ils n'étaient plus que 10 252 en 2017³¹, soit près de 3 100 emplois en moins dans l'ensemble des services de contrôle : programmation, recherche, contrôle sur pièces et contrôle sur place. Le nombre de vérificateurs (effectuant 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 2016, on dénombrait 5,57 millions d'entreprises soumises à la TVA (4 millions en 2008), 2,09 millions d'entreprises soumises à l'IS (1,5 million en 2008) et 37,63 millions de foyers fiscaux (36 millions en 2008). La réalité statistique et mécanique (l'évolution des formes de fraudes) est parlante : le travail est plus lourd et plus complexe mais les effectifs chutent...

Cette évolution est d'autant plus frappante qu'en 2016, les quelques 10 000 agents affectés au contrôle fiscal ont permis de déceler 15,2 milliards d'impôts éludés (les « redressements fiscaux ») auxquels il faut ajouter 4,1 milliards d'euros de pénalités. Les effectifs sont donc « utiles et rentables » si l'on ose dire, ce qu'aucun gouvernement n'a publiquement reconnu. Que les redressements soient ou non recouverts (la majorité le sont) ne change guère la donne. Après la mise en recouvrement, le « ratio » demeure extrêmement favorable. Sachant par ailleurs qu'un redressement non recouvert joue un rôle préventif (le syndrome de la « peur du gendarme ») voire répressif (certains contrôles non recouverts sont 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 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

30 Communication de la Commission européenne du 31 mai 2006.

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



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 »³².

2/ ...de la Justice...

Lors de son audition au Sénat en mai 2016, Mme Houlette, Procureur financier à la tête du PNF, rappelait que : « 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 ». Renforcer le PNF permettrait de traiter plus de dossiers et ce, dans de meilleures conditions.

S'agissant des JIRS, le ministère de la Justice³³ 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 des parquets locaux est notoire.

3/...et de tous les services engagés dans la lutte contre la délinquance économique et financière

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. L'autre enjeu consiste à améliorer leur action conjointe et leur coopération.

II/ Les lanceurs d'alerte : particulièrement utiles !

Les 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. Faute d'informations suffisantes et de coopération efficace entre les États, il n'a pas été possible de détecter certaines fraudes. Elles ont 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 à des difficultés certaines : licenciements, intimidations, procédures pénales, etc. 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 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 a déjà publiquement pris parti pour le principe d'une « indemnisation » des lanceurs d'alerte³⁴. Si le débat est complexe (il faut cesser de croire que la lutte anti-fraude dépendrait de « chasseurs de primes »), la réalité des lanceurs d'alerte plaide pour une indemnisation dont les conditions et la nature doivent être encadrées. 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 (l'obligation aux lanceurs d'alerte d'informer leur employeur avant toute autre démarche ne peut que les dissuader). Il faut aussi éviter les faux débats (parfois intéressés) sur les « dénonciations ».

Au-delà du débat sur la définition et la protection juridique du lanceur d'alerte tel qu'il a été mené lors du débat parlementaire sur la loi « Sapin 2 » et la loi organique sur le rôle du défenseur des droits, un amendement voté en

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

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

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



Commission des Finances le 10 novembre 2016 prévoit une expérimentation à la DGFIP permettant une rémunération des lanceurs d'alerte. Seule possibilité d'avancer sur le sujet, elle mérite d'être 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, notamment des moyens informatiques 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 adaptés. Les outils applicatifs doivent être conçus pour faire gagner en efficacité le contrôle, sans être chronophage ni tournés vers le « flicage », autrement dit le suivi « normé » de chacun des actes des agents. Car 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, prosaïquement, rembourser les frais de déplacement et de documentation. Ils permettraient aussi 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.

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

Ces outils doivent être conçus avec les agents 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 en effet être de même niveau. Aucun agent ne doit 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. Ceci doit enfin s'accompagner d'un véritable soutien technique au quotidien. Ce qui passe tout à la fois par une réorientation du « mode de management », aujourd'hui trop 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 et les enjeux fiscaux, comptables et juridiques sont très complexes. Ils nécessitent des recherches chronophages dans un contexte contraint : améliorer le soutien technique permettrait de délivrer une réponse rapide et de relever le niveau de l'expertise fiscale globale.

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

C'est une lapalissade ; pour bien traquer la fraude, il faut préalablement la repérer. C'est pourquoi notre organisation défend la cohérence de l'ensemble des missions fiscales. Les différents services (départementaux, régionaux et nationaux) ont aussi pour mission de participer à la programmation du contrôle fiscal. Or, cette cohérence a été fragilisée ces dernières années (voir ci-dessus). Avec les suppressions d'emplois et la baisse de leurs moyens, les services n'ont plus le temps d'avoir un examen critique des déclarations déposées. Les réformes de structures incessantes ont également joué un rôle négatif : il est évident que des services stables, avec des agents spécialisés (ayant acquis de l'expérience et des compétences pointues) constituent indéniablement un atout. Les pouvoirs publics semblent manifestement l'ignorer dans leurs choix budgétaires et les réformes de structures qu'ils ont engagées.

La dématérialisation à outrance, parfois précipitée, a participé de la dilution de l'information. Il n'est pas question ici de dire que l'administration fiscale aurait dû en rester au papier. On déplorera cependant que l'architecture de l'informatique ne facilite pas toujours la centralisation des informations ni le recoupement des données relatives à une personne physique ou une personne morale. L'informatique peut beaucoup mais ne peut pas tout. Mais l'administration a systématiquement tendance à présenter les outils informatiques, tous plus ou moins supposés miraculeux, comme la solution aux contraintes actuelles.



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 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 », c'est-à-dire de délaisser les outils de programmation actuels et d'y substituer le datamining alors que les deux stratégies devraient s'additionner pour mieux se compléter. Dans cette optique, il est également 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.

Pour Solidaires Finances Publiques, dans ce domaine comme dans 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. Car 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.

La recherche sur l'évitement de la fraude doit être mieux valorisée. Il est incontestable que ce que nous nommerons ici « l'intelligence fiscale », au sens de l'étude de la fraude pour mieux en comprendre les modes opératoires, permettrait 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 des schémas qui ont fonctionné pour échapper à l'impôt (dans une sorte de mutualisation des modes opératoires 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 afin de favoriser une action préventive.



Au-delà, en matière d'accès à des informations suffisantes en nombre et de bonne qualité provenant d'autres services de l'État, il s'agit d'instaurer un échange automatique d'informations à tous les acteurs économiques, publics et privés, susceptibles de fournir des informations intéressantes aux services de la DGFiP. C'est par exemple le cas dans les relations entre TRACFIN³⁵ et la DGFiP et, plus largement, les autres services de l'État. 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 l'évasion fiscale par leurs mécanismes de montages financiers, comptables et fiscaux.

La dimension internationale est 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. 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 mesures³⁶.

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 consolidée de l'impôt sur les sociétés) accompagnée 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 sont à l'étude au niveau du parlement européen et pourraient être améliorées. Il en va ainsi du « reporting » : abaisser le seuil des entreprises visées de 750 millions à 40 millions permettrait de couvrir un grand nombre d'entreprises et faciliterait l'accès aux données. Dans ce cadre, une facilitation des procédures

35 TRACFIN reçoit en effet des déclarations de soupçon en matière de blanchiment de fraude fiscale.

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



transfrontalières des contrôles menés dans un pays et devant être poursuivis 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). La structure Eurofisc, réseau destiné à faciliter la coopération en matière de fraude à la TVA, pourrait ainsi évoluer. De même que celle d'un véritable parquet européen destiné à combattre la fraude fiscale et pas seulement la fraude aux intérêts communautaires, ce qui permettrait de passer un niveau supérieur en termes de coopération européenne³⁷.

Plus largement, au plan international, une refonte de la gouvernance fiscale serait rendue possible par la tenue d'une « COP financière ». En outre, l'instauration d'un cadastre financier mondial³⁸ permettrait d'identifier les propriétaires (résidence et nationalité) de tous types de produits financiers.

2/ Des marges de manœuvre nationales

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, notamment celle du Parlement.

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 censurée par le Conseil constitutionnel³⁹, 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 : suspendre le numéro de TVA intracommunautaire pour toute société défailante qui ne déposerait pas ses déclarations de TVA, 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. 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.

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

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

39 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 4

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. Nous avons ainsi proposé en 2009 avec le syndicat Solidaires Douanes la création d'un service judiciaire d'enquête fiscale et douanière⁴⁰ : cette proposition avait été présentée devant la Commission des Finances de l'Assemblée Nationale dans le cadre de ses travaux sur les paradis fiscaux. Le rapport de la Commission des Finances⁴¹ avait finalement proposé un compromis entre « Bercy » et le ministère de l'Intérieur donnant naissance à la BNRDF.

Il faut passer à la vitesse supérieure en menant une stratégie globale intégrant l'ensemble des défis à relever. Si la sphère du contrôle fiscal connaît de nombreuses évolutions structurelles⁴², elle reste concernée par les débats politiques relatifs à la lutte contre la délinquance financière. Les « affaires » alimentent le débat public sur le « monopole » du ministère du Budget (aujourd'hui, des comptes publics) en matière de poursuites pénales pour fraude fiscale (improprement dénommé « verrou » de Bercy). Une mission d'information de l'Assemblée nationale sur les procédures des infractions fiscales a été lancée en octobre 2017⁴³.

La question du « monopole » est sensible car la fraude s'est diversifiée et complexifiée. Son coût pour les finances publiques atteint un niveau inquiétant (60 à 80 milliards d'euros en France). Des organisations (ATTAC, ONG,...) se retrouvent dans la revendication « symbolique » de mettre fin au « verrou de Bercy ». 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 aux fondements légitimes. Le fonctionnement du contrôle fiscal de 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 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 bien de « mettre fin à l'impunité fiscale ».

« 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 - Infractions fiscales : quelle stratégie pénale ?

A/ Mieux sanctionner la fraude fiscale : une nécessité partagée...

La fraude fiscale se développe, elle a trop longtemps été négligée (voire considérée comme « acceptable »), elle n'est pas assez sanctionnée. Il faut donc renforcer la capacité de l'État de détecter, combattre et sanctionner la fraude, y compris (et notamment) sur le plan pénal. 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). Le gouvernement actuel souhaite renforcer ces sanctions...

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

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

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

43 [Voir le site de l'Assemblée nationale](#).



Seul le ministère du Budget (ou des comptes publics) peut donc 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 son avis (qui lie le Ministre) afin de pouvoir porter plainte (c'est le cas de 9 dossiers sur 10). Il s'agit d'un monopole du Ministère qui s'exerce avec une intervention de magistrats (la CIF) : cet ensemble est souvent dénommé « verrou de Bercy ».

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

Le faible nombre de dossiers transmis à la justice (environ 1 000 par an) s'explique par l'insuffisance des moyens humains et juridiques dont dispose l'administration. Le véritable « verrou » ne réside donc pas dans la spécificité du monopole mais dans l'affaiblissement de la capacité d'agir de l'administration fiscale.

Celui-ci vient :

- des suppressions d'emplois qui ont peu à peu fragilisé en profondeur la détection de la fraude, notamment la plus grave,
- du management privilégiant la quantité (nombre de dossiers contrôlés, délais rapides) sur la qualité,
- et du manque de moyens juridiques, surtout en matière d'accès à l'information ou de coopération internationale, qui freine la détection de la fraude complexe, « pénalisable ».

Par ailleurs, le développement des droits et garanties et des possibilités de recours des contribuables pèse également. Si le « tout sécuritaire répressif » niant tout droit au contribuable n'est pas souhaitable, cette évolution a cependant complexifié et allongé les procédures de contrôles. Ceci est parfois contradictoire avec le besoin d'être plus réactif en matière de contrôle fiscal.

Nombre de condamnations pénales pour « fraude à l'impôt »⁴⁴

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Réclusion	0	0	0	0	0	0
Emprisonnement	716	773	803	645	650	586
<i>Dont ferme</i>	90	115	139	113	112	127
<i>Dont suris partiel</i>	20	35	39	21	27	25
<i>Dont sursis total</i>	606	623	625	511	511	434
Amende	50	59	53	57	94	94
Peine de substitution	14	10	20	21	11	18
Mesure éducative	0	0	0	0	1	1
Dispense de peine	15	7	11	13	7	11
Sanction éducative	0	0	0	0	0	0
Toutes peines	795	849	887	736	763	710

(Source : Ministère de la Justice - Exploitation statistique du casier judiciaire national)

C/ Monopole : une construction historique

On date le monopole du ministère du Budget de 1920, peu après la mise en œuvre du système déclaratif concernant l'imposition des revenus et suite à la loi du 1^{er} juillet 1916 concernant la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, qui donnait un caractère délictueux à l'emploi de manœuvres frauduleuses en vue de dissimuler des bénéfices passibles de l'impôt⁴⁵. Cette loi a été supplantée par celle 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*

44 En matière de répression pénale, aux condamnations mentionnées ici peuvent s'ajouter d'autres condamnations, pour escroquerie par exemple.

45 T. Lambert, *Sanction pénales, beaucoup d'ombres et peu de lumière, Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007.



frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du trésor public »⁴⁶. La récidive dans un délai de 5 ans est punie d'une peine d'emprisonnement pouvant aller d'un an à cinq ans. Cette loi sera modifiée par celle du 22 mars 1924 et complétée par celle 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 par la loi du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière. L'objectif était alors de limiter le pouvoir jugé arbitraire de l'administration en matière d'engagement de poursuites pénales. La CIF 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 assemblées⁴⁷. Son avis lie le Ministre.

Les procédures administratives de contrôle fiscal résultent d'une construction sociale, économique et politique historique. 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 » doivent être sanctionnées pénalement, ce qui ne serait pas admis. Enfin, la sanction de la fraude varie selon sa gravité : pénalités fiscales dans l'immense majorité des cas puis sanctions pénales dans certains cas de fraude grave.

II - Supprimer le « monopole de Bercy » : des implications qui posent des questions majeures

A/ 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.

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* »⁴⁸. On peut certes difficilement expliquer que, si la fraude est un vol, elle n'est pas justiciable selon les procédures de droit commun. Le « secret fiscal » nourrit par ailleurs la méfiance et la défiance car il empêche une transparence que de plus en plus d'acteurs et de citoyens réclament.

La principale critique portée au monopole est qu'il s'exerce sous la tutelle politique du ministère du Budget. Il est régulièrement invoqué que les interventions politiques peuvent être facilitées par le monopole. En la matière, il arrive que des élus interviennent pour demander une clémence dans les pénalités appliquées à une entreprise de

⁴⁶ [Voir l'article 112 de la loi du 25 juin 1920.](#)

⁴⁷ [Voir le rapport d'activité de la CIF 2015.](#)

⁴⁸ Rapport de la Commission d'enquête du Sénat, *Évasion des capitaux et finance : mieux connaître pour mieux combattre*, octobre 2013.



leur ressort géographique. La DGFIP instruit alors techniquement le dossier et le Ministre statue en qualité de responsable de son administration. Cela a été réaffirmé dans une circulaire de 2010 suite à la suppression de la « cellule » qui traitait ces dossiers auprès du ministre. Cette question de l'indépendance concerne tous les services de l'État car il n'existe 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 « politicienne ». Il s'agit d'un enjeu majeur concernant aussi bien la justice⁴⁹ (le débat est d'ailleurs nourri et passionné sur la nomination des magistrats du parquet) que les fonctionnaires de « Bercy ».

La question de la transparence occupe donc une place centrale. Une meilleure information du Parlement sur les mesures prises, sur la coopération internationale, sur le bilan d'organismes comme la CIF, le PNF, etc, est indispensable. Se pose également 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. S'agissant de l'activité de la CIF, 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 en moyenne 95 % des dossiers transmis par la DGFIP. En matière de stratégie pénale, l'enjeu réside donc bien dans les moyens qui alloués à la DGFIP pour détecter et combattre la grande fraude bien en amont d'un éventuel passage par la CIF.

B/ Le principe d'égalité devant l'impôt

Disposant d'une force démocratique de valeur constitutionnelle égale au précédent principe, l'égalité devant l'impôt nécessite le respect de principes relevant de la répartition de la charge fiscale⁵⁰ et de la sanction de la fraude. Dans ses récentes décisions, le Conseil Constitutionnel estime que les deux familles de sanctions, fiscales et pénales, permettent de protéger les intérêts financiers de l'État et respectent le principe d'égalité devant l'impôt. Dans sa décision du 24 juin 2016, il affirme qu'il découle de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen un « *objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale* ».

Si les sanctions fiscales obéissent à des règles nationales juridiquement « normées », en revanche, le risque d'hétérogénéité des peines pénales pose question. D'autant plus que leur renforcement est à l'ordre du jour. Faut-il encadrer l'application des peines pénales selon un « grille » ou un système équivalent (inspiré par exemple de la jurisprudence et/ou d'une disposition réglementaire voire législative) ? Le débat est ouvert. La question de la sanction de la fraude, 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 essentiel pour des raisons budgétaires, dissuasifs et répressifs (les trois finalités du contrôle fiscal, contrepartie du système déclaratif).

C/ L'incontournable technicité fiscale

Le rôle de l'administration fiscale est d'établir, de calculer, de contrôler et de recouvrer l'impôt (droits et pénalités). Étant seule à exercer ces missions, par son champ de compétences et sa technicité, elle est donc la mieux placée pour détecter et combattre la fraude et, par conséquent, pour établir ou proposer des sanctions au vu de la gravité de la fraude. Ses prérogatives l'amènent donc, le cas échéant, du moins lorsque les moyens le permettent, à proposer des poursuites pénales. Les services de contrôle doivent donc 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 s'appliquent les sanctions selon l'ampleur et la gravité de la fraude. La réactivité doit être la meilleure possible pour garantir 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 une technicité fiscale, que tous les travaux relèvent et saluent, et qui est nécessaire non seulement pour débusquer la fraude et

⁴⁹ 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.

⁵⁰ Une réforme fiscale s'impose, même si cela n'est pas directement l'objet du présent rapport.



procéder aux « redressements fiscaux » mais aussi pour sanctionner l'évitement de l'impôt⁵¹. L'action de la DGFiP est donc centrale, ce qui justifie qu'elle conserve le « monopole » du contrôle fiscal et qu'elle puisse contribuer, grâce à une véritable coopération avec la justice, à la pénalisation de la fraude la plus grave.

D/ Qui peut « prouver » la fraude ?

Envisager une suppression du « monopole » signifie qu'un procureur pourrait déclencher des poursuites lorsqu'il a connaissance d'un cas de fraude fiscale. On peut 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. En la matière, le rôle de la DGFiP est crucial : 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 éludé 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. Par suite, la sanction est l'affaire de la DGFiP (par les sanctions fiscales) et/ou de la justice (par les sanctions pénales).

Envisager, par la suppression du monopole, de « pénaliser » toutes les formes d'évitement à l'impôt n'est ni souhaitable ni véritablement envisageable. Il serait impossible à la justice de traiter l'ensemble des dossiers fiscaux de fraude fiscale. En outre, 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. Mais ne plus pénaliser la fraude fiscale n'est pas envisageable ni souhaitable. Un équilibre doit donc être trouvé.

Les conséquences d'une suppression « sèche » du monopole sont multiples. Quel serait l'avenir d'une procédure pénale ouverte sans que la DGFiP n'ait transmis (voire identifié) le dossier concerné ? Faute de contrôle fiscal, c'est-à-dire faute d'investigations fiscales permettant de déterminer précisément la gravité et l'ampleur de la fraude, il ne sera pas aisé pour la justice de se prononcer sur les sanctions à appliquer. Par ailleurs, il faut rappeler l'objectif d'identifier et de recouvrer l'impôt éludé, objectif majeur au nom de l'égalité devant l'impôt. *In fine*, il faut déterminer le niveau et l'articulation des sanctions, fiscales et/ou pénales. Selon la réponse qu'on apporte, on peut améliorer ou dégrader la lutte contre la fraude et changer la conception et l'organisation du contrôle fiscal. L'enjeu est essentiel, mais n'a malheureusement pas été analysé dans les travaux existants.

D/ 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 » soumis à la CIF en vue d'une poursuite pénale afin de justifier l'intervention de la justice. Il laisse supposer que l'existence même du monopole empêche de poursuivre pénalement la grande fraude. Or, c'est bel et bien le manque de moyens (voir ci-dessus) qui constitue l'obstacle majeur à la pénalisation de la fraude, notamment la plus grave.

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. L'action de la brigade nationale d'enquêtes économiques (BNEE) permet aussi, grâce à l'action de la police judiciaire au sein de laquelle sont affectés des agents des finances publiques, d'alimenter les services de contrôle fiscal grâce à des informations obtenues par ce service.

Précisons enfin que pour les infractions de blanchiment de fraude fiscale et d'escroquerie, le droit commun s'applique « hors monopole ». Ces possibilités permettent une pénalisation de certains délits sans passage par la CIF. Le blanchiment de fraude fiscale offre de larges possibilités qui mériteraient d'être davantage exploitées.

⁵¹ 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 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* ».



F/ 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 pour réagir rapidement (pour empêcher une organisation d'insolvabilité du fraudeur par exemple). Mme Houlette, procureure au parquet national financier, déclarait ceci 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. »*

Lors de l'examen du projet de loi dite « anti-fraude » au printemps 2013, M. Cazeneuve, alors ministre du Budget déclarait : *« 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 : *« 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. »*

III - Identifier les enjeux pour y répondre globalement

Les propositions de notre rapport s'inscrivent dans une approche globale souhaitant dépasser le simple débat « pour » ou « contre » le monopole de Bercy. Elles se veulent cohérentes avec pour objectif d'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 (s'il est supprimé, la CIF le sera également ou évoluera en conséquence).

A/ Pour lutter 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.

L'objectif de recouvrer l'impôt est une nécessité absolue, la sanction de la fraude est également centrale. Or toutes les fraudes ne nécessitent pas forcément une sanction pénale. Mais la stratégie pénale fiscale doit être précisée et améliorée. Les personnes morales ou les intermédiaires sont largement épargnés par les poursuites pénales. Par ailleurs, les fraudes fiscales pénalement punies demeurent pour une bonne part des « fraudes intermédiaires », car plus aisément détectables (mais moins « graves ») que les schémas de grande fraude. Dans



son référé du 1^{er} août 2013, la Cour des comptes 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 viser la fraude la plus grave.

B/ Des effets pervers possibles

Supprimer le monopole n'est pas sans effet pervers potentiel. Les risques ? Qu'un magistrat peu rompu aux questions fiscales et surchargé de nombreuses affaires d'origines diverses parvienne à traiter plus ou moins difficilement et longuement le dossier. Et/ou que des pénalités différentes d'une juridiction à l'autre voire inférieures aux sanctions fiscales soient appliquées. Et/ou qu'il ne communique pas, ou pas suffisamment rapidement, le dossier à la DGFIP (voire aux Douanes) pour procéder au redressement de l'impôt éludé⁵². Ne pas améliorer l'organisation des pouvoirs publics rend ce risque réel. D'autant plus que le parquet national financier, instauré en 2014, n'a pas de compétence exclusive en matière de fraude fiscale.

Si l'on retient l'hypothèse d'une suppression sèche du « monopole », il faudrait alors déterminer :

- sur quelles bases et procédures seraient effectués les redressements fiscaux et douaniers,
- 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 effectuer 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 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* »⁵³. Elle reprend ainsi son approche du 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 à en étudier les conséquences concrètes.

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

L'article 40 oblige les fonctionnaires à signaler à la justice les actes illégaux dont ils ont connaissance. Les agents des Finances publiques signalent par exemple des faits que la DGFIP n'a pas à traiter (actes pédophiles, trafics d'armes...). En outre, 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 afin de mener une action coordonnée avec la justice et des services d'enquête. 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. Au surplus, le nombre de « retours » des parquets locaux après un article 40 est faible, ce qui pose problème car le contrôle fiscal ne peut pas être engagé (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). L'échange d'informations entre la DGFIP et la justice est une nécessité vitale.

Supprimer le monopole modifierait la façon dont l'administration fiscale transmet des informations à la justice pour pénaliser une fraude. Il faudrait repenser les conditions de mise en œuvre de l'article 40. Le rapport Bocquet⁵⁴ notait leur faible nombre. Mais en finir avec le monopole ne doit 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 directement les agents des Finances publiques, leurs conditions de travail et leurs missions. Le but doit être de le rendre pleinement opérationnel et,

⁵² Voir notre 4 pages spécial de décembre 2015.

⁵³ Rapport annuel de la Cour des comptes, février 2016.

⁵⁴ 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.



grâce à une véritable action coordonnée, de faciliter la mise en œuvre des procédures fiscales et pénales. Il faut cependant 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. Tout est question d'équilibre entre les institutions et, par conséquent, de bonne coopération.

D/ Quelles sanctions ?

Les sanctions, fiscales et pénales, sont également en jeu. Faisant valoir le principe *ne bis in idem* (qui interdit le prononcé de deux sanctions pour un même fait mais autorise toutefois le cumul de sanctions de nature différentes à condition de bien les articuler) 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 immanquablement 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 français⁵⁵. 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 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).

Le niveau des sanctions fiscales est dissuasif. Il est plus élevé que les amendes pénales même s'il faut préciser 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.

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* »⁵⁶. Ce montant moyen s'élevait à 5 994 euros en 2014 pour une condamnation pour fraude fiscale à titre principal et à 11 904 euros pour une condamnation à titre de peine associée⁵⁷. 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 euros⁵⁸. Les peines de prison sont nombreuses (voir chapitre 1) même si la majorité sont assorties de sursis.

Pour d'évidentes raisons d'égalité devant l'impôt, il importe d'analyser les causes de l'hétérogénéité des peines pénales. La Cour des comptes estimait en 2013 que ce risque d'hétérogénéité « *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* ». Ce risque pose question au regard de l'égalité de traitement. 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.

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

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

57 Source : ministère de la Justice.

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



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

- conserver un système de sanctions progressives basées sur un principe de riposte graduée (et de proportionnalité des peines) rendue possible par le maintien des sanctions fiscales et pénales existantes, quitte à préciser plus finement la fraude « grave » devant être pénalisée⁵⁹,
- instaurer une véritable coopération entre la justice et l'administration fiscale pour appliquer les sanctions adaptées à chaque type de fraude en réduisant le risque d'hétérogénéité des sanctions pénales.

Vu les enjeux, supprimer le monopole de Bercy de manière « sèche » pourrait avoir des conséquences contre-productives. 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 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 très 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 des centaines de cas de fraude tous les ans. Dans le cadre actuel, toutes les marges de manœuvre ne sont pas pleinement utilisées.

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. Les délits économiques et financiers (fraude, blanchiment, corruption...) sont souvent interconnectés mais aussi complexes : 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.

Le défi majeur de la période à venir est global : il faut 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 en baissant drastiquement leur taux d'impôt sur les sociétés⁶⁰.

Pour résumer l'enjeu 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 de l'impôt sur les sociétés (tout à la fois optimisé et fraudé pour des montants considérables) car cela reviendrait à transférer sur les ménages une trop lourde charge fiscale (le projet de loi de finances 2018 va malheureusement à l'encontre de cette orientation), à grever les recettes publiques et à accroître des déséquilibres fiscaux jugés de moins en moins tolérables par les populations. L'optimisation fiscale agressive et la fraude fiscale n'auraient pas disparu pour autant... La solution passe par la définition de nouvelles règles (en matière de numérique par exemple) et le renforcement du contrôle fiscal (moyens, information, coopération). C'est le sens de nos préconisations.

59 Même si l'article 1741 du Code général des impôts distingue déjà certains cas de fraude grave.

60 [Voir sur notre site l'article intitulé Vers un taux de l'impôt sur les sociétés à 15 % ?](#)



Préconisations : un «paquet anti-fraude» pour en finir avec l'impunité fiscale

Un «paquet anti-fraude» est indispensable. Nos préconisations mériteraient d'être mises 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 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.

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

- 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 : procédure de contrôle (échanges automatiques d'informations), obligations déclaratives (reporting, déclaration complète des montages et prix de transferts), accès à l'information, etc. 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 assujéti à la TVA intracommunautaire, etc.
- Redéfinir et sécuriser la notion d'établissement stable (avec la notion de présence numérique par exemple) et élargir la possibilité de renverser la charge de la preuve pour combattre les transferts artificiels de bénéfices 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, tenir une « COP financière et fiscale »⁶¹ sous l'égide de l'ONU avec l'ensemble des États et acteurs de la société civile pour stopper les 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 - rétorsions, sanctions - serait dressée).
- La législation fiscale offre de trop nombreuses possibilités d'éviter illégalement l'impôt. S'il est impossible de dresser ici l'ensemble des mesures à prendre, une véritable réforme fiscale reste à faire, tant en France (avec la réduction du nombre de régimes dérogatoires par exemple) qu'au niveau supra-

⁶¹ Cette proposition est inspirée de celle de MM Bocquet, député et sénateur auteurs de rapports parlementaires sur l'évasion fiscale dont les propositions figurent dans leur ouvrage *Sans domicile fisc*, Éditions du Cherche midi, 2016.



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 exemple⁶² etc, de la création d'un cadastre financier mondial et d'impôts européens et supranationaux.

Mieux sanctionner la fraude

Maintenir des sanctions fiscales et pénales cohérentes et réactives pour sanctionner et dissuader la fraude.

Nos préconisations

- Maintenir les sanctions administratives et pénales selon le principe d'une riposte graduée (suivant la gravité de la fraude) afin de sanctionner de manière « juste » 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 (éditeurs de logiciels permissifs, conseils et avocats concevant des schémas de fraude...).

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

Au-delà du renforcement en moyens humains, budgétaires et juridiques, il faut sécuriser et consolider la cohérence des missions fiscales, de l'accueil au recouvrement en passant par les missions de contrôle fiscal dont la DGFIP doit conserver le « monopole » en raison de sa spécificité. L'enjeu est d'assurer à la DGFIP et à la justice une coordination efficace sans remettre en cause leurs prérogatives respectives. La justice peut alors poursuivre la fraude fiscale sur le plan pénal dans un cadre clair et sans entrave.

Nos préconisations

- Modifier le mode de management du contrôle fiscal pour éviter les dérives de la « gestion statistique » et 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. Ceci suppose un renforcement de l'expertise et de la formation.
- 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 de données 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 accès⁶³. Cette mutualisation pourrait 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 magistrat⁶⁴, équilibré entre sa partie fiscale et sa partie douanière.
- Engager un débat sur le champ de compétences du PNF mais aussi sur son articulation avec les JIRS et les parquets locaux en matière de lutte contre la fraude fiscale⁶⁵.

62 Notre organisation propose d'instaurer un « serpent fiscal européen » qui neutraliserait la concurrence fiscale et sociale et permettrait de rapprocher les systèmes fiscaux (notre livre, *Quelle Europe fiscale ?*, Éditions Syllepse, 2008).

63 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.

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

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



- Instaurer une coordination de la justice (PNF, JIRS, parquets), du service fiscal et douanier judiciaire, de la DGFIP, des services spécialisés de police et des services de la Douane. Ceci suppose une orientation claire, un cadre juridique commun, une organisation territoriale cohérente et, concrètement, l'instauration de « référents » au sein de la justice et de la DGFIP (voir encadré) par des détachements croisés : agents des Finances publiques dans les services de la justice et 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.
- 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 sans attendre une proposition du ministère du Budget (ce qui implique une évolution du rôle de la 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).
- Une meilleure information publique : 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 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 enjeux concrets, il serait 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.

Ce « paquet anti-fraude » constitue un plan d'ensemble à mettre en œuvre de manière globale. Les services 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.

**L'enjeu politique se résume ainsi : si on veut véritablement réussir une mission,
il faut s'en donner les moyens.**



Bibliographie

Rapports

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

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*.

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 françaises 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 European 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

Gabriel Zucman, *La richesse cachée des nations*, éditions Seuil, seconde édition, 2017.

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.

SNUI (devenu Solidaires Finances Publiques), *Quelle Europe fiscale ?*, Éditions Syllepse, 2008.

Thierry Lambert, *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007.