

La lutte contre la fraude et la recherche du renseignement

10 LE CONTRÔLE FISCAL, LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET LA RECHERCHE DU RENSEIGNEMENT

Article rédigé par :

Patrick MICHAUD,
avocat, spécialiste en droit fiscal



L'ampleur des déficits budgétaires nécessite une réflexion en profondeur des solutions pour les diminuer étant précisé que les excédents d'une hypothétique croissance seront insuffisants pour les combler. Une des solutions, il en existe d'autres, est de renforcer l'efficacité des mesures contre les erreurs fiscales volontaires ou non.

L'ampleur des déficits budgétaires nécessite une réflexion en profondeur des solutions pour les diminuer étant précisé que les excédents d'une hypothétique croissance seront insuffisants pour les combler. Les solutions classiques tel que l'augmentation des prélèvements obligatoires avec ou sans diminutions des dépenses ont presque toutes atteint leur limite politique et leur efficacité économique et sociale. La solution à la mode est donc de diminuer ce que les américains appellent le « tax gap » c'est-à-dire ce fossé entre les prévisions fiscales et la réalité des recettes fiscales. Une des solutions, il en existe d'autres, est de renforcer l'efficacité des mesures contre les erreurs fiscales volontaires ou non. Pour cela la recherche du renseignement fiscal est devenu le premier maillon du contrôle fiscal tant au niveau national qu'au niveau international. Encore faut-il que cette recherche se fasse dans les principes de nos démocraties.

1. Les finalités du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal poursuit trois grandes finalités :

- une finalité dissuasive qui consolide le civisme fiscal de tous les contribuables ;
- une finalité budgétaire qui vise à recouvrer avec rapidité et efficacité l'impôt éludé ;
- une finalité répressive qui sanctionne les comportements les plus frauduleux, sur le plan financier voire sur le plan pénal.

Le contrôle fiscal regroupe la recherche des activités non déclarées (activités occultes ou déclarations minorées), le contrôle des particuliers, en principe du bureau, et exceptionnellement sur place, et le contrôle des professionnels, particuliers ou sociétés, du bureau ou sur place.

Mais le contrôle fiscal ne peut être efficace que s'il est fondé sur des renseignements solides. Comme l'a précisé le ministre du budget en juin 2009, la recherche du renseignement fiscal est le premier maillon de la chaîne du contrôle fiscal.

La mission de renseignement fiscal est de détecter les mécanismes de fraude, collecter, centraliser et enrichir des rensei-

gnements extérieurs et les informations dispersées dans les services pour proposer l'engagement de contrôles fiscaux.

L'administration fiscale doit rechercher et appréhender :

- tant la fraude émanant des entreprises (par exemple activité occulte, délocalisation fictive à l'étranger, établissements stables, fraudes au siège social) que des particuliers (par exemple fausse domiciliation à l'étranger) ;
- les différentes manifestations de fraude, de la plus banalisée (minoration de chiffre d'affaires) à la plus sophistiquée (utilisation de sociétés écrans localisées dans des paradis fiscaux), qu'elle soit individuelle (activité dissimulée, fausses factures) ou le fait de plusieurs personnes (escroqueries à la prime pour l'emploi [PPE], carrousel) ;
- la fraude dans toutes ses dimensions géographique, locale, (contrôle de billetterie des spectacles locaux), nationale (sous-traitance fictive, activités occultes via internet), voire internationale (détection des carrousels par le biais du contrôle de facturation ou commerce intracommunautaire de véhicules automobiles) ;
- l'ensemble des secteurs socio-professionnels à risque.

A. - Le contrôle des particuliers

Le contrôle des particuliers repose essentiellement sur le contrôle des pièces. Cette forme de contrôle implique une analyse critique exhaustive des déclarations souscrites et est réalisée à l'aide de tous les renseignements et documents du dossier du contribuable, ainsi que, le cas échéant, d'informations complémentaires demandées au contribuable ou collectées auprès de tiers (clients, fournisseurs, administration) dans le cadre de l'exercice du droit de communication.

Le contrôle sur pièces vise à détecter les contribuables qui ont omis de souscrire leur déclaration et à réparer des erreurs relevées dans les déclarations faites par les contribuables, que ce soit en matière de revenus ou de patrimoine.

De même, l'intégralité des dossiers à forts enjeux financiers sont contrôlés sur une période triennale dans le cadre d'un contrôle corrélé et croisé entre actifs et revenus qui implique une approche globale de la situation des contribuables.

B. - Le contrôle des professionnels

Le contrôle des professionnels s'appuie sur le contrôle sur pièces dit du bureau (selon des objectifs et des modalités identiques à ceux du contrôle des particuliers) mais également sur le contrôle fiscal externe qui constitue la forme la plus visible de contrôle.

Cette forme de contrôle incombe aux directions nationales – la direction des vérifications nationales et internationales et la direction nationale des vérifications de situations fiscales –, aux dix directions interrégionales de contrôle fiscal (DIR-COFI) et aux directions des services fiscaux.

C. - L'organisation des services de recherche

“ 15 % des contrôles trouvent leur origine dans la recherche ”

Un service de recherche sert à collecter et à traiter des informations, dans le but de sélectionner des dossiers en vue d'un contrôle fiscal. Ces travaux sont principalement orientés vers les risques de fraude les plus graves comme par exemple :

- les activités occultes et le travail illégal ;
- la non-déclaration de recettes ;
- les fraudes transfrontalières (fausses domiciliations, fraude à la TVA, utilisations de comptes non déclarés, transferts de bénéfices irréguliers...).

L'apport des services locaux de recherche (BCR) dans le contrôle fiscal représente 15 % des contrôles qui trouvent leur origine dans la recherche.

Au niveau national. – La direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) constitue l'échelon national d'action et de coordination du dispositif de recherche du renseignement. Et depuis le 1^{er} décembre 2010 la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale relevant de la direction centrale de la police judiciaire est chargée d'animer et coordonner; à l'échelon national et au plan opérationnel, les investigations de police judiciaire et les recherches de fraudes fiscales notamment internationales et d'effectuer ou poursuivre à l'étranger les recherches liées à ces infractions entrant dans son domaine de compétence.

Au niveau départemental. – Les brigades de contrôle et de recherche (BCR) sont présentes dans chaque direction départementale des services fiscaux, les BCR sont composées, en moyenne, d'une dizaine d'agents encadrés par un chef de brigade.

Elles ont en charge la collecte et le traitement des informations, notamment celles transmises par les autres administrations dans le cadre du droit de communication.

Au niveau interministériel. – La DGFIP participe activement à l'action des groupes d'intervention régionaux (GIR) dont l'activité est orientée sur la lutte contre l'économie souterraine et le travail illégal.

D. - Les moyens d'action des services de recherche

Les services de recherche disposent principalement de plusieurs types de procédures de collecte d'informations strictement encadrées par la loi :

- **le droit de communication** est une procédure qui permet l'obtention de documents auprès d'entreprises, d'administrations ou d'organismes divers et le relevé d'informations comptables ;

- **le droit d'enquête** est une procédure de recherche dans les entreprises de manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA ;

- **la procédure de visite et de saisie** est généralement sur autorisation du juge et en présence d'un officier de police judiciaire. Cette procédure exceptionnelle est utilisée, beaucoup plus rarement, pour mettre en évidence des schémas de fraude élaborés ou de grande envergure. Elle est mise en œuvre uniquement par les agents de la DNEF et depuis le 1^{er} décembre 2010 par la nouvelle “ brigade nationale de répression de la délinquance fiscale ” institué par le décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 dont les agents ont tous les pouvoirs de la police judiciaire.

E. - L'examen annuel par le parlement

Le parlement a voté l'article 136 de la loi de finances 2011 qui crée une obligation pour la DGFIP de présenter un bilan annuel des contrôles axés sur les opérations internationales effectués sur les filiales détenues à l'étranger par des entreprises françaises :

- le nombre de demandes d'assistance administrative internationale formulées et le nombre de demandes d'assistance abouties ;
- le nombre de recours aux articles 57, 123 bis, 209 B, 212 et 238 A du Code général des impôts ;
- le nombre et les profils des dossiers traités par la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale ;
- le nombre de contrôles pour manipulation de prix de transfert.

2. Échanges nationaux de renseignements fiscaux

A. - L'obligation de communication à l'Administration fiscale

Le droit de communication permet à l'administration, pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements mentionnés aux articles du présent chapitre dans les conditions qui y sont précisées.

Ce droit est défini par de nombreuses dispositions, souvent anciennes, du Code des impôts ou du Livre des procédures fiscales. C'est un formidable outil de centralisation et de recherche du renseignement fiscal. Il n'est pas possible d'analyser l'ensemble de ces dispositions mais uniquement d'essayer de rappeler les plus efficaces.

La communication de renseignements à l'administration fiscale est le plus souvent spontanée et obligatoire mais elle peut être réalisée à sa demande.

1° L'obligation de communication de sommes versées à des tiers

Le législateur a prévu que certains revenus ou certaines situations doivent obligatoirement être déclarés et communiqué au fisc.

a) Des traitements salaires et pensions (CGI, art. 87)

Toute personne physique ou morale versant des traitements, émoluments, salaires ou rétributions imposables est tenue de remettre à la direction des services fiscaux une déclaration qui fait ressortir distinctement, pour chaque bénéficiaire appartenant au personnel dirigeant ou aux cadres, le montant des indemnités pour frais d'emploi qu'il a perçus ainsi que le montant des frais de représentation, des frais de déplacement, des frais de mission et des autres frais professionnels qui lui ont été alloués ou remboursés au cours de l'année précédente.

Il en est de même pour les pensions et rentes viagères.

b) Des honoraires (CGI, art. 240)

Les personnes physiques ou morales qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des tiers faisant ou non partie de leur personnel salarié des commissions, courtages, ristournes rémunérant un service, vacations, honoraires, gratifications et autres rémunérations doivent déclarer ces sommes même lorsque le bénéfice n'est pas imposable en France.

Il en est de même pour les droits d'auteur et d'inventeur (CGI, art. 241).

c) Déclaration des paiements de revenus mobiliers

Versés à des résidents en France (CGI, art. 242 ter, 1). – Chaque année, les personnes assurant le paiement de revenus mobiliers doivent souscrire, pour chaque bénéficiaire, une déclaration (couramment appelée « imprimé fiscal unique » ou « IFU ») récapitulant les sommes payées l'année précédente.

La déclaration concerne l'ensemble des opérations sur valeurs mobilières effectuées chez un même établissement payeur au profit d'un même bénéficiaire, quel que soit son régime fiscal (particulier ou entreprise). La déclaration doit être souscrite par les personnes ou organismes ayant, au cours de l'année précédente, assuré le paiement de revenus mobiliers (soit en qualité de débiteur, soit en qualité d'intermédiaire) ou effectué, pour le compte de leurs clients, des opérations sur valeurs mobilières.

Elle doit également être souscrite par les organismes auprès desquels sont ouverts des plans d'épargne retraite populaire, des plans d'épargne populaire ou des plans d'épargne en actions.

Versés à des résidents de l'union européenne. – Les intérêts versés à des bénéficiaires domiciliés hors de France dans un autre État de l'Union européenne doivent être individualisés pour l'application de la directive épargne¹ du 3 juin 2003.

2° Communication obligatoire par l'autorité judiciaire

L'article L. 101 du Livre des procédures fiscales, dont la première ébauche remonte à la loi du 4 avril 1926, stipule que « l'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu »².

L'exercice du droit de communication auprès de l'autorité judiciaire peut porter sur des documents et non sur de simples renseignements.

Les autorités compétentes pour communiquer les renseignements sont définies d'une manière extensive : les procureurs ainsi que les juges d'instructions sont au nombre des

1. V. Dir. n° 2008/48/CE du Conseil, 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts.

2. Instr. 21 août 1989 : BOI 13 K-2-89. – Doc. adm. DGI, 13 K-151, 1^{er} juin 2001.

autorités judiciaires visées par l'article L. 101 du Livre des procédures fiscales.

Ce texte constitue une exception au principe du secret de l'enquête et de l'instruction posé par l'article 11 du Code de procédure pénale.

Aux termes de cet article, ce principe ne s'applique en effet que sous réserve des cas où la loi en dispose autrement. Dès lors, les juges d'instruction doivent communiquer à l'administration fiscale, elle aussi tenue au secret et à la confidentialité des informations dont elle dispose, toute indication qu'ils peuvent recueillir de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou compromettre un impôt³.

Le ministère public, qui fait partie de l'autorité judiciaire, ne commet pas d'erreur de droit en se fondant sur les dispositions de l'article L. 101 du Livre des procédures fiscales pour communiquer à l'administration fiscale tout dossier, document ou renseignement établi ou recueilli à l'occasion d'une instance judiciaire, civile ou pénale, et de nature à servir le contrôle fiscal⁴.

L'autorité judiciaire chargée de la suite à donner à un procès-verbal constatant des infractions commises par les dirigeants d'une société informe régulièrement l'administration fiscale des renseignements en sa possession concernant l'activité de la société⁵.

Dès lors qu'elle a été diligentée par l'autorité judiciaire, une perquisition, à l'issue de laquelle ont été saisis des documents ultérieurement communiqués à l'administration fiscale, ne saurait traduire un détournement de procédure⁶.

Conformément aux dispositions de l'article L. 101 du Livre des procédures fiscales, l'autorité judiciaire, chargée de la suite à donner à un procès-verbal dressé par des agents de la police judiciaire agissant dans le cadre des procédures de répression des infractions à la législation économique, était tenue, ainsi qu'elle l'a fait, d'informer l'administration fiscale des renseignements en sa possession concernant les faits relevés.

Le contribuable n'est pas fondé à prétendre que le redressement dont sa déclaration a fait l'objet aurait été opéré selon une procédure irrégulière et sur la base de moyens de preuve obtenus de manière illégale, dès lors qu'il ne soulève aucun moyen sérieux relatif à la régularité des conditions dans lesquelles la police judiciaire a effectué son contrôle et qu'il n'établit pas que ce contrôle ait été entrepris à des fins autres que celle en vue de laquelle de telles opérations ont été prévues par la loi⁷.

Par ailleurs, la circonstance que certaines des pièces saisies dans le cadre d'un contrôle en matière de législation économique et communiquées à l'administration fiscale par l'auto-

rité judiciaire aient été ultérieurement déclarées nulles par le juge pénal est sans influence sur la régularité de l'exercice par l'administration de son droit de communication.

Cette circonstance n'a pas davantage pour effet de priver celle-ci du droit de se prévaloir de ces pièces pour établir les impositions⁸. Ces décisions font prévaloir une interprétation stricte du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale.

Le fait que certains des documents dont l'administration a obtenu communication auprès du juge d'instruction auraient auparavant été volés et recelés par les auteurs des dénonciations, lesquels ont été pénalement sanctionnés à raison de ces agissements, est en tout état de cause sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition⁹.

3° La communication sur demande de l'administration

Les articles L. 81 à L. 102 AA, qui figurent au chapitre II du titre II, du Livre des procédures fiscales précisent les modalités d'application du droit de communication auprès de différentes personnes ou organismes sur demande de l'administration.

Le champ d'application de ce droit de communication est très large mais les règles du secret médical ou du secret de l'avocat sont respectées.

4° Communication par Tracfin au fisc

Dans le cadre de la lutte anti blanchiment et conformément aux directives européennes la France a institué un système de centralisation du renseignement financier.

La cellule de renseignement financier nationale intitulé « TRACFIN » est chargée de collecter un ensemble de renseignements qui lui sont communiqués, soit à titre obligatoire ou facultatif, soit sur demande.

Le Code monétaire et financier prévoit que les professionnels soumis aux obligations anti blanchiment (*C. monét. fin., art. L. 561-2*) doivent déclarer au service Tracfin les sommes ou opérations dont ils savent, soupçonnent ou ont de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent notamment d'une fraude fiscale lorsqu'il y a présence d'au moins un critère défini par l'article D. 561-32-1 du Code monétaire et financier et ce en fonction de la spécificité de leur profession, conformément aux obligations de vigilance exercées sur leur clientèle et au regard des pièces et documents qu'elles réunissent à cet effet.

Le décret n° 2009-874 du 16 juillet 2009 codifié sous l'article D. 561-32-1 Code monétaire et financier a établi seize critères devant conduire le professionnel à s'interroger sur l'existence d'une fraude fiscale. Dès lors que l'un de ces critères est rempli, l'établissement devra le mentionner dans sa déclaration. Toutefois, l'analyse du soupçon doit être menée dans son aspect global et ne pas se limiter, le cas échéant à la seule

3. Rép. min. budget n° 987 à M. Herment : JO Sénat, 25 août 1988, p. 937.

4. CE, 10 déc. 1999, n° 181977 : JurisData n° 1999-051583 ; RJF 2000, n° 237.

5. CE, 28 nov. 1980, n° 14858 : JurisData n° 1980-606566 ; RJF 1981, n° 121.

6. CE, 22 mai 2002, n° 231105, SARL Berre Station : JurisData n° 2002-080147 ; RJF 2002, n° 967. – CE, 22 mai 2002, n° 231166, min. c/ Pitalis : RJF 2002, n° 967.

7. CE, 8 oct. 1969, n° 65153 : BOCD 1969-II-4569 ; Doc. adm. DGI 13-K-151 ; Bull. Dupont 1969, p. 382.

8. CE, 6 déc. 1995, n° 126826, SA Samep : JurisData n° 1995-600591 ; RJF 1996, n° 61. – CE, 6 déc. 1995, n° 90914, Navon : RJF 1996, n° 62. – CE, 10 juill. 1996, n° 160164, Jacob : JurisData n° 1996-044765 ; RJF 1996, n° 1176.

9. CE, 3 déc. 1990, n° 103101, SA Antipolia : RJF 1991 n° 200.

dimension fiscale. L'analyse est la condition préalable de toute transmission¹⁰.

Lorsque les investigations mettent en évidence des faits susceptibles de relever du blanchiment du produit d'une infraction punie d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou du financement du terrorisme, il transmet ces informations au procureur de la république.

À partir de des déclarations reçues, Tracfin transmet (C. monét. fin., art. L. 561-29) à l'administration fiscale, qui peut les utiliser pour l'exercice de ses missions de vérification ou de poursuite pénale, des informations sur des faits susceptibles de relever de la fraude fiscale ou du blanchiment du produit de cette infraction.

En 2009, TRACFIN a analysé trois typologies illustrant des cas de fraude fiscale fréquemment rencontrés.

« La fraude « carrousel » est une fraude à la TVA, organisée entre plusieurs entreprises d'une même chaîne commerciale le plus souvent établies dans au moins deux États membres de l'Union européenne ou parfois hors Union »

a) Carrousel TVA

La fraude « carrousel » est une fraude à la TVA, organisée entre plusieurs entreprises d'une même chaîne commerciale le plus souvent établies dans au moins deux États membres de l'Union européenne ou parfois hors Union, en vue¹¹ :

- de capter la TVA édulcée et la partager entre les acteurs ;
- d'obtenir la déduction ou le remboursement de la TVA afférente à une livraison et qui n'a pas été reversée au Trésor par le fournisseur ;
- de faire baisser le prix de la marchandise.

b) Entreprises localisées fictivement à l'étranger

Les bureaux de liaison sont parfois utilisés pour masquer l'existence d'un établissement stable. L'article 209-1 du Code général des Impôts pose le principe de territorialité et prévoit la taxation en France des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France.

Le cumul des éléments cités par TRACFIN dans son rapport est de nature à faire soupçonner l'existence d'une domiciliation fictive¹² :

- siège social situé à une adresse de domiciliation à l'étranger ;
- responsable(s) domicilié(s) en France, notamment ceux ayant procuration sur les comptes bancaires ;

- nombre de salariés et moyens matériels disproportionnés au regard de l'activité déclarée ;

- existence d'un site internet de la société mère évoquant l'activité de vente développée par son bureau de liaison français ;

- supports publicitaires réalisés en France ou faisant référence à une adresse en France ;

- présence du cachet du bureau de liaison sur les documents présentés ;

- pour une filiale : existence d'un client unique, la société mère étrangère ;

- soupçon de présence permanente de personnels et/ou de moyens matériels ;

- clients et/ou fournisseurs ;

- existence d'un contrat qui démontre une dépendance juridique ou d'un mode de rémunération révélant une dépendance économique entre les deux entités (française et étrangère) ;

- preuve de l'utilisation effective et permanente d'un local (bail, domiciliation, réception du courrier, factures...).

c) Montage juridique où s'interposent différentes structures écrans

Les sociétés écrans sont souvent caractérisées par l'intervention d'intermédiaires, d'adresses fictives ou de domiciliation.

Les différentes pratiques frauduleuses sont constatées, soit dans des secteurs d'activité de négoce (achat-revente), soit dans des activités de prestations de services, par exemple¹³ :

- vente à prix minoré ;
- majoration abusive d'achats ;
- prestation fictive facturée par une société écran (commissions diverses, frais de conseil, contrats d'études payés à des sociétés offshore, etc.) ;
- sociétés de gestion de redevances en matière de propriété industrielle ;
- prêt effectué par une filiale.

L'article L. 561-27 du Code monétaire et financier dispose que : « Le service mentionné à l'article L. 561-23 reçoit, à l'initiative des administrations de l'État, des collectivités territoriales, des établissements publics, des organismes mentionnés à l'article L. 134-1 du Code des juridictions financières et de toute autre personne chargée d'une mission de service public, toutes les informations nécessaires à l'accomplissement de sa mission ou les obtient de ceux-ci à sa demande. Il dispose, pour les besoins de l'accomplissement de sa mission, d'un droit d'accès direct aux fichiers utilisés par les services en charge de l'établissement de l'assiette, du contrôle et du recouvrement des impôts. L'autorité judiciaire, les juridictions financières et les officiers de police judiciaire peuvent le rendre destinataire de toute information aux mêmes fins ».

B. - Visite domiciliaire judiciaire

Traditionnellement depuis 1985, l'administration fiscale, peut procéder à des visites au domicile même des contri-

10. V. Lignes directrices conjointes de l'ACP et de TRACFIN sur la déclaration de soupçon, 21 juin 2010.

11. Préc.

12. Préc.

13. Lignes directrices conjointes de l'ACP et de TRACFIN sur la déclaration de soupçon, 21 juin 2010.

buables mais avec une ordonnance d'autorisation préalable du juge des libertés et sous son contrôle continu et en présence d'un officier de police judiciaire. Cette réglementation prévue par les articles L. 16 B et L. 38 A du Livre des procédures fiscales est très protectrice des droits des contribuables, par ailleurs les pouvoirs de l'administration sont limités à la saisie de document et à l'interrogatoire de certaines personnes présentes sur place. Cette procédure faisant l'objet d'un nombreux contentieux notamment sur la loyauté de la preuve des présomptions de fraude, il est fort à craindre qu'elle soit remplacée, peu à peu, par la procédure de visite par la police fiscale judiciaire.

C. - Droit d'enquête non judiciaire

Cette procédure prévue par les articles L. 80 F à L. 80 J du Livre des procédures fiscales permet à l'administration des impôts ou des douanes sur les seules opérations intracommunautaires (LPF, art. L. 80 I) d'intervenir de manière inopinée mais uniquement dans les locaux professionnels d'un assujéti ou sur convocation dans les bureaux de l'administration pour rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujétis à la TVA et ce sans autorisation préalable d'une autorité judiciaire.

Le refus de laisser les enquêteurs accéder aux locaux ou de présenter les documents demandés constitue une opposition à fonction et, à ce titre, peut donner lieu à une amende de 25 000 € et à une peine de prison en cas de récidive.

Selon l'article L. 80 F du Livre des procédures fiscales, ces fonctionnaires « peuvent avoir accès de 8 heures à 20 heures et durant les heures d'activité professionnelle de l'assujéti aux locaux à usage professionnel, à l'exclusion des parties de ces locaux affectées au domicile privé, ainsi qu'aux terrains et aux entrepôts. Ils ont également accès aux moyens de transport à usage professionnel et à leur chargement. Ils peuvent obtenir ou prendre copie, par tous moyens et sur tous supports, des pièces se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation. Ils peuvent recueillir sur place ou sur convocation des renseignements et justifications ». Ces auditions, qui sont en fait des interrogatoires, donnent lieu à l'établissement de comptes rendus d'audition.

D. - La recherche de preuve d'infraction par la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF)

La loi de finances rectificatives pour 2009, complétée par deux décrets en conseil d'État des 3 août et 4 novembre 2010, a instauré une procédure judiciaire d'enquête fiscale destinée à renforcer les moyens de lutte contre les formes complexes de fraude fiscale.

La brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) est un service de police judiciaire, placé au sein de la direction centrale de la police judiciaire, créé par décret du 4 novembre 2010.

Cette nouvelle procédure a pour objectif de lutter contre toutes les formes de fraude fiscale et notamment les plus complexes, avec la possibilité d'utiliser pour la recherche de la preuve d'infractions fiscales des moyens de police judiciaire

telles que les perquisitions, les gardes à vue, les interrogatoires, etc. et de les faire sanctionner pénalement.

La fraude fiscale devient elle une infraction de droit commun alors que depuis de nombreuses années elle était une infraction spécifique dont le caractère pénal n'était pas la caractéristique principale ?

“ Les officiers fiscaux judiciaires disposent des mêmes pouvoirs de police judiciaire que les officiers de police judiciaire : saisies, perquisitions, gardes à vue, auditions, réquisitions, écoutes téléphoniques ”

Il s'agit essentiellement d'une nouvelle approche de recherche de la preuve des éléments de l'infraction fiscale, alors que la visite domiciliaire, ordonnée par un magistrat du siège est une procédure administrative lourde en moyen matériel et humain et appelé à être souvent contesté, l'enquête fiscale judiciaire repose sur la pratique et la jurisprudence de l'enquête préliminaire ordonnée par le parquet avec les droits coercitifs de la police judiciaire.

Le débat parlementaire actuel notamment sur la garde à vue fait partie de cette approche.

Dans l'exercice de leur fonction, les officiers fiscaux judiciaires disposent en effet des mêmes pouvoirs de police judiciaire que les officiers de police judiciaire :

- saisies, perquisitions ;
- gardes à vue, auditions ;
- réquisitions, écoutes téléphoniques.

Ils sont habilités à recevoir des commissions rogatoires en cas de désignation par un juge d'instruction, magistrat indépendant, procédure devenue exceptionnelle depuis le développement des procédures diligentées par le procureur de la république sous le contrôle direct du ministre.

Cette procédure repose, d'une part, sur la saisine de la commission des infractions fiscales, en amont des procédures administratives de contrôle, sur la base de présomptions caractérisées de fraude et, d'autre part, sur la participation d'agents des services fiscaux, dotés de pouvoirs de police judiciaire, aux enquêtes menées sous l'autorité des magistrats, soit du parquet, soit du siège.

Afin de préserver l'efficacité de l'enquête, d'éviter la disparition des éléments de preuves, la fuite des personnes visées et/ou l'organisation de leur insolvabilité, la loi dispose que, lorsqu'il est fait application de cette procédure nouvelle, le contribuable n'est avisé ni de la saisine de la commission des infractions fiscales, ni de l'avis rendu par celle-ci.

En fait le législateur a voulu préserver le délit de fraude fiscale de l'application de l'article 40 du Code de procédure fiscale qui fait obligations aux fonctionnaires et aux officiers publics de révéler au parquet les délits.

Il est clair que le ministère des finances a voulu conserver la maîtrise de l'initiative des poursuites pour fraude fiscale.

Mais en tout état de cause, les échanges de renseignements entre les services fiscaux et l'autorité judiciaire revêtiront une importance particulière.

Bien entendu, l'application de l'article L. 101 du Livre des procédures fiscales par l'autorité judiciaire sera facilitée par le travail des inspecteurs fiscaux judiciaires.

Comme le rappelle la chancellerie dans sa circulaire du 15 décembre 2010 relative à la lutte contre la fraude fiscale¹⁴ : « Plus généralement, les services fiscaux devront être systématiquement et régulièrement avisés en cours et à l'issue de la procédure judiciaire des éléments de nature à pouvoir être exploités fiscalement ainsi que des suites ».

La brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) est rattachée à la division nationale des investigations financières et fiscales (DNIFF), dont la dénomination a été modifiée pour tenir compte de ses nouvelles attributions fiscales. Les agents composant cette brigade ont une compétence nationale et peuvent donc diligenter des enquêtes sur l'ensemble du territoire national sans qu'il soit nécessaire de leur accorder d'extension de compétence.

La BNRDF est compétente pour rechercher et constater les infractions définies à l'article 28-2 du Code de procédure pénale, qui relèvent de la fraude fiscale complexe mais uniquement lorsque sont réunies les conditions prévues au 1^o à 3^o de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales.

L'article L. 228 du Livre des procédures fiscales s'appliquera en cas l'existence de présomptions caractérisées de fraude fiscale, pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves, résultant :

- « soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale entrée en vigueur au moment des faits et dont la mise en œuvre permet l'accès effectif à tout renseignement, y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française » ;

Il convient de souligner que ce texte s'applique rétroactivement pour des situations existantes antérieurement à la promulgation des nombreux traités d'échanges de renseignements signés par la France en 2010.

- « soit de l'interposition, dans un État ou territoire mentionné au 1^o, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable » ;

- « soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du Code pénal, ou de toute autre falsification ».

L'imprécision de certains mots de ce texte permettra en fait d'utiliser la brigade fiscale pour la recherche de preuve dans de grands nombres de situations.

La commission des infractions fiscales se prononcera donc sur la base de présomptions caractérisées, de l'existence d'une

fraude fiscale impliquant l'utilisation de comptes ou de structures interposées dans un ou plusieurs États non coopératifs en droit ou en fait, ou l'usage d'un faux au sens du Code pénal ou de toute autre falsification.

La BNRDF n'a donc pas la possibilité de s'autosaisir ; elle ne pourra procéder qu'aux enquêtes qui lui seront confiées par les magistrats, dans le cadre des procédures judiciaires d'enquête préliminaire ou d'information judiciaire ouvertes du chef de fraude fiscale.

Par ailleurs les dispositions de l'article 28-2 du Code de procédure pénale ont été modifiées par la loi de finances rectificatives pour 2010 pour donner compétence aux officiers fiscaux judiciaires pour constater aussi les infractions connexes au délit de fraude fiscale, qui pourraient être découvertes au cours de l'enquête.

Cette mesure de bon sens était nécessaire pour éviter que des vices de procédures non attentatoires aux libertés individuelles et aux droits de la défense puissent entraver la recherche de la vérité et le recouvrement fiscal.

Une fois habilités par le procureur général, les officiers fiscaux judiciaires interviennent au même titre que les officiers de police judiciaire et procèdent eux-mêmes aux investigations utiles. Leur statut les distingue à cet égard de celui des agents des impôts de la brigade nationale d'enquêtes économiques (BNEE), également rattachée à la direction centrale de la police judiciaire, mais qui a pour seule mission d'assister la police judiciaire dans ses enquêtes en mettant à son service les capacités d'expertise financière et fiscale de ses inspecteurs.

Toutefois à la différence de ces agents de la BNEE, les officiers fiscaux judiciaires ne peuvent en aucun cas participer à la programmation des contrôles fiscaux. Ils sont en effet placés exclusivement sous la direction du procureur de la République, sous la surveillance du procureur général et sous le contrôle de la chambre de l'instruction, et ne peuvent exercer d'autres attributions ou accomplir d'autres actes que ceux prévus par le Code de procédure pénale dans le cadre des enquêtes judiciaires dont ils sont saisis par l'autorité judiciaire.

Afin d'éviter tout risque de conflit d'intérêt et toute contestation de leur impartialité, il est prévu que les officiers fiscaux judiciaires ne peuvent pas effectuer d'enquêtes judiciaires sur des faits qu'ils ont eu à connaître antérieurement dans le cadre de procédures administratives de contrôle fiscal. De même après la cessation de leurs fonctions en qualité d'officiers fiscaux judiciaires, ils ne peuvent pas participer à une procédure de contrôle fiscal sur des faits qu'ils ont eu à connaître dans le cadre de l'exercice de leurs missions judiciaires¹⁵.

E. - Les renseignements donnés par un aiseur fiscal

L'aiseur fiscal est un gros mot du langage des fiscalistes alors que ce mot tabou est une réalité reconnue par la réglementation anti blanchiment qui oblige des professionnels dits de confiance à dénoncer d'une manière secrète des soupçons

14. Circ., 15 déc. 2010, relative à la lutte contre la grande fraude fiscale, mise en place d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale.

15. Circ., 15 déc. 2010, relative à la lutte contre la fraude fiscale ; mise en place d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale ; BOMJL, n° 2010-10, 31 déc. 2010.

d'infractions pénales notamment l'infraction de fraude fiscale et reconnue par la jurisprudence¹⁶.

1° L'aviseur fiscal peut-il être anonyme ?

La réponse à cette question est fondamentale pour la survie de l'équilibre de notre régime démocratique et pose le problème de la loyauté de la preuve : la dénonciation anonyme est elle une preuve ?

“ La Cour de cassation a inventé le régime de la déclaration anonyme ”

La dénonciation simplement anonyme n'est pas une preuve et la grande majorité des fonctionnaires de notre République la rejettent mais la Cour de cassation a inventé le régime de la déclaration anonyme.

La jurisprudence précise que le juge ne peut rendre son ordonnance que sur un ensemble d'éléments dont fait partie la déclaration anonyme écrite ou orale à condition, d'une part, qu'elle soit reprise dans un document signé par les agents des impôts, comme un procès-verbal et, d'autre part, qu'elle soit corroborée par des éléments de faits :

- « il n'est pas interdit au juge de faire état d'une déclaration anonyme, dès lors que cette déclaration lui est soumise au moyen d'un document établi par les agents de l'administration et signé par eux, permettant ainsi d'en apprécier la teneur, et qu'elle est corroborée par d'autres éléments d'information décrits et analysés par lui¹⁷ » ;

- « le juge peut faire état d'une déclaration anonyme faite oralement aux agents de l'administration fiscale, dès lors que celle-ci lui est soumise au moyen d'un document établi et signé par les agents de cette administration, permettant d'en apprécier la teneur, et qu'elle est corroborée par d'autres éléments d'information que l'ordonnance décrit et analyse¹⁸ » ;

- « le juge peut faire état d'une déclaration anonyme faite oralement aux agents de l'administration fiscale, dès lors que celle-ci lui est soumise au moyen d'un document établi et signé par les agents de l'administration, permettant d'en apprécier la teneur, et qu'elle est corroborée par d'autres éléments d'information que l'ordonnance décrit et analyse, peu important que certains de ces éléments soient antérieurs à la déclaration recueillie dès lors que l'ordonnance mentionne que les pièces produites ont une origine apparemment licite¹⁹ » ;

- « il n'est pas interdit au juge de faire état d'une déclaration anonyme dès lors que cette déclaration lui est soumise au moyen d'un document, établi par les enquêteurs et signé par eux, permettant d'en apprécier la teneur et est corroborée par d'autres éléments d'information décrits et analysés par lui²⁰ ».

16. *Cass. crim.*, 17 nov. 2004, n° 03-81.664. – *Cass. crim.*, 11 fév. 2004, n° 01-81.458 et n° 02-86.913.

17. *Cass. com.*, 1^{er} juin 2010, n° 09-16.128.

18. *Cass. crim.*, 28 juin 2006, n° 05-83.782.

19. *Cass. crim.*, 3 oct. 2007, n° 06-82.317.

20. *Cass. com.*, 13 janv. 1998, n° 96-30.097.

Nous ne pensons pas que les garanties prévues par nos magistrats soient suffisantes. Il sera nécessaire que le juge puisse aussi contrôler les conditions dans lesquelles ces déclarations anonymes ont été obtenues et notamment l'identité c'est-à-dire l'existence du dénonciateur qui désire rester anonyme : c'est le débat actuel sur les conditions d'obtention des preuves notamment des aveux en garde à vue.

2° L'aviseur fiscal peut-il être rémunéré par notre République ?

a) En ce qui concerne la direction des douanes et droits indirectes

La rémunération des aviseurs douaniers est légale et d'une grande efficacité surtout en matière de lutte contre le trafic de drogue.

L'article 391 du Code des douanes dispose en effet que : « la part attribuée au Trésor dans les produits d'amendes et de confiscations résultant d'affaires suivies à la requête de l'administration des douanes est de 40 % du produit net des saisies ». Un arrêté du ministre des finances du 18 avril 1957, modifié par un arrêté du 21 novembre 2007, est venu préciser les conditions d'application de cet article.

b) En ce qui concerne la DGFIP

Celle-ci est le plus souvent très scrupuleuse dans la recherche de la preuve fiscale d'abord pour des raisons budgétaires. L'annulation d'une procédure fiscale peut entraîner un manque à gagner important pour nos finances publiques.

Notre réglementation du contentieux fiscal est très protectrice des droits du contribuable.

Cependant l'ampleur des déficits et de la fraude fiscale organisée, ainsi que les exemples d'autres démocraties, font évoluer les mentalités notamment dans le cadre de la mise en place de la première brigade de police fiscale.

Un texte récent voté dans le cadre de la lutte anti drogue permet-il la rétribution légale des aviseurs fiscaux dans le cadre de cette police fiscale ?

L'article 15-1 de la loi d'orientation et de programmation relative à la sécurité dispose que : « les services de police et de gendarmerie peuvent rétribuer toute personne étrangère aux administrations publiques qui leur a fourni des renseignements ayant amené directement, soit la découverte de crimes ou de délits, soit l'identification des auteurs de crimes ou de délits. Les modalités de la rétribution de ces personnes sont déterminées par arrêté conjoint du ministre de la justice, du ministre de l'intérieur et du ministre des finances²¹ ».

L'arrêté du 20 janvier 2006 précise les modalités d'application de ce texte : « le montant de la rétribution susceptible d'être versée au titre de l'article 15-1 de la loi du 21 janvier 1995 susvisée est fixé par le directeur général de la police ou de la gendarmerie nationale, sur proposition du chef de service ou de l'unité de l'officier de police judiciaire chargé de l'enquête. Le service ou l'unité ayant eu recours à l'informateur est tenu de conserver, de façon confidentielle et protégée, toute pièce permet-

21. L. n° 95-73, d'orientation et de programmation relative à la sécurité, 21 janv. 1995.

tant d'établir l'identité de l'informateur. La rétribution de l'informateur est fixée de façon discrétionnaire et ne peut faire l'objet d'aucun recours. Son versement fait l'objet de l'établissement d'un reçu, signé par le bénéficiaire, conservé de façon confidentielle et protégé par le service ou l'unité d'enquête ».

En clair, la DGFIP ne rétribue pas les aviseurs fiscaux. Mais pour assurer l'efficacité budgétaire des contrôles, l'aviseur fiscal à la française pourrait il alors être rétribué par le ministère de l'intérieur ?

3. Échanges internationaux de renseignements fiscaux

A. - Échanges automatiques de renseignements fiscaux en Europe

L'Europe a développé depuis de nombreuses années une organisation afin de permettre aux administrations fiscales d'améliorer la recherche des renseignements fiscaux sur leurs contribuables.

Cette politique a pour objectif le développement de l'assistance administrative obligatoire, spontanée ou sur demande.

1° La pratique en matière de revenu de l'épargne

La directive²² du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts (directive « épargne ») a été transposée en droit interne français par l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2003²³.

L'objectif de cette directive est d'assurer l'imposition effective des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts dans l'État membre où le bénéficiaire effectif a sa résidence fiscale, conformément aux dispositions législatives de ce dernier État membre.

À cette fin, elle instaure une transmission automatique d'informations entre États membres de la Communauté européenne concernant le paiement de revenus qualifiés d'intérêts par un agent payeur établi dans un État membre à un bénéficiaire effectif, personne physique ou entité assimilée, établi dans un autre État membre.

La directive « épargne » prévoit en outre, à titre transitoire, un dispositif alternatif à l'échange d'informations pour l'Autriche, le Luxembourg et consistant en l'application aux revenus versés par les agents payeurs établis dans ces États à un bénéficiaire effectif résident d'un autre État membre, d'une retenue à la source dont le taux augmentera progressivement, et en un partage de recettes entre les deux États membres concernés ; la Belgique ayant adhéré au système de droit commun en décembre 2009.

Ce système transitoire devrait prendre fin en 2014 et être remplacé par la généralisation du transfert automatique accompagné d'une définition plus large des revenus à déclarer.

22. V. *Dir. n° 2008/48/CE du Conseil, 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts.*

23. *GI/ V. Inst. adm., 12 août 2005, BOI, 51-3-05, n° 14, relative aux mesures de transposition de la directive 2003/48/CE du conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts (L. n° 2003-1312, art. 24, 30 déc. 2003. - L. n° 2004-1485, art. 36, 30 déc. 2004).*

Si la France a été la mère de la TVA, elle est aussi devenue la mère de l'IFU européen.

2° Échange d'informations automatique en matière de TVA

Le règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010²⁴ concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée détermine dans le cadre communautaire du réseau antifraude Eurofisc les conditions dans lesquelles les autorités compétentes chargées, dans les États membres, de l'application de la législation relative à la TVA coopèrent entre elles ainsi qu'avec la Commission en vue d'assurer le respect de cette législation.

Notamment l'article 13 dispose que l'autorité compétente de chaque État membre transmet, sans demande préalable, les informations susceptibles de permettre l'établissement de contrôler l'application correcte de la TVA, notamment sur les opérations intracommunautaires, et de lutter contre la fraude à la TVA à l'autorité compétente de tout autre État membre concerné dans certaines situations.

3° Le développement futur en matière de revenu d'activité

Le Conseil des ministres du 15 février 2011 a approuvé la directive « coopération administrative dans le domaine fiscal » visant à renforcer la coopération entre les États membres dans le domaine de la fiscalité directe²⁵.

Cette directive sur la « coopération administrative dans le domaine fiscal » dont les travaux sont restés entourés d'une immense discrétion politique confirme la généralisation « pas à pas », à partir du 1^{er} janvier 2015 (pour l'année fiscale 2014), de l'échange automatique pour cinq catégories de revenus des ressortissants communautaires : salaires, pensions, produits d'assurance vie, revenus immobiliers et indemnités de direction.

La directive garantira que le modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune est mis en œuvre dans l'UE pour ce qui est de l'échange d'informations sur demande. Ainsi, un État membre ne pourra pas refuser de fournir des informations relatives à un contribuable d'un autre État membre au seul motif que ces informations sont détenues par une banque ou un autre établissement financier²⁶.

4° La fin de l'exception du secret bancaire

a) Au niveau des services de recouvrement

La directive²⁷ du Conseil adopté le 16 mars 2010 établit une refonte complète de la directive²⁸ du Conseil du 15 mars 1976,

24. *V. Cons. UE, règl. (UE) n° 904/2010, 7 oct. 2010, concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée.*

25. *V. dir n° 2011/16/UE, 15 févr. 2011: JOUE, 11 mars 2011.*

26. *V. Cons. UE, 7 déc. 2010, Lutte contre la fraude fiscale : accord sur une assistance mutuelle renforcée et l'échange d'information.*

27. *V. Dir. n° 2010/24/UE du Conseil, 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures.*

28. *V. Dir. n° 76/308/CEE du Conseil, 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations*

qui est abrogé à compter du 1^{er} janvier 2012, sur l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures.

Elle établit de nouvelles règles d'assistance notamment en ce qui concerne les échanges d'informations et surtout le secret bancaire entre les 27 États membres ; l'article 5 dispose en effet qu'un État membre ne peut « *refuser de fournir des informations pour la seule raison que les informations en question sont détenues par une banque, un autre établissement financier, une personne désignée ou agissant en capacité d'agent ou de fiduciaire, ou qu'elles se rapportent à une participation au capital d'une personne* »²⁹.

Les États membres devront adopter, publier et appliquer, au plus tard le 31 décembre 2011, les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive³⁰.

b) Au niveau des services de l'assiette et de contrôle

Le conseil des ministres de l'union européenne a adopté le 15 février 2011 une directive (*dir. n° 2011 /16 UE, 15 févr. 2011, JOUE, 11 mars 2011*) relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, abrogeant la directive n° 77/799/CEE, qui a pour objet de supprimer les obstacles à l'échange de renseignements bancaires.

Le fait que les États membres ne seront plus en mesure d'invoquer le secret bancaire pour refuser de coopérer les uns avec les autres constitue l'un des éléments clés de cette directive (*art. 17 § 2*).

Cette directive introduit un autre élément crucial (*art. 18*) puisqu'elle oblige les États membres à accorder le même niveau de coopération à leurs partenaires européens que celui consenti à tout autre pays tiers, ce qui souligne la dimension spécifiquement européenne. Il s'agit de l'application d'une clause de la nation « la mieux renseignée ».

B. - Le système international de l'échange de renseignements fiscaux

Depuis de nombreuses années, l'OCDE fait de la promotion pour que les renseignements fiscaux soient échangés avec facilité et effectivité entre les états membres de l'OCDE.

1° Le rôle de l'OCDE

L'échange de renseignements constitue un moyen efficace pour les États de conserver la souveraineté sur leurs propres bases d'imposition et de garantir la bonne affectation des droits d'imposer entre les parties aux conventions fiscales.

Les traités pour éviter les doubles impositions et prévenir l'évasion et la fraude fiscale étaient nettement insuffisants pour diminuer la fraude fiscale internationale.

faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane.

29. V. Dir. n° 2010/24/UE du Conseil, 16 mars 2010, art. 5 point 3, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures.

30. V. Dir. n° 2010/24/UE du Conseil, 16 mars 2010, art. 28, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures.

Le maillage était à maille large en fait et en droit et ce avec la grande complicité des centres financiers de toute communauté, en effet de nombreux États n'avaient signé aucune convention pour prévenir l'évasion fiscale.

Les préoccupations de la communauté internationale à l'égard de la fraude fiscale et de la détermination de normes visant la transparence et l'échange de renseignements en la matière se sont exprimées de façon relativement tardive³¹.

En effet, ce n'est qu'en 1996 que les pays du G7, réunis en sommet à Lyon, ont officiellement soulevé le problème des dommages que cause l'évasion fiscale au fonctionnement de l'économie³².

En 1998, l'OCDE, dans un rapport de référence intitulé « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial », a analysé la situation résultant à la fois de l'existence de régimes préférentiels mis en œuvre au sein de certains États membres de l'Organisation et des pratiques anticoncurrentielles de nombreux pays non-membres qui pouvaient être qualifiés de « paradis fiscaux ».

Afin d'identifier ces derniers, quatre critères ont été définis par l'Organisation³³ :

- des impôts directs insignifiants ou inexistants ;
- l'absence de transparence sur le régime fiscal ;
- la rareté d'activités économiques substantielles ;

• enfin et surtout, l'absence de transmission de renseignements aux administrations fiscales des autres pays, jugée par le rapport précité comme critère essentiel permettant de caractériser les pratiques fiscales dommageables.

Force est de constater que les accords d'échange de renseignements fiscaux en particulier se sont multipliés.

“ Depuis fin 2010, plus de 700 accords d'échange d'informations ou conventions de double imposition ont ainsi été, soit signés, soit révisés afin de les aligner sur les normes fiscales les plus élevées ”

Tous s'inspirent, en effet, du modèle d'accord-cadre de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) sur l'échange de renseignements élaboré dès 2002.

De surcroît, ils poursuivent également la même finalité de mise en œuvre du principe de transparence fiscale.

Ces accords répondent d'une part, aux exigences en matière de bonnes pratiques fiscales fixées par l'OCDE et garanties par le forum mondial de l'Organisation. D'autre part, ils tra-

31. *Projet de loi AN n° 2331, autorisant l'approbation de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la Principauté d'Andorre relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale.*

32. *Préc.*

33. *Préc.*

duisent la volonté de la France de lutter contre les paradis fiscaux dans le cadre de sa politique conventionnelle.

Depuis fin 2010, plus de 700 accords d'échange d'informations ou conventions de double imposition ont ainsi été, soit signés, soit révisés afin de les aligner sur les normes fiscales les plus élevées.

2° Le modèle de convention fiscale issu de l'article 26 sur l'échange de renseignements

Du premier modèle de convention fiscale destiné à éviter les doubles impositions, l'OCDE a établi un modèle de convention fiscale avec un objectif plus large qui est aussi de prévenir la fraude et l'évasion fiscales.

Le cœur du dispositif de la prévention de la fraude et de l'évasion fiscale est l'article 26 sur l'échange de renseignements dont le modèle type est le suivant :

« 1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1 et 2.

2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

3. Les dispositions du paragraphe 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre État contractant ;

b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant ;

c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément à cet article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un État contractant de communiquer des

renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. »

Pour l'OCDE, le modèle d'accord ne traite que de l'échange de renseignements sur demande, même si les parties contractantes peuvent convenir d'étendre leur coopération en prévoyant la possibilité d'un échange automatique ou spontané :

- l'échange de renseignements sur demande correspond au cas où l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un contribuable précis à l'autorité compétente d'un autre pays ;

- l'échange de renseignements automatique : les renseignements faisant l'objet d'un tel échange sont généralement des renseignements concernant un grand nombre de cas individuels de même nature ; il s'agit le plus souvent de précisions dont dispose le pays de la source sur des catégories de revenus comme des intérêts, des dividendes, des redevances, des pensions, etc. Ces renseignements sont obtenus de manière systématique par le pays de la source, généralement du fait de la déclaration de paiements par l'établissement payeur, et ils peuvent donc être transmis aux parties contractantes à la convention. C'est cette forme d'échange qui est utilisée pour l'application de la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne ;

- l'échange de renseignements spontané : l'échange de renseignements est spontané lorsque l'une des parties contractantes, après avoir obtenu dans le cadre de l'administration de sa propre législation fiscale, des informations qu'elle pense pouvoir intéresser une partie contractante à des fins fiscales, les lui transmet spontanément sans que cette dernière les ait demandées. L'efficacité de cette forme d'échange de renseignements dépend largement de la capacité des inspecteurs des impôts à repérer, au cours d'un contrôle, les renseignements susceptibles d'intéresser une administration fiscale étrangère³⁴.

3° Le point sur la mise en application de ce modèle

L'OCDE a réussi à imposer ce modèle de l'article 26 à l'ensemble de ses membres.

Les 4 pays de l'OCDE qui s'étaient opposés à l'article 26 de la Convention (la Suisse, l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg), ont levé en 2009 leurs restrictions.

Par ailleurs, l'OCDE fait de la signature de cette convention un élément de ses négociations avec les États candidats à l'entrée dans l'organisation, dont le Chili, la Russie, l'Estonie,

34. Paradis fiscaux, secret bancaire, investissements 'offshore' : les nouvelles normes : Finimmo Conseils.

Israël et la Slovaquie. En mai 2010, tous les États s'étaient engagés, selon l'OCDE, à se mettre en règle.

L'OCDE a imposé son modèle à la plus grande partie des paradis fiscaux ou territoires non coopératifs.

Enfin, et surtout la quasi-totalité des pays non membres de l'OCDE et n'ayant signé aucun traité fiscal pour éviter la double imposition ont été soumis à la pression internationale pour signer des accords d'échange de renseignements fiscaux (Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)).

De nombreux Accords d'échange de renseignements fiscaux (Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)) ont été signés par les pays non membres de l'OCDE).

Ainsi la France a signé de nombreux accords d'échange de renseignements qui ont été votés par le parlement et publiés au JO en 2010 : il s'agit notamment des accords avec : Jersey, Bahamas, Îles Turques et Caïques, Bermudes, Îles Caïmans, Gibraltar, Saint-Marin, Liechtenstein, Principauté d'Andorre, Guernesey, Île de Man, Îles Vierges, Antigua et Barbuda, La Grenade, Sainte-Lucie, Saint-Christophe-et-Niévès, Saint-Vincent-et-les-Grenadines, L'Uruguay, Le Vanuatu.

Cette politique permettra donc d'obtenir une grande traçabilité des flux financiers internationaux.

“ L'échange de renseignements est obligatoire, mais il existe des situations où les parties contractantes ne sont pas tenues de fournir les renseignements demandés ”

4° Les limites de l'échange de renseignements

L'échange de renseignements est obligatoire, mais il existe des situations où les parties contractantes ne sont pas tenues de fournir les renseignements demandés. Il existe aussi des situations ne pouvant être invoquées pour refuser de fournir les renseignements demandés³⁵.

a) Le secret fiscal

Il garantit que les renseignements concernant un contribuable et ses affaires resteront confidentiels, et que la protection dont ils bénéficient dans l'État requis se poursuivra dans l'État requérant.

b) Réciprocité

Selon ce principe, une partie contractante, lorsqu'elle collecte des renseignements pour le compte de l'autre partie contractante, est uniquement tenue d'obtenir et de fournir les informations que la partie requérante elle-même aurait pu obtenir en vertu de ses propres lois dans des circonstances analogues. L'idée qui sous-tend le concept de réciprocité est

qu'une partie contractante ne doit pas pouvoir se prévaloir du système de renseignements de l'autre partie contractante si ce système est plus étendu que le sien. La partie requise peut refuser de fournir les informations lorsque la partie requérante ne peut obtenir ou fournir de telles informations sur la base de sa législation ou lorsque ses pratiques administratives aboutissent à un manque de réciprocité.

c) Secrets commerciaux, industriels, professionnels et autres

De tels secrets, en vertu de l'article 26 du modèle de convention et du modèle d'accord ne peuvent être fournis. Tout se jouera donc sur l'interprétation large ou restrictive qui sera donnée de ces secrets.

d) L'intérêt fiscal national

Ce concept correspond à la situation où une partie contractante ne peut fournir de renseignements à une autre partie contractante que si ces derniers présentent un intérêt pour l'application de sa propre législation fiscale. L'intérêt fiscal national ne peut en aucun cas constituer un obstacle à la fourniture des renseignements demandés.

e) Absence d'obligation d'exécuter des mesures dérogeant à la législation et aux pratiques nationales, et absence d'obligation de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale

Le modèle de convention stipule qu'un État contractant n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par sa législation ou par ses pratiques administratives. De même, l'article 26 du modèle de convention stipule qu'un État contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale.

f) Secret bancaire

Le modèle de convention et le modèle d'accord stipulent que le secret bancaire ne peut être invoqué pour refuser de fournir des renseignements. Ainsi, les autorités compétentes d'une partie contractante doivent pouvoir accéder, directement ou indirectement, dans le cadre d'un processus judiciaire ou administratif, aux renseignements détenus par des banques ou autres institutions financières et fournir ces renseignements à l'autre partie contractante. Ce secret ne constitue donc dorénavant plus une limite.

Néanmoins, compte tenu de la marge d'interprétation dont disposent les États ou territoires pour intégrer ces normes dans leurs conventions ou accords, chaque situation devra être appréhendée spécifiquement au regard des législations internes et des pratiques administratives propres à chaque État ou territoire.

g) Renseignements détenus par des mandataires, des agents ou fiduciaires et renseignements se rapportant aux droits de propriété d'une personne

Une demande de renseignements ne peut être rejetée au seul motif que les informations en question sont détenues par des mandataires ou par des agents ou fiduciaires ou parce que les

35. V. *infra*.

renseignements en cause se rapportent aux droits de propriété d'une personne.

5° L'échange doit-il être efficace ?

L'article 7 des traités d'échanges de renseignements signés tend à définir les conditions motivant le rejet d'une demande d'échange de renseignements. Aux termes de cet article, la partie requise « peut refuser l'assistance » dans les conditions suivantes lorsque³⁶ :

- la demande n'est pas soumise conformément aux stipulations de l'accord ;
- la divulgation des renseignements demandés serait contraire à l'ordre public ;
- la partie requérante ne pourrait pas obtenir de tels renseignements dans des circonstances similaires, en vertu de son propre droit, pour l'application de sa propre législation fiscale ;
- les renseignements sont demandés pour appliquer une disposition de législation fiscale de l'État requérant de nature discriminatoire à l'encontre d'un ressortissant ou d'un citoyen de l'État requis³⁷ ;
- « la créance fiscale faisant l'objet de la demande est contestée » ;
- les renseignements sont couverts par le « *legal privilege*³⁸ » ou sont de nature à divulguer « un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial » ; cette exception ne s'applique cependant pas aux informations relatives à la propriété juridique de sociétés, fondations ou fiduciaires, et aux renseignements connexes.

S'agissant plus particulièrement de l'accord conclu avec le Liechtenstein, celui-ci complète cette liste par la possibilité de refuser d'échanger des renseignements qui conduiraient à « exécuter des mesures administratives en désaccord avec ses dispositions législatives et réglementaires et ses pratiques administratives [...] »³⁹.

Enfin les accords signés avec Jersey, Guernesey, l'Île de Man et les Îles Vierges britanniques prévoient le rejet d'une demande lorsque « la partie requérante n'a pas utilisé tous les moyens en son pouvoir sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, hormis ceux susceptibles de soulever des difficultés disproportionnées ».

En second lieu, cet article précise que les renseignements transmis ne peuvent être divulgués à des autorités (y compris les autorités judiciaires et administratives) autres que celles concernées par ces fins, c'est-à-dire l'établissement, la perception, le recouvrement ou l'exécution de l'impôt concerné, d'une part, ou les poursuites et enquêtes, d'autre part. Ils

peuvent être communiqués au contribuable, sans obligation toutefois de le faire.

La rédaction de cet article tel que figurant dans les différents accords est globalement conforme au modèle de l'OCDE. Néanmoins elle ne permet aucune exception à l'interdiction de divulgation des renseignements à un tiers, « autorité étrangère » à l'application de la législation fiscale, contrairement au modèle de l'OCDE qui l'admet si l'autorité compétente de la partie requise l'autorise.

L'obligation de lever le secret bancaire ou fiduciaire sera certainement la plus délicate à analyser et à appliquer : comment faire en cas de biens ou comptes sous couvert de trust, d'actions au porteur, du légal privilège (« *legal privilege* »), du secret professionnel des avocats, etc., et déjà un certains nombres de commentateurs considèrent, à juste titre, que l'abandon de l'exception du secret bancaire n'a été que de la poudre aux yeux et que la force des droits nationaux ou de la réalité de la situation de fait viendra rapidement remplacer celle du secret bancaire.

Les administrations fiscales nationales réaliseront alors l'état de solitude dans lequel elles ont été amenées et la question de l'efficacité de l'échange de renseignements prendra le pas sur celle de son existence légale, et ce d'autant plus que certains États sont en train de voter des textes internes pour interdire l'application de la clause si la demande d'entraide est fondée sur des documents obtenus de manière illégale.

Le législateur français a senti ce piège de l'efficacité en réservant les enquêtes judiciaires fiscales de l'article 28-2 du Code de procédure pénale notamment aux situations en relation avec un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale entrée en vigueur au moment des faits et dont la mise en œuvre permet l'accès effectif à tout renseignement, y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française.

Il ne suffit plus de l'existence de la signature d'une clause d'échange de renseignements, encore faut-il qu'elle soit effective.

Examen multilatéral de l'efficacité de la pratique des traités. – La question sera de savoir si l'application des accords sera en effet efficace. Les progrès significatifs enregistrés ces deux dernières années en faveur de l'universalisation des standards de l'OCDE concernant l'échange de renseignements fiscaux ne seront tangibles que si l'application des accords conclus en la matière s'avère rigoureuse.

Dans cette perspective, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, regroupant les trente membres de l'OCDE et plus de soixante autres États ou territoires⁴⁰, a été investi d'un mandat, sur trois ans, pour mettre en œuvre un programme d'évaluation, sur le plan de la transparence et de l'échange de renseignements en matière fiscale, d'une part auprès de ses membres, d'autre part

36. *Projet de loi autorisant l'approbation de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la Principauté d'Andorre relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale : Rapp. n° 620 (2009-2010) de M. Adrien Gouteyron, fait au nom de la commission des finances, déposé au Sénat le 7 juill. 2010.*

37. Cette stipulation est absente de l'accord conclu avec Gibraltar.

38. C'est-à-dire des informations échangées dans le cadre de la relation avocat-client.

39. Sous réserve que les informations requises ne soient pas relatives à la propriété juridique de sociétés, fondations ou fiduciaires, et aux renseignements connexes.

40. Le Forum mondial réunit ainsi actuellement 91 membres, considérés sur un pied d'égalité. On compte parmi eux les États du G20, les États membres de l'OCDE et l'ensemble des juridictions extraterritoriales.

auprès des États ou territoires identifiés comme requérant une attention particulière sous cet aspect.

L'évaluation est menée sous la forme d'un examen par les pairs (« *peers review* »). Ces évaluations portent aussi bien sur le cadre légal de la coopération administrative en matière fiscale, tel que les lois internes et les accords internationaux, que sur l'effectivité de l'échange d'informations. En effet, la signature de traités internationaux permet l'échange d'informations qui est une condition nécessaire pour améliorer la transparence fiscale, mais qui ne suffit pas en tant que telle à la garantir.

La question que tout praticien, fonctionnaire public ou conseil privé, doit se poser est en effet celui de l'efficacité de ces accords. Chacun possède sa propre expérience mais notre législateur dans sa sagesse a prévu une réponse dans le cadre de la réglementation de la police judiciaire fiscale. Celle-ci aura le droit d'intervenir au sens de l'article 2 ou de l'article 12 en cas d'inefficacité d'un traité.

4. Demain : la divulgation préalable

L'OCDE a établi un rapport diffusé le 1^{er} février 2011 pour commencer à sensibiliser les administrations et les contribuables à une nécessité de la divulgation préalable des montages fiscaux. Pour l'OCDE, la planification fiscale agressive met en péril les recettes de nombreux pays et plusieurs pays ont mis au point des stratégies pour contrer la planification fiscale agressive.

La base de toute stratégie de ce type est en effet d'assurer la disponibilité en temps réel de renseignements ciblés et complets, ce que les contrôles classiques ne permettent plus à eux seuls d'obtenir.

L'idée est d'informer l'administration préalablement et non de se laisser contrôler a posteriori.

L'expérience des pays montre que les programmes de discipline fiscale coopérative amènent les contribuables et les admi-

nistrations fiscales à coopérer en temps réel, ce qui apporte des avantages mutuels évidents. Plus les contribuables (et leurs conseillers) seront transparents dans leurs communications et leurs interactions avec les administrations fiscales (par exemple, en signalant les risques importants en temps opportun), mieux les administrations fiscales seront informées.

Le rapport conclut que les initiatives de communication de renseignements peuvent réduire sensiblement le décalage entre la création et la promotion de dispositifs de planification fiscale agressive et leur identification par les administrations, permettant ainsi aux gouvernements de procéder immédiatement à l'évaluation et à la résolution du problème.

Pour l'OCDE Cette évaluation et cette résolution précoces apportent un nombre d'avantages mutuels pour les contribuables et pour les gouvernements, y compris en termes de réduction du nombre de contrôles de routine, d'augmentation de la transparence et d'effet positif sur la culture de discipline fiscale en général.

5. Conclusion : ne pas oublier la question de la loyauté de la preuve

Le renforcement des moyens de recherche de la preuve d'infractions fiscales tant au niveau national qu'au niveau européen et international n'est que la conséquence logique de la « libéralisation mondialisation » des échanges.

Ce renforcement est certainement indispensable pour maintenir une saine concurrence et prévenir les dérapages budgétaires dus à un accroissement de la fraude notamment internationale.

Cependant, les législateurs et magistrats, gardiens des libertés, devront conserver dans leur réflexion les importants problèmes posés par l'obligation de la loyauté de la preuve tant au niveau national qu'au niveau international.

Les statistiques du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal

Contrôles du bureau	2007	2008	2009
Droits nets (en ME)	5 921	5 620	4 774
dont : impôt sur les sociétés (en ME)	601	650	569
impôt sur le revenu (en ME)	1 358	1 261	1 248
Taxes sur le chiffre d'affaires (en ME)	945	606	555
Remboursements de crédits de TVA (en ME)	1 029	1 246	861
Droits d'enregistrement (en ME)	1 689	1 560	1 267
Impôt de solidarité sur la fortune (en ME)	270	273	257
Impôts divers (en ME)	4	3	3
Plus-values des particuliers (en ME)	25	21	14
Contrôles sur place	2007	2008	2009
Vérifications de comptabilité			
Nombre de vérifications générales	40 098	39 359	39 782
Nombre de vérifications simples	2 474	2 600	2 709
Nombre de vérifications ponctuelles	5 212	5 885	5 212
Droits nets (en ME)	6 579	6 734	7 194
dont : impôt sur les sociétés (en ME)	2 453	2 274	2 441
impôt sur le revenu (en ME)	407	421	391
Taxes sur le chiffre d'affaires (en ME)	2 335	2 452	2 777
Droits d'enregistrement (en ME)	35	100	134
Impôts locaux (en ME)	718	694	795
Autres impôts (en ME)	530	791	654
Pénalités (en ME)	3 264	2 285	2 184
Moyenne des droits nets (en €)	137 678	140 749	150 808
Examins de situation fiscale personnelle			
Nombre	4 508	4 164	3 912
Droits nets (en ME)	444	304	412
Pénalités (en ME)	229	140	145
Moyenne des droits nets (en €)	98 935	92 175	105 317
TOTAL			
Nombre	52 292	52 010	51 615
Droits nets (en ME)	7 025	7 118	7 606
Pénalités (en ME)	3 493	2 445	2 329

48 – Rapport annuel 2009 / Direction générale des Finances publiques