

UNIVERSITÉ DE STRASBOURG



# **LA POLITIQUE PUBLIQUE DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE EN FRANCE**

Mémoire professionnel soutenu publiquement par :

**Monsieur Rodrigue OSSI**

Elève à l'ENA, CIP 2012-2013

Promotion Lucie Aubrac

Sous la direction du **Professeur Robert HERTZOG**

Centre de Recherches Constitutionnelles, Administratives et Financières

Université de Strasbourg III

*Strasbourg, juin 2013*

## REMERCIEMENTS

*Je tiens d'abord à exprimer ma plus profonde gratitude au professeur Robert HERTZOG qui a accepté d'encadrer ce travail, malgré ses nombreuses obligations académiques et d'avoir toujours manifesté une disponibilité et une réactivité à toute épreuve chaque fois que j'ai eu à le solliciter.*

*Je tiens aussi à remercier toutes les personnes qui m'ont apporté leur soutien pour que je puisse conduire ce travail à sa fin.*

*Enfin, une pensée particulière à mes parents, à mes enfants, Nandi et Georges Farell et à ma compagne Janys qui vivent avec courage et dignité notre éloignement momentané.*

## TABLE DES MATIERES

<b>TABLEAU DES SIGLES</b> .....	6
<b>INTRODUCTION</b> .....	7
<b>PREMIÈRE PARTIE:LA PROBLÉMATIQUE GENERALE DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE</b> .....	10
<b>CHAPITRE I- LA DIFFICILE MESURE DE LA FRAUDE FISCALE</b> .....	10
<b>SECTION I. DEFINITION ET TYPOLOGIES DE LA FRAUDE FISCALE</b> .....	10
<b>A. DEFINITION DES TERMES ET DES CONCEPTS LIES A LA FRAUDE FISCALE</b> .....	10
1°) <i>L'approche légale</i> .....	10
2°) <i>Les notions voisines</i> .....	11
<b>B. TECHNIQUES DE FRAUDE FISCALE ET LIENS AVEC LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX</b> .....	11
1°) <i>La délocalisation de bénéfices et les opérations de blanchiment</i> .....	11
2°) <i>Les opérations de fraude fiscale associée au blanchiment</i> .....	12
<b>SECTION II. LES CONSEQUENCES MULTIFORMES DES PRATIQUES DE FRAUDE</b> .....	12
<b>A. LES CONSEQUENCES ECONOMIQUES ET BUDGETAIRES</b> .....	13
1°) <i>Des évaluations difficiles à chiffrer</i> .....	13
2°) <i>Un coup porté aux finances publiques</i> .....	14
<b>B. L'ATTEINTE AU PACTE FISCAL</b> .....	14
1°) <i>Une rupture de l'égalité devant les charges publiques</i> .....	14
2°) <i>La lutte contre la fraude fiscale: un objectif constitutionnel</i> .....	14
<b>CHAPITRE II- LE CONTROLE FISCAL : INSTRUMENT NECESSAIRE ET IMPARFAIT DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE</b> .....	15
<b>SECTION I. LES OBJECTIFS STRATEGIQUES DU CONTROLE FISCAL</b> .....	15
<b>A. LES FINALITES POURSUIVIES PAR LE CONTROLE FISCAL VISANT LA GRANDE FRAUDE</b> .....	15
1°) <i>Maintien du civisme fiscal</i> .....	15
2°) <i>Répression des infractions fiscales graves</i> .....	16
<b>B. LES PRINCIPALES CIBLES DU CONTROLE FISCAL VISANT LA GRANDE FRAUDE</b> .....	17
1°) <i>Les paradis fiscaux</i> .....	17
2°) <i>L'économie souterraine</i> .....	18

<b>SECTION II. L’EVALUATION DES RESULTATS DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE.....</b>	<b>19</b>
<b>A. LES RESULTATS DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE AU PLAN NATIONAL .....</b>	<b>19</b>
<i>1°) Pour les fraudes caractérisées.....</i>	<i>19</i>
<i>2°) Des moyens relativement insuffisants.....</i>	<i>20</i>
<b>B. RESULTATS DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE A L’INTERNATIONAL.....</b>	<b>21</b>
<i>1°) Des résultats mitigés.....</i>	<i>21</i>
<i>2°) Des procédures administratives difficiles à mettre en œuvre.....</i>	<i>21</i>
<b>SECONDE PARTIE :LES LIMITES A LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE INTERNATIONALE.....</b>	<b>22</b>
<b>CHAPITRE I- LES INSUFFISANCES DU CADRE NATIONAL DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE INTERNATIONALE .....</b>	<b>22</b>
<b>SECTION I. LES LIMITES JURIDIQUES DANS LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE INTERNATIONALE.....</b>	<b>22</b>
<b>A. LA FAIBLESSE ET LES CONTRADICTIONS DES OUTILS ET DES TEXTES.....</b>	<b>22</b>
<i>1°) l’approche juridique de la fraude fiscale.....</i>	<i>22</i>
<i>2°) L’absence de droit de communication de la DGFfiP envers certaines autorités .....</i>	<i>24</i>
<b>B. LA FAIBLE PENALISATION DE LA FRAUDE FISCALE INTERNATIONALE.....</b>	<b>24</b>
<i>1°) La culture du redressement fiscal.....</i>	<i>24</i>
<i>2°) Le manque de sévérité des condamnations judiciaires .....</i>	<i>25</i>
<b>SECTION II. LA COMPLEXITE DU CADRE ORGANISATIONNEL ET OPERATIONNEL DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE.....</b>	<b>26</b>
<b>A. MULTIPLICITE DES STRUCTURES DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE AU NIVEAU NATIONAL ET LOCAL.....</b>	<b>26</b>
<i>1°) L’insuffisante synergie entre les services administratifs .....</i>	<i>26</i>
<i>2°) Faible autonomie des structures locales.....</i>	<i>27</i>
<b>B. L’ABSENCE DE MUTUALISATION AU NIVEAU NATIONAL DES INFORMATIONS DES RESEAUX DE COOPERATION INTERNATIONALE .....</b>	<b>27</b>
<i>1°) Au niveau d’Eurofisc et d’Europol.....</i>	<i>27</i>
<i>2°) Les normes du GAFI.....</i>	<i>28</i>
<b>CHAPITRE II- LES LIMITES DE LA COOPERATION FISCALE INTERNATIONALE..</b>	<b>28</b>
<b>SECTION I. LES BLOCAGES A LA TRANSPARENCE FISCALE AU SEIN DE L’UNION EUROPEENNE .....</b>	<b>28</b>

<b>A. LES AMBITIONS LIMITEES DES INITIATIVES PRISES PAR SEIN DE L'UNION EUROPEENNE.....</b>	<b>29</b>
<i>1°) L'absence d'échange automatique d'informations.....</i>	<i>29</i>
<i>2°) La clause de bonne gouvernance fiscale à l'égard des pays en développement .....</i>	<i>30</i>
<b>B-LE MANQUE D'EVALUATION DES TRAVAUX DE L'OCDE SUR LES BASES TAXABLES ET LA TRANSPARENCE EN MATIERE FISCALE .....</b>	<b>30</b>
<i>1°) Les travaux sur l'érosion des bases d'imposition .....</i>	<i>30</i>
<i>2°) Le Forum mondial et la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle.....</i>	<i>31</i>
<b>SECTION II. LES INITIATIVES INTERNATIONALES PARFOIS CONCURRENTES</b>	<b>31</b>
<b>A. LA LOI FATCA .....</b>	<b>31</b>
<i>1°) La portée de la loi FATCA.....</i>	<i>31</i>
<i>2°) Les conséquences de la non application de la loi FATCA .....</i>	<i>32</i>
<b>B. LA RESISTANCE DE LA SUISSE: LES ACCORDS RUBIK.....</b>	<b>32</b>
<i>1°) Le contenu des accords RUBIK.....</i>	<i>32</i>
<i>2°) Les conséquences juridiques de la ratification des accords RUBIK .....</i>	<i>33</i>
<b>CONCLUSION .....</b>	<b>34</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>37</b>
<b>ANNEXES.....</b>	<b>40</b>

## **TABLEAU DES SIGLES**

<b>ACP</b>	: Autorité de Contrôle Prudentiel
<b>AMF</b>	: Autorité des Marchés Financiers
<b>ATAF</b>	: African Tax Administration Forum
<b>BCR</b>	: Brigade de contrôle et de recherche
<b>BNRDF</b>	: Brigade nationale de Répression de la Délinquance Fiscale
<b>CGI</b>	: Code Général des Impôts
<b>CMF</b>	: Code Monétaire et Financier
<b>DACG</b>	: Direction des Affaires Criminelles et des Grâces
<b>DCRI</b>	: Direction Centrale du Renseignement Intérieur
<b>DGDDI</b>	: Direction Générale des Douanes et Droits Indirects
<b>DIRCOFI</b>	: Direction du Contrôle Fiscal
<b>DGFIP</b>	: Direction Générale des Finances Publiques
<b>DDFiP</b>	: Direction Départementale des Finances Publiques
<b>DRFiP</b>	: Direction Régionale des Finances Publiques
<b>DLF</b>	: Direction de la Législation Fiscale
<b>DNEF</b>	: Direction Nationale des Enquêtes Fiscales
<b>DNLF</b>	: Délégation Nationale à la Lutte contre la Fraude
<b>DNRED</b>	: Direction Nationale du Renseignement et des Enquêtes Douanières
<b>DNVSF</b>	: Direction Nationale de Vérification des Situations Fiscales
<b>DVNI</b>	: Direction Nationale des Vérifications Nationales et Internationales
<b>ETNC</b>	: Etat et Territoires Non Coopératifs
<b>GIR</b>	: Groupement Régional d'Intervention
<b>LCB-FT</b>	: Lutte contre le Blanchiment et le Financement du Terrorisme
<b>LPF</b>	: livre des procédures fiscales
<b>OCRDGF</b>	: Office Central de Répression de la Grande Délinquance Financière
<b>SNDJ</b>	: Service National de Douane Judiciaire
<b>TRACFIN</b>	: Traitement du Renseignement et Action contre les Circuits Financiers Clandestins
<b>TVA</b>	: Taxe sur la Valeur Ajoutée

## INTRODUCTION

La question des finances des États a toujours été sensible et les gouvernants politiques y ont de tout temps accordé une attention particulière. L'impôt, qui est apparu avec l'Etat dans sa forme moderne, a contribué de façon importante à le façonner non seulement grâce au financement des travaux d'infrastructures, des services publics régaliens (défense, justice, affaires étrangères), des politiques sociales, culturelles, mais aussi par les dépenses d'interventions économiques. Il y a donc une véritable dialectique entre la fiscalité et les politiques économiques en particulier car lorsque l'économie se porte bien, le recouvrement de l'impôt l'est autant. Et lorsque l'économie connaît un coup d'arrêt, l'arme fiscale peut être utilisée pour créer de meilleures conditions de croissance.

Cela n'empêche pas que la fraude fiscale qui fait perdre de l'argent aux États a toujours existé. Mais, plus généralement, toutes les situations où l'Etat perd de l'argent interpellent. Il y a des situations où il s'agit de renonciation volontaire à une recette fiscale par l'établissement d'avantages fiscaux. Ces dépenses fiscales, plus familièrement appelées «niches fiscales», sont mises en place dans le but d'obtenir une contrepartie plus ou moins immédiate (compétitivité économique des entreprises, relèvement du niveau de revenu des ménages, relance de la consommation, etc.). Parfois le bénéfice d'allègements fiscaux va se faire selon un choix entre plusieurs options laissées au contribuable. Mais dans d'autres cas, le contribuable décide d'éluder l'impôt, ce qui constitue une perte sèche pour les caisses de l'Etat. Et là, on est véritablement dans la fraude fiscale.

La fraude fiscale, phénomène très ancien, n'a cessé de croître, au point d'être devenue une grave menace pour les finances publiques des Etats. Dans un monde où l'économie s'est largement financiarisée avec des échanges se faisant à une très grande vitesse grâce aux progrès technologiques, la fraude fiscale semble avoir trouvé d'autres opportunités et terrains pour prospérer et devenir en tout cas plus visible.

La fraude fiscale se développe dans un contexte d'ouverture aux frontières, d'accélération des échanges, favorisés par la dématérialisation induite par les progrès technologiques, et même la concurrence fiscale entre les Etats. La fraude fiscale internationale prend des formes multiples, se diversifie et se complexifie dans des schémas où même les experts les plus avisés se perdraient. Elle est l'oeuvre des personnes physiques comme des personnes morales, notamment les multinationales. Elle est le fait de personnes ayant des activités essentiellement légales, et cherchant à cacher à l'administration leurs revenus et patrimoines, que des grands groupes utilisant abusivement des mécanismes d'optimisation fiscale, et des réseaux criminels qui profitent des règles économiques dans l'Union européenne pour monter des fraudes à la TVA. Il est difficile

d'évaluer de façon très précise le manque à gagner qui en résulte pour les Etats, en particulier la France, mais il n'y a aucun risque de se tromper en supposant que ces sommes sont considérables.

La fraude fiscale se développe aussi dans un contexte où les moyens budgétaires et financiers sont obérés et contraints et sujets à de fortes contraintes. De nombreux pays à travers le monde, le G20 et l'OCDE ont fait de la lutte contre la fraude fiscale internationale comme une priorité depuis 2008. On a pu alors observer des progrès dans le domaine de la coopération internationale, mais également une redynamisation des politiques nationales en la matière qui ont permis de mieux détecter les fraudes et leurs schémas.

En tout État de cause, la fraude fiscale est de plus en plus pourchassée grâce à la coopération accrue entre les ministères des administrations fiscales tandis que les médias s'intéressent de plus en plus à la question des paradis fiscaux, qui sont d'importants rouages dans les dispositifs de fraude fiscale. Le débat relatif a désormais une dimension politique pour tous les pays du monde entier, dont la France et pratiquement chaque sommet international est l'occasion de rappeler «la nécessité de prévenir l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert des bénéfices»<sup>1</sup>.

La fraude fiscale, au-delà des aspects budgétaires, doit s'analyser selon plusieurs autres dimensions. Elle doit être regardée comme une forme d'injustice fiscale dans la mesure où elle induit des déséquilibres dans la répartition de la charge fiscale entre les contribuables. Elle prive aussi l'Etat de ressources qui seraient utiles pour financer les politiques publiques utiles dans le domaine économique ou social.

La fraude qui sera l'objet de ce travail est celle qui touche, certes les prélèvements obligatoires, mais en réalité seulement ceux qui rentrent dans le champ de l'impôt tel que Gaston Jèze<sup>2</sup> l'a défini, à savoir «une prestation pécuniaire prélevée régulièrement par voie d'autorité sans contrepartie directe en vue de couvrir les charges publiques». A côté de l'impôt ainsi compris, il existe d'autres types de prélèvements obligatoires mais qui ne sont pas des impôts. C'est le cas des prélèvements sociaux qui ont une «contrepartie directe» et déterminée à l'avance: le financement des prestations sociales. C'est un domaine où la problématique de la fraude se pose aussi, mais elle sera hors de nos développements.

Face à l'ampleur de la fraude fiscale, les outils se sont adaptés et se sont affinés : les outils classiques demeurent, mais d'autres ont été développés, notamment les conventions multilatérales relatives à l'assistance administrative mutuelle.

---

<sup>1</sup> Déclaration du G20 lors du sommet au Mexique les 18 et 19 juin 2012

<sup>2</sup> In BOUVIER Michel, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt,

Mais pourquoi la fraude fiscale persiste-t-elle malgré la très forte mobilisation des Etats et de la communauté internationale ? Malgré les progrès enregistrés dans la lutte contre la fraude fiscale, il y a lieu de constater que cette lutte ne s'est pas toujours accompagnée par l'adaptation des moyens nécessaires à une plus grande efficacité.

Le contrôle fiscal et la coopération fiscale internationale ont contribué à faire reculer la fraude fiscale. Néanmoins, les résultats de la lutte contre la fraude fiscale sont mitigés, à tel point que l'on peut parler d'un échec relatif.

La faiblesse ou l'incohérence des dispositifs juridiques internes, la faible coordination des acteurs de la lutte contre la fraude fiscale entre eux et entre eux et les structures en charge de combattre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme explique pour une part non négligeable la situation d'échec relatif que l'on peut constater. A cela s'ajoute aussi le fait qu'au niveau européen et international la mobilisation à une large échelle est non seulement récente, mais là encore l'ensemble des acteurs ont des intérêts divergents car certains Etats en Europe, aux Etats-Unis ou en Asie abritent ou sont eux-mêmes des paradis fiscaux.

En outre, la politique de lutte contre la fraude fiscale, en particulier dans sa dimension internationale, n'a pas été menée en construisant des outils permettant une évaluation pertinente et indiscutable.

A l'heure de situer les enjeux et de dresser un bilan, il est opportun de situer le cadre théorique de la problématique (**Première partie**) qui est l'objet de notre étude au travers de la littérature abondante consacrée au sujet de la lutte contre la fraude fiscale, on ne peut que relever un paradoxe entre les risques d'implosion budgétaire qu'elle charrie (dans le contexte de crise du moment) et l'absence de moyens adéquats pour se donner une chance de progresser de manière significative. Dans son versant international, la fraude fiscale est celle qui pose le plus de difficultés aux Etats car l'interposition des frontières, donc de juridictions souveraines, dans les actes frauduleux pose de nombreux problèmes juridiques et de coopération dont les fraudeurs tirent parfaitement parti.

Malgré des efforts importants déployés depuis quelques années, les limites à la lutte contre la fraude fiscale internationale (**Seconde partie**) demeurent nombreuses ; leur levée, aussi bien par des adaptations internes à chaque Etat et une meilleure coopération fiscale internationale, est la condition sine qua non de remporter des victoires décisives contre un phénomène qui obère les ressources des Etats, menacent leur cohésion et compromet la réalisation des politiques publiques au service de tous les citoyens.

# **PREMIÈRE PARTIE:**

## **LA PROBLÉMATIQUE GENERALE DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE**

Le phénomène de la fraude fiscale renvoie à des pratiques très hétérogènes. Certaines relèvent, en effet, de la véritable fraude fiscale, tandis que d'autres induisent un abus des dispositifs légaux prévus pour alléger les charges d'impôt. Cette appréciation apparaît très clairement dans l'abondante littérature consacrée à ce sujet et permet non seulement de situer le périmètre et l'impact de la fraude fiscale (**Chapitre I**), mais aussi d'interroger le pilotage de la lutte contre la fraude fiscale à travers l'outil du contrôle fiscal (**Chapitre II**).

### **CHAPITRE I- LA DIFFICILE MESURE DE LA FRAUDE FISCALE**

Les développements qui vont suivre s'attacheront à préciser la définition et les typologies de la fraude fiscale (**Section I**) et à analyser les conséquences multiformes des pratiques de fraude (**Section II**).

#### **SECTION I. DEFINITION ET TYPOLOGIES DE LA FRAUDE FISCALE**

La définition des termes et des concepts liés à la fraude fiscale (**A**) est un préalable pour mieux cerner cette notion. Cela aidera à comprendre les techniques de fraude fiscale et leurs liens avec le blanchiment de capitaux (**B**).

##### **A. DEFINITION DES TERMES ET DES CONCEPTS LIES A LA FRAUDE FISCALE**

###### ***1°) L'approche légale***

Dans l'opinion on comprend indifféremment comme relevant de la même chose les concepts de « *fraude fiscale* », d' « *évasion fiscale* » et d' « *optimisation fiscale* ». Il importe de clarifier ces termes pour fixer le périmètre de cette problématique complexe.

L'article 1741 du CGI définit la fraude fiscale comme le fait de se soustraire à l'établissement ou au paiement de l'impôt, soit en omettant de déclarer, soit en minorant les éléments de cette déclaration. Lorsque la bonne ou mauvaise foi du contribuable est établie par l'administration fiscale, elle

assortit les redressements de pénalités de 40% ou de 80% en cas de manœuvres frauduleuses. La fraude fiscale est donc souvent appréhendée par rapport aux sanctions pénales. Une telle approche paraît restrictive car la fraude fiscale a plusieurs formes.

L'évasion fiscale, bien que n'étant pas définie légalement, peut être considérée comme relevant de l'infraction de fraude fiscale dès lors que se trouvent un élément matériel tel que des actes d'évitement de l'impôt et un élément moral, à savoir l'intention d'échapper à l'impôt. Sur le plan théorique, on rejoindra donc Pierre Beltrame pour qui la fraude est « une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant »<sup>3</sup>.

## **2°) Les notions voisines**

Le terme d'optimisation ou de planification fiscale renvoie au fait d'utiliser légalement des moyens ou des dispositifs prévus par la loi pour réduire sa charge fiscale. Néanmoins, l'optimisation peut devenir de la fraude fiscale s'il y a recours à des mécanismes légaux ou même illégaux pour priver l'Etat d'une créance fiscale qu'il aurait dû recouvrer. A ce moment-là, l'administration fiscale peut recourir à l'abus de droit pour requalifier une opération afin de mettre en échec le montage destiné uniquement à éluder l'impôt. Tel est le cas lorsque, par exemple, un contribuable va se dissimuler par l'interposition d'une société-écran pour payer moins d'impôt ou en être déchargé.

## **B. TECHNIQUES DE FRAUDE FISCALE ET LIENS AVEC LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX**

Célestin Founjdjem<sup>4</sup> montre bien qu'il « (...) existe une grande perméabilité entre les techniques utilisées pour éluder l'impôt et les opérations de blanchiment de capitaux » aussi bien au niveau des opérations commerciales que des opérations financières, mais surtout par le fait que la fraude fiscale elle-même peut être blanchie.

### **1°) La délocalisation de bénéficiaires et les opérations de blanchiment**

Dans le cadre des opérations internationales d'importation ou d'exportation, les entreprises commerciales ou de prestations de service peuvent recourir à des montages pour diminuer leur base d'imposition. Cela peut se faire entre entités économiques indépendantes ou entre filiales d'un groupe mais situées dans des pays différents avec des taux d'imposition différenciés. De telles opérations ne deviennent illégales que parce qu'elles recherchent une finalité fiscale plutôt qu'une

---

<sup>3</sup> BELTRAME Pierre, L'impôt, Paris, PUF, Que Sais-Je, 1987.

<sup>4</sup> FOUNDJEM Célestin, Blanchiment de capitaux et fraude fiscale, Paris, collection Finances publiques, 2011, L'Harmattan, p. 89-118

rationalité économique. Ces opérations sont plus connues sous le terme technique de « *prix de transfert* » qui sont un élément de la stratégie fiscale internationale des entreprises.<sup>5</sup> En outre, « *les transactions en cause ne se limitent pas aux seules ventes de biens et de marchandises, mais incluent également les prestations de service intragroupes* »<sup>6</sup>. Ces opérations consistent le plus souvent en surfacturations, sous-facturations ou fausses facturations.

## **2°) Les opérations de fraude fiscale associée au blanchiment**

Pour ce qui est du chèque barré: l'employeur va payer un salarié non déclaré en lui remettant un chèque barré auparavant remis par un de ses clients. Le salarié se présente à la banque de l'entreprise qui l'emploie illégalement et touche ledit chèque en espèces. Dans cette opération on observe que d'une part ces sommes échappent à l'administration fiscale et que, d'autre part, elles constituent un recyclage d'une fraude fiscale et sociale. Quant au chèque libellé, il arrive que dans une transaction commerciale les clients habituels d'un opérateur individuel ne mentionne pas systématiquement le nom du bénéficiaire du chèque. C'est une faille qui peut alors être utilisée par l'entrepreneur fraudeur pour régler ses propres fournisseurs sans que les émetteurs de ces chèques en aient connaissance. Là encore la fraude fiscale se double d'un recyclage de fonds.

L'abolition des frontières économiques au sein de l'Union Européenne depuis le 1er janvier 1993 a offert un cadre propice à la fraude à la TVA de type carrousel<sup>7</sup> qui consiste pour une entreprise à faire une acquisition intracommunautaire de biens, de les revendre à une entreprise résidente TTC sans reverser la TVA à l'administration fiscale tandis que l'autre entreprise résidente revend à une autre entreprise tout en déduisant la TVA qu'elle a supportée. Cette fraude est difficile à détecter car les délais entre les procédures de remboursement de TVA et la mise en œuvre des mécanismes de l'assistance administrative font que les fraudeurs ont le temps de disparaître avant que l'administration ait pu faire quoi que ce soit.

## **SECTION II. LES CONSEQUENCES MULTIFORMES DES PRATIQUES DE FRAUDE**

La fraude fiscale a indiscutablement des conséquences économiques budgétaires (**A**) qui sont importantes. Sur le plan politique et juridique, elle est une atteinte au pacte fiscal (**B**).

---

<sup>5</sup> RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry et CAMELLI Thibault, *Stratégies fiscales internationales, optimisation fiscale internationale pour les entreprises, mondialisation et fiscalité : la fin des paradis fiscaux ? Nouvelles opportunités*, Paris, Maxima Laurent Du Mesnil Editeur, 2010.

<sup>6</sup> Idem

<sup>7</sup> Op. Cit. P. 103

## A. LES CONSEQUENCES ECONOMIQUES ET BUDGETAIRES

### *1°) Des évaluations difficiles à chiffrer*

La fraude fiscale a des répercussions certaines sur le plan économique et budgétaire car elle consiste, quelles que soient les techniques ou procédés utilisés, à soustraire un revenu imposable par l'Etat. Néanmoins, la fraude fiscale reste très difficile à évaluer de façon précise. Certes, il y a des chiffres qui sont avancés par certains spécialistes, mais ils sont contradictoires.

Christian Chavagneux, rédacteur en chef adjoint du magazine Alternatives économiques, avance que «*la fraude fiscale coûte entre 40 et 50 milliards d'euros*» à la France, soit plus que le déficit budgétaire<sup>8</sup> qui s'élève à la fin de mars 2013 à 29,4 milliards d'euros. En d'autres termes, et idéalement, sans la fraude fiscale, la France et d'autres pays européens seraient en excédent budgétaire. Le syndicat Solidaire Finances de la DGFIP estime, dans un rapport que la fraude et l'évasion fiscales se situe entre 40 et 60 milliards d'euros, chiffres qui se situent à peu près au même niveau que ceux avancés par Christian Chavagneux.

Dans son livre intitulé *Ces 600 milliards qui manquent à la France*<sup>9</sup>, Antoine Peillon chiffre le manque à gagner pour la France à 590 milliards d'euros sur la foi des estimations des cadres de la banque suisse UBS qui ont compté parmi ses informateurs. Dans le même livre, il révèle les calculs d'un jeune doctorant en économie du nom de Gabriel Zucman dont les travaux sur «*la richesse manquante des nations*» aboutissent sensiblement au chiffre des cadres de la banque UBS. Dans un entretien réalisé en 2011<sup>10</sup>, Gabriel Zucman confirme, en effet, «*Fin 2008, le patrimoine financier des ménages – c'est-à-dire les dépôts bancaires, les portefeuilles d'action, les placements dans des fonds d'investissement et les contrats d'assurance-vie détenus par les ménages du monde entier – s'élevait à 75 000 milliards de dollars. Les ménages détenaient donc environ 6 000 milliards de dollars dans les paradis fiscaux*». Ces sommes sont «*investies dans des titres financiers : actions, parts de fonds d'investissement, obligations. Parmi ces titres financiers, les parts de fonds d'investissement jouent un rôle prépondérant*». Il y a donc bien un lien entre la fraude fiscale et les crises financières en raison de la spéculation permise notamment par des fonds qui sont soustraits à la taxation des Etats. Ces fonds alimentent ensuite des bulles spéculatives dans lesquelles se ruent notamment les fonds d'investissement.

---

<sup>8</sup> <http://www.paradisfj.info/spip.php?article1479>

<sup>9</sup> PEILLON Antoine, *Ces 600 milliards qui manquent à la France*, Editions du Seuil, 2012

<sup>10</sup> <http://www.laviedesidees.fr/Les-paradis-fiscaux-visite-guidee.html>

## ***2°) Un coup porté aux finances publiques***

Il est donc difficile de ne pas observer qu'il y a un lien entre la crise des finances publiques qu'affrontent de nombreux Etats aujourd'hui, y compris la France, ne serait-ce que pour dire qu'un recul significatif du phénomène de la fraude fiscale ferait basculer les caisses publiques du «rouge» au «vert». En termes de politiques publiques, il est clair que la fraude fiscale oblige l'Etat à faire des coupes dans les dépenses et à augmenter la pression fiscale.

Par ailleurs, la fraude fiscale remet en cause le pacte fiscal républicain dans ses fondements.

## **B. L'ATTEINTE AU PACTE FISCAL**

### ***1°) Une rupture de l'égalité devant les charges publiques***

Analysant la question du consentement à l'impôt et les stratégies d'évitement de l'impôt, André Barilari<sup>11</sup> estime que l'égalité républicaine se traduit dans l'égalité fiscale proclamée par l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen qui rappelle que « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». L'égalité fiscale que pose aussi cet article n'est pas une égalité mathématique, mais une égalité de sacrifice.

Ce principe de l'égalité doit être combiné avec le principe de légalité de l'impôt de l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen: «*Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ». Il en découle que chaque citoyen doit se conformer à ses obligations fiscales telles qu'elles résultent des lois adoptées par le Parlement. En d'autres termes, la fraude fiscale constitue une rupture du «*contrat fiscal*»<sup>12</sup> qui lie la nation et l'Etat. Elle n'a donc pas que des conséquences financières ou budgétaires, elle attaque les fondements mêmes de la République et le contrat social. Cette rupture de l'égalité devant l'impôt, à travers les pratiques de fraude fiscale, comporte donc en elle une remise en cause dont on ne doit pas permettre qu'elle prospère sous le parapluie de l'impunité.

On comprend dès lors que le Conseil constitutionnel ait pris position dans ce débat de société.

### ***2°) La lutte contre la fraude fiscale: un objectif constitutionnel***

---

<sup>11</sup> BARILARI André, Le consentement à l'impôt, Mayenne, Presses de sciences Po, 2000, p.67-70

<sup>12</sup> FABIUS Laurent in BARILARI André, Le consentement à l'impôt, Mayenne, Presses de sciences Po, 2000, p.8

Le Conseil constitutionnel a construit progressivement une jurisprudence sur la question de la fraude et de l'évasion fiscales, souvent dans le cadre de la question prioritaire de constitutionnalité.

Après avoir invoqué implicitement la lutte contre l'évasion fiscale dans la décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989 à l'occasion de l'examen d'une affaire portant sur la Loi de finances pour 1990, le Conseil Constitutionnel avait été plus explicite dans la décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010 en déclarant que «*L'objectif de lutte contre la fraude fiscale est étendu à celui de lutte contre l'évasion fiscale* ».

La lutte contre la fraude fiscale est une préoccupation constante des pouvoirs publics dont le pilotage repose traditionnellement sur le contrôle fiscal.

## **CHAPITRE II- LE CONTROLE FISCAL : INSTRUMENT NECESSAIRE ET IMPARFAIT DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE**

Les objectifs stratégiques du contrôle fiscal (Section I) ont l'ambition de couvrir l'ensemble du tissu fiscal, mais il sera opportun d'analyser l'évaluation de la lutte contre la fraude fiscale (Section II) à travers cet outil du contrôle fiscal pour en interroger la pertinence.

### **SECTION I. LES OBJECTIFS STRATEGIQUES DU CONTROLE FISCAL**

Les finalités poursuivies par le contrôle fiscal (A) emportent d'en préciser les principaux points de focalisation (B).

#### **A. LES FINALITES POURSUIVIES PAR LE CONTROLE FISCAL VISANT LA GRANDE FRAUDE<sup>13</sup>**

##### ***1°) Maintien du civisme fiscal***

Dans le cadre des objectifs impartis à la Direction Générale des Finances Publiques, le contrôle fiscal doit favoriser le civisme fiscal. Cela consiste à couvrir l'ensemble des activités du tissu par le contrôle. En d'autres termes, dans les opérations de programmation de contrôle et d'exécution du contrôle fiscal, on ne peut pas privilégier certains secteurs d'activités au détriment des autres.

Le contrôle fiscal, d'une manière générale se décompose en contrôle sur pièces ou de bureau et en contrôle sur place ou externe. Le contrôle de bureau se fait dans le cadre des services de gestion et consiste à examiner les déclarations d'un contrôle depuis les bureaux de l'administration fiscale pour

---

<sup>13</sup> Entretiens avec GARDETTE Alexandre, Chef de Service du Contrôle Fiscal à la DGFIP, avril 2013

rechercher les incohérences, omissions ou inexactitudes pouvant justifier qu'il lui soit notifié des redressements. Lorsque l'agent estime que les éléments du dossier nécessitent une programmation en contrôle externe, il transmet le dossier au service du contrôle fiscal qui va alors mettre en œuvre le contrôle sur place. C'est un contrôle approfondi de la comptabilité de l'entreprise qui a lieu dans les locaux de l'entreprise, cette dernière pouvant se faire assistée d'un conseil fiscal dans le cadre d'une procédure qui est généralement contradictoire. Le défaut de coopération ou de justification du contribuable peut néanmoins amener l'administration fiscale à procéder à une taxation d'office, retenant alors des bases d'imposition reconstituée, à charge pour le contribuable de prouver que ces bases ne sont pas réalistes. En ce qui concerne les particuliers, le contrôle de bureau s'exerce également et s'il y a lieu d'approfondir le contrôle, il est alors mis en œuvre la vérification de la situation fiscale d'ensemble, qui est en fait l'équivalent du contrôle sur place pour les personnes physiques.

L'administration fiscale lutte donc contre la fraude fiscale d'abord en s'assurant que chaque contribuable se conforme à ses obligations fiscales déterminées par la loi. Cette activité est importante, à en juger par les chiffres: 52.000 contrôles fiscaux sont effectués chaque année, dont 48.000 pour les entreprises.

Dans le cadre de sa stratégie, la DGFIP met aussi l'accent sur l'amélioration de la qualité de l'offre qui est faite aux usagers du service public fiscal, ce qui est aussi un élément participant de l'amélioration du civisme fiscal. Lors de la présentation du projet annuel de performance de la DGFIP pour 2012, le Directeur Général des Finances Publiques, Bruno Bézard a pu déclarer devant les parlementaires que ses services vont continuer à proposer « *aux usagers une offre de service mieux adaptée, des démarches simplifiées et une administration d'une qualité de service de haut niveau, devenue plus accessible grâce aux nouvelles technologies* »<sup>14</sup>.

La politique de lutte contre la fraude fiscale n'est pas seulement incitative, elle comporte également un volet répressif.

## **2°) Répression des infractions fiscales graves**

La répression de ces fraudes intentionnelles constitue aujourd'hui 30% des contrôles fiscaux. Les sanctions infligées dans le cadre des fraudes intentionnelles sont administratives : l'administration fiscale applique des pénalités de mauvaise foi ou pour manœuvres frauduleuses. La mauvaise foi du contribuable est munie d'une majoration de 40% en sus de l'intérêt légal. Elle sera souvent présumée lorsque le contribuable oublie de déclarer une bonne partie de ses revenus ou bénéfices,

---

<sup>14</sup> <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/farandole/2013/pap/html/DBGPGMPRESSTRATPGM156.htm>

s'il y a violation de règles fiscales considérées comme simples et connues de tous comme le fait de passer des dépenses personnelles en charges professionnelles, lorsqu'il y a répétition des mêmes erreurs ou oublis ou encore quand l'administration se rend compte que la déclaration du contribuable ne correspond pas aux pièces comptables en sa possession. En ce qui concerne les manœuvres frauduleuses, il s'agit d'actes délibérés et volontaires destinés à égarer l'administration et à faire obstacle à l'accomplissement de la mission de contrôle en produisant une fausse comptabilité, en effectuant des ventes sans facture, etc. Cette fraude est sanctionnée lourdement car non seulement la majoration est portée à 80% du redressement effectué, et s'il y a eu opposition à contrôle fiscal par le contribuable vérifié, la sanction pécuniaire est majorée de 100% du montant du redressement.

En plus de ces sanctions pécuniaires, le contribuable peut encourir des sanctions pénales suite à une plainte du Ministre du Budget. Il faut toutefois faire remarquer qu'en l'état actuel du droit, cette procédure judiciaire attachée à la fraude fiscale se fait selon une procédure particulière fondée sur l'article L.228 du LPF. En effet, l'administration ne peut déposer sa plainte qu'après un avis favorable de la CIF qui aura examiné les arguments de l'administration et les observations du contribuable mis en cause. Seulement 5 à 10% des cas présentés à la CIF ne font pas l'objet d'une suite pénale car l'administration fiscale met toujours un point d'honneur à présenter des dossiers solides sur le fond comme sur la forme, de façon à permettre des suites judiciaires qui auront valeur d'exemple. Pour d'autres types de délits, tels que le blanchiment, l'escroquerie à la TVA, la loi n'oblige pas l'administration fiscale à saisir la CIF, elle peut saisir directement les autorités judiciaires d'une plainte. Mais, en pratique, l'administration préfère recueillir l'avis de la CIF.

La DGFIP a fixé les principaux points de focalisation du contrôle fiscal de manière à pouvoir développer des actions qui couvrent tous les terrains de fraude et de remplir à la fois sa fonction dissuasive et sa mission répressive.

## **B. LES PRINCIPALES CIBLES DU CONTROLE FISCAL VISANT LA GRANDE FRAUDE**

### ***1°) Les paradis fiscaux***

Dans sa contribution au *Rapport Moral sur l'argent dans le monde 2011-2012*, Edouard Marcus, alors Sous-Directeur en charge du contrôle fiscal, explique : « Dans un contexte de crise financière internationale et sous l'impulsion de la France et de l'Allemagne, les participants au sommet du G20 de Londres en 2009 ont exprimé leur intention de préserver leurs recettes publiques en prenant

des mesures à l'encontre des Etats et territoires non coopératifs (ETNC) (...) »<sup>15</sup>. Les ETNC, ce sont les paradis fiscaux qui sont un terreau important de la fraude fiscale.

Dans le cadre de la lutte contre les paradis fiscaux, l'administration fiscale incité les pays considérés comme des paradis fiscaux à signer avec la France des accords d'échange de renseignements à des fins fiscales. Ceux des Etats ou territoires qui n'ont pas signé avec la France de tels accords sont ciblés par des dispositions qui pénalisent les personnes qui y ont des relations et des intérêts économiques, notamment une majoration des retenues à la source sur les revenus provenant de leurs investissements financiers, le refus d'un certain nombre d'avantages prévus par la loi fiscale comme l'exonération des dividendes dans le cadre du régime mère-fille ou encore l'interdiction de déduire des charges pour les opérations allant vers ces ETNC, le renversement de la charge de la preuve pour l'application des dispositifs anti-abus visant à requalifier des opérations réalisés sous une autre qualification afin d'éviter l'impôt, etc.

L'administration fiscale a aussi établi en 2009 une liste des Etats et territoires non coopératifs et depuis lors, on dénombre plus de 36 accords d'échange de renseignement à des fins fiscales, dont 22 sont déjà entrés en vigueur. Le deuxième axe de travail a consisté à mettre en place en 2009 une cellule de régularisation pour ceux des contribuables qui, voyant l'étau se resserrer, souhaiteraient « *se mettre en règle avec l'administration* ». 4700 contribuables se sont présentés et l'Etat a pu récolter 1,2 milliards d'euros en droits et en pénalités. Le développement de la fraude fiscale à l'international a conduit l'administration à renforcer ses moyens d'action. C'est ainsi qu'elle a mis en place en 2009 le fichier EVAFISC qui recense toutes les informations sur les opérations bancaires ou financières des contribuables personnes physiques ou morales et pouvant laisser présumer qu'ils détiennent des comptes bancaires non déclarés à l'étranger.

Le contrôle fiscal a aussi à prendre pied sur le terrain de l'économie souterraine qui porte non seulement des formes de criminalité, mais aussi des situations de fraude fiscale tel que l'a déjà démontré Célestin Foun djem.

## **2°) L'économie souterraine**

Les activités illicites ne sont pas seulement des infractions de droit commun répréhensibles à ce titre, elles emportent également des flux et des revenus qui doivent être assujetties à l'imposition. L'action delà DGFIP sur ce plan passe par des coopérations étroites, notamment avec le Ministère de l'Intérieur. Cette coopération se fait déjà au sein des GIR qui sont des unités opérationnelles du

---

<sup>15</sup> MARCUS Edouard, «Le contrôle fiscal au sein de la DGFIP: une mission confortée face à ses nouveaux défis», in Rapport Moral sur l'Argent dans le Monde 2011-2012, La lutte contre la criminalité et les délits financiers, grands enjeux de la crise financière, p. 243-252

Ministère de l'Intérieur au sein desquelles sont intégrés des agents des Impôts qui y travaillent sous le régime de la réquisition. L'avantage de cette organisation est que sur les agents des impôts peuvent recueillir les informations nécessaires, les transmettre à l'administration fiscale et faire déclencher les contrôles qui vont aboutir au recouvrement des sommes qui ont été diverties au détriment du Trésor public.

Pour faire aboutir ces opérations sur le plan fiscal, il y a eu des adaptations législatives. Cela s'est fait d'abord en étendant la durée de prescription des activités illégales à dix ans, de façon à laisser une plus grande marge à l'administration fiscale pour appréhender l'impôt éludé dans le cadre de cette économie souterraine. Ensuite, il a été appliqué aux sommes et biens saisis une présomption de revenus permettant de calculer l'impôt dû à l'Etat avec comme base d'imposition la valeur estimée des éléments ainsi saisis. Ensuite, il a été créé une Agence de Gestion et de recouvrement des Avoirs Saisis et Confisqués (AGRASC) qui permet d'assurer plus facilement le recouvrement des créances fiscales des personnes qui font l'objet d'une procédure judiciaire.

L'évaluation des résultats de la lutte contre la fraude fiscale par l'arme du contrôle fiscal doit être appréciée afin d'en juger la pertinence et l'efficacité.

## **SECTION II. L'EVALUATION DES RESULTATS DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE**

La lutte contre la fraude fiscale dans le cadre des missions de contrôle de la DGFIP (A) donne des résultats appréciables, mais il convient d'en préciser les moyens et l'organisation (B).

### **A. LES RESULTATS DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE AU PLAN NATIONAL**

#### ***1°) Pour les fraudes caractérisées***

L'examen des données statistiques disponibles dans les différents rapports d'activités annuel de la DGFIP et du Conseil National de la lutte contre la fraude<sup>16</sup> font apparaître que la fraude fiscale est plutôt bien contenue par l'outil du contrôle fiscal. Ainsi, en 2012, les rappels de droits et pénalités ont rapporté à l'Etat 16 milliards d'euros, dont 4 milliards d'euros pour des redressements ayant révélé de la fraude fiscale. Il faut remarquer que 31,4 % des opérations de contrôle fiscal externe ont porté sur les fraudes les plus caractérisées, en augmentation (29,9 % en 2011) et représentent 3,66 milliards d'euros en droits contre 3 milliards en 2011 ; ces contrôles représentent 40,3 % des

---

<sup>16</sup> Conseil National de Lutte contre la Fraude – 11 février 2013

droits notifiés en matière de contrôle externe. Les recettes fiscales totales en droits et en pénalités des contrôles fiscaux externes passent de 4,85 milliards d'euros à 6,14 milliards en 2012, soit une progression de 26,6 %. Plus de 1 000 dossiers dans lesquels les agissements les plus frauduleux ont été détectés par l'administration fiscale ont été transmis à l'autorité judiciaire en vue de poursuites pénales. Sur ces dossiers, la commission des infractions fiscales a autorisé le dépôt de 987 plaintes pour fraude fiscale, dont 60 concernant des affaires dites de « *police fiscale* ». L'administration fiscale a également mis en œuvre à 246 reprises son droit de visite et saisie, communément appelé « *perquisitions fiscales* », sur autorisation du juge dans des affaires de fraude de grande ampleur présumée.

Ces chiffres officiels semblent néanmoins devoir être nuancés par d'autres rapports. Ainsi, l'assemblée nationale a-t-elle pu relever en 2012 des dysfonctionnements dans la gestion de la TVA17. A cela il faut ajouter les conclusions du rapport du syndicat Solidaires Finances qui a eu un écho médiatique important au moment de sa sortie. On y lit que les effectifs dédiés au contrôle fiscal sont insuffisants, que les sommes redressées à l'occasion des contrôles fiscaux restent constants en montants et que la fraude à l'international n'est qu'insuffisamment couverte par l'arme du contrôle fiscal externe.

La coopération avec la DGFIP a donné lieu à des redressements de taxes et de pénalités réalisés par celle-ci suite à renseignement douanier pour près de 80 millions d'euros, chiffre constituant un record.

## **2°) Des moyens relativement insuffisants**

Dans son rapport précité, le syndicat Solidaires Finances estime que par rapport à d'autres pays européens comme l'Allemagne, l'Espagne ou les Pays-Bas, « *la France affecte un nombre d'agents relativement faible au contrôle fiscal externe (...)* », soit 718 entreprises par agent, hors agents effectuant les contrôles sur pièces ou de bureau. Au final, il y a plutôt une faible couverture du tissu fiscal lorsqu'on rapproche celui-ci du volume du contrôle fiscal. En réalité, lorsque l'on compare avec ces autres pays de l'Union européenne, la France n'est pas si mal classée que cela, il y a seulement que le mode d'organisation de son système de contrôle fiscal fait intervenir plusieurs unités administratives dans une chaîne et que celle-ci doit être dotée des moyens humains adéquats.

Les moyens législatifs sont réels et variés et ont été renforcés entre 2008 et 2012. Ils permettent à l'administration d'agir plus efficacement contre la fraude fiscale et les activités qui en sont le vecteur. On peut citer notamment: l'aménagement de la procédure de flagrance fiscale en 2012, les

---

<sup>17</sup> Commission des Finances, de l'Economie Générale et du Contrôle Budgétaire, Rapport d'information n°4467 relatif à la gestion et au contrôle de la TVA, Paris, Assemblée nationale, 9 mars 2012.

mesures anti-abus dans le cadre des activités vers les paradis fiscaux, la signature de plusieurs accords d'échanges de renseignements, etc.

En ce qui concerne la lutte contre la fraude fiscale, sa répression dans la part des contrôles fiscaux ne semble pas à la hauteur de l'ampleur des pratiques.

## **B. RESULTATS DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE A L'INTERNATIONAL**

### ***1°) Des résultats mitigés***

La DGFIP réalise en moyenne 52.000 contrôles par année fiscale, dont 48.000 concernent les entreprises. La part des opérations de contrôle fiscale ayant permis des redressements en fiscalité internationale était de 10% en 2005 et de 10,4% en 2011. On note donc qu'il y a une certaine stabilité qui doit être cependant pouvoir être interprétée comme une action insuffisante pour couvrir la fraude fiscale internationale dans le champ de laquelle se trouvent en particulier les contribuables qui ont des comptes non déclarés à l'étranger mais également ceux qui maquillent leurs opérations à l'international.

Cela s'explique essentiellement par la difficulté qu'ont les services fiscaux à révéler « des schémas de fraudes fiscales complexes ». Pourtant, malgré leur faible nombre, les dossiers où les dispositifs anti-abus ont été utilisés montrent que les sommes en jeu sont importantes. En 2011, sur 307 dossiers relevant de ce champ, les redressements ont été de 205.900.000 euros.

### ***2°) Des procédures administratives difficiles à mettre en œuvre***

Ces résultats relativement faibles sont confirmés lorsqu'on examine l'activité de l'administrative en matière d'assistance administrative. En effet, sur l'ensemble des procédures de contrôle fiscal, l'administration fiscale a très peu sollicité les administrations fiscales étrangères dont les pays ont signé avec la France des conventions fiscales internationales (qui incluent des dispositions en matière d'assistance administrative) soit des accords d'échange d'informations à des fins fiscales. Elles ne représentent que 2,2% du volume des procédures mises en œuvres en 2011.

Si la lutte contre la fraude fiscale semble remporter quelques succès non négligeables, et néanmoins relatifs, sur le plan interne, sur le plan international le niveau de performance n'est clairement pas le même.

## **SECONDE PARTIE :**

# **LES LIMITES A LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE INTERNATIONALE**

Il est légitime de s'interroger sur le fait que la lutte contre la fraude fiscale, en général, et la fraude fiscale internationale en particulier donne finalement des résultats relativement modestes au regard de l'ampleur du phénomène. Les explications peuvent être trouvées dans les insuffisances du cadre national de la lutte contre la fraude fiscale internationale (**Chapitre I**) tout comme dans les limites de la coopération fiscale internationale (**Chapitre II**).

## **CHAPITRE I- LES INSUFFISANCES DU CADRE NATIONAL DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE INTERNATIONALE**

Malgré la mobilisation que l'on observe dans le discours politique et la volonté de doter l'administration fiscale de tous les moyens pour lutter contre la fraude fiscale, il persiste des limites juridiques dans la lutte contre la fraude fiscale internationale (**Section I**). La complexité du cadre organisationnel et opérationnel (**Section II**) constitue un élément non négligeable explicatif des résultats mitigés enregistrés à ce jour.

### **SECTION I. LES LIMITES JURIDIQUES DANS LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE INTERNATIONALE**

La faiblesse et les contradictions des outils et des textes (**A**) destinés à lutter contre la fraude fiscale internationale sont une réalité qu'il faut analyser tout comme la faible pénalisation de la fraude fiscale internationale (**B**) est aussi un point de faiblesse notable dans la politique antifraude.

#### **A. LA FAIBLESSE ET LES CONTRADICTIONS DES OUTILS ET DES TEXTES**

##### ***1°) l'approche juridique de la fraude fiscale***

La fraude fiscale en France est définie trop largement par l'article 1741 du CGI. La conséquence en est que, comme dit la maxime populaire, « qui trop embrasse mal étreint » : il n'y a pas réellement de stratégie pour lutter efficacement contre la fraude fiscale internationale autrement que d'utiliser

classiquement l'arme du contrôle fiscal. La conséquence en est que les services ne conçoivent pas de programmation visant particulièrement la fraude fiscale à l'international.

La mise en œuvre du droit de visite et de saisie prévu à l'article L.16B du LPF a laissé apparaître quelques difficultés juridiques. Cet outil, qui devrait faciliter la lutte contre la fraude fiscale, est en pratique difficile et complexe à mettre en œuvre, en particulier lorsque l'administration fiscale est amenée à agir sur la base de renseignements collectés de manière non conventionnelle. Ce fut le cas dans la très médiatique affaire des fichiers de la banque suisse HSBC à partir de laquelle les juges français ont développé des jurisprudences opposées. D'un côté, le juge pénal avait admis que les preuves recueillies auprès d'un dénonciateur pouvaient être présentées en raison du principe de la liberté d'administration de la preuve. De l'autre côté, le juge civil avait rejeté la possibilité d'exploiter des preuves subtilisées. Dans la mesure où les appréciations sont ainsi divergentes, la mise en œuvre de la perquisition fiscale peut se retourner contre l'administration en cas de procédure pénale.

La liste des paradis fiscaux est une autre limite juridique de la lutte contre la fraude fiscale internationale. Instaurée en 2009 par la loi de finances rectificative du 30 décembre année-là, et codifiée à l'article 238-0-A du CGI, les paradis fiscaux y étaient définis comme «les Etats et territoires non membres de la Communauté européenne dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze Etats ou territoires une telle convention ».

Cette liste est actualisée sur une base annuelle et le fait est que les critères d'«*admission*» ne sont pas toujours objectifs puisqu'ils sont influencés par les considérations diplomatiques du Ministère des Affaires Etrangères qui donne son avis au moment de son établissement. C'est ainsi que le Panama a pu figurer sur cette liste en 2010 et 2011 et en a été retirée en 2012 alors que la législation fiscale de ce pays n'avait pas fondamentalement changé dans l'intervalle. En plus, les Etats membres de l'Union européenne ne peuvent figurer sur cette liste alors que des pays membres comme l'Autriche ou le Luxembourg, les Antilles néerlandaises (Pays-Bas), les îles anglo-normandes (Grande-Bretagne) ont des taux d'imposition bas, pratiquent le secret bancaire et ne coopèrent pas en matière d'échange d'informations. Cette liste des paradis fiscaux n'est donc ni objective ni réaliste et ne peut pas contribuer efficacement à lutter contre la fraude fiscale internationale, d'autant plus qu'un nombre important de pays ont disparu de cette liste depuis 2010

après qu'ils aient conclu des conventions fiscales. Ce seul élément ne devrait pas être suffisamment, il faudrait pouvoir s'assurer de l'effectivité des dispositions des conventions.

Le champ limité de certaines prérogatives de l'administration fiscale compromet de nombreuses possibilités d'action.

## ***2°) L'absence de droit de communication de la DGFIP envers certaines autorités***

L'administration fiscale dispose d'un droit de communication qu'il peut exercer à l'égard des personnes mentionnées à l'article L.83 du LPF. Ce droit de communication a connu un aménagement positif puisqu'il est désormais simplifié: les agents peuvent désormais le mettre en œuvre sans avoir à solliciter l'autorisation préalable de la direction générale<sup>18</sup>. Cette évolution est positive pour la célérité des opérations administratives, notamment en direction des banques et des compagnies d'assurances dont l'ACP est le superviseur. L'article L.83 justement, en l'état actuel de rédaction, présente cette limite de ne pas viser parmi les personnes assujetties au droit de communication vis-à-vis des services de la DGFIP ni l'ACP ni l'AMF qui, elle, supervise les prestataires des services d'investissement. Ces deux autorités administratives indépendantes ont néanmoins, à travers TRACFIN, un point de rencontre avec la DGFIP qui peut, sur le fondement de l'article L.561-27 du CMF et dans le cadre de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme (LCB-FT), exercer un droit de communication quand il y a soupçon de blanchiment de fraude fiscale. En effet, l'article L. 612-17 du CMF ne mentionne pas l'administration fiscale parmi les personnes ou administrations auxquelles le secret bancaire n'est pas opposable. En outre les dispositions de la directive bancaire et de la directive solvabilité limite nettement, sur le secret professionnel et sur l'échange d'informations, les cas où il peut être révélé des informations confidentielles par les personnes qui exercent ou ont exercé une activité au sein d'une autorité de contrôle.

Les difficultés juridiques dans la lutte contre la fraude fiscale internationale se double d'un régime répressif pas si sévère que cela.

## **B. LA FAIBLE PENALISATION DE LA FRAUDE FISCALE INTERNATIONALE**

### ***1°) La culture du redressement fiscal***

La fraude fiscale internationale est faiblement pénalisée en raison d'une culture administrative au sein de la DGFIP qui privilégie presque systématiquement le redressement fiscal pour lutter contre

---

<sup>18</sup> Instruction administrative du 4 mai 2011

toutes les formes de fraude de fraude. Il y a certes une évolution vers une meilleure coordination avec les parquets, mais la culture du redressement imprègne encore largement les services de l'administration fiscale. Dans cette logique, la sanction du fraudeur est intimement liée au recouvrement des sommes éludées aussi bien en principal qu'en pénalités, lesquelles reflètent l'approche répressive de la DGFIP. Cette culture du redressement a été renforcée par les objectifs budgétaires qui conduisent l'administration fiscale à éviter, dans certains dossiers, une confrontation devant le juge de l'impôt avec des contribuables qui ont de bons avocats. Elle préfère alors rechercher une solution transactionnelle, ce qui permet de recouvrer plus rapidement les sommes réclamées qu'une procédure devant les tribunaux.

On peut douter que cette solution de la transaction soit la plus appropriée, surtout dans des cas où les contribuables ont organisé leur insolvabilité.

## **2°) Le manque de sévérité des condamnations judiciaires**

Les plaintes initiées par la DGFIP au pénal ont toujours un seuil minimal de 100.000 euros de droits éludés, ce qui constitue de grandes fraudes. Et, d'après les dispositions de l'article 1741 du CGI, le délit de fraude fiscale est puni de 500.000 euros d'amende et de cinq ans d'emprisonnement. Ces peines sont alourdies à un million d'euro d'amende et sept ans d'emprisonnement si la fraude a eu recours à l'interposition d'une juridiction off shore. Pourtant, en pratique, les peines prononcées par les tribunaux judiciaires sont plus faibles.

Cela a pu expliquer la déception des services fiscaux à l'égard de la justice et à les convaincre que le redressement fiscal et la transaction restaient les meilleures solutions. Il y a néanmoins une volonté de la DGFIP et des services judiciaires de mieux sanctionner la fraude fiscale, y compris la fraude fiscale internationale. Cette volonté s'est matérialisée par l'édition d'une circulaire commune entre la DGFIP et la DACG en date du 5 novembre 2010 avec l'objectif d'obtenir «*des réquisitions plus sévères prévoyant, pour les cas les plus graves l'emprisonnement ferme, accompagnées, dans un souci d'exemplarité, des peines complémentaires d'affichage et de publication (...)*» pour les cas où on aura dénoté une «*volonté flagrante du contribuable d'échapper à l'impôt (...); l'attitude du prévenu pendant le contrôle traduisant manifestement l'absence de toute volonté d'amendement (...); le prévenu est en situation de récidive légale ou de réitération d'infractions (...)*». Cette circulaire commune est un progrès dans la mesure où elle amorce un rapprochement bénéfique en termes de synergie dans la lutte contre la fraude fiscale, mais l'on relèvera opportunément et inexplicablement que le caractère international de la fraude fiscale n'est pas retenu comme circonstance aggravante ni comme critère pour requérir l'emprisonnement ferme. Cela pourrait laisser penser que la fraude fiscale internationale n'est pas une infraction grave ou

alors que d'autres mesures, notamment administratives, peuvent plus efficacement combattre cette pratique.

## **SECTION II. LA COMPLEXITE DU CADRE ORGANISATIONNEL ET OPERATIONNEL DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE**

La multiplicité des structures de lutte contre la fraude fiscale internationale au niveau national et local (A) ainsi que l'absence de mutualisation au niveau national des informations des réseaux de coopération internationale (B) contribuent à la moindre efficacité des actions entreprises.

### **A. MULTIPLICITE DES STRUCTURES DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE AU NIVEAU NATIONAL ET LOCAL**

#### ***1°) L'insuffisante synergie entre les services administratifs***

Le champ de la lutte contre la fraude fiscale est investi par de nombreux et divers acteurs avec des compétences spécifiques mais dont l'action doit être coordonnée pour une meilleure efficacité d'ensemble.

La principale caractéristique des structures de lutte contre la fraude fiscale est la très forte centralisation de la mission de recherche du renseignement fiscal. Au niveau central et hors du réseau des administrations fiscales que sont la DGFIP et la Direction Générale des Douanes et des Droits Indirects, il y a la DCRI, TRACFIN d'une part, la DNRED, la DNEF pour les enquêtes douanières et fiscales, mais aussi les services nationaux de police judiciaire comme le SNDJ, la BNEE, l'OCRGDF, la BRDE, d'autre part. Il est établi que ces différents services n'ont pas un niveau de coopération suffisant comme en témoigne l'absence d'interconnexion de leurs différents fichiers alors même que des vérifications et analyses croisées faciliteraient grandement la détection de certaines fraudes et amélioreraient la connaissance des différents schémas de fraude, notamment en matière de TVA.

Pour remédier à cette situation, la DGFIP et la DGDDI ont signé depuis 2011 un protocole d'échanges d'informations, principalement entre leurs services des enquêtes, à savoir respectivement la DNEF et la DNRED. Il s'en est suivi un échange d'agents entre les deux services qui a permis d'enrichir les bases de chacune de ces structures. Il n'en reste pas moins que cette collaboration demeure insuffisante puisque les accès aux données et le partage des données reste cantonnés aux aspects opérationnels.

Il faudrait, en réalité, une véritable coordination que la DNLF n'arrive pas à réaliser alors qu'elle a été créée<sup>19</sup> pour corriger cette carence. Bien que positionnée au niveau interministériel, elle ne semble pas avoir surmonté les résistances culturelles des services fiscaux et des douanes de sorte qu'elle n'a jamais pu être opérationnelle sur le terrain fiscal, se limitant alors aux fraudes sociales.

## **2°) Faible autonomie des structures locales**

La DGFIP a validé un processus de déconcentration des pouvoirs d'enquête au niveau des services locaux que sont les DRFiP, les DDFiP et les DIRCOFI. C'est une décision stratégique dans la mesure où l'important maillage territorial de la DGFIP va enfin être utilement mis au service de la lutte contre la fraude fiscale internationale. Mais à y regarder de plus près, les services déconcentrés resteront encore tributaires des services centraux, spécialement la DNEF, la DNVI et la DNVSF, pour la mise en oeuvre de certaines opérations ou l'accès à certaines informations. Il reste, en effet, qu'elles ne sont toujours pas habilitées à conduire des opérations de perquisitions fiscales au titre de l'article L.16B du LPF

## **B. L'ABSENCE DE MUTUALISATION AU NIVEAU NATIONAL DES INFORMATIONS DES RESEAUX DE COOPERATION INTERNATIONALE**

### **1°) Au niveau d'Eurofisc et d'Europol**

La France a la particularité en Europe d'être le seul pays dont les administrations fiscales et douanières ne consolident pas les informations de ces deux champs au niveau des réseaux de coopération internationale qui travaillent sur la fraude fiscale internationale. Cela s'explique par le fait qu'elle est chaque fois représentée dans ces réseaux par des administrations différentes. Cette situation est parfaitement illustrée par les cas d'Eurofisc et d'Europol.

Au niveau d'Eurofisc, la DGFIP représente la France tandis que les services de la DGDDi n'y participent pas. Il n'y a même pas de mutualisation formelle ou organisée entre les services fiscaux et les services douaniers dont l'expérience sur les carrousels de TVA pourraient pourtant aider la DGFIP dans la lutte contre la fraude au moins sur ce terrain. De leur côté, le SNDJ participe aux travaux d'Europol et dispose, à ce titre, d'un accès aux bases de données de cet organisme, notamment des informations précieuses sur les réseaux d'escroquerie à la TVA. Ces informations ne sont pas non plus partagées avec la DFiP dont l'expérience sur cette problématique pourrait aussi être utile aux services des douanes.

---

<sup>19</sup> Décret n°2008-371 du 18 avril 2008

## *2°) Les normes du GAFI*

Les dernières recommandations du GAFI en février 2012<sup>20</sup> ont inclus la fraude fiscale liée aux impôts directs et indirects comme des infractions sous-jacentes au délit de blanchiment de capitaux et financement du terrorisme. Dès lors on peut se poser la question de savoir si la liste française des paradis fiscaux pourra se départir de ce lien indissociable entre le blanchiment de fraude fiscaux et les ETNC. Concrètement, cela impliquerait au minimum d'intégrer tout ou partie des pays figurant sur la liste noire du GAFI à celle des ETNC. Or, à ce jour, l'administration fiscale n'a pas encore manifesté son intention de réviser l'article 238-0-A du CGI pour ce faire.

Au niveau international, la coopération des Etats n'est pas toujours évidente ni spontanée pour assurer des actions globales et efficaces.

## **CHAPITRE II- LES LIMITES DE LA COOPERATION FISCALE INTERNATIONALE**

La mobilisation des Etats et des organisations internationales contre la fraude fiscale est importante et n'a cessé de gagner en ampleur comme peut en témoigner la lutte contre les pratiques fiscales dommageables au sein de l'Union européenne et de l'OCDE (**Section I**) dont la France est pleinement partie prenante. Mais il apparaît aussi que les initiatives internationales sont parfois concurrentes (**Section II**), reflétant les divergences d'intérêts entre les Etats.

### **SECTION I. LES BLOCAGES A LA TRANSPARENCE FISCALE AU SEIN DE L'UNION EUROPEENNE<sup>21</sup>**

Les ambitions limitées des initiatives prises au sein de l'Union européenne (**A**) pour lutter contre la fraude fiscale ainsi que le manque d'évaluation des travaux de l'OCDE sur les bases taxables et la transparence en matière fiscale (**B**) soulèvent clairement des interrogations.

---

<sup>20</sup> <http://www.fatf-gafi.org/fr/documents/documents/declarationpubliquedugafi22fevrier2013.html> à la date du 14 juin 2013

<sup>21</sup> Entretiens au sein de la DLF, mars-avril 2013

## A. LES AMBITIONS LIMITEES DES INITIATIVES PRISES PAR SEIN DE L'UNION EUROPEENNE

### 1°) *L'absence d'échange automatique d'informations*

Dans le cadre de la lutte contre les pratiques fiscales dommageables qui obèrent les ressources financières des États et compromettent la réalisation des politiques publiques, l'Union européenne a mis en place un ensemble d'outils juridiques qui permettent aux États membres de mieux appréhender les bases taxables chez eux et de collecter plus efficacement l'impôt. Dans ce sens, la Commission a adressé des recommandations par pays en matière de TVA et a fait adopter une directive dite « épargne » en 2003 afin que les États membres puissent mieux asseoir les revenus d'investissement de leurs résidents. Par ailleurs, la Commission a intensifié l'échange automatique d'informations entre les États en élaborant la directive 2011/16/UE.

Mais cet échange d'informations ne fonctionne que de manière imparfaite. Les États membres s'étaient engagés à permettre l'échange spontané d'informations entre leurs administrations fiscales, sauf pour l'Autriche et le Luxembourg qui avaient obtenu en 2003 une dérogation transitoire et opèrent plutôt une retenue à la source de 35% au lieu de transmettre spontanément des renseignements fiscaux. Progressivement les versements faits à la France ont diminué, passant de 17,3 millions d'euros à 8,9 millions d'euros sans que l'administration fiscale puisse vérifier que ces sommes correspondent à la réalité de la situation des avoirs de résidents français dans ces pays.

Cette directive « épargne » ne peut remplir les objectifs d'une lutte efficace contre la fraude fiscale pour au moins deux raisons supplémentaires. La première est que sa portée est restreinte puisqu'elle ne vise que les intérêts servis aux titulaires de comptes qui sont des personnes physiques et ne couvre ni les dividendes, ni les plus-values. Ce dispositif peut même être aisément contourné car il suffirait qu'un contribuable passe par une SICAV pour sortir du champ d'application de la directive. La deuxième tient au constat que beaucoup de pays n'ont pas de fichiers centralisés comme le fichier FICOBA tenu par la France. Cela signifie qu'il est souvent, en pratique, difficile d'interroger les autres pays faute de données disponibles. Par ailleurs, l'Autriche et le Luxembourg mettent des obstacles à la révision de cette « directive épargne » et ce d'autant plus facilement qu'en matière fiscale la règle de l'unanimité prévaut au sein du Conseil de l'Union européenne.

Les instances européennes semblent toutefois vouloir reprendre l'initiative sur l'échange automatique d'informations fiscale comme en témoigne une récente proposition de directive<sup>22</sup>, portée par un contexte favorable car « en réduisant la fraude et l'évasion, les États membres

---

<sup>22</sup> Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal

*pourraient augmenter leurs recettes fiscales, ce qui leur donnerait également une plus grande marge de manœuvre pour restructurer leurs systèmes fiscaux d'une manière propice à la croissance, comme le préconise l'examen annuel de la croissance pour 2013 »<sup>23</sup>.*

L'Union européenne s'attache également à promouvoir des standards en matière de gouvernance fiscale.

## **2°) La clause de bonne gouvernance fiscale à l'égard des pays en développement**

Il existe aussi une stratégie spécifique dans le cadre de la coopération avec les pays en développement. Elle est mise en œuvre par chaque État membre ou par l'Union européenne dans le cadre des accords négociés avec ces pays. Elle consiste d'abord à introduire désormais une clause de bonne gouvernance dans les accords de commerce et de coopération signés avec ces pays.

On peut s'interroger sur la pertinence et le caractère opératoire, voire l'efficacité, d'une telle clause dans ce type d'accords où elle n'a qu'une portée déclaratoire. En plus, des dispositions plus positives existent dans les conventions fiscales ou les accords d'échange de renseignements, donc avec un degré de contrainte plus fort. Il y a ensuite l'idée d'aider ces pays à moderniser leurs administrations fiscales pour qu'elles soient plus performantes dans la collecte de l'impôt comme ressource pour financer le développement et lutter contre la pauvreté, à lutter contre les pratiques fiscales dommageables, la fraude et l'évasion fiscales, mais aussi à mener des réformes fiscales stables.

Certains travaux réalisés au niveau intergouvernemental contribuent, par ailleurs, à progresser sur la problématique de la lutte contre la fraude fiscale internationale.

## **B-LE MANQUE D'ÉVALUATION DES TRAVAUX DE L'OCDE SUR LES BASES TAXABLES ET LA TRANSPARENCE EN MATIÈRE FISCALE**

### **1°) Les travaux sur l'érosion des bases d'imposition<sup>24</sup>**

L'OCDE a engagé des travaux sur l'érosion des bases taxables et le transfert des bénéfices (projet BEPS) afin de contrecarrer les pratiques des multinationales qui, pour éviter ou échapper à l'impôt, ont recours à diverses techniques, y compris la planification fiscale agressive.

---

<sup>23</sup> Idem

<sup>24</sup> OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, 2013

Ce phénomène se traduit par des milliards de dollars de pertes fiscales pour les Etats. Ces travaux de l'OCDE vont engager d'ailleurs les gouvernements du monde entier et vont se coordonner avec d'autres initiatives de même nature qui sont à l'œuvre dans d'autres régions du monde. En Afrique, par exemple, l'ATAF mène des actions afin de comprendre ces pratiques qui font perdre au continent des rentrées financières importantes.

Pour l'heure, il est difficile de juger de la portée de ces travaux, mais étant donné la tendance générale, il n'est pas exclu que des considérations politiques ou diplomatiques en contrarient l'efficacité.

## ***2°) Le Forum mondial et la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle***

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, créé en 2000, regroupe des pays OCDE et des pays non OCDE. C'est un cadre où sont élaborés et promus les principes et les outils d'une fiscalité internationale juste et équitable. Les pays qui adhèrent au Forum mondial montrent leur volonté d'administrer l'impôt selon des standards de bonne gouvernance universellement admis et de combattre la fraude et l'évasion fiscales.

La promotion de la bonne gouvernance fiscale progresse niveau international. Il y a de nombreuses initiatives dans ce sens, certes parfois contradictoires, mais il est évident que le mouvement réel.

## **SECTION II. LES INITIATIVES INTERNATIONALES PARFOIS CONCURRENTES**

La volonté américaine d'imposer la transparence des informations bancaires avec la loi FATCA (**A**) se heurte à la résistance de la Suisse qui propose les accords RUBIK (**B**) pour préserver ses intérêts bancaires et financiers

### **A. LA LOI FATCA**

#### ***1°) La portée de la loi FATCA***

La loi américaine FATCA pour Foreign Account Tax Compliance Act<sup>25</sup> oblige les institutions financières et bancaires à transmettre à l'administration fiscale américaine les données relatives aux citoyens et résidents des Etats-Unis qui ont des comptes à l'étranger avec des sommes supérieures à 50.000 dollars US. L'IRS escompte des rentrées de l'ordre de 8 milliards de dollars d'ici à 2023 qui ne seront plus perdus pour le Trésor américain. Les institutions financières visées sont entendues au

---

<sup>25</sup> Votée le 16 mars 2010 par le Congrès des Etats-Unis

sens large et cette loi couvre potentiellement 60.000 établissements à travers le monde, notamment des banques de dépôt, des banques d'investissement, des courtiers, des coopératives bancaires, des hedge funds, tous les véhicules d'investissement collectifs, les compagnies d'assurances, etc. L'obligation faite aux institutions financières va jusqu'à identifier les bénéficiaires effectifs dissimulés derrière les sociétés transparentes. C'est cette difficulté de «reporting» qui a amené les banques à solliciter un délai supplémentaire au 1er janvier 2014 principale difficulté qu'ont rencontrée les banques et qui a justifié que l'entrée alors que la loi FATCA devait initialement entrer en vigueur au 1er janvier 2013.

## ***2°) Les conséquences de la non application de la loi FATCA***

Juridiquement, la loi FATCA met unilatéralement à la charge des institutions financières relevant de juridictions étrangères et souveraines des obligations assez contraignantes. L'accord est conclu soit entre les banques et l'administration fiscale américaine, soit entre cette dernière et les services fiscaux de chaque pays, lesquels se chargent dans ce cas de recenser les informations pertinentes auprès des institutions financières. Des sanctions sont prévues cas de refus de signer un tel accord de transmission de données avec l'administration fiscale américaine, ou d'insuffisance de la documentation transmise sous la forme d'une retenue à titre de pénalités de 30% du montant des transactions des établissements concernés et provenant des Etats-Unis.

Face à cette pression américaine, certaines juridictions qui pratiquent le secret bancaire ou appliquent des taux d'imposition faibles essaient de trouver des alternatives.

## **B. LA RESISTANCE DE LA SUISSE: LES ACCORDS RUBIK**

### ***1°) Le contenu des accords RUBIK***

Les accords RUBIK sont des avenants aux conventions fiscales signées par la Suisse avec certains pays membres de l'union européenne et qui sont destinés à concilier le maintien du secret bancaire avec la nécessité de fiscaliser les revenus des résidents des Etats tiers. L'idée est que la Suisse prélève pour le compte de l'Etat de résidence d'un impôt initial visant à éteindre les créances fiscales de l'Etat de résidence, ce qui impliquera que le contribuable fasse une déclaration volontaire auprès de son administration fiscale de résidence. A cela s'ajouterait un impôt forfaitaire annuel qui serait libératoire et équivalent à l'impôt à payer dans le pays de résidence. Cela pose de nombreux problèmes, notamment dans l'appréciation de l'équivalence entre le montant forfaitaire ainsi prélevé et l'impôt domestique s'il avait été acquitté dans des conditions normales.

Au niveau de l'assistance administrative, la Suisse pourrait être saisie et donner suite à des demandes uniquement avec l'identité du contribuable alors qu'en général l'assistance administrative ne peut être mise en œuvre que si l'Etat requérant donne non seulement l'identité du contribuable, mais aussi et au moins des précisions sur la banque qui détient ses avoirs.

Certains pays comme le Royaume-Uni et l'Autriche ont ratifié les accords RUBIK, d'autres les ont rejetés, comme l'Allemagne dont le Parlement a rejeté de ratifier ce qu'avait accepté le gouvernement. Quant à la France, qui avait été sollicitée en premier par la Suisse, la signature des accords RUBIK comporte un «*risque de perte de souveraineté fiscale (...)*»<sup>26</sup>.

## **2°) Les conséquences juridiques de la ratification des accords RUBIK**

Les accords RUBIK prévoient aussi de sanctionner le client qui transférerait son compte ou refuserait les modalités de taxation décrites plus haut. Finalement, les accords RUBIK n'ont pas connu jusqu'à présent un grand succès, la Suisse s'étant résignée même à signer, dans le cadre de la loi FATCA, un accord laissant aux banques le soin de conclure des accords avec l'administration fiscale américaine.

---

<sup>26</sup> LEPETIT Marie-Christine, Chef de l'Inspection Générale des Finances, ancienne Directrice de la Législation Fiscale, devant la Commission d'enquête du sénat sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France

## CONCLUSION

La lutte contre la fraude fiscale connaît une mobilisation sans précédent aussi bien au niveau interne des Etats que sur le plan international, avec l'objectif principal de maintenir les bases taxables dans les juridictions dont elles relèvent. Mais la mobilisation contre la fraude fiscale connaît des résultats mitigés dont l'explication est liée à un cadre juridique pas toujours adapté, à une multiplicité des acteurs qui ne coordonnent pas toujours leurs actions, à l'absence d'effectivité des engagements conventionnels souscrits par les Etats et à la concurrence fiscale que se livrent les Etats.

En effet, sur le plan interne, le principal outil de lutte contre la fraude fiscale qu'est le contrôle fiscal apparaît aujourd'hui inadapté devant l'utilisation des frontières pour dissimuler des revenus ou des bénéfices à l'administration fiscale.

Sur le terrain de la coopération fiscale internationale, la mobilisation existe, mais elle est encore freinée sur certains aspects (échange d'informations) par des pays qui pratiquent le secret bancaire et profite donc de cette concurrence fiscale déloyale.

Mais on peut penser et espérer que la loi FATCA va contribuer à faire bouger considérablement les lignes sur les blocages à l'échange d'informations. A défaut d'un FATCA européen, en tout cas dans l'immédiat, il y a là une brèche qui pourra être exploitée contre ceux des pays qui ne favorisent le statu quo. On peut en effet difficilement imaginer que l'Autriche ou le Luxembourg continuent leur obstruction à l'échange automatique d'informations au sein de l'Union européenne après s'être pliés aux conditions américaines. Ne serait-ce qu'au nom de la clause de la nation la plus favorisée, ces pays devraient s'engager davantage dans la voie de la transparence en matière fiscale. Il importe, pour des raisons de cohérence et d'efficacité encore, de combattre les paradis fiscaux sur des critères objectifs et ne pas risquer que les considérations politiques ou diplomatiques compromettent un objectif aussi vital et stratégique que la lutte contre la fraude fiscale internationale.

Dans ce sens, le plan national de coordination de la lutte antifraude<sup>27</sup> comporte dans ses orientations pour l'année 2013 des mesures qui devraient contribuer à donner une meilleure cohérence et une meilleure efficacité à la lutte contre la fraude fiscale, mais dont attendra de voir la mise en oeuvre pour apprécier si elles auront atteint les buts visés. Il est dommage que le plan d'action pour 2013 n'ait pas retenu la nécessité d'engager une réforme fiscale d'ampleur avec, entre autres objectifs, de moderniser la politique fiscale française pour la mettre au service de la compétitivité des entreprises et donc pour retrouver des perspectives de croissance économique qui aideront à recouvrer des

---

<sup>27</sup> Conseil National de Lutte contre la Fraude – 11 février 2013

reettes pour les caisses publiques. Cela paraît souhaitable dans la mesure où la fraude fiscale internationale se développe aussi sur le terrain d'une fiscalité que beaucoup s'accordent à juger comme ayant atteint son «maximum» en terme de production de recettes. Il apparaît, effectivement, que l'exécution budgétaire 2012 «6,6 milliards de recettes manquent à l'appel»<sup>28</sup> dans les caisses publiques.

Au terme de ces développements et au regard des constats qui ont irrigué ce travail, il a paru opportun, à ce stade, de formuler quelques propositions susceptibles de permettre de construire, dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, une politique publique cohérente et qui donne des résultats tangibles.

Les pouvoirs publics français devraient ainsi envisager les réformes suivantes:

- 1) **Simplifier et déconcentrer la mise en oeuvre de la procédure de perquisition fiscale** afin de donner son plein effet à la flagrance fiscale qui pourrait ainsi être mise en oeuvre au plus près du terrain de la fraude et des opérations ;
- 2) **Etendre le droit de communication de l'administration fiscale aux autorités de contrôle** (ACP et AMF) qui souvent détiennent des informations pertinentes mais sont légalement dans l'impossibilité de les transmettre aux services fiscaux ;
- 3) **Mieux coordonner les actions des services fiscaux et douaniers de lutte contre la fraude fiscale**, voire fusionner certains d'entre eux comme la DNEF et le SNDJ;
- 4) **Réaliser l'interconnexion des fichiers des données de toutes les structures participant à la lutte contre la fraude fiscale** pour permettre des analyses croisées et une détection précoce et plus efficace des schémas de fraude;
- 5) **Mutualiser les informations obtenues dans le cadre de la participation aux réseaux de la coopération internationale** afin que chaque administration puisse les capitaliser et les utiliser utilement pour mieux combattre la fraude fiscale;
- 6) **Rapprocher les critères de la liste des paradis fiscaux de ceux de la liste du GAFI** afin que coïncident les critères de la déclaration publique et ceux des juridictions off shore. Cela relève d'une exigence de cohérence ;

---

<sup>28</sup> SERVIERE Samuel-Frédéric <http://www.ifrap.org/Impots-6-6-milliards-de-recettes-manquent-a-l-appel.13383.html> à la date du 14 juin 2013

- 7) **S'assurer de l'effectivité des mesures des conventions fiscales et des accords d'échanges d'informations** car il n'y aura pas de lutte efficace contre la fraude fiscale si on ne s'assure pas que chaque pays respecte rigoureusement les obligations auxquelles il est assujetti ;
- 8) **Fixer des objectifs précis et chiffrés dans la lutte contre la fraude fiscale, déterminer les moyens humains, juridiques et opérationnels pour la conduire efficacement.**

# BIBLIOGRAPHIE

## Ouvrages universitaires

Medhi DJOUHRI, *L'évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : aspects juridiques et organisationnels*, LGDJ, 2012

Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France*, Paris, éditions Hachette supérieur, collection les fondamentaux droits, 18ème édition, 2012

Christian CHAVAGNEUX et Ronen PALAN, *Les paradis fiscaux*, éditions La Découverte, 3ème édition, 2012

Célestin FOUMDJEM, *Blanchiment de capitaux et fraude fiscale*, L'Harmattan, 2011

Frédéric DROUET, *Le système fiscal français en clair*, Ellipses, 2011

Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 10ème édition, 2010

Patrick RASSAT, Thierry LAMORLETTE et Thibault CAMELLI, *Stratégies fiscales internationales, optimisation fiscale internationale pour les entreprises, mondialisation et fiscalité : la fin des paradis fiscaux ? Nouvelles opportunités*, Paris, Maxima Laurent Du Mesnil Editeur, 2010.

Cyrille DAVID, Olivier FOUQUET, Bernard PLAGNET et Pierre-François RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 5é édition, Dalloz, 2009

Françoise FERRE, *Fiscalité des entreprises et des particuliers*, éditions Bréal, collection Lexifac, 2008

Jacques LE CACHEUX, *Les français et l'impôt*, éditions Odile Jacob, 2008

Marc LEROY (Sous la direction de), *L'administration de l'impôt en France et dans le monde*, L'Harmattan, 2008

Marc LEROY (Sous la direction de), *Mondialisation et fiscalité: la globalisation fiscale*, L'Harmattan, 2006

Jean-Claude DRIE, *Procédures de contrôle fiscal: la voie de l'équilibre*, L'Harmattan, 2011

Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Procédures Fiscales*, 3<sup>e</sup> édition, Dalloz, 2004

André BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Les Presses de Sciences Po, 2000

## **Rapports publics**

### **Cour des Comptes**

*La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Mars 2007

*Rapport public annuel relatif à gestion et au contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)*, Février 2012

### **Assemblée Nationale**

*Rapport d'information n°4467 relatif à la gestion et au contrôle de la TVA*, 9 mars 2012

### **Sénat**

*Rapport de la Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales*, Tome I et Tome II, 2012

*Débat sur l'efficacité des conventions fiscales*, 23 avril 2013

### **Comité national de Lutte contre la Fraude**

*Lutte contre la fraude aux Finances Publiques*, 2013

### **DGFIP**

*Rapport annuel 2010:*

[www2.impots.gouv.fr/documentation/rapports/activites/dgfip/2010/le\\_rap\\_2010\\_1807.pdf](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/rapports/activites/dgfip/2010/le_rap_2010_1807.pdf)

*Rapport annuel 2011:*

[www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/dgfip/Rapport/Rapport\\_activite\\_dgfip\\_2011.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/Rapport/Rapport_activite_dgfip_2011.pdf)

### **Publications de la société civile**

Syndicat National Solidaires Finances Publiques, *Evasions et fraude fiscales, contrôle fiscal*, 2013

### **Ouvrages grand public**

Antoine PEILLON, *Ces 600 milliards qui manquent à la France, Enquête au cœur de l'évasion fiscale*, Paris, Editions du Seuil, Collection Points, 2012

Xavier HAREL, *La grande évasion, le vrai scandale des paradis fiscaux*, babel, 2010

### **Publications internationales**

OCDE, *Rapports 2002 relatifs au modèle de convention fiscale de l'OCDE*

OCDE, *Rapport annuel sur les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales 2012*

### **Sites internet**

#### **OCDE:**

[www.oecd.org/fr/ctp/administration/versunecooperationmondialesdesadministrationsfiscalesenvuedameliorerlaperceptiondesrecettespourreduirelesdeficitsbudgetaires.htm](http://www.oecd.org/fr/ctp/administration/versunecooperationmondialesdesadministrationsfiscalesenvuedameliorerlaperceptiondesrecettespourreduirelesdeficitsbudgetaires.htm)

#### **Union européenne:**

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-530\\_fr.htm?locale=FR](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-530_fr.htm?locale=FR)

#### **ATAF:**

<http://www.ataftax.net/fr/cadre-institutionnel.html>

## **ANNEXES**

- 1) Extraits du Rapport Annuel 2010 de la DGFIP (pages 10 et 11)**
- 2) Extraits du Rapport Annuel 2011 de la DGFIP (pages 34 et 35)**
- 3) Dossier de presse DGFIP: Mise en place de la Cellule administrative de regularization des evades fiscaux**
- 4) Statistiques fiscales issues du Rapport de la Cour des comptes sur l'exécution budgétaire 2012, pages 66-68**



## FOCUS 2010

### Un effet de la fusion : l'harmonisation des procédures de recouvrement Un nouveau schéma de relance

Afin de mieux recouvrer les créances dues par les contribuables défaillants, la DGFIP a mené un chantier de réingénierie des procédures de recouvrement des recettes – notamment fiscales – pour harmoniser les règles des deux anciens réseaux (DGI-DGCP). L'aboutissement de ce chantier s'est concrétisé par l'article 55 de la loi de finances rectificative pour 2010 qui comporte des mesures destinées à améliorer et accroître l'efficacité des services, ainsi qu'à donner plus de lisibilité à l'action de l'administration.

Ces mesures, dont l'entrée en vigueur est progressive, prévoient un nouveau schéma plus lisible de relance des défaillants, l'application uniforme des frais de poursuites réclamés aux redevables, une politique de pénalités fondée selon une approche par population et la possibilité de recourir à l'avis de mise en recouvrement dans certains cas (contrôle fiscal, intérêts de retard complémentaires en matière de contribution économique territoriale/taxe professionnelle).

## Contrôler le respect des obligations fiscales et lutter contre la fraude

La DGFIP a pour mission de s'assurer que les contribuables respectent leurs obligations fiscales. C'est l'objet du contrôle fiscal.

Le contrôle fiscal poursuit trois finalités :

- une finalité dissuasive, en étant présent auprès de l'ensemble des catégories de contribuables, pour consolider le civisme fiscal ;
- 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 le plan pénal.

La mission de contrôle fiscal s'appuie sur une importante activité de recherche : celle-ci a pour objet de détecter les mécanismes de fraude, collecter et centraliser les renseignements extérieurs et les informations détenues dans les services, afin de proposer l'engagement de contrôles fiscaux.

Le contrôle fiscal s'inscrit dans un cadre juridique très précis qui offre au contribuable un certain nombre de garanties et différentes possibilités de recours, qui figurent dans une « charte du contribuable vérifié ».

### La circulaire du 2 novembre 2010

En 2010, pour la première fois, le ministre a précisé dans une circulaire publique les objectifs et les méthodes du contrôle fiscal et les conditions d'exercice de cette mission par la DGFIP. Il a défini également les orientations stratégiques dans ce domaine pour la période 2011-2012. La priorité est de renforcer la lutte contre toutes les formes de fraude : de la plus sophistiquée, réalisée via les paradis fiscaux, à celle en bande organisée, en passant par la fraude individuelle. Il s'agit également d'améliorer la couverture du tissu fiscal tant chez les particuliers que

chez les professionnels, en consolidant notamment la présence dans les plus petites entreprises.

Enfin, l'amélioration des relations avec les usagers de bonne foi constitue toujours une préoccupation majeure, dans le prolongement des années antérieures.

Cette circulaire définit, en outre, une séparation stricte, de nature à garantir l'impartialité, l'objectivité et la neutralité des contrôles, entre :

- d'une part, la définition de la stratégie globale du contrôle fiscal qui incombe au Ministre tant en ce qui concerne les objectifs que les moyens alloués ;
- d'autre part, sa mise en œuvre opérationnelle par la DGFIP, chargée de définir plus précisément la programmation individuelle des contrôles en s'appuyant sur le professionnalisme des différents acteurs du contrôle fiscal, et cela sans aucune intervention du Ministre.

### Contrôle sur pièces et contrôle sur place

Le contrôle fiscal vise à la fois les particuliers et les professionnels. Les services de la DGFIP procèdent ainsi à des contrôles sur pièces (CSP), dits « du bureau », réalisés à partir des déclarations et justificatifs transmis par les contribuables.

Le CSP comprend, d'une part, un contrôle « de régularisation » (contrôle formel des déclarations, recoupement avec les données transmises par les tiers, par exemple les employeurs) et, d'autre part, un contrôle « d'initiative », mis en œuvre à partir d'un programme thématique établi par avance au regard du tissu fiscal et de ses enjeux. L'intégralité des dossiers à forts enjeux 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.

En 2010, ces contrôles ont permis de rappeler près de 5,2 milliards € de droits et de 400 millions € de pénalités.

Les services de la DGFIP réalisent également des contrôles sur place, vérification de la comptabilité des entreprises ou examen de la situation fiscale personnelle des particuliers (ESFP) ; ces contrôles fiscaux « externes » constituent la partie la plus visible du contrôle. La vérification de comptabilité permet de confronter les déclarations du redevable avec l'examen sur place (en général dans les locaux de l'entreprise) des écritures comptables en vue de contrôler la sincérité des déclarations. L'ESFP permet à l'administration de vérifier la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et,

d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres du foyer fiscal.

En 2010, ces contrôles ont permis le rappel de 10,4 milliards € de droits et pénalités auprès de 48 000 entreprises et 3 800 particuliers.

En 2010, au total, les contrôles fiscaux dans leur ensemble ont rapporté 16 milliards € de droits et pénalités.



### FOCUS 2010

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

13 officiers fiscaux judiciaires issus de la DGFIP

L'année 2010 a constitué une étape décisive dans la mise en place de la procédure judiciaire d'enquête fiscale. Ce dispositif permet, désormais, à des agents issus de la DGFIP et dotés de prérogatives de police judiciaire de rechercher et constater, dans un cadre juridique strictement délimité, la fraude fiscale complexe, réalisée via des paradis fiscaux ou au moyen de procédés de falsification, contre laquelle les services de contrôle étaient jusqu'à présent souvent démunis.

13 agents issus de la DGFIP ayant suivi une formation ont été nommés officiers fiscaux judiciaires et ont rejoint la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF), créée le 4 novembre 2010 au sein de la Direction centrale de la police judiciaire (DCPJ) du ministère de l'Intérieur. Parmi les dossiers de poursuites correctionnelles transmis par la DGFIP au Parquet, 37 ont pu bénéficier, dès 2010, de cette nouvelle procédure.

## La lutte contre la fraude, priorité ministérielle

La fraude fiscale est un enjeu majeur du fait de son impact sur les finances publiques et pour des raisons d'égalité entre les citoyens et d'équité sociale, puisqu'elle porte atteinte à la solidarité nationale et aux conditions d'une concurrence loyale entre les entreprises.

La mission de contrôle fiscal s'oriente de façon prioritaire vers la lutte contre les fraudes les plus graves, qui peuvent aboutir à des poursuites pénales.

En 2010, la détermination de la DGFIP dans ce domaine s'est traduite par 10 154 contrôles fiscaux externes comportant une action répressive. Ces opérations, dans lesquelles les pénalités administratives sont appliquées, sanctionnent des manquements caractérisés au-delà de la simple erreur ou omission, et portent sur des sommes significatives.

La part en nombre de ces opérations, sur le total, progresse encore, en 2010, de 0,7 point pour atteindre 19,7 %. Elles représentent un montant de près de 3,8 milliards € (2,11 milliards € au titre des droits et 1,68 au titre des pénalités).

En outre, en 2010, 1 043 plaintes pour fraude fiscale ont fait l'objet d'une transmission à la Commission des infractions fiscales et 981 ont été déposées après un avis favorable.

En 2010, la DGFIP a aussi substantiellement renforcé ses outils de lutte contre la fraude.

Elle a développé sa participation au dispositif de lutte contre l'économie souterraine en mobilisant ses agents au sein des groupes d'intervention régionaux (GIR) et 51 agents pour coopérer avec la police et la gendarmerie dans la lutte contre les trafics illicites avec la conduite de contrôles fiscaux contre les trafiquants. En 2010, plus de 2 500 opérations d'enquêtes et de contrôles ont été engagées.

La DGFIP contribue aussi activement aux actions de la Délégation nationale de lutte contre la fraude (DNLF) qui favorisent les échanges d'informations avec les autres administrations (douanes, organismes sociaux).

La lutte contre la fraude, c'est aussi lutter efficacement contre la fraude internationale. La DGFIP agit dans ce domaine en mobilisant les mécanismes et outils juridiques dont elle dispose, notamment l'assistance administrative entre les États (*cf. focus page suivante*).

## LE CONTRÔLE FISCAL (suite)

<b>■ Contrôles du bureau</b>			
	2009	2010	2011
Droits nets (en M€)	4 774	5 159	5130*
Pénalités (en M€)	441	443	483*
<b>Total des droits et des pénalités (en M€)</b>	<b>5 215</b>	<b>5 602</b>	<b>5594*</b>
dont en droits : impôt sur les sociétés (en M€)	569	501	425
Impôt sur le revenu (en M€)	1 248	1 221	1 199
Taxes sur le chiffre d'affaires (en M€)	555	502	444
Remboursements de crédits de TVA (en M€)	861	1 375	1 210
Droits d'enregistrement (en M€)	1 267	1 298	1 363
Impôt de solidarité sur la fortune (en M€)	257	251	252
Impôts divers (en M€)	3	4	3
Plus-values des particuliers (en M€)	14	7	13
<b>■ Droits d'enquête (art. L. 80 F à L. 80 J du LPF)</b>			
	2009	2010	2011
Nombre de droits d'enquête clôturés	3 195	3 195	2 851
<b>■ Poursuites pénales</b>			
	2009	2010	2011
Propositions de poursuites à la Commission des infractions fiscales	1 005	1 043	1 046
Plaintes pour fraude fiscale	939	981	966
dont : Défaut de déclaration et exercice d'activités occultes	275	330	285
Constatation de dissimulations	448	435	429
Réalisation d'opérations fictives	107	105	81
Autres procédés de fraude	109	111	171
Plaintes pour escroquerie	75	73	94
Procédure d'opposition à fonction	45	50	71
<b>■ Ventilation des plaintes</b>			
	2009	2010	2011
Agriculture	0,5%	0,5%	0,7%
Industrie	3,8%	3,4%	2,7%
Professions libérales	7,2%	6,0%	6,4%
Dirigeants de sociétés et salariés	8,2%	11,1%	12,2%
Bâtiment, travaux publics	34,3%	30,2%	28,0%
Commerce	21,9%	19,7%	22,0%
Services	24,1%	29,1%	26,0%

\*dont la contribution sociale généralisée et la contribution pour le remboursement de la dette sociale

## LE CONTENTIEUX

### Phase administrative

<b>■ Affaires reçues</b>			
	2009	2010	2011
<b>Réclamations contentieuses</b>			
Impôt sur le revenu	1 308 485	1 307 513	1 316 638
Taxes foncières	301 173	284 191	295 730
Taxe d'habitation	922 355	871 595	885 815
Taxe professionnelle, CET et plafonnement en fonction de la valeur ajoutée	433 619	378 603	353 481
Taxes sur le chiffre d'affaires	53 440	57 132	53 547
Contribution à l'audiovisuel public	540 435	480 902	468 182
Bouclier fiscal	20 430	16 842	11 626
Autres impôts	200 988	165 233	154 918
<b>TOTAL</b>	<b>3 780 925</b>	<b>3 562 011</b>	<b>3 539 937</b>

## LES ACTIONS DE RECOUVREMENT (suite)

Impôts des professionnels	2009	2010	2011
<b>Opérations de relance</b>			
Mise en demeure/mise en demeure de payer <sup>(1)</sup>	1 510 515	1 514 334	1 538 418
<b>Action en recouvrement forcé - Actions de "masse"</b>			
Avis à tiers détenteur	402 308	441 672	547 488
<b>Action en recouvrement forcé - Actions "lourdes"<sup>(2)</sup></b>			
Mesures conservatoires	633	1 443	2 214
Saisies immobilières	101	97	103
Assignations en LJ	968	1 364	988
<b>Actions en justice</b>			
Juridiction civile	1 348	1 701	1 910
Juridiction commerciale	1 631	2 819	2 674
Juridiction administrative	122	162	109
<b>Contentieux</b>			
Oppositions à poursuites	711	593	684
Autres contestations <sup>(3)</sup>	733	1 636	1 705

(1) A compter du 1er octobre 2011, de nouveaux schémas de relance sont entrés en vigueur

(2) Actions engagées respectivement en 2009, 2010 et 2011

(3) Contentieux lié aux procédures collectives + contestation des garanties et incidents de saisie immobilière à compter de 2010

## LE CONTRÔLE FISCAL

Contrôles sur place	2009	2010	2011
<b>TOTAL</b>			
Nombre	51 615	51 572	51 441
Droits nets (en M€)	7 606	7 954	8 349
Pénalités (en M€)	2 329	2 446	2 466
Total des droits et pénalités (en M€)	9 935	10 400	10 815
<b>Vérifications de comptabilité</b>			
Total	47 703	47 689	47 408
Nombre de vérifications générales	39 435	39 264	38 574
Nombre de vérifications simples et ponctuelles	8 268	8 425	8 834
Droits nets (en M€)	7 194	7 485	7 792
dont : impôt sur les sociétés (en M€)	2 441	3 407	3 198
Impôt sur le revenu (en M€)	391	408	422
Taxes sur le chiffre d'affaires (en M€)	2 777	2 287	2 571
Droits d'enregistrement (en M€)	134	108	82
Impôts locaux (en M€)	795	579	584
Autres impôts	656	696	935
Pénalités (en M€)	2 184	2 292	2 213
Moyenne des droits nets (en €)	150 804	156 963	164 353
<b>Examens de situation fiscale personnelle</b>			
Nombre	3 912	3 883	4 033
Droits nets (en M€)	412	469	557
Pénalités (en M€)	145	154	253
Moyenne des droits nets (en €)	105 317	120 771	138 203

## **LA MISE EN PLACE A LA DGFIP D'UNE CELLULE ADMINISTRATIVE DE REGULARISATION DES CONTRIBUABLES RESIDENTS FRANÇAIS DETENANT DES AVOIRS NON DECLARES DANS LES PARADIS FISCAUX**

La direction générale des Finances publiques met en place une cellule administrative d'accueil pour les résidents français désireux de régulariser leur situation fiscale auprès de l'administration française, à raison des avoirs non déclarés détenus dans des paradis fiscaux.

Cette régularisation, qui n'est en rien une amnistie fiscale, permettra aux contribuables concernés de se mettre en conformité avec les règles fiscales et d'éviter ainsi d'éventuelles poursuites pénales.

### **➤ CONTRIBUABLES CONCERNES**

Il s'agit des résidents français détenant des avoirs (comptes bancaires, placements divers, titres ou actifs divers, ...) dans les paradis fiscaux, non déclarés auprès de l'administration fiscale française.

### **➤ MODALITES DE LA REGULARISATION**

Les régularisations s'effectueront sur la base des modalités suivantes :

- paiement immédiat des impôts dus à raison de ces avoirs (impôt sur le revenu, impôt de solidarité sur la fortune, droits de succession) dans la limite de la prescription légale ;
- application des intérêts de retard et de pénalités.

### **➤ CONDITIONS DE LA REGULARISATION**

- origine licite des fonds (les sommes ne doivent pas provenir d'activités illégales, criminelles, terroristes,...) ;
- dépôt des demandes avant l'expiration de l'offre. Au-delà, la situation fiscale des personnes détenant des avoirs et des biens à l'étranger non déclarés à l'administration fiscale française sera examinée dans le cadre d'opérations de contrôle fiscal.

### **➤ A QUI S'ADRESSER ?**

La cellule de régularisation est mise en place au sein de la sous-direction du contrôle fiscal de la direction générale des Finances publiques.

[cellule-regularisation@dgfip.finances.gouv.fr](mailto:cellule-regularisation@dgfip.finances.gouv.fr)

**01 53 18 05 62**

## Les recettes fiscales nettes la LFI 2013

	en milliards d'euros	en % du total
Taxe sur la valeur ajoutée	141,2	47,3
Impôt sur le revenu	71,9	24,1
Impôt sur les sociétés	53,5	17,9
Taxe intérieure sur les produits pétroliers	13,7	4,6
Autres recettes nettes	18,3	6,1
<b>Total</b>	<b>298,6</b>	

Source : <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/le-budget-et-les-comptes-de-letat/approfondir/les-recettes/les-recettes-fiscales.html>

### I - Les recettes fiscales

#### Recettes fiscales nettes prévues et exécutées en 2012

En Md€	LFI 2012	1 <sup>ère</sup> LFR 2012	2 <sup>ème</sup> LFR 2012	3 <sup>ème</sup> LFR 2012	Exéc. 2012	Ecart exéc. LFI	Ecart exéc. 3 <sup>ème</sup> LFR
IR	59,7	60,0	60,0	59,0	59,5	-0,2	0,5
IS	44,9	43,1	40,7	40,7	41,3	-3,6	0,6
TICPE	14,0	14,1	14,1	13,3	13,5	-0,5	0,2
TVA	137,8	137,1	135,7	135,6	132,2	-5,7	-3,5
Autres recettes fiscales	18,6	19,1	22,0	21,4	22,0	3,4	0,6
<b>Recettes fiscales nettes</b>	<b>274,9</b>	<b>273,3</b>	<b>272,5</b>	<b>270,1</b>	<b>268,4</b>	<b>-6,5</b>	<b>-1,6</b>

Note : ces montants sont corrigés des changements comptables intervenus en cours d'exercice – les corrections modifient la ventilation des recettes entre les lignes mais ne changent pas le montant total des recettes.

Source : Cour des comptes et direction du budget

### Les recettes de l'Etat

Source : direction du Budget

En Md€	Exécution 2011	LFI 2012	3 <sup>ème</sup> LFR 2012	Exécution 2012
Recettes fiscales nettes	255,0	274,9	270,1	268,4
Recettes non fiscales	16,4	15,9	14,1	14,1
Fonds de concours	3,8	3,3	3,3	3,5
<b>Recettes de l'Etat</b>	<b>275,2</b>	<b>294,1</b>	<b>287,4</b>	<b>286,0</b>

