

Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes



Paul TOUZET

Délégué du directeur général des finances publiques pour l'interrégion Est

La lutte contre la fraude, action collective et actions spécialisées

Mots-clés : fiscalité - lutte contre la fraude - contrôle fiscal - administration fiscale

La lutte contre la fraude participe de la stratégie d'incitation au civisme partagée par les administrations fiscales modernes et qui organise une présence, d'une part, bienveillante auprès des citoyens et, d'autre part, attentive, opportune et déterminée auprès des contribuables que ne rebute pas la prise de risque fiscal. Travail collectif et spécialisation constituent des leviers d'action efficaces que des dispositifs originaux peuvent renforcer.

■ Pourquoi et comment lutter contre la fraude ?

Dans un système déclaratif, la gestion de l'impôt implique le contrôle, sauf confiance absolue dans le civisme naturel des contribuables, sœur d'une sainteté fiscale sur laquelle bien peu prennent des paris.

Limité à un aspect répressif (la peur du gendarme), le contrôle n'a toutefois jamais fait la preuve de son efficacité, quand bien même il aurait été accompagné de l'exhaustivité de l'examen des populations, dispositif aussi coûteux que socialement inopportun (ressenti de méfiance généralisée et irritation des contribuables/citoyens).

Les administrations dites modernes ont donc rapidement (début des années 1990) cherché leur efficacité dans une action d'incitation/renforcement du civisme, d'une part, au travers de l'accompagnement bienveillant des contribuables disposés à remplir leurs obligations (démarche de facilitation, « on peut vous rendre les choses plus faciles si on ne peut vous les rendre agréables ») et, d'autre part, en luttant contre les entorses volontaires à ces obligations.

Il s'agit ici de réduire les pertes budgétaires qui en découlent et d'éviter toute récurrence (le taux de

récidive a été, dans certains pays, la mesure de l'efficacité de la lutte contre la fraude). L'exemplarité de cette lutte, qui culmine dans la sanction pénale, conforte par ailleurs le sentiment de justice du corps social (on en sait la sensibilité) en même temps qu'elle vise à prévenir toute « dissémination » de la fraude.

Plus profondément, en plaçant le citoyen au cœur de son projet l'administration reconnaît ainsi la personne dans le citoyen et non plus seulement le membre d'une communauté. Elle participe alors, sans doute, à la réconciliation, préconisée par HEGEL ou RAWLS, de la liberté des anciens d'intervenir dans les décisions de la cité, que traduit son action déterminée par la loi, avec celle, individuelle, des modernes.

Si ces orientations sont aussi claires que partagées, leur mise en œuvre pratique ne coule pas de source dans un environnement qui se complexifie.

La tâche n'est à l'origine pas facile. La créance d'impôt est fondamentalement, il faut le rappeler, d'une nature particulière.

Selon la belle formule de M. HATOUX, doyen honoraire à la Cour de Cassation, l'impôt est en effet illégitime par nature mais légitimé. Contraire à l'article 17 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen comme atteinte à la propriété sans indemnité, il n'est légal que par exception et sous réserves strictes d'être :

- > affecté à la couverture des dépenses d'intérêt général ;
- > proportionné avec les capacités contributives des citoyens ;
- > consenti par les citoyens.

C'est sous ces mêmes conditions qu'il est validé par le premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (Bernard HATOUX ; améliorer la qualité des règles fiscales ; in « À propos du XX^e rapport du conseil des impôts » Paris 15/09/2003).

Les contraintes budgétaires (il faut réduire la perte économique de non encaissement de l'impôt et alléger la dépense, donc les moyens de l'administration), les exigences du corps social renforcées par la « crise », la dématérialisation des activités économiques et leur internationalisation, la multiplication et la hiérarchisation des normes juridiques (droits internes, conventions, droit de l'Union Européenne, droits de l'homme) ont en effet accru ces difficultés pratiques.

Les participants de la troisième réunion du forum sur l'administration fiscale à SEOUL, les 14 et 15/09/2006, ont, par exemple, déclaré que l'application des droits fiscaux de leurs pays respectifs

était aujourd'hui plus difficile car la libéralisation du commerce et des capitaux, comme les progrès technologiques, ouvraient à un nombre croissant de contribuables les portes du marché mondial.

L'administration fiscale doit, pour atteindre cet objectif d'incitation au civisme, notamment, assurer une présence suffisante auprès de tous les contribuables (de l'auto entrepreneur à la multinationale) et de tous les types de fraude (de l'encaissement en espèces des recettes non déclarées à l'utilisation des instruments hybrides).

« Ensuite, il est clair que celui-ci (le respect des obligations) ne peut qu'être encouragé par la confiance que chacun peut avoir dans la capacité du système fiscal à détecter et imposer impartialement les revenus de tous les autres. Le respect des obligations fiscales sera aussi rendu moralement moins onéreux du fait que ... chacun pourra raisonnablement croire qu'il n'est pas le seul à payer son dû. Enfin, le potentiel d'un civisme fiscal dépend aussi crucialement de la confiance que les contribuables pensent pouvoir placer dans la compétence et l'intégrité de ceux qui, aux divers niveaux (et surtout aux niveaux les plus visibles) sont chargés de prélever, de répartir ou d'utiliser le produit de l'impôt... Tout ce qui peut contribuer à modifier dans le sens indiqué la perception intellectuelle de l'impôt, à accroître la transparence du revenu imposable, à renforcer l'intégrité et la compétence des décideurs publics ne peut que favoriser ce civisme fiscal dont nous ne pourrions nous passer.

Hamilton & Slutsky (1997) développent un modèle d'équilibre économique-politique dans lequel l'électeur (médian) vote pour un taux d'imposition plus élevé s'il a une confiance accrue dans le bon usage des ressources prélevées » (Extraits de Philosophie de la fiscalité pour une économie mondialisée 1 Philippe Van Parijs 2).

Elle doit également proportionner les sanctions aux anomalies constatées et démontrer le caractère volontaire des comportements de non-conformité.

Sans développer beaucoup l'analogie et pour le dire autrement, le contribuable défaillant (quel que soit le type de défaillance, totale ou partielle) peut être vu comme un joueur qui « gagne » l'impôt non versé et « perd », éventuellement s'il est pris, la sanction fiscale (on dit plus précisément qu'il cherche à maximiser l'espérance d'utilité de la fraude sur une période donnée). La probabilité d'être pris dépend de la probabilité d'être vérifié et de celle d'être, dans cette hypothèse, découvert (on peut poser qu'il s'agit d'un produit si les deux événements sont indépendants ce qui n'est pas vraiment le cas car on vérifie mieux et

Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes

plus aisément ce que l'on sait faire et toutes les fraudes ne sont pas faciles à mettre à jour !).

Les services fiscaux doivent donc renforcer la perception (si ce n'est la réalité) tant individuelle que collective, qu'ont les contribuables d'être pris s'ils fraudent (dissuasion individuelle, il n'y a rien à gagner et tout à perdre, et dissuasion collective, le sentiment de justice et la saine méfiance).

La lutte contre la fraude, comprise comme l'incitation au civisme dans son acception large, est ainsi à la fois une action préventive qui suppose une organisation rationnelle de moyens et méthodes « usuels » et une action curative qui nécessite des moyens et méthodes spécifiques.

Le ciblage pertinent des risques qui focalise sur les enjeux financiers ou l'exemplarité (un salarié dont la totalité des rémunérations est déclarée

par un tiers a moins de propension à la fraude qu'un travailleur dont les ressources sont plus difficilement connues) et l'adaptation de moyens aux enjeux que permet l'évaluation des risques (elle répartit la présence administrative de manière équilibrée et proportionnée) sont des leviers d'action nécessaires.

Dans le contexte actuel de l'organisation administrative, fonctionnelle et territoriale, l'efficacité renforcée de l'action de contrôle et de lutte contre la fraude, dans toutes ses dimensions ordinaires ou exceptionnelles, paraît alors résider dans une double démarche, horizontale de décloisonnement des tâches et structures d'une part et, d'autre part, verticale, de spécialisation.

Ces évolutions, facilitées par la dématérialisation de l'information, se combinent et se complètent.

■ Le décloisonnement des tâches, ou du partage du travail au travail partagé

Sommairement exprimé et pour préciser une définition du travail, il est possible d'y distinguer deux dimensions, l'une, analytique, le découpage en tâches et l'autre, systémique, des interactions du travailleur avec son environnement (pour une analyse plus détaillée, cf. leçon inaugurale au collège de France « La différence, la concurrence et la disproportion. Sociologie du travail créateur ». Leçon prononcée le jeudi 9 janvier 2014. Pierre-Michel Menger. « Dans une conception complémentaire, l'environnement avec lequel interagit un individu est décomposable en relations diversement récurrentes et prévisibles. Et l'activité elle-même est décomposable en un ensemble de tâches et de compétences qui leur sont associées : ces tâches et leurs interactions sont différemment sollicitées selon l'environnement où elles s'exercent »).

Cela dit, la lutte contre la fraude est dans toutes les tâches de l'administration, depuis la gestion qui est primordiale car elle « contient » et corrige rapidement dans la majorité des cas par une prise en compte exacte au juste moment les situations anormales et les anomalies déclaratives, jusqu'au recouvrement dit offensif en passant par la mobilisation du renseignement.

Il convient ainsi d'organiser le suivi du respect des obligations de toute nature et d'organiser la correction des anomalies le plus rapidement possible. On observera ici que la dimension de célérité des corrections (qui, quand, quoi et comment), pour les rapprocher au plus près de la réalisation/constatation des anomalies reste peut être à parfaire dans l'organisation actuelle de l'administration.

Un partage du travail originel...

L'administration fiscale a longtemps segmenté les travaux (gestion et/ou contrôle), qu'il s'agisse d'une vision par classe d'impôt (professionnel, particulier, enregistrement...) ou par étapes des travaux (pour le contrôle : programmation, vérification, recouvrement...). Sans remonter à la préhistoire, cette organisation imposait une centralisation de l'information (le dossier papier) et une formalisation des échanges d'informations (bulletins).

Une dispersion géographique assez forte des structures achevait la dissémination du travail « au plus près du terrain ». Ce système a évolué par la concentration des structures autant liée aux nécessités qu'à une première volonté de professionnalisation et par la spécialisation (séparation gestion et contrôle), évolution inscrite dans le cadre de la dématérialisation « naissante ».

...qui évolue vers un travail partagé,...

La création des structures interrégionales en 2000 (délégation, direction de contrôle) a toutefois notamment conduit puis accentué et développé le travail en commun, dans le cadre, par exemple, des plans interrégionaux de contrôle et au travers des travaux des groupes et réseaux institués.

Désormais ancrés dans les paysages interrégionaux, ces groupes et réseaux qui restent à dimension humaine ont « survécu » à la disparition des plans interrégionaux et rythment les échanges et les mutualisations de bonnes pratiques entre les directions territoriales d'une interrégion.

Il en est ainsi, sur le plan stratégique, des réseaux de chef des divisions fiscales ou des comités

interrégionaux de programmation au sein desquels sont partagés difficultés, outils et réussites.

Tel est encore le cas des réseaux métiers, plus directement opérationnels.

Ils présentent, entre autres, l'avantage, en tant que lieux de rencontres entre pairs, de rompre l'isolement d'individus parfois aujourd'hui en petit nombre en tant que professionnels sur le plan local (chef de Pôle de Contrôles Patrimoniaux ou Pôles de Recouvrement Spécialisés par exemple).

C'est à ces niveaux encore que s'effectue l'articulation, désormais essentielle, des orientations et actions nationales avec la dimension interrégionale et locale (exploitation des listes ou des droits d'enquêtes non nominatifs par exemple).

Cette harmonisation, mutualisation et dynamisation de l'activité est facilitée par la dématérialisation (réseau Wi-Fip, messagerie dédiée) et par la concentration des services et des structures qui réduit les interlocuteurs.

Au-delà, les opérations coordonnées (au sein d'un groupe Direction des Vérifications Nationales et Interrégionales/Direction Interrégionale de Contrôle), du contrôle du dirigeant et de son entreprise ou de plusieurs entités d'un groupe entre services différents, attestent également d'une véritable culture, encore fragile certes, de travail partagé qui accroît l'efficacité de l'action administrative dans l'harmonisation des pratiques et des positions et la capitulation d'action sur des cibles précisées (le contrôle de la nébuleuse et plus celui d'une ou quelques entités, voire, au niveau national, le contrôle d'un système, cf. l'opération coordonnée dite « caducée »).

Cette coordination s'étend naturellement, on le souligne ici, au-delà des « frontières de la Direction Générale des Finances Publiques dans la coopération avec d'autres entités (Douanes, Union de Recouvrement des cotisations de Sécurité Sociale et Allocations Familiales, travaux au sein des Comités Opérationnels Départementaux Anti-Fraude...).

Les structures et organisations restent néanmoins encore distinctes, malgré les efforts, privilégiant de fait des objectifs de tranche, verticaux (résultat du département, résultat de la direction interrégionale) et horizontaux, c'est à dire calculés par services (Brigades de Contrôles et Recherches, brigades de vérifications, comptables : nombre de contrôle, part du répressif, part des fiches de programmation acceptées...).

Or seul l'objectif « final » global importe d'un contrôle conforme aux orientations, multiforme, réactif, ciblé, bienveillant aux comportements de conformité et sévère, mais juste, avec la fraude, et recouvré ou pénalisé. Pour dépasser les obstacles et prolonger les habitudes de travail collectif

dans un véritable travail partagé, quelques expériences sont en cours.

...parfois concrétisé par des organisations innovantes et ... efficaces

Après avoir rappelé cette forme particulière de travail coopératif que constitue le pilotage dit fonctionnel des Brigades de Contrôles et Recherches par les directions de contrôle, on citera rapidement, en premier lieu comme un de ces exemples d'innovation, le Pôle de Recouvrement Spécialisé dédié aux Directions interrégionales de Contrôle, notamment dans l'EST, qui matérialise l'interlocuteur unique des services interrégionaux de contrôle avec un comptable dédié au recouvrement des créances professionnelles de la direction interrégionale. Le dialogue singulier qui se noue entre ce comptable et la Direction interrégionale de Contrôle conduit, sans remettre en cause la séparation ordonnateur comptable, à un véritable partenariat au quotidien, dès la programmation et à tous les stades, entre le recouvrement et l'exécution du contrôle dans le but d'obtenir l'effet souhaité, c'est-à-dire une taxation recouvrée effectivement.

Au sein de certaines directions territoriales de l'interrégion EST sont, par ailleurs, créés des pôles de contrôle regroupant en un premier temps, les services dits de programmation et expertise et les brigades de contrôle. Sous un pilotage unique, ces structures auront la possibilité de choisir dans la large palette de procédures existantes (droit de communication, d'enquêtes, examen sur place des demandes de remboursement de crédit, examen de comptabilité du bureau, vérifications simples ou ponctuelles, vérifications générales) la solution la plus adaptée à couvrir le risque estimé dans une situation fiscale anormale ou susceptible de générer des interrogations.

Assurant ainsi le continuum de l'action administrative, sans rupture entre services ou fragments de dossiers, le travail partagé ou superposé, comme les tuiles d'un toit, favorise également l'harmonisation des pratiques et la diffusion des savoirs par l'échange.

Il rassure encore, ainsi qu'en atteste l'expérience du droit d'enquête informatisé.

La recherche du renseignement constitue, on le sait, avec la valorisation des informations détenues par des tiers (procureur, gendarmerie, police, douanes, Union de Recouvrement des cotisations de Sécurité Sociale et Allocations Familiales...), une des activités essentielles des Brigades de Contrôles et Recherches. Elle repose sur l'utilisation d'instruments légaux, dont le Droit d'Enquête est un des outils efficaces.

Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes

Il a paru utile, dans ce contexte, de réfléchir à l'exercice du Droit d'Enquête en milieu dématérialisé.

La notion de « factures », issues d'un système d'information, a fortement évolué et les données de gestion afférentes constituent un important silo de données informatiques. L'accès direct de l'administration aux informations des systèmes de gestion des entreprises, ainsi que leur contrôle constitue ainsi un enjeu majeur en termes de qualité et de délais de la procédure.

La nécessaire compréhension des processus de facturation, le plus souvent composés de processus informatiques, est un préalable indispensable à la mise en œuvre efficiente de la procédure qui n'est plus alors nécessairement inopinée on le souligne.

Dans le cadre du pilotage fonctionnel des de l'interrégion EST, et en concertation étroite avec les directions locales, la Direction interrégionale de Contrôle EST a proposé, courant 2016, une démarche exploratoire de mise en œuvre du Droit d'Enquête informatisé en assurant, d'une part, une sensibilisation des Brigades de Contrôles et Recherches puis une formation *ad hoc* à l'environnement informatique et, d'autre part, un soutien dans l'exécution sur place ou lors de l'exploitation des informations recueillies. Elle s'est appuyée, notamment sur un questionnaire d'activité et d'organisation complet et adaptable à toutes les situations.

Toutes les directions de l'interrégion sollicitées (10) ont répondu favorablement à la proposition. 7 droits d'enquête ont été mis en œuvre au 30/06/2017.

Un premier bilan de ces actions indique que, globalement et dans l'environnement propice d'une culture historique, dans l'interrégion, d'un travail collaboratif, la procédure peut être mise en œuvre de manière assez autonome par les Brigades de Contrôles et Recherches, sous réserve d'une préparation « minimale » et d'un soutien. Nécessaire mais pouvant être distant (hotline) dans la phase d'exécution ce soutien est surtout indispensable dans l'exploitation des données.

À cet égard, les difficultés de traitement de la masse des informations dématérialisées obtenues sont autant techniques (nature, structure et taille des fichiers) et matérielles (disposer d'outils *ad hoc*) que méthodologiques (comment traiter les informations : classification efficace par « grains successifs » ; exemple : familles d'articles puis sous familles ensuite recherche des intrus dans les classes ou entre les classes (rupture de comportement et situation hétérodoxe...)).

Il convient également de souligner le potentiel d'investigations qu'offre l'obtention de données dématérialisées ainsi que l'efficacité de la démarche, par exemple le repérage d'une association comme support d'achats dissimulés de professionnels permet de chiffrer très rapidement les anomalies, quel que soit le volume des achats.

La sélection des entreprises cibles (en concertation), la formation (sensibilisation) préalable (une journée), le traitement, matériel et démarche, des informations, par la définition d'objectifs de traitement, sont des points critiques de réussite de la procédure.

À titre d'exemple de l'intérêt de cette procédure on citera l'affaire X.

L'intervention dans le cadre d'un droit d'enquête « informatisé » a été réalisée par 2 inspecteurs de la Brigade de Contrôles et Recherches compétente assistés par un spécialiste de la Brigade d'assistance Au Contrôle Informatisé de la Direction Interrégionale de Contrôle de l'EST.

L'appréhension du Système d'Information n'a pas posé de problème particulier et le questionnaire d'activité a été déployé. L'emport de copies dématérialisées des factures de ventes a été réalisé dans un format standard (Excel) (NB. les volumes de factures s'établissent à plus de 50000 lignes pour chaque mois emporté).

Au cas d'espèce, l'entreprise disposait d'un SI centralisé par son groupe, auquel elle accédait via un réseau à distance. Ainsi, les données de facturation n'étaient pas présentes sur le site d'exploitation et le contrôle des fonctions accessibles à distance par l'entreprise était nécessaire.

Une intervention complémentaire a été effectuée par la Brigades de Contrôles et Recherches afin de consulter certaines factures.

Les constats se sont focalisés sur deux clients A et B pour lesquels les données permanentes (N° SIREN, adresse) ne correspondaient pas à une réalité. Interrogé sur ces anomalies, le dirigeant n'a pas fourni d'explication concernant le client réel. Dès lors, l'amende visée à l'article 1737-I-1 du CGI (dite pour fausse facture) a été appliquée (50% du montant des sommes versées ou reçues, car travestissant ou dissimulant l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients, ou acceptant sciemment l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nom). Une somme de 100 000 € environ a été mise en charge acceptée et acquittée par l'entreprise au terme de la procédure.

Les investigations se concentrent désormais sur les acheteurs réels.

La démarche expérimentée, comprise et bien acceptée par l'entreprise, très coopérative, confirme, entre autre, la nécessité d'appréhender au mieux l'activité et les procédures des entreprises, notamment, assez précisément, les processus de gestion de la facturation et son SI (utilité du questionnaire).

Faire face à toutes les situations et donc à la complexité dans une réponse adaptée suppose, par ailleurs, une capacité d'expertise et sa mobilisation à bon escient.

■ La spécialisation ou l'adaptation des moyens aux enjeux

Si elle peut résulter de la poursuite d'un mouvement historique de concentration des moyens, dans les tâches de programmation ou de pénalisation, la spécialisation peut répondre également au besoin de différencier le traitement des dossiers selon leurs risques de fraude potentiels.

Une concentration historique aujourd'hui accentuée des moyens

Amorcée de longue date dans la séparation de la gestion et du contrôle (il y aurait beaucoup à dire sur la frontière au fond bien floue entre les deux) puis dans la concentration des structures (pôles), la spécialisation s'est poursuivie et a été prolongée assez récemment dans la création des pôles interrégionaux de contrôle et pénaux interrégionaux ainsi que dans celle des brigades patrimoniales.

Sans s'attarder sur les objectifs et conditions de création de ces structures, bien décrits dans les notes diffusées, on observera que leur intégration dans le décor interrégional nécessite des précisions et ajustements locaux, objets d'amodiations des protocoles interrégionaux qui lient les départements et la Direction Interrégionale de Contrôle et que suivent les délégations dans le cadre des dialogues de performance ou de l'animation et le (co) pilotage des réseaux.

Une bonne organisation des travaux, qui facilite la compréhension et l'acceptation du rôle de chacun dans sa diversité et sa complémentarité, est essentielle. Il importe ici de donner du sens aux orientations qui, en matière de programmation, et sans exclure l'initiative locale, priorisent par exemple désormais la diffusion et l'exploitation des listes de risque nationales.

Les pratiques de diffusion et suivi au niveau des Directions Interrégionales de Contrôle, puis la définition des divisions de contrôle territoriales comme interlocutrices chargées de veiller à la cohérence locale de travaux, au pilotage efficient de l'exploitation et au calendrier contribuent à l'efficacité de l'ensemble et au respect des orientations nationales.

La discussion, dans le cadre des groupes interrégionaux, des difficultés de cette exploitation des listes et la mutualisation des bonnes pratiques comme le partage des résultats complètent un dispositif d'accompagnement de ces évolutions, nécessaires et efficaces.

Sur le plan pénal, la désignation, au sein de la Direction Interrégionale de Contrôle, d'un facilitateur interrégional des actions des représentants de l'administration devant les parquets qui accompagne l'action locale et donne, en retour,

une vision large de l'activité est également de nature à améliorer la qualité de l'action pénale.

Dans la même perspective de pilotage dédié et concentration de l'expertise, il est possible de consacrer des moyens spécifiques au contrôle des affaires classées les plus risquées *ab initio* ou après des premières investigations. Cette spécialisation peut en effet concerner plus directement l'exécution d'une partie de l'activité de contrôle.

L'exemple, réussi, de la création en 2012 à la Direction Interrégionale de Contrôle EST d'une division en charge des contrôles potentiellement les plus frauduleux, traduit d'une autre manière la spécialisation et l'adaptation des moyens aux enjeux.

Une expérience réussie de spécialisation des contrôles potentiellement frauduleux

L'hétérogénéité de la situation des brigades, la nécessité de renforcer le professionnalisme dans l'exercice de la mission et les difficultés à dominer la complexité lourde ont justifié la création de cette nouvelle division au sein de la direction. Les Inspecteurs Divisionnaires Experts de la Direction Interrégionale de Contrôle EST sont rattachés à cette division.

Celle-ci, assure d'une part des activités transverses : formation ; mutualisation ; soutien technique ; relations avec les différents partenaires et, d'autre part, pilote directement, en concertation avec les divisions d'animation et celle de programmation, des affaires identifiées dès la décision de contrôle ou en cours d'investigations.

Il en est ainsi, c'est son originalité, de toutes les affaires d'origine « recherche nationale » (Groupe de Recherches et Enquêtes, Direction Nationale des Enquêtes Fiscales, ...).

Elle est destinatrice à cette fin des fiches « 3909 » de programmation correspondantes. Elle pilote également les affaires identifiées comme potentiellement très frauduleuses en cours d'investigation qu'elle soit saisie en cours d'investigations de difficultés spécifiques d'affaires lourdes et complexes ou qu'elle se saisisse d'affaires particulières à son initiative (informations recueillies en réunion de brigades, informations obtenues par les V experts...).

Elle définit, dans ce cadre et en concertation la stratégie de contrôle, assure le suivi du déroulement des investigations et le visa des pièces de procédures. Ces affaires font l'objet d'un suivi spécifique

Un nouveau circuit des propositions de contrôle, avec un fléchage dans la fiche de décision, a été

Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes

mis en place, l'objectif étant d'une part la sécurisation du processus et, d'autre part, une amélioration du professionnalisme. Celle-ci résulte de l'identification, le plus en amont de la chaîne du contrôle, des dossiers présentant des risques ou enjeux spécifiques (répressif, international, informatique, pénal...) et du renforcement du dialogue professionnel dans le cadre de l'exécution de ces contrôles.

La pré-identification des dossiers est délicate et incertaine s'agissant des affaires frauduleuses qui ne sont pas d'origine recherche nationale. L'Expert fraude examine donc l'ensemble des décisions d'inscription au programme et identifie les dossiers potentiellement frauduleux (récidive, secteur d'activité, source de programmation). Il sélectionne, en concertation, les dossiers (autres que les structures de recherche nationale du ressort dans tous les cas de la division) qui font l'objet, dès l'origine, d'un pilotage *ad hoc*.

Le bilan de cette création est positif après cinq ans d'expérience, qu'il s'agisse du plan quantitatif ou de la professionnalisation des travaux.

Sur le plan quantitatif, désormais en 2016, les dossiers suivis en pilotage opérationnel représentent 5% des contrôles et 18% des droits nets de la Direction Spécialisée de Contrôle de l'EST (respectivement 4% et 13% en 2015). Au 31 décembre 2016, et dans la tendance des années précédentes, 71 dossiers avaient été rendus, le rappel moyen étant plus de trois fois supérieur au rappel moyen de l'ensemble de la direction et la médiane plus de deux fois. Le taux de contrôles réprimant les fraudes les plus graves ressortait à près de 50%, le taux d'opérations en fiscalité internationale est plus de quatre fois le taux moyen de la direction.

Sur le plan qualitatif, l'action de la division a accru la maîtrise collective dans le traitement des données saisies et la sécurité juridique des procédures complexes. Le pilotage qu'elle assure des opérations coordonnées thématiques (grande distribution, ferraille, holding) est efficace comme son soutien en matière de droit de communication auprès des autorités judiciaires, y compris la prise en charge directement de certains contacts « difficiles » (*cas de l'existence de scellés, environnement informatique de l'export de pièces, pénal, ...*).

Quelques exemples attestent encore de cette efficacité.

Suite à la mise en œuvre d'une procédure de visite et de saisie à l'encontre de la société F, spécialisée dans la gestion de patrimoine et la défiscalisation, des très nombreuses pièces ont été saisies (plus de 10 000 fichiers de toute nature) que la division spécialisée, dotée en moyens

nécessaires, notamment informatiques, et qui a progressivement acquis une véritable expertise dans ce domaine, a dépouillées.

Il a été constaté que :

- Le dirigeant d'une importante société de gestion de fortune, domicilié dans un petit bourg de l'interrégion EST, exerçait une activité très significative dont l'essentiel des bénéficiaires était logé dans les Îles Vierges Britanniques et dans les îles Anglo-Normandes sous couvert d'entités censées y réaliser les opérations. Le contrôle effectué a permis d'établir l'existence d'un établissement stable en France qui a été admise par l'intéressé. Des rectifications significatives ont été notifiées et les droits acquittés.
- M. X, Français, déclaré domicilié, à l'étranger, avait été en contact avec cette société F. À partir de ces éléments, la division a réalisé des recherches plus poussées sur M. X. Il en est ressorti que la domiciliation à l'étranger n'était pas confirmée par les informations réunies, notamment, les résultats d'une AAI auprès des autorités fiscales étrangères compétentes et que le patrimoine et les revenus de l'intéressé étaient de source française comme ses centres d'intérêts familiaux ainsi qu'en témoignant d'ailleurs explicitement des articles de presse.
- M. Y, contribuable français, avait acquis en XXXX des titres d'un fonds d'investissement situé aux Îles Vierges Britanniques pour un montant de xxx xxx euros. Ces titres ont ensuite fait l'objet d'un transfert auprès d'une structure située au Panama. Il a été en outre constaté que M.Y était un interlocuteur régulier de professionnels de la défiscalisation situés en France et que dans le cadre de ses fonctions, il avait vocation à rencontrer des clients potentiels en France. Les déclarations de revenus de M.Y ne mentionnaient pas les revenus issus de son activité en Suisse. Ce contribuable ne déposait pas de déclarations ISF. L'ensemble de ces éléments a été porté à la connaissance de la Commission des Infractions Fiscales, qui a reçu favorablement le dossier dans le cadre de la procédure dite de la Police Fiscale.

Et demain ?

Comment améliorer encore la lutte contre la fraude, hors les différentes actions, internationales et nationales, d'échanges d'informations, de projet Base Erosion Profit Shifting, de plan de lutte contre la fraude etc. ?

Lutter contre la fraude c'est, on l'a vu en somme, en tant qu'incitation au civisme, une affaire de présence pédagogiquement dissuasive et efficace sur la population de tous les contribuables, présence bienveillante pour ceux qui souhaitent,

bon gré mal gré, satisfaire leurs « droits » de payer l'impôt et fermement correctrice pour les autres. (Pour l'acceptation de l'impôt le mode d'administration est, en effet, aussi important que son calcul ou sa répartition (cf. André Barilari)).

Très simplement, la réflexion peut en conséquence porter sur chacune de ces trois dimensions: le civisme en tant que tel, l'organisation la plus efficace de la présence administrative sur tous les segments de population et le ciblage des actions spécifiques (« pointues ») sur les contribuables délibérément non respectueux des règles.

Concrètement et à titre d'exemple, on proposera trois actions touchant aux différentes dimensions de l'action publique : efficacité socio-économique, qualité et coûts (cf. *guide interministériel d'audit des programmes*)

Efficacité socio-économique

→ le service au Citoyen membre d'une communauté

Qualité de service

→ le service à l'utilisateur

Coût

→ le service au contribuable

La première action proposée est une réflexion sur la frontière entre optimisation, évasion et fraude fiscale. L'abus de droit est sans doute matière à réflexion subtile et à gloses infinies mais il permet surtout des soustractions importantes au devoir contributif de chaque citoyen et il devient en cela, dans un contexte de fortes sollicitations de tous les contribuables, un « jeu dangereux » (cf. pour des contributions à la réflexion : Revue européenne et internationale de droit fiscal 2017 /4 : « Réflexions autour de l'analyse économique de l'évasion fiscale » ; page 405 à 414 ; Bruno Deffains et Etienne Lehmann et « Le repositionnement épistémologique et politique du problème de l'évasion fiscale » ; pages 415 à 428 ; Marc Leroy) .

On ajoutera rapidement, en deçà de cette réflexion sur l'éthique fiscale », que les campagnes de civisme parfois réalisées dans des pays étrangers n'ont jamais été mises en œuvre en France. Dans certains pays dits nordiques des clips montrent des personnes errant dans des lieux publics désertés avec le commentaire sonore et visuel : « ils n'ont pas payé l'impôt », dans d'autres pays, à l'Est, où les fraudeurs fiscaux sont parfois condamnés à la prison ferme (parfois non également au regard de particularités locales !) ce sont des affiches montrant un prisonnier avec la mention : « payer en monnaie et non en année (de prison) » qui jouent sur l'homonymie des termes dans la langue concernée.

C'est que « La citoyenneté n'est pas innée : elle est affaire d'éducation et de pratique, elle s'applique et s'exerce au quotidien ».

(<http://www.lemcc.be/manifeste/propositions.htm>)

La deuxième proposition a trait à la différenciation des contribuables. Une des difficultés du contrôle est la lutte contre tous les types de fraude et la distinction entre erreurs et dissimulations volontaires.

Par ailleurs, la complexité de la législation s'accorde mal avec l'activité des entités de petite taille (sauf secteur de pointe) et celles-ci remplissent alors parfois difficilement des obligations qu'elles jugent lourdes. Or, simplifier la législation, antienne souvent entendue pour remédier à cette situation, renvoie à la remarque de P. Valéry : « le simple est faux, le complexe inutilisable ».

À rebours d'évolutions antérieures, il pourrait, en conséquence, être proposé de rehausser les limites d'application de régimes de calcul des bénéficiaires forfaitaires ou semi-forfaitaires mais non collectifs, et fixé en fonction des chiffres d'affaires. Ceux-ci sont, en effet, plus faciles à appréhender que les bénéficiaires « réels » et les simplifications qui en résulteraient seraient de nature à alléger le travail administratif et la vie des structures concernées.

Enfin, une différenciation encore plus nette entre les contrôles classiques, appelés à se multiplier en réduisant leur durée à l'image des pratiques de certaines administrations étrangères, et les contrôles portant sur la fraude réelle, détectée ou supposée en amont ou en cours d'investigations, semble nécessaire.

Il s'agit de différencier : les méthodes à coup sûr, les vérificateurs sans doute, sans introduire de hiérarchisation dans les métiers (noble ou non), les structures, peut-être également.

De telles évolutions visent à la fois un travail collectif de couverture du tissu et la spécialisation de la couverture du risque de fraude, elles augmentent ainsi la perception par le public de la probabilité d'être pris si le contribuable non vertueux est vérifié (fréquence des contrôles accrue et aptitudes de l'administration renforcées).

Plus que jamais, ces évolutions nécessiteraient un travail partagé entre les différents services, dédiés ou non a priori au contrôle de la fraude. Telle est l'exemplarité du contrôle qui assure l'égalité devant l'impôt.

Tocqueville (1805-1859) soulignait déjà la passion « ardente insatiable éternelle et invincible » qu'ont les peuples démocratiques pour l'égalité, passion qui leur fait préférer l'égalité relative à la liberté absolue. ■