

364 TABLE RONDE N° 1

Détection de la fraude fiscale : enquêtes, contrôles et recherche d'informations

Philippe OUDENOT,

*professeur associé à l'université de Bordeaux,
Modérateur*

Table RONDE,

Intervenants :

Frédéric IANNUCCI,

*chef du service de la sécurité juridique
et du contrôle fiscal,
Direction générale des finances
publiques (DGFIP)*

Christophe PERRUAUX,

*directeur du Service d'enquêtes judiciaires
des finances (SEJF)*

Alice ROUSSEAU,

avocate associée Rousseau & Sussmann

Sébastien DE LA TOUANNE,

*vice-procureur, responsable du pôle fiscal
du Parquet national financier (PNF)*

Philippe OUDENOT, professeur associé à l'université de Bordeaux :

En préambule, rappelons que l'information, c'est le nerf de la guerre. C'est notamment vrai dans la lutte contre la fraude fiscale. Avant d'envisager des poursuites et des sanctions, il faut la détecter. Et les armes pour frauder sont toujours plus sophistiquées ; elles obligent donc à s'adapter. Dès lors, il n'est pas étonnant que des nouveaux dispositifs soient régulièrement instaurés : la loi du 6 décembre 2013¹ puis la loi du 23 octobre 2018². Et le projet de loi de finances pour 2024³ contient également des mesures dans ce domaine.

Introduction

I - En matière de collecte d'informations, je me contenterai d'évoquer brièvement certaines des mesures adoptées depuis octobre 2018 (1), puis rappellerai les nouveaux moyens issus de la loi d'octobre 2018 pour lutter contre les fraudes les plus complexes (2) et

terminerai par les délais pour agir car rien ne sert de détecter la fraude si le contribuable ne peut plus être poursuivi parce qu'il bénéficie de la prescription (3).

I. Quelles nouvelles mesures depuis octobre 2018 ?

Il ne s'agit pas de faire un inventaire à la Prévert. Concentrons-nous sur trois mesures qui ont fait l'objet de retouches successives pour étendre leur champ d'application.

A. – Les obligations déclaratives des plateformes de transactions en ligne

Elles consistent notamment à déclarer à l'administration fiscale les opérations d'achat-vente réalisées sur leur site ; elles constituent un exemple des données automatiquement communiquées à l'administration fiscale.

1. L. n° 2013-1117, 6 déc. 2013, relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière : JO 7 déc. 2013.
2. L. n° 2018-898, 23 oct. 2018, relative à la lutte contre la fraude : JO 24 oct. 2018.
3. AN, projet de loi n° 1680, 27 sept. 2023, de finances pour 2024 : Dr. fisc. 2023, n° 40, comm. 298 ; Dr. fisc. 2023, n° 44, étude 317 ; Dr. fisc. 2023, n° 46, comm. 334.

La loi anti-fraude les a sensiblement aménagées. Puis la loi de finances pour 2022⁴ a transposé dans la législation française la directive (DAC 7)⁵, ce qui permet à la DGFiP d'avoir automatiquement connaissance des revenus perçus par les contribuables *via* une plateforme, qu'elle soit située en France ou dans un autre État de l'Union européenne. Elle peut donc rapprocher ces données de celles contenues dans les déclarations de revenus.

B. – L'indemnisation des aviseurs fiscaux

La loi d'octobre 2018 a pérennisé la possibilité d'indemniser des personnes qui ont fourni des renseignements à l'Administration en matière de fraude fiscale internationale.

Puis la loi de finances pour 2020⁶ a étendu le dispositif de manière pérenne à la TVA et, à titre expérimental, aux agissements susceptibles d'encourir les pénalités fiscales de 80 % ou 40 %, lorsque l'estimation des droits érudés est supérieure à 100 000 €. La loi de finances pour 2022 a ensuite prolongé cette expérimentation jusqu'au 31 décembre 2023.

Mais il devrait maintenant devenir permanent suite à un amendement qui a été repris par le Gouvernement dans le projet de loi de finances pour 2024⁷ adopté à l'Assemblée nationale par la mise en œuvre de l'article 49,3 de la Constitution.

C. – L'exploitation en masse des données sur les réseaux sociaux

La loi de finances pour 2020 a autorisé l'administration fiscale à collecter en masse et à exploiter au moyen de traitements informatisés et automatisés les données rendues publiques et **librement** accessibles par les utilisateurs des réseaux sociaux et des sites de ventes en ligne. Dans une décision de fin décembre 2019, le Conseil constitutionnel avait indiqué qu'une donnée n'était pas librement accessible lorsque son accès nécessite la saisie d'un mot de passe ou une inscription sur le site en cause⁸. Ce qui interdisait par exemple à l'administration fiscale de collecter en masse des données sur Facebook puisqu'il faut avoir créé un compte.

Pour éviter cet inconvénient, le projet de loi de finances pour 2024⁹ remplace le terme de « librement accessibles » par « publiquement accessibles » et précise pour éviter toute ambiguïté « *y compris lorsque l'accès à ces plateformes requiert une inscription à un compte* ». En outre, il élargit sensiblement le domaine des recherches puisque jusqu'à présent ces traitements avaient pour seul but d'établir une activité occulte ou une fausse domiciliation alors que ce dispositif devrait être étendu désormais aux minorations ou dissimulations de recettes. Ce qui pose évidemment la question sur le traitement de masse d'informations dont dispose l'administration fiscale que nous allons aborder lors de la table ronde.

2. Quels nouveaux moyens pour les fraudes les plus complexes ?

A. – La création d'un nouveau service d'enquêtes judiciaires

Le Parquet va diligenter des enquêtes dans au moins 2 séries d'hypothèses :

- 1° lorsque l'Administration dépose une plainte en présomption de fraude fiscale pour obtenir des éléments complémentaires quand ses moyens de recherche sont insuffisants ;
- 2° quand un dossier a été transmis au Parquet dans le cadre d'une dénonciation fiscale obligatoire (DFO) pour s'assurer de l'in-

entionnalité des faits reprochés. Ce n'est pas parce que l'administration fiscale a infligé des majorations pour manquements délibérés ou manœuvres frauduleuses que cela suffit à prouver sur le plan pénal que le contribuable a sciemment commis une omission.

Afin de faciliter ces investigations, la loi anti-fraude¹⁰ a en premier lieu créé un nouveau service de police fiscale : le service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF), dont le directeur est Christophe Perreaux qui détaillera ci-après les modalités de fonctionnement de son organisation.

B. – Une communication facilitée entre l'administration fiscale et le Parquet

En second lieu, cette loi a facilité les échanges entre le Parquet et l'Administration. Deux articles fondamentaux régissent ces échanges.

L'article L. 101 du LPF : c'est un article ancien mais qui est évidemment beaucoup plus utilisé aujourd'hui depuis la recrudescence des DFO donnant lieu à engagement de poursuites pénales. Cette disposition instaure une obligation de communication à l'administration fiscale des éléments recueillis par l'autorité judiciaire. Deux précisions :

- cette obligation existe notamment en cas de DFO ou de plainte pour présomption de fraude mais également lorsqu'à l'occasion d'un litige non fiscal, apparaissent des indications de fraude fiscale. Par exemple lorsqu'au cours d'une procédure de divorce, l'épouse, pour augmenter le montant de la pension alimentaire, fait valoir que son mari a une activité non déclarée ;
- cette obligation de transmission existe même lorsque l'enquête préliminaire est classée sans suite. C'est ce qu'a jugé le Conseil d'État, dans une décision du 16 juillet 2021¹¹ qui a aligné sa position sur celle de la Cour de cassation. Cette décision a été rendue sous l'empire d'une version antérieure du texte mais conserve à notre avis aujourd'hui toute sa portée.

L'article L. 142 A du LPF : introduite par la loi anti-fraude, cette disposition permet des échanges informels entre l'administration fiscale et le Parquet alors qu'auparavant, les agents de l'administration fiscale n'étaient déliés du secret professionnel que dans le cadre d'une procédure judiciaire. Ce qui leur permet notamment d'échanger sur le point de savoir si des sanctions pénales doivent être ajoutées aux pénalités fiscales.

3. Les délais de prescription

A. – Les délais spécifiques en matière fiscale

2 - L'allongement du délai de prescription à 10 ans. – Cette extension (LPF, art. L. 169) se produit lorsque le contribuable ne satisfait pas à certaines obligations déclaratives :

- il en va ainsi en cas d'activité occulte ;
- il en va de même lorsque le résultat d'une filiale établie dans un pays à fiscalité privilégiée n'a pas été joint à la déclaration de la société mère ;
- enfin, relevons que le délai de prescription de 10 ans s'applique si un trust, une assurance-vie ou un compte à l'étranger n'a pas été déclaré.

Ce délai s'applique également en vertu de l'article L. 188 C du LPF lorsque des omissions ou insuffisances d'imposition sont révélées par des informations apparues dans une procédure judiciaire ou devant une juridiction administrative. Dans cette hypothèse, il est nécessaire que les redressements soient notifiés avant la fin de l'année qui suit celle de la décision qui clôt la procédure judiciaire.

L'allongement à 10 ans est destiné à compenser le handicap qui résulte de l'ignorance de l'existence de ces activités ou placements

4. L. fin. 2022, n° 2021-1900, 30 déc. 2021 : JO 31 déc. 2021 ; Dr. fisc. 2022, n° 1-2, comm. 1 – sur la transposition, V. Dr. fisc. 2022, n° 1-2, comm. 52, obs. F. Sicard et M. Vail.

5. Cons. UE, dir. (UE) 2021/514, 22 mars 2021, modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

6. L. fin. 2020, n° 2019-1479, 28 déc. 2019 : JO 29 déc. 2019 ; Dr. fisc. 2019, n° 48, étude 464.

7. AN, projet de loi n° 1680, 27 sept. 2023, de finances pour 2024 : Dr. fisc. 2023, n° 40, comm. 298 ; Dr. fisc. 2023, n° 44, étude 317 ; Dr. fisc. 2023, n° 46, comm. 334.

8. Cons. const., 27 déc. 2019, n° 2019-796 DC : JurisData n° 2019-023937.

9. AN, projet de loi n° 1680, 27 sept. 2023, de finances pour 2024, art. 19, IV.

10. L. n° 2018-898, 23 oct. 2018, relative à la lutte contre la fraude : JO 24 oct. 2018.

11. V. CE, 8^e et 3^e ch., 16 juill. 2021, n° 44850 : Dr. fisc. 2021, n° 29, comm. 323, concl. K. Ciavaldini, note J.-C. León Aguirre.

même si aujourd’hui il y a les échanges automatiques d’informations notamment pour les comptes bancaires.

3 - Le délai de prescription est prorogé dans 2 séries d’hypothèses visées aux articles L. 188 A et B du LPF. – L’article L. 188 A vise les demandes d’assistance administrative internationale. Instruire une telle demande par l’administration fiscale étrangère demande parfois du temps. C’est la raison pour laquelle la prescription est interrompue jusqu’à la fin de l’année qui suit celle de la réponse de l’autre État à l’administration fiscale avec néanmoins une date butoir : le 31 décembre de la 3^e année qui suit le délai initial de reprise. Étant précisé que certaines conditions doivent pour cela être respectées.

L’article L. 188 B s’applique en cas d’ouverture d’une enquête judiciaire pour fraude fiscale (recours à la « police fiscale »). Nous sommes dans l’hypothèse où l’administration fiscale a déposé une plainte pour présomption caractérisée de fraude fiscale. Là encore, du temps est nécessaire pour mener l’enquête. Par suite, cet article prévoit que si l’administration fiscale a déposé plainte dans le délai de reprise, la prescription est suspendue jusqu’au 31 décembre de l’année qui suit la décision qui met fin à la procédure avec là encore une date butoir : cette prolongation expire en tout état de cause à la fin de la 10^e année qui suit celle au titre de laquelle l’imposition est due.

B. – Le délai de prescription en matière pénale

Le délai de prescription du délit de fraude fiscale obéit au délai de droit commun de la prescription : il est donc de 6 ans.

4 - Quel est le point de départ de ce délai ? – La Cour de cassation dans la décision *Wildenstein*¹² du 6 janvier 2021 a rappelé que le délai de prescription commence à courir à compter du jour où la déclaration aurait dû être faite ou à compter du jour où la déclaration inexacte a été produite auprès des services fiscaux. Et qu’en conséquence, une déclaration tardive qui comporte des omissions fait courir le délai de prescription si elle permet la liquidation de l’impôt.

Ce point de départ peut poser des difficultés en matière pénale pour poursuivre le délit général de fraude fiscale. Mais le blanchiment de fraude fiscale permet la plupart du temps de pallier cette difficulté.

La prescription est ensuite interrompue par tout acte par lequel le Parquet manifeste sa volonté de lancer des investigations, notamment par l’ouverture d’une enquête préliminaire.

5 - Comment la prescription est-elle interrompue ? – Par tout acte par lequel le Parquet manifeste sa volonté de lancer des investigations, par exemple par l’ouverture d’une enquête préliminaire.

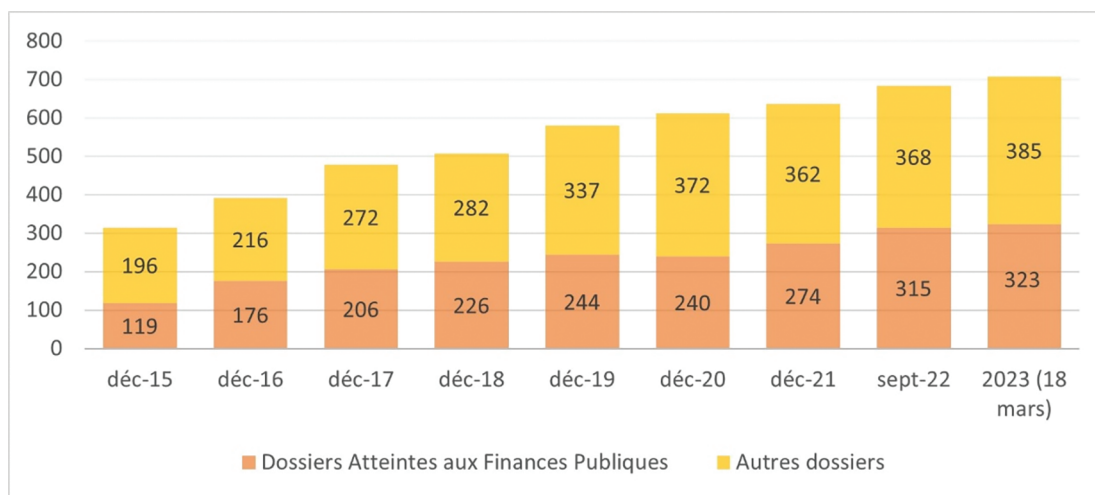
Ces éléments de contexte étant rappelés, cette table ronde abordera successivement les thèmes ci-après :

1. L’importance des dossiers fiscaux traités par le PNF
2. La détection de la fraude par l’administration fiscale
3. La détection de la fraude par le PNF et le SEJF
4. Perspectives : comment améliorer la détection de la fraude ?

1. L’importance des dossiers fiscaux traités par le PNF

6 - Sébastien de la TOUANNE, vice-procureur, responsable du pôle fiscal du PNF. – Le Parquet national financier (PNF) a été créé en 2013 à la suite de l’affaire Cahuzac et d’un certain nombre de rapports de l’OCDE sur la lutte contre la corruption d’agents publics étrangers, lequel avait émis des observations très négatives à l’égard de la France. Il possède 4 compétences :

- l’atteinte aux finances publiques ;
- l’atteinte à la probité (corruption, trafic d’influence, prise illégale d’intérêt, atteinte aux règles de marchés publics, obtention illicite de suffrages, etc.) ;
- l’atteinte au fonctionnement des marchés ;
- depuis 2020, l’atteinte au libre jeu de la concurrence.



En matière fiscale, le PNF n’est compétent que pour traiter les cas de fraude fiscale commise en bande organisée ou aggravée selon les critères prévus aux articles L. 228, II du LPF et 1741 du CGI, c’est-à-dire au moyen :

- de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d’organismes établis à l’étranger ;

- de l’interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l’étranger ;
- de l’utilisation de faux documents ou de fausses identités ;
- d’une domiciliation fictive ou artificielle à l’étranger ;
- d’un acte fictif ou artificiel ou de l’interposition d’une entité fictive ou artificielle ;
- de toute autre manœuvre destinée à tromper l’administration fiscale.

12. Cass. crim., 6 janv. 2021, n° 18-84.570, FS-P+B+I : *JurisData* n° 2021-000013 ; *Dr. fisc.* 2021, n° 7-8, comm. 152, note A. Rousseau ; *RFP* 2021, comm. 9, note J. Novak et L. Gabaud ; *JCP N* 2021, n° 3, act. 166.

Principales problématiques visées par les dossiers d'Atteintes aux Finances Publiques au 30 septembre 2022



- Abus de droit
- Absence de déclaration
- Activité occulte
- Avoirs dissimulés à l'étranger
- Donation déguisée
- Escroquerie TVA
- Etablissement stable
- Fausse domiciliation

	sept-22
Abus de droit	41
Absence de déclaration	24
Activité occulte	14
Avoirs dissimulés à l'étranger	93
Donation déguisée	6
Escroquerie TVA	40
Etablissement stable	8
Fausse domiciliation	27
Fausse factures et fausse comptabilité	7
Montage par interposition de sociétés	50
Prix de transfert	5
Total	315

→ La principale problématique est liée à la dissimulation d' avoirs à l'étranger (comptes bancaires, sociétés, patrimoine immobilier).

Ces critères s'étendent aux faits d'escroquerie portant sur la TVA ainsi qu'au recel et au blanchiment de toutes ces infractions.

Au PNF, la lutte contre la fraude à la TVA est un contentieux qui se tarit, car la juridiction nationale de lutte contre la criminalité organisée (JUNALCO) se saisit très souvent de ces dossiers. De plus, le Parquet européen récemment créé se charge désormais des dossiers dont les sommes dépassent un certain seuil.

En termes de politique pénale, nous avons décidé d'engager une politique active de recherche de la responsabilité des intermédiaires impliqués dans la création de montages frauduleux favorisant la fraude fiscale.

La loi de finances pour 2024¹³ crée un nouveau délit de facilitation de la fraude, c'est-à-dire de mise à disposition d'instruments, de services ou de moyens destinés à favoriser la fraude fiscale qui pourra être utile dans ce domaine. En effet, il s'agit d'un délit autonome qui ne nécessite pas de caractériser la complicité. En d'autres termes, il n'est pas nécessaire de démontrer la commission d'une fraude fiscale et de prouver en suite que l'intermédiaire en est le complice. Il suffit de démontrer que ce dernier a mis en place des outils ou moyens permettant de faciliter la fraude. Les intermédiaires visés sont souvent des officines basées à l'étranger. Mais cela peut concerner également des intermédiaires situés en France, notamment issus des professions de comptables, d'experts-comptables ou avocats, qui décident également de mettre leurs compétences à la disposition de fraudeurs fiscaux.

Par ailleurs, l'évolution du contentieux du PNF montre que la fraude fiscale a pris de l'importance, passant de 40 % à près de 50 % du contentieux de ce Parquet aujourd'hui. Cette évolution s'explique notamment par les dossiers publiés par la presse et les consortiums de journalistes (ICIJ) : Panama Papers, Bahamas Papers, Dubai Papers et autres *Leaks* en cours.

13. AN, projet de loi n° 1680, 27 sept. 2023, de finances pour 2024 : Dr. fisc. 2023, n° 40, comm. 298, spéc. n° 88 ; Dr. fisc. 2023, n° 44, étude 317 ; Dr. fisc. 2023, n° 46, comm. 334.

Le PNF est constitué de 20 magistrats, dont le procureur qui dirige l'action du Parquet, son secrétaire général, soit 18 magistrats « opérationnels ». Ces derniers sont épaulés par 8 assistants spécialisés et une équipe de fonctionnaires et de greffiers.

2. La détection de la fraude par l'administration fiscale

A. - L'organisation du contrôle fiscal

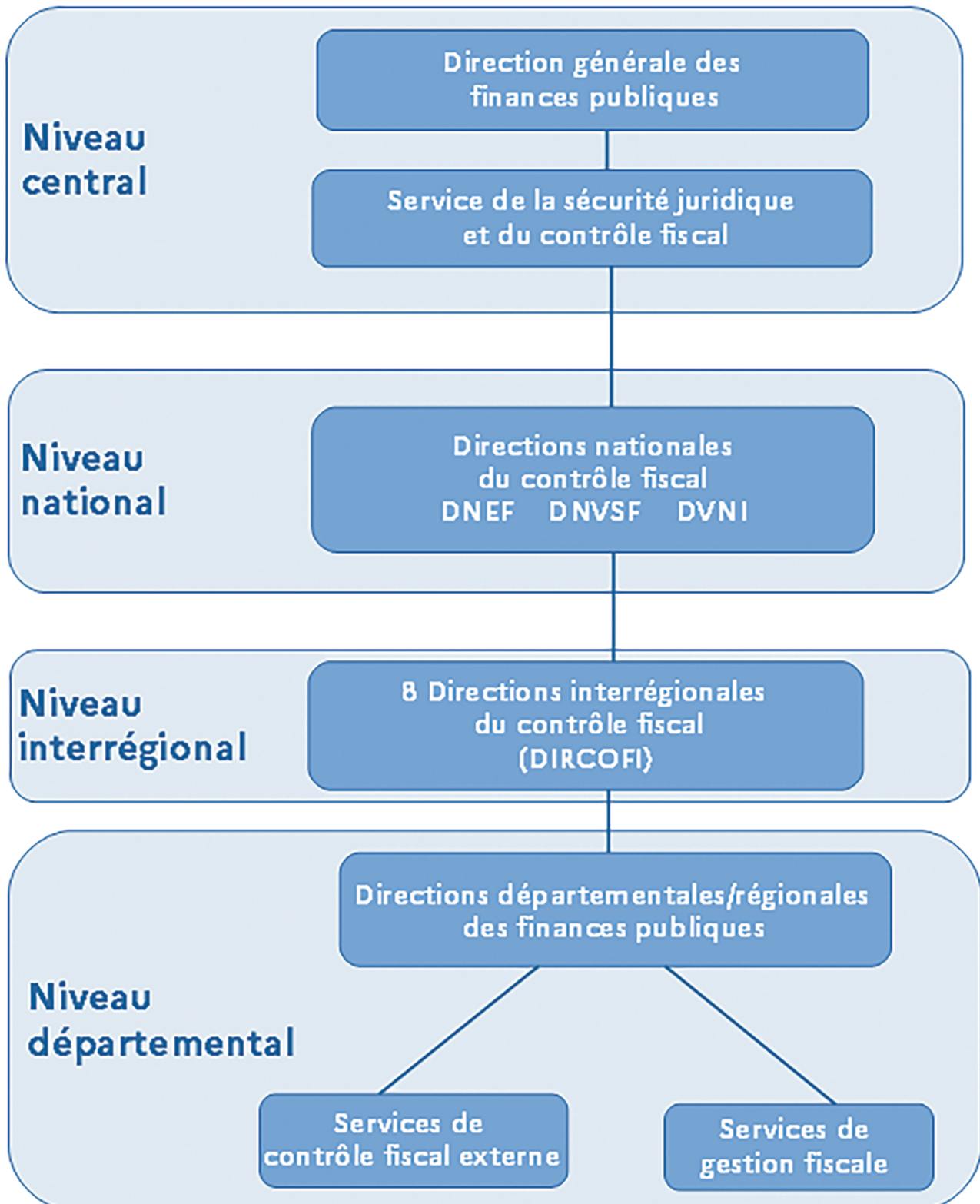
7 - Philippe OUDENOT. – Le verrou de Bercy a certes été supprimé mais il revient cependant à l'administration fiscale le soin de détecter la fraude. Monsieur Iannucci, pouvez-vous nous décrire les modalités d'organisation du contrôle fiscal en France ?

8 - Frédéric IANNUCCI, chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal, direction générale des finances publiques (DGFIP). – Par son action de contrôle, la DGFIP intervient très en amont du processus qui conduit à la transmission de certains dossiers au juge pénal. Les structures de contrôle sont organisées en trois niveaux :

- 1/ le niveau national avec trois directions :
 - la DNEF, direction nationale d'enquêtes fiscales,
 - la DNVSE, direction nationale des vérifications de situations fiscales,
 - la DVNI, direction des vérifications nationales et internationales ;
- 2/ le niveau interrégional, avec 8 directions interrégionales de contrôle fiscal (DIRCOFI), chargée du contrôle des entreprises et de leurs dirigeants. Les périmètres géographiques de ces directions regroupent une ou plusieurs régions administratives (celui de la DIRCOFI Sud-Ouest, par exemple, correspond à la seule région Nouvelle Aquitaine) ;
- 3/ le niveau départemental avec différents services en charge de la recherche, de la gestion ou du contrôle des particuliers ou des professionnels.

Pour les entreprises, les compétences de chaque niveau sont déterminées en fonction des seuils de chiffres d'affaires.

Organisation du contrôle fiscal



9 - Philippe OUDENOT. – En termes d'effectif, combien d'agents travaillent sur le contrôle fiscal ?

10 - Frédéric IANNUCCI. – Environ 10 000 agents sont affectés à une mission de contrôle.

11 - Philippe OUDENOT. – Je crois savoir que la DGFIP disposera d'effectifs supplémentaires d'ici 2027, avec une hausse de 15 % des effectifs consacrés aux contrôles.

12 - Frédéric IANNUCCI. – Le Gouvernement a annoncé 1 500 emplois supplémentaires pour la mission de contrôle entendue au sens large à l'horizon 2027. Cette notion englobe également « *l'approfondissement de la relation de confiance pour les usagers de bonne foi* », avec des aspects de sécurité juridique, afin d'aider les contribuables à appliquer au mieux les règles fiscales : accompagnement des PME, incitation à la régularisation des erreurs commises... S'agissant du contrôle, une priorité sera donnée au domaine patrimonial.

B. - Le traitement des informations transmises à l'administration fiscale

1° Les échanges automatiques d'informations

13 - Philippe OUDENOT. – Les informations communiquées spontanément à l'administration fiscale proviennent bien évidemment des déclarations des contribuables, lesquelles sont de plus en plus nombreuses. Pour les particuliers, une nouvelle déclaration des biens immobiliers a été mise en place. Pour les entreprises, le projet de loi de finances pour 2024¹⁴ prévoit d'abaisser de 400 M € à 150 M € le seuil de l'obligation documentaire en matière de prix de transfert prévue par l'article L. 13 AA du LPF. Les échanges automatiques d'informations constituent une autre source d'information. Pouvez-vous rappeler sur quoi portent ces échanges ?

14 - Frédéric IANNUCCI. – Le champ des échanges automatiques d'informations s'est étendu de manière considérable au sein de l'Union européenne et des pays de l'OCDE. Plusieurs directives ont été adoptées en matière de coopération administrative, de la DAC 1 à la DAC 8, avec des flux de données très importants, notamment dans le cadre des premières directives. Ainsi, la DAC 1 porte sur des échanges d'informations sur cinq catégories de revenus¹⁵ et la France a recueilli dans ce cadre 2,5 millions d'informations en 2022. En application de la DAC 2¹⁶, la France a reçu 6,9 millions d'informations sur des comptes détenus par des résidents fiscaux à l'étranger.

La DAC 3 couvre les prises de position (rescrits, agréments, accords préalables prix de transfert), tandis que la DAC 4 porte sur les informations relatives aux entités des groupes multinationaux (rapports pays par pays). Les déclarations de montages de la DAC 6, pour leur part, représentent une volumétrie d'informations plus modeste.

À compter du 1^{er} janvier 2024, des normes européennes dites « CESOP »¹⁷ s'appliqueront aux données de paiements transfrontaliers, ce qui représentera un nombre considérable de données centralisées dans un registre central européen accessible aux administrations fiscales.

14. AN, projet de loi n° 1680, 27 sept. 2023, de finances pour 2024 : Dr. fisc. 2023, n° 40, comm. 298, spéc. n° 81 ; Dr. fisc. 2023, n° 44, étude 317 ; Dr. fisc. 2023, n° 46, comm. 334.

15. DAC 1 : traitements et salaires, jetons de présence, pensions, produits d'assurance-vie, capitaux et revenus immobiliers.

16. DAC 2 : comptes bancaires et assurance-vie.

17. Cons. UE, dir. (UE) 2020/284, 18 févr. 2020, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'introduction de certaines exigences pour les prestataires de services de paiement. – Et Cons. UE, règl. (UE) 2020/283, 18 févr. 2020, modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne des mesures visant à renforcer la coopération administrative afin de lutter contre la fraude à la TVA, précisé par un règlement délégué du 6 avril 2022.

La DAC 7 concerne depuis le 1^{er} janvier 2023 les plateformes d'économie collaborative. Enfin, la DAC 8, qui n'est pas encore en vigueur, ciblera les transactions sur les cryptoactifs.

15 - Philippe OUDENOT. – Comment traitez-vous cette volumétrie considérable d'informations ? Comment ces informations redescendent-elles ensuite dans chacune des directions départementales, des DIRCOFI ou des directions spécialisées ?

16 - Frédéric IANNUCCI. – À ces informations s'ajoutent celles issues des déclarations des contribuables, celles provenant d'autres organismes (Douanes, URSSAF, TRACFIN...), de la justice, celles obtenues en sources ouvertes (BODACC, INSEE...), des bases de données privées, ainsi que de manière encore expérimentale par l'accès aux données des réseaux sociaux.

Cette volumétrie totale de 6,2 téraoctets représente 1 415 milliards de données.

Depuis une dizaine d'années, la DGFIP est montée en puissance sur l'analyse risque et le *data mining*. Nous avons recruté des *data scientists*, qui travaillent avec des informaticiens, des statisticiens et des fiscalistes sur les requêtes permettant de repérer les anomalies.

Le système le plus sophistiqué, le *data mining*, repose sur des méthodes supervisées qui partent de l'analyse des contrôles réalisés au cours des années antérieures afin d'identifier les caractéristiques qui distinguent les « *non fraudeurs* » des « *fraudeurs* » et de les appliquer à une population cible.

Par ailleurs, nous effectuons de l'analyse de réseaux pour faire ressortir les entités ayant une forte proximité avec des personnes fraudeuses ou suspectes (actionnaires, entreprises liées, fournisseurs, ...).

Il est important de préciser que ces travaux ne déclenchent jamais de contrôles automatiques. Le législateur et la CNIL sont très vigilants sur ce point et exigent qu'il y ait une intervention humaine avant l'engagement de procédures de contrôle. Les listes d'anomalies sont transmises aux services de contrôle, qui réalisent les levées de doute et décident quels sont les dossiers qui donnent lieu aux contrôles. Ceux-ci sont ensuite effectués selon les procédures habituelles, très encadrées par la loi. L'analyse humaine des informations précède toutes les procédures de contrôle.

Enfin, les contenus que nous allons chercher sur les réseaux sociaux sont ceux qui sont manifestement rendus publics par leurs auteurs et qui sont publiquement accessibles sur les sites Internet des plateformes en ligne. Nous ne « *craquons* » pas de mots de passe pour aller sur des espaces privés. Nos opérations visent simplement à détecter des activités économiques proposées à tous et qui sont peu ou pas déclarées. Outre le préjudice pour les finances publiques, elles créent des distorsions de concurrence au détriment des acteurs économiques qui respectent leurs obligations fiscales et sociales.

17 - Philippe OUDENOT. – Les données redescendent donc sous la forme de listes en vue de levées de doutes dans les différents services.

18 - Frédéric IANNUCCI. – Les relations entre l'administration centrale de la DGFIP et les services de contrôle sont itératives. Ces derniers font des retours sur la qualité des données et suggèrent de nouvelles idées de rapprochements de données. En pratique, nous appliquons plus de 200 requêtes sur les entreprises et 60 sur les particuliers.

19 - Philippe OUDENOT. – Qu'est-ce qu'une requête ?

20 - Frédéric IANNUCCI. – Il s'agit de trouver des anomalies en rapprochant par exemple différentes données pour apprécier la cohérence entre les agrégats financiers et comptables ou entre les données de différentes déclarations. Ces requêtes mettent en évidence des anomalies.

2° Les lanceurs d'alerte et aviseurs fiscaux

21 - Philippe OUDENOT. – Maître Rousseau, pouvez-vous décrire d'une manière générale le rôle de l'avocat pénaliste en matière de

fraude fiscale puis nous indiquer ce qui se produit lorsqu'une personne vient à votre rencontre en indiquant qu'elle détient des informations à communiquer et se demande si elle doit le faire auprès de l'administration fiscale, de Mediapart, des journalistes, etc. ?

22 - Alice ROUSSEAU, avocate associée, cabinet Rousseau & Sussmann. – Dans les dossiers pénaux fiscaux, l'avocat pénaliste peut intervenir à deux titres. Il y a tout d'abord le rôle classique et bien connu de l'avocat pénaliste qui consiste à assister son client pendant la phase d'enquête / d'instruction et de jugement (préparation aux auditions, contestation de la régularité de la procédure, audience correctionnelle, etc.). Toutefois, au-delà de ce rôle, s'est développée une autre pratique qui consiste à intervenir (dans l'ombre), main dans la main avec les fiscalistes durant les phases de contrôle fiscal ou de précontentieux. Très souvent, le fiscaliste chargé du contrôle present lorsqu'un dossier a vocation à se pénaliser. Notre intervention consiste alors à réfléchir à une stratégie globale de défense. L'objectif premier est d'éviter que ce dossier fiscal ne se pénalise. En cas de pénalisation, il s'agit de faire en sorte que le dossier arrive sur le bureau du procureur dans les meilleures conditions pour le client.

Concernant votre seconde question, si une personne contacte un avocat et lui demande à qui elle doit s'adresser pour transmettre des informations, la réponse de l'avocat sera différente en fonction de la situation de cette personne : la personne recherche-t-elle une indemnisation ? une protection juridique ? est-elle de bonne foi ?

Actuellement, seul le régime des aviseurs fiscaux, de l'article L. 10-0 AC du LPF, permet une indemnisation de l'informateur.

L'indemnisation des aviseurs fiscaux est une pratique ancienne mais qui s'est longtemps déroulée de manière opaque. Cette pratique existe également dans d'autres États dont les États-Unis, l'Allemagne, le Royaume-Uni et la Belgique. Comme indiqué précédemment, initialement, n'étaient concernées que les informations concernant les manquements à la fiscalité internationale, puis dans un second temps, le dispositif a été étendu aux manquements aux règles de TVA, puis aux manquements graves à la législation fiscale portant sur des redressements supérieurs à 100 000 €. Ce dispositif porte ses fruits. Il est donc pérennisé par le projet de loi de finances pour 2024¹⁸. L'objectif est de détecter les manquements fiscaux, d'encadrer les modalités d'indemnisation et de sécuriser les informations communiquées afin qu'elles soient utilisées sereinement par l'administration fiscale (il convenait notamment d'éviter la problématique du recel).

Dans ce dispositif, la remise des informations doit être spontanée, mais ne peut pas être réalisée de manière anonyme, ce que le client doit prendre en considération (son identité sera protégée par l'Administration mais elle sera connue). Le montant de l'indemnité est proposé par le directeur de la DNEF et validé par le directeur de la DGFIP. Bien que le texte de loi n'encadre pas le montant, en pratique, il est plafonné à 1 million d'euros et à 15 % des droits éludés dans les affaires particulièrement importantes. En tout état de cause, cette indemnisation n'intervient pas automatiquement. L'analyse des informations et la mise en recouvrement des droits doivent la précéder, soit un processus relativement long.

Le dernier rapport public en la matière date du 22 septembre 2021. Il indique qu'entre 2017 et 2020, 251 demandes ont été reçues. En 2017, 27 démarches d'aviseurs ont été recensées. Ce chiffre est passé à 71 en 2020, ce qui démontre l'attrait de ce dispositif. Il est à noter que 51 % des demandes ont été classées sans suite, en raison d'informations trop imprécises. Le dispositif d'ensemble a permis de recouvrer 110 millions d'euros d'impôts et s'est soldé par la rémunération de 6 aviseurs fiscaux, dont 5 ont reçu un montant total

de 1,8 million d'euros. Ce dispositif présente donc un réel intérêt pour les finances publiques.

À côté de ce dispositif lié aux informations fiscales, le dispositif des lanceurs d'alerte correspond au régime de droit commun venant encadrer la divulgation d'informations¹⁹. Par définition, il ne donne pas lieu à une indemnisation. En effet, ce dispositif vise toute « *personne physique qui signale ou divulgue sans contrepartie financière directe et de bonne foi, des informations portant sur un crime, un délit, une menace ou un préjudice pour l'intérêt général, une violation ou une tentative de dissimulation d'une violation, d'un engagement international régulièrement ratifié ou approuvé par la France, d'un acte unilatéral d'une organisation internationale pris sur le fondement d'un tel engagement, du droit de l'UE, de la loi ou du règlement* ».

Compte tenu du champ d'application très large du dispositif des lanceurs d'alerte, il peut également s'appliquer à la communication d'informations relatives à la violation de lois fiscales.

À la différence de l'aviseur, le lanceur d'alerte peut bénéficier d'une protection importante, à savoir : (i) la confidentialité du signalement, (ii) l'irresponsabilité civile pour les préjudices éventuellement liés aux conséquences du signalement, (iii) l'irresponsabilité pénale en cas d'apport de documents confidentiels, à la condition que le lanceur d'alerte ait eu accès à ces informations de manière licite (par ex. l'irresponsabilité pénale ne s'appliquerait pas si les informations avaient été obtenues à la suite de mise sur écoute de la direction ou d'accès à des serveurs protégés), (iv) une protection contre les représailles professionnelles (le lanceur d'alerte ne peut être sanctionné, ni licencié ni faire l'objet d'une mesure discriminatoire), et (v) la protection de l'entourage des lanceurs d'alerte.

23 - Philippe OUDENOT. – Le client doit donc choisir entre l'indemnisation et la protection.

24 - Alice ROUSSEAU. – Il peut également opter pour la voie de presse. Dans ce cas, il peut bénéficier du régime des lanceurs d'alerte dans certaines conditions plus restrictives. La protection est limitée dans les cas où le signalement public a été rendu nécessaire : (i) en l'absence de traitement à la suite d'un signalement externe (c.-à-d. un signalement auprès du défenseur des droits, d'une autorité judiciaire ou de toute autre autorité compétente), (ii) lorsqu'il existe un risque de représailles ou si un signalement classique n'a aucune chance d'aboutir, ou (iii) en cas de « *danger grave et imminent* » ou de « *danger imminent ou manifeste pour l'intérêt général* ».

25 - Philippe OUDENOT. – Monsieur Iannucci, comment accueillez-vous les aviseurs fiscaux qui frappent à la porte de la DNEF ?

26 - Frédéric IANNUCCI. – Le phénomène des aviseurs n'est pas nouveau. Depuis toujours, des personnes apportent des informations à l'administration fiscale, avec des motivations diverses. Ce qui est plus récent, c'est la possibilité offerte par le législateur depuis 2017, « *d'indemniser* » (et non pas de « *rémunérer* ») des aviseurs, à la suite notamment de l'affaire des « *listes HSBC* » ayant permis à la France de récupérer plusieurs centaines de millions d'euros sur la base d'informations fournies alors gratuitement. D'autres aviseurs ont en revanche demandé une indemnisation du préjudice subi, à savoir la perte de leur travail ou parfois la nécessité de se protéger.

Ce dispositif a été conçu pour rester exceptionnel et ne s'appliquer qu'aux cas de grande fraude. De 2017 à 2022, 446 demandes ont été formulées et seulement 9 indemnisations ont été versées. Il n'y a pas de même.

Nous recevons une grande diversité d'informations, pas toujours exploitables. Certaines personnes contestent devant la justice le refus

18. AN, projet de loi n° 1680, 27 sept. 2023, de finances pour 2024 : Dr. fisc. 2023, n° 40, comm. 298 ; Dr. fisc. 2023, n° 44, étude 317 ; Dr. fisc. 2023, n° 46, comm. 334 – V. également, Dr. fisc. 2023, n° 50, comm. 357, spéc. n° 33, pt 14.

19. Pour la dernière mouture du dispositif, V. la loi n° 2022-401 du 21 mars 2022 visant à améliorer la protection des lanceurs d'alerte, transposant la directive européenne 2019/1937 du 23 octobre 2019 sur la protection des lanceurs d'alerte.

d'indemnisation. Nous considérons qu'il revient à l'Administration d'apprécier si l'information est pertinente ou non. Nous attendons de recouvrer les sommes avant tout versement pour nous prémunir des risques de manipulation.

Le traitement des informations des aviseurs fiscaux constitue un travail très particulier de la direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF) à réaliser avec beaucoup de prudence. Bien entendu, tout est mis en œuvre pour protéger l'anonymat de l'aviseur. Dans la chaîne administrative, seules 2 ou 3 personnes connaissent son nom.

C. - La recherche d'informations par l'administration fiscale

1° Les demandes d'assistance administrative internationale

27 - Philippe OUDENOT. – La recherche d'information par l'administration fiscale s'effectue par le biais des demandes d'assistance administrative internationale. Quels sont les principaux États destinataires de ces demandes ? Les réponses fournies sont-elles globalement satisfaisantes ? Quel est le délai moyen de réponse ?

28 - Frédéric IANNUCCI. – Dans le cadre d'une demande d'assistance administrative internationale, une administration demande à celle d'un autre pays des informations concernant un dossier précis. La France formule davantage de demandes qu'elle n'en reçoit. En 2022, 73 350 demandes ont été adressées à d'autres pays, dont plus de 4 000 en matière d'impôts directs et près de 3 000 concernant la TVA, et notre pays a reçu 2 561 demandes.

Les principaux pays destinataires des demandes sont nos voisins de l'Union européenne. Cependant, quelques demandes plus sensibles sont émises en direction de pays ou territoires plus ou moins coopératifs.

Une autre évolution majeure se trouve dans le fait que nous recevons désormais des réponses de pays comme le Panama ou les Îles Vierges Britanniques, ce qui n'était pas envisageable il y a quelques années. La question de la qualité de ces réponses peut parfois se poser. Toutefois, tous les pays craignent désormais de se retrouver sur les listes noires ou grises de l'OCDE ou de l'Union européenne.

Une des autres difficultés est le délai de traitement de ces demandes. Les réponses françaises sont apportées sous 170 jours pour les impôts directs et sous 107 jours pour la TVA. Les réponses étrangères, pour leur part, nous parviennent dans un délai moyen de 145 jours pour la TVA et de 266 jours pour les impôts directs.

Depuis le 1^{er} janvier 2023, le délai de droit commun pour répondre est de 90 jours au sein de l'Union européenne. Si l'autorité requise ne peut pas se conformer au délai de 90 jours pour répondre, elle doit informer l'autorité requérante des motifs justifiant le non-respect de ce délai ainsi que de la date à laquelle elle estime pouvoir répondre.

2° Le droit de visite et de saisie de l'administration fiscale – Les perquisitions de l'article L. 16 B du LPF

29 - Philippe OUDENOT. – Les perquisitions fiscales constituent un autre moyen de recherche d'informations régies par le mécanisme de l'article L. 16 B du LPF. Cet article s'applique-t-il à une personne qui vend des sandwiches à la sauvette ? En outre, quel est le délai nécessaire pour traiter les informations ?

30 - Frédéric IANNUCCI. – La direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF) a le monopole, au sein de la DGFiP, de la procédure très spécifique prévue à l'article L. 16 B du LPF. Cette procédure est employée en moyenne de 150 à 200 fois par an. Un long travail d'enquête est souvent réalisé en amont par la DNEF. Parfois, elle intervient à la demande d'une direction de contrôle. La DNEF réunit les éléments nécessaires pour convaincre le juge des libertés et la détention de l'autoriser à effectuer une opération de visite et de saisie. S'en-

suivent une phase d'exploitation des données et une proposition de contrôle envoyée à la direction de contrôle concernée.

Cette procédure s'applique essentiellement à de grandes entreprises et à des problématiques internationales, avec la notion d'établissement stable ou de siège de direction effective. Certaines interventions peuvent également concerner la fraude à la TVA (Carrousels, fraude sur les ventes de véhicules...) ou même le crédit d'impôt recherche ou des logiciels de caisse frauduleux.

3. La détection de la fraude par le PNF et le SEJF

A. - Les enquêtes préliminaires

31 - Philippe OUDENOT. – Je crois savoir que la grande majorité des affaires traitées par le PNF donne lieu à une enquête préliminaire. Pourquoi privilégiez-vous les enquêtes préliminaires au détriment de la transmission à un juge d'instruction ?

32 - Sébastien de la TOUANNE. – Vos informations sont exactes. Seulement 13 % des enquêtes du PNF prennent la forme d'instructions. Dans le cadre de ces enquêtes, 66 % des informations judiciaires que nous ouvrons sont en matière de probité, et 18 % en matière de fraude fiscale.

Depuis ces 10 ou 15 dernières années, nous avons observé un rapprochement des pouvoirs coercitifs attribués au ministère public, lesquels sont désormais comparables à ceux du juge d'instruction. En effet, nous avons les mêmes pouvoirs en matière de perquisition, de réquisition judiciaire, d'écoutes téléphoniques, de demandes d'entraide pénale internationale et de saisies pénales.

En revanche, nous ne pouvons pas saisir un juge des libertés et de la détention pour faire placer une personne, soit en détention provisoire, soit sous contrôle judiciaire. Toutefois, dans nos domaines, ce besoin est quasiment nul. Effectivement, notre meilleure garantie est de saisir le patrimoine de la personne et en réattribuer éventuellement une partie à l'administration fiscale.

Par ailleurs, l'information judiciaire inclut la possibilité de recours pour les parties, ce qui permet de prolonger la procédure très longtemps, tandis que l'enquête préliminaire permet d'agir plus rapidement.

L'un des critères de l'ouverture d'une information judiciaire dans un parquet est la complexité de l'enquête. Or, le PNF est un parquet spécialisé chargé de traiter des affaires sensibles et complexes, avec des magistrats spécialisés et une équipe de spécialistes autour du magistrat. Nous continuons néanmoins à ouvrir des informations judiciaires au regard de la complexité ou de la sensibilité de certains dossiers.

33 - Philippe OUDENOT. – En cas d'enquête préliminaire, le rôle de l'avocat est pour le moins réduit. La loi du 22 décembre 2021²⁰ permet à l'avocat d'intervenir dans certaines conditions. Qu'en est-il au PNF ?

34 - Sébastien de la TOUANNE. – La loi du 3 juin 2016 a prévu cette possibilité en modifiant l'article 77-2 du CPP. Cependant, dès 2015, le PNF et d'autres parquets avaient décidé d'ouvrir au contradictoire à la fin d'une enquête, c'est-à-dire avant une citation et la mise en œuvre d'une comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC). Depuis lors, cette mise en œuvre est devenue classique et même systématique au PNF. L'ouverture du contradictoire est utile non seulement aux avocats de la personne mise en cause, mais également aux avocats de la victime, qui peuvent, par exemple, demander des actes complémentaires. Il advient souvent que nous

20. L. n° 2021-1729, 22 déc. 2021, pour la confiance dans l'institution judiciaire : JO 23 déc. 2021.

acceptations des actes sollicités par les avocats et organisations des auditions complémentaires et des réquisitions.

L'article 77-2 du CPP, dans sa version en vigueur depuis le 22 décembre 2021 (et modifié de nouveau par la loi n° 2023-1059 du 20 novembre 2023) a élargi cette phase contradictoire en rendant obligatoire, dans certaines hypothèses (not. 1 an après le placement en garde à vue ou la perquisition), l'accès à la procédure pour les personnes mises en cause.

Cette phase contradictoire permet parfois de revenir sur certaines qualifications pénales, voire d'abandonner un certain nombre de chefs de poursuite. En effet, au PNF, l'accès au dossier est, sauf exception ou urgence, accompagné d'une note de synthèse comportant à la fois un résumé des faits, une analyse juridique et une qualification détaillée des infractions retenues à ce stade. La personne mise en cause connaît donc exactement les faits reprochés dans le détail et notre analyse.

Cette phase peut également être utile au PNF. En effet, le débat qui s'instaure avec les avocats qui acceptent cette transparence en présentant des observations, orales ou écrites, permet aux magistrats du PNF de connaître les positions juridiques de la défense et mieux préparer le dossier avant l'audience. L'ouverture du contradictoire apporte en outre de meilleures garanties aux droits de la défense.

35 - Alice ROUSSEAU. – Pour les avocats de la défense, l'ouverture du contradictoire pendant l'enquête préliminaire constitue une réelle avancée. Je confirme que cette démarche est systématique au niveau du PNF. De plus, la note de synthèse demeure très appréciable. J'espère donc qu'elle se généralisera à tous les parquets.

36 - Sébastien de la TOUANNE. – La rédaction de la synthèse requiert du travail et du temps et ne peut sans doute pas être systématisée à tous les parquets et tous les dossiers. Surtout, si, du fait de

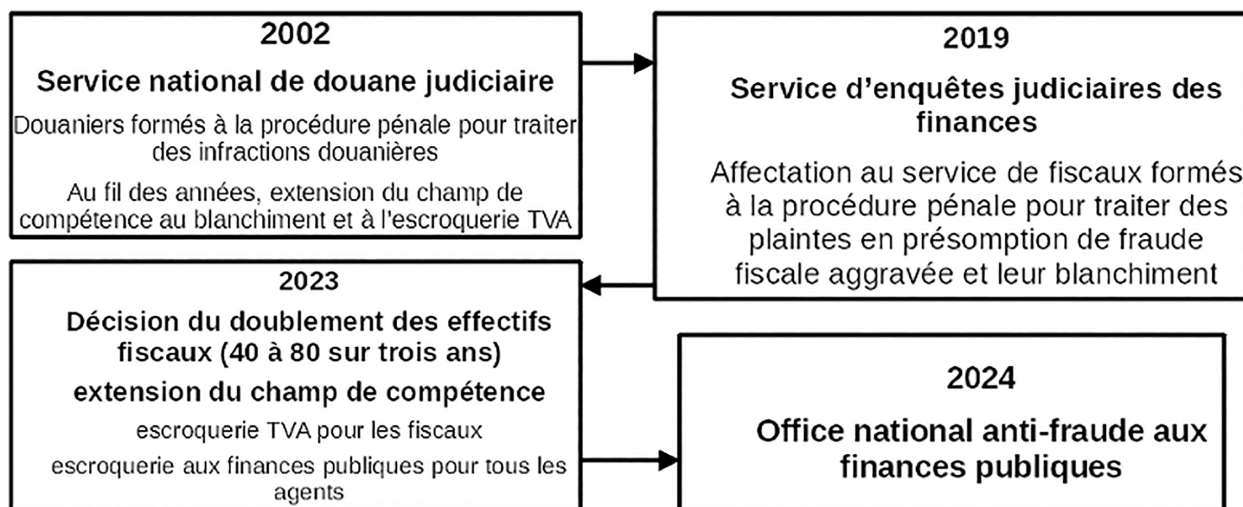
l'évolution de la loi, cet accès à la procédure se généralise. Par ailleurs, nous ouvrons parfois le contradictoire en cours d'enquête, sans note de synthèse à ce stade puisque l'enquête n'est pas terminée. Nous pouvons également mettre un certain nombre de pièces à la disposition des avocats, sans donner accès à l'intégralité du dossier, ce qui peut être de nature à rassurer l'avocat et son client. Les contacts mis en place dans le cadre de cette phase contradictoire peuvent souvent déboucher vers une coopération de la personne mise en cause et *in fine* vers une transaction (CRPC).

37 - Philippe OUDENOT. – À qui sont confiées les enquêtes préliminaires ?

38 - Sébastien de la TOUANNE. – En matière fiscale, nous les confions principalement au service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF) et à la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF), qui sont les deux services principaux saisis en matière de fraude fiscale. La montée en puissance du SEJF a permis de soulager l'OCLIF (office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales), qui présentait des délais d'enquête particulièrement longs. Enfin, en 2022, nous comptons 39 procédures confiées au SEJF et 6 procédures attribuées à la BNRDF.

B. - Le service d'enquêtes judiciaires des finances

39 - Christophe PERRUAUX, directeur du SEJF. – Le SEJF a été créé *ex nihilo* en 2019 au ministère des Finances. Il s'agit d'un service de police judiciaire. Or, cette matière n'appartient aucunement à la culture du ministère des Finances. Aussi, le choix a été fait de transformer le service national de la douane judiciaire (SNDJ) en y ajoutant des agents des finances publiques.



Les agents accueillis au SEJF en 2019 étaient issus de la DGFIIP et disposaient d'une expérience avérée du contrôle fiscal ; des personnes très compétentes, mais qui méconnaissaient la procédure pénale. Nous les avons formés à l'enquête pénale et aux moyens procéduraux offerts par le Code de procédure pénale pendant 6 mois.

Actuellement, le SEJF est composé de 320 agents, dont 40 officiers fiscaux judiciaires. Le restant de l'effectif regroupe des douaniers. L'effectif fiscal du service est en cours de doublement avec des compétences juridiques qui s'étendent.

Il est à noter que le SEJF ne travaille que sous l'autorité des magistrats. En matière fiscale, 80 % des enquêtes sont réalisées avec le PNF. En effet, nous ne travaillons pas sur l'ensemble du spectre de la fraude fiscale ; nous ne sommes compétents que pour traiter le haut de ce

spectre, c'est-à-dire les dossiers les plus complexes de présomption de fraude fiscale.

Pourquoi basculer du fiscal au pénal ? Dans certains cas, l'administration fiscale constate que ses moyens sont insuffisamment intrusifs pour caractériser les fraudes les plus complexes. Les personnes commettant des infractions fiscales peuvent souvent s'appuyer sur des *staffs* et des compétences externes pour monter des schémas de fraudes complexes avec toujours un élément d'extranéité. Le contrôle de l'autorité judiciaire est alors nécessaire pour approfondir les démarches. L'administration fiscale s'oriente alors vers l'autorité judiciaire.

Pour ces dossiers, cela permet de mettre en œuvre les moyens de la procédure pénale dont les techniques spéciales d'enquêtes, c'est-à-dire des interceptions de toute nature, des gardes à vue et des perqui-

sitions, lesquelles sont plus offensives que celles réalisées par la DNEF qui relève du droit civil. Par ailleurs, nous avons la possibilité de saisir ce que nous considérons comme étant en rapport avec le montant estimé de la fraude.

40 - Philippe OUDENOT. – Vous disposez donc de moyens d'investigation plus poussés que ceux de l'administration fiscale. Je comprends que vous recourez aux techniques spéciales d'enquête. Avez-vous d'autres sources d'informations ? Quelles relations entretenez-vous avec l'administration fiscale ?

41 - Christophe PERRUAUX. – Tout à fait. Il convient de ne pas oublier que la fraude fiscale aggravée est notamment punie de 7 années d'emprisonnement. De surcroît, nous mettons aussi régulièrement en œuvre des échanges internationaux qui s'améliorent avec certains pays étrangers, même si des difficultés d'obtention d'informations subsistent.

Par ailleurs, dans le cadre de nos prérogatives respectives et des textes en vigueur, le travail judiciaire est réalisé en relation régulière avec l'administration fiscale, dans la mesure où nous ne pouvons travailler utilement que si la fraude suspectée est réelle. Les éléments que nous réunissons doivent donc être communiqués à l'administration fiscale afin qu'elle puisse exercer son droit de contrôle sur la base des éléments que nous avons recueillis.

42 - Philippe OUDENOT. – Quelles sont les principales différences entre une perquisition fiscale (LPF, art. L. 16 B) et la perquisition judiciaire ?

43 - Alice ROUSSEAU. – Les clients faisant l'objet d'une perquisition pénale peinent à comprendre pourquoi leurs droits sont si limités. En effet, la perquisition pénale est nettement moins protectrice des droits de la personne que la perquisition fiscale (LPF, art. L. 16 B). L'exemple le plus emblématique étant que le droit à l'avocat n'est pas prévu lors de la perquisition pénale alors que la présence de l'avocat est de droit lors de perquisitions fiscales. Dans le cadre d'une perquisition pénale, un avocat peut toujours tenter de se rendre sur le lieu des opérations, mais peut être contraint de rester sur le seuil de la porte.

Une autre différence importante est que dans le cadre d'une perquisition fiscale, le client comprend ce qui lui est reproché à la lecture de l'ordonnance du juge des libertés et de la détention. Le procès-verbal des opérations de visite et de saisie est remis à l'issue de la perquisition fiscale. Au contraire, lors d'une perquisition pénale, ni l'ordonnance ni le procès-verbal ne sont remis à la personne perquisitionnée. Il n'existe pas non plus de possibilité de contestation autonome de la perquisition pénale : cette contestation se fait lors de l'audience correctionnelle ou devant la chambre de l'instruction en fonction du cadre procédural. En revanche, lors d'un L. 16 B, nous disposons de 15 jours pour contester l'ordonnance du juge des libertés et de la détention et les opérations de visite elles-mêmes.

4. Perspectives : comment améliorer la détection de la fraude ?

44 - Frédéric IANNUCCI. – Dans sa feuille de route rendue publique en mai dernier, le ministre a annoncé la création d'une unité de renseignement fiscal.

Comme l'indique le dossier de presse, « elle sera mobilisée sur la recherche et la prévention des fraudes fiscales les plus complexes et les plus graves ». Son action sera dirigée contre les situations dans lesquelles les outils actuels du contrôle fiscal sont freinés, notamment la dissimulation d'avoirs à l'étranger dans les paradis fiscaux et les entités opaques comme les trusts, le recours à des cabinets de défiscalisation et l'optimisation abusive des grandes multinationales. Des agents expérimentés opéreront dans cette cellule créée au sein de la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED).

L'objectif est de ne pas dépendre uniquement des consortiums de journalistes pour obtenir des informations sur des fraudes de grande ampleur et de doter l'administration fiscale d'une capacité d'utilisation des techniques de renseignement.

Le cheminement qui a conduit à la décision d'adosser cette unité à un organisme existant, la DNRED, est un peu le même que celui qui a présidé à la mise en place du service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF). La création *ex nihilo* d'un service uniquement fiscal est apparue hors de portée. L'unité de renseignement fiscal bénéficiera ainsi de l'expérience de la DNRED, qui est membre de la Communauté française du renseignement.

45 - Sébastien de la TOUANNE. – J'ai de nombreuses pistes d'amélioration de la détection de la fraude. La loi « confiance de la justice » du 22 décembre 2021²¹ a réduit la durée de l'enquête préliminaire pour fraude fiscale à 2 ans + 1 an, alors que les autres infractions commises en bande organisée, comme le travail dissimulé, peuvent donner lieu à une enquête de 5 ans. Il existe donc une certaine incohérence, sachant qu'il est difficile de traiter entièrement les dossiers de fraude fiscale les plus complexes en 3 ans seulement. Il est à noter qu'en cas d'entraide pénale internationale, la durée de l'enquête est suspendue pendant la durée de la demande.

En tout état de cause, il semble utile d'accorder aux enquêtes financières complexes et à la fraude fiscale aggravée le même délai de 5 ans (3 + 2 ans). En outre, la sanction d'une ouverture d'information judiciaire après 3 ans d'enquête paraît inadaptée, sachant que la loi n'a pas prévu de nommer de nouveaux juges d'instruction supplémentaires pour instruire ces dossiers. Les cabinets d'information risquent donc de se retrouver avec des ouvertures d'informations judiciaires par centaines (au niveau national) et seront ainsi noyés sous les procédures. En conséquence, de très nombreuses enquêtes risquent d'être abandonnées et prescrites. Si le législateur ne réagit pas, nous nous achèverons dans une impasse avec des conséquences judiciaires, humaines et financières très importantes.

Une autre idée serait d'introduire un dispositif de clémence pour les auteurs d'autodénonciation dans le cadre de procédures de fraude fiscale en bande organisée. Je songe ici à des structures et des officines regroupant plusieurs personnes physiques et morales. Nous pourrions mettre en place un dispositif analogue à celui qui existe en matière d'autorité de la concurrence, où le texte prévoit l'exonération totale du premier membre d'un cartel qui révèle les faits commis en impliquant d'autres membres.

Enfin, je suggère la création d'un fonds de concours à la modernisation des enquêtes financières. Ce fonds serait alimenté par la rétrocession d'une partie (infime) des amendes d'intérêt public et des règlements d'ensemble conclus en matière fiscale. À cet égard, le PNF a apporté 5,2 milliards d'€ à l'État depuis 2016. Ce fonds permettrait de renforcer les moyens des services d'enquête et des juridictions, de renforcer la capacité de l'État à intervenir dans le champ des infractions financières. Elle favoriserait ainsi le recrutement de contractuels, le recours à l'expertise, l'acquisition d'outils d'analyse des données massives collectées en procédure, le *data-mining*, dont nous avons absolument besoin pour lutter contre des fraudes de plus en plus sophistiquées.

46 - Christophe PERRUAUX. – La transformation prochaine du SEJF en Office national antifraude traduit l'importance qu'il convient d'accorder à la lutte contre la fraude fiscale. Aujourd'hui, ce type de fraude n'est plus toléré par le corps social. Gabriel Attal a souhaité transformer mon service afin qu'il appréhende non seulement la fraude fiscale, mais aussi l'ensemble des fraudes douanières et des fraudes aux finances publiques. À cet égard, le SEJF a été le témoin du détournement d'une partie des aides distribuées lors de la crise

21. L. n° 2021-1729, 22 déc. 2021, pour la confiance dans l'institution judiciaire : JO 23 déc. 2021.

sanitaire du covid par des organisations criminelles ou des individus dénués de principes.

Courant 2024, mon service se transformera donc en Office national de lutte antifraude aux finances publiques et couvrira tous les types de fraude de « haut du spectre », dont l'utilisation de l'arme du blanchiment. En effet, le SEJF a développé une compétence certaine dans la lutte contre le blanchiment. Pour cela, il s'appuie sur des coopérations internationales et des dispositions pénales extrêmement efficaces, dont la présomption de blanchiment. Celle-ci permet de lutter avec efficacité contre les personnes pour lesquelles l'origine et la nature des sommes dissimulées ne peuvent être démontrées par le service enquêteur car justement les moyens mis en œuvre visaient à empêcher de rattacher ces sommes litigieuses à une infraction particulière ; il s'agit d'un renversement de la charge de la preuve.

47 - Alice ROUSSEAU. – Afin de renforcer la détection de la fraude fiscale, une piste serait de mieux encadrer les autorévélation de faits, qui sont encouragées tant par les autorités fiscales que par les

autorités pénales. En janvier 2023, nous avons pris connaissance d'un communiqué de presse du PNF dans le cadre des Dubaï Papers. Ce communiqué invitait les personnes ayant bénéficié des services de la fameuse société Helin à contacter le procureur pour s'auto-dénoncer.

S'il est déjà difficile pour un client de frapper à la porte de l'administration fiscale pour faire état de manquements, la difficulté est encore plus importante lorsqu'il s'agit de contacter un parquetier ; c'est une démarche très anxiogène pour un client. À titre d'incitation, le communiqué précisait que : « *faute de s'être manifesté dans ce délai, il en sera tenu compte dans le cadre du traitement pénal* ». Cette disposition peu engageante n'était, à l'évidence, pas de nature à rassurer les clients quant au traitement pénal de leur dossier.

Il serait donc utile de disposer d'un moyen de mieux encadrer l'autodénonciation pour rassurer les clients et les convaincre que, dans leur cas particulier, se rapprocher du Parquet demeure la solution à privilégier.