

Lutte contre la délinquance fiscale : **LES DIX PRINCIPES MONDIAUX**

Lutte contre la délinquance fiscale

LES DIX PRINCIPES MONDIAUX

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2020), *Lutte contre la délinquance fiscale : Les dix principes mondiaux*, Éditions OCDE, Paris,
<https://doi.org/10.1787/09b13f3b-fr>.

ISBN 978-92-64-48037-7 (pdf)

Crédits photo : Couverture © CHRISTOPHE ROLLAND – Shutterstock.com.

Les corrigenda des publications sont disponibles sur : www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© OCDE 2020

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes : <http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.

Table des matières

| | |
|--|----|
| Avant-propos | 5 |
| Abréviations | 7 |
| Synthèse | 9 |
| Introduction | 11 |
| Principe 1 : Incriminer les infractions fiscales | 14 |
| Principe 2 : Élaborer une stratégie efficace pour lutter contre la délinquance fiscale | 22 |
| Principe 3 : Disposer des pouvoirs d'enquête adéquats | 30 |
| Principe 4 : Disposer de réels pouvoirs pour geler, saisir et confisquer des actifs | 42 |
| Principe 5 : Mettre en place une structure organisationnelle assortie de responsabilités bien définies | 48 |
| Principe 6 : Consacrer des ressources suffisantes aux enquêtes sur les délits fiscaux | 52 |
| Principe 7 : Caractériser les délits fiscaux en infractions principales du blanchiment de capitaux | 60 |
| Principe 8 : Mettre en place un cadre efficace pour promouvoir la coopération entre organismes nationaux | 66 |
| Principe 9 : Prévoir des mécanismes de coopération internationale | 72 |
| Principe 10 : Protéger les droits des suspects | 76 |
| Liste des autorités compétentes au regard des enquêtes sur les infractions fiscales | 83 |

Avant-propos



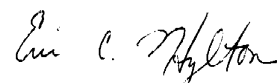
En qualité de Président du Groupe d'action sur les délits à caractère fiscal et autres délits (TFTC), j'ai l'honneur de vous présenter le premier guide de référence mondial énonçant « Dix principes mondiaux en matière de lutte contre la délinquance fiscale ». Ce rapport offre un cadre d'action aux administrations qui, dans le monde entier, luttent contre les infractions fiscales pénales. Obtenir des résultats décisifs exige des efforts intenses, et ce guide de référence mondial marque l'un des plus grands accomplissements réalisés par le TFTC au cours de mon mandat. Le rôle du TFTC lui confère sur la scène internationale une visibilité et une responsabilité extraordinaires afin de doter l'ensemble des administrations fiscales des connaissances et des techniques répressives nécessaires pour lutter, sur le plan pénal, contre la fraude fiscale, la corruption, le financement du terrorisme et les autres formes de délinquance financière mondiale. L'importance de ce rapport sera demain la même que le Dialogue d'Oslo du TFTC, qui a permis d'introduire les principes de la coopération à l'échelle de l'administration dans son ensemble.

Fort de plus de 25 années d'expérience dans la lutte contre les infractions fiscales pénales, je constate enfin, avec une grande fierté, que la délinquance fiscale et financière est désormais au centre des conversations et au cœur des préoccupations, des plans stratégiques et des priorités législatives d'un grand nombre de nos leaders et de nos instances dirigeantes dans le monde. L'utilité des travaux du TFTC y trouve ainsi un écho retentissant et je suis honoré d'avoir pris part à cette entreprise. Cela contribue en outre à la promotion du discours sur l'intégrité financière mondiale aux sommets du G7 et du G20. De nombreuses ONG spécialistes de l'intégrité financière estiment qu'environ 1 000 milliards USD sortent chaque année illégalement des pays en développement en raison de la délinquance, de la corruption et de la fraude fiscale. Aujourd'hui, plus que jamais, la nécessité d'un renforcement de la transparence, de la coopération interinstitutionnelle et de la collaboration internationale est indéniable et reconnue comme il se doit. Ce guide consolidera le rôle que joue le TFTC pour définir des normes mondiales, affermir les

pratiques exemplaires et offrir un forum pour faire face aux menaces qui pèsent sur la lutte contre les infractions fiscales pénales dans le monde.

Face à des délits financiers mondiaux, sans frontières et prolifiques, il nous faut développer et renforcer notre efficacité globale dans la lutte contre la fraude fiscale, le blanchiment de capitaux et les autres formes de délinquance financière internationale qui sont de notre ressort en mettant à profit l'ensemble des ressources, techniques et réseaux dont nous disposons. Nous sommes entrés dans une ère de transparence financière mondiale, dans laquelle les pays appellent de leurs vœux une intensification des échanges de renseignements avec leurs homologues étrangers, et cherchent à recouvrer les recettes non perçues du fait de la fraude fiscale. Dans un contexte de mondialisation croissante de l'économie et des progrès technologiques, des groupes criminels organisés internationaux et d'autres contrevenants tirent avantage des failles de nos systèmes financiers. Ces fragilités peuvent avoir des conséquences notables et dévastatrices pour la sécurité nationale. Forts de notre expertise comptable judiciaire sans équivalent, les enquêteurs chargés des infractions fiscales pénales sont bien placés pour lutter contre ces menaces qui pèsent sur la sécurité nationale et pister les flux financiers illicites résultant de la fraude fiscale, de régimes fiscaux internationaux, de la cybercriminalité ou du financement du terrorisme. Grâce aux dix Principes mondiaux contenus dans le présent guide de référence, les administrations fiscales et leurs enquêteurs seront armés et dotés des pratiques exemplaires nécessaires pour promouvoir, dans les années à venir, la mise en place de systèmes efficaces de lutte contre la délinquance fiscale.

Nous espérons que ce guide servira véritablement de pilier aux organismes qui luttent contre les infractions fiscales pénales dans le monde entier en leur faisant prendre conscience que le fil se casse là où il est le plus mince. Continuons de collaborer, de communiquer et de coopérer pour lutter contre les flux financiers illicites.



Président, TFTC de l'OCDE

Deputy Chief, US Internal Revenue service – Criminal investigation

Abréviations

| | |
|------|---|
| AERF | Accord d'échange de renseignements fiscaux |
| CEJ | Convention d'entraide judiciaire |
| CRF | Cellule de renseignements financiers |
| DOS | Déclaration d'opération suspecte |
| EDR | Échange de renseignements |
| GAFI | Groupe d'action financière |
| OCDE | Organisation pour la coopération et le développement économiques |
| TFTC | Groupe d'action sur les délits à caractère fiscal et autres délits (<i>Task Force on Tax Crimes and Other Crimes</i>) |
| TPS | Taxe sur les produits et services |
| TVA | Taxe sur la valeur ajoutée |

Synthèse

Le présent document, qui constitue le premier guide d'envergure sur la lutte contre la délinquance fiscale, énonce dix principes mondiaux, qui couvrent les aspects juridiques, stratégiques, administratifs et opérationnels de la lutte contre les délits à caractère fiscal. Ce guide a été rédigé par le Groupe d'action sur les délits à caractère fiscal et autres délits (TFTC) de l'OCDE. Il s'appuie sur l'expérience des membres du TFTC, ainsi que sur des données supplémentaires fournies dans le cadre d'une enquête par 31 pays : l'Afrique du Sud, l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, le Brésil, le Canada, le Danemark, El Salvador, l'Espagne, les États-Unis, la Finlande, la France, la Géorgie, la Grèce, l'Indonésie, l'Islande, l'Italie, le Japon, la Lituanie, le Luxembourg, la Malaisie, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, Singapour, la Slovénie, la Suède et la Suisse.

Ce guide montre que de nombreux pays dans le monde s'emploient activement à lutter contre la délinquance fiscale. Ils sont dotés de lois très complètes qui incriminent les infractions fiscales, et ils ont les moyens d'appliquer des sanctions sévères, parmi lesquelles de longues peines d'emprisonnement, de lourdes amendes, des confiscations d'actifs et toute une gamme de sanctions. Les pays disposent généralement d'un large éventail de pouvoirs d'enquête et de répression, ainsi que d'un accès aux données et aux renseignements voulus. Les droits des suspects donnent lieu à la même interprétation de façon quasi universelle et sont consacrés par le droit.

Les pays adoptent de plus en plus souvent une approche stratégique pour lutter contre les infractions fiscales, laquelle consiste notamment à cibler les principaux risques et à tirer parti des outils de coopération avec d'autres autorités répressives, à l'échelle nationale et internationale. Dans le même temps, les enquêtes sur les délits à caractère fiscal doivent être de plus en plus menées avec une efficacité accrue et des ressources réduites. Les données montrent toutefois que l'investissement n'est pas inutile, puisque certains pays sont capables de calculer le retour sur investissement des équipes chargées des enquêtes fiscales pénales et de recouvrer des sommes nettement supérieures à leurs dépenses, le retour sur investissement variant ainsi de 150 % à 1 500 %.

Le rôle joué par les enquêteurs chargés des infractions fiscales pénales contribue donc sensiblement aux efforts généraux déployés par les pays en matière de discipline fiscale. La mise en œuvre des dix principes mondiaux à l'échelle internationale est déterminante pour combler le déficit fiscal et faciliter la mobilisation des ressources nationales.

Recommandations :

Ce guide recommande aux pays d'évaluer leurs performances au regard des dix principes mondiaux. Ils doivent notamment identifier les domaines dans lesquels il leur faut modifier la loi ou certains aspects opérationnels, par exemple en renforçant les pouvoirs d'enquête ou de répression, en élargissant l'accès à d'autres données détenues par les administrations, en concevant ou en actualisant une stratégie de lutte contre les infractions fiscales, ou en redoublant d'efforts pour mesurer l'impact de leurs activités.

En particulier, les pays en développement sont encouragés à se servir de ce guide comme d'un outil de diagnostic, afin de mettre en évidence les principes qui pourraient ne pas être appliqués à ce stade. Il est recommandé aux pays qui se sont engagés à aider les pays en développement à renforcer leurs capacités dans le domaine fiscal (dans le cadre de l'Initiative fiscale d'Addis-Abeba ou de la Déclaration du G7 de Bari) de réfléchir aux moyens qui leur permettraient de coopérer avec eux pour renforcer les enquêtes sur la délinquance fiscale en s'appuyant sur ce guide, et notamment en mettant des formateurs experts à la disposition de l'Académie internationale de l'OCDE pour les enquêtes en matière de délinquance fiscale et d'autres initiatives régionales.

Le TFTC continuera de faciliter la coopération internationale sur la lutte contre la délinquance fiscale, notamment dans les domaines où une action multilatérale s'impose pour relever des défis communs.

Il faudra peut-être aussi collaborer pour créer une stratégie commune afin de lutter contre les délits à caractère fiscal présentant des éléments transnationaux. Une telle stratégie pourrait impliquer de mettre en évidence les risques que comportent ces délits fiscaux, de définir les données supplémentaires et les autres mécanismes requis pour lutter plus efficacement contre ces délits et d'œuvrer pour que ces données et mécanismes soient disponibles et efficaces dans la pratique.

Introduction

Le présent guide s'inscrit dans le cadre des travaux actuellement menés par l'OCDE sur le Dialogue d'Oslo, une approche à l'échelle de l'administration dans son ensemble destinée à lutter contre les délits à caractère fiscal et les autres délits financiers.

En s'appuyant sur le savoir et sur l'expérience des organismes publics du monde entier, ce guide présente dix principes mondiaux permettant de lutter efficacement contre la délinquance fiscale. Chaque principe y est décrit, et illustré à l'aide d'exemples et de pratiques en vigueur à l'échelle internationale.

Ce guide est destiné à répondre à trois objectifs :

1. donner aux pays les moyens de procéder à une analyse comparative de leur cadre juridique et opérationnel pour mettre en évidence les pratiques concluantes permettant d'améliorer les systèmes dans les domaines essentiels, afin de mettre en place un système efficace de lutte contre la délinquance fiscale ;
2. favoriser l'évaluation des avancées des pays par des mises à jour régulières, en suivant et en publiant les progrès réalisés dans les futures éditions de ce guide ;
3. permettre aux pays développés et en développement d'exprimer leurs besoins de formation, notamment en intégrant le guide dans le programme de l'Académie internationale de l'OCDE pour les enquêtes en matière de délinquance fiscale¹.

La mise en œuvre des dix principes mondiaux par les différents pays est naturellement fonction du contexte plus général que constituent leur système juridique, ainsi que leur pratique et leur culture administratives. Il revient à chaque pays de choisir à cet effet les méthodes les mieux adaptées et les plus conformes à sa structure organisationnelle de lutte contre la délinquance fiscale et au respect de ses engagements et obligations au regard des normes et des conventions internationales et, dans le cas des États membres de l'Union européenne, du droit de l'UE.

En outre, chaque pays possède sa propre définition de la délinquance fiscale et sa propre structure organisationnelle d'enquête dans ce domaine. C'est pourquoi, dans le présent rapport, les références à la « délinquance fiscale » désignent tout comportement intentionnel enfreignant le droit fiscal et sont destinées à être suffisamment larges pour englober les différentes définitions juridiques pouvant s'appliquer selon le droit interne. Elles sont censées viser tous les manquements aux obligations légales au titre de l'impôt sur le revenu et des prélèvements indirects (comme la TVA ou les TPS). Les autres délits à caractère financier, comme le non-respect des lois relatives aux douanes, à la corruption ou au blanchiment de capitaux, ne sont pas pris en compte dans la présente édition du rapport.

Ce guide a pour objectif de donner un aperçu des pratiques en vigueur et de permettre aux pays d'examiner et d'évaluer leur mise en œuvre des dix principes mondiaux, notamment par comparaison avec leurs pairs. Les tableaux et les graphiques qu'il contient présentent les statistiques et autres données

¹ Académie internationale de l'OCDE pour les enquêtes en matière de délinquance fiscale : <http://www.oecd.org/fr/ctp/delits/academie-fraude-fiscale.htm>.

communiquées par 31 pays en réponse à une enquête menée en 2017. Il convient néanmoins de procéder à des comparaisons avec prudence, en l'absence de législation et de pratiques uniformes dans les divers pays. Les statistiques établies, en particulier, ne peuvent pas tenir compte des différences relatives à la terminologie (termes et définitions juridiques) ou aux systèmes fiscaux et juridiques ; de la taille et de la population des pays, ainsi que de la taille de leurs administrations fiscales respectives ; des différences de culture, d'attitude vis-à-vis du risque fiscal et de taux global de discipline fiscale ; et des autres approches et stratégies appliquées en matière de respect des obligations (comme la préférence donnée aux sanctions civiles plutôt qu'aux poursuites pénales). Dans ces conditions, les statistiques figurant dans le présent guide ne doivent pas être examinées de manière isolée, mais dans le cadre de l'approche plus généralement adoptée par un pays en matière de discipline fiscale et de lutte contre la délinquance financière.

Enfin, ce guide ne contient pas encore d'inventaire détaillé de la façon dont chaque pays a mis en œuvre les dix principes mondiaux. Cet inventaire figurera dans la prochaine version du guide, en 2018, qui comprendra également les réponses apportées par d'autres pays.

On trouvera en annexe une liste des pays ayant répondu à l'enquête sur les dix principes mondiaux, ainsi qu'une brève présentation des organismes responsables des enquêtes sur les infractions fiscales dans chaque pays.

Principe 1

Incriminer les infractions fiscales

Les pays devraient mettre en place un cadre juridique garantissant que les actes qui enfreignent le droit fiscal sont considérés comme des infractions pénales et que des sanctions efficaces sont appliquées dans la pratique.

Principe 1 : Incriminer les infractions fiscales

Introduction

1. La plupart des contribuables s'acquittent spontanément de leurs obligations fiscales. Certains, toutefois, s'obstinent à ne pas les honorer et utilisent tous les moyens à cette fin. C'est à l'égard de ces contribuables, pour lesquels accompagnement et suivi n'entraînent pas d'amélioration de la discipline fiscale, que le droit pénal joue un rôle important. Cela permet en outre de renforcer les effets préventifs généraux que peut avoir l'application du droit pénal et de réduire l'indiscipline fiscale.

2. Les pays tirent des conclusions différentes quant au moment précis où l'application du droit pénal se justifie. Les dispositions du droit pénal définissent les actes qui sont considérés comme des délits à caractère fiscal ainsi que le type de sanctions pénales qui sont jugées appropriées. Ces actes et sanctions pénales définis varient d'un pays à l'autre.

3. Dès lors qu'il existe une distinction entre non-respect des obligations et non-respect du droit pénal, les pays doivent avoir la possibilité d'appliquer des sanctions pénales en cas de violation du droit fiscal. D'un point de vue préventif, cela s'explique par plusieurs raisons : (i) faire passer un message quant à l'intégrité, à la neutralité et à l'équité de la loi (personne n'est au-dessus des lois) ; (ii) dissuader, de manière générale, ceux qui pourraient être tentés d'échapper à leurs obligations fiscales si l'occasion s'en présentait, en faisant en sorte que toute activité délictueuse ait des répercussions en termes de réputation et de sanctions ; (iii) dissuader, de manière spécifique, toute personne ayant été reconnue coupable et sanctionnée par le passé, afin qu'elle ne soit pas tentée de recommencer. La mise en œuvre effective des dispositions pénales destinées à punir ceux qui ont décidé de ne pas respecter leurs obligations est essentielle pour rendre la justice et renforcer la crédibilité de ces dispositions et du système juridique lui-même.

4. L'incrimination des manquements au droit fiscal garantit aussi la présence des pouvoirs d'enquête et de répression sur le plan pénal qui sont nécessaires pour établir la vérité indépendamment de la coopération du prévenu. Dans certains pays, elle sert également de socle à la coopération nationale avec d'autres autorités répressives en vertu du droit pénal, ainsi qu'à la coopération internationale aux termes d'une convention d'entraide judiciaire (CEJ), par exemple.

5. Le moyen précisément choisi pour incriminer les infractions au droit fiscal varie selon les pays. Chaque pays est doté d'un système juridique différent, qui traduit et produit des interactions avec la culture, le contexte de l'action publique et le cadre législatif qui lui sont propres.

6. Quelles que soient ses spécificités, le cadre juridique est particulièrement efficace dès lors que :

- la loi définit clairement les infractions fiscales qui sont incriminées ;
- une sanction pénale est appliquée lorsque l'infraction est établie ;
- les infractions plus graves sont passibles de sanctions pénales plus sévères ;

- les sanctions pénales sont appliquées dans la pratique.

La loi définit clairement les infractions fiscales qui sont incriminées

7. Les infractions relevant de la délinquance fiscale peuvent être définies de manière générale pour désigner un large éventail d'activités, comme les actes délictueux destinés à frauder l'administration. Il est également possible de définir les infractions spécifiques de façon plus détaillée dans la loi, en fixant pour chacune les critères permettant d'établir quels actes précis constituent un délit.

8. Quelle que soit l'approche adoptée en matière de définition, les pays peuvent aussi opter pour des approches différentes au regard du seuil au-delà duquel un acte est considéré comme une infraction. Ils peuvent ainsi incriminer les actes correspondant à un simple non-respect des obligations, comme une omission délibérée de remplir correctement une déclaration fiscale. D'autres peuvent appliquer le droit pénal à partir d'un seuil plus élevé, quand l'omission délibérée de respecter une obligation fiscale s'accompagne de facteurs aggravants, par exemple lorsque le montant de la fraude fiscale dépasse un certain seuil ou que l'infraction est commise à plusieurs reprises, que le revenu imposable est activement dissimulé ou que des registres ou des preuves sont falsifiés de manière délibérée. Certains pays peuvent aussi fixer un seuil très élevé pour classer les délits à caractère fiscal, comme les délits commis en bande organisée dans un but lucratif, ou les fraudes fiscales accompagnées de circonstances particulièrement aggravantes. On trouvera ci-dessous des exemples courants de ces divers cas de figure :

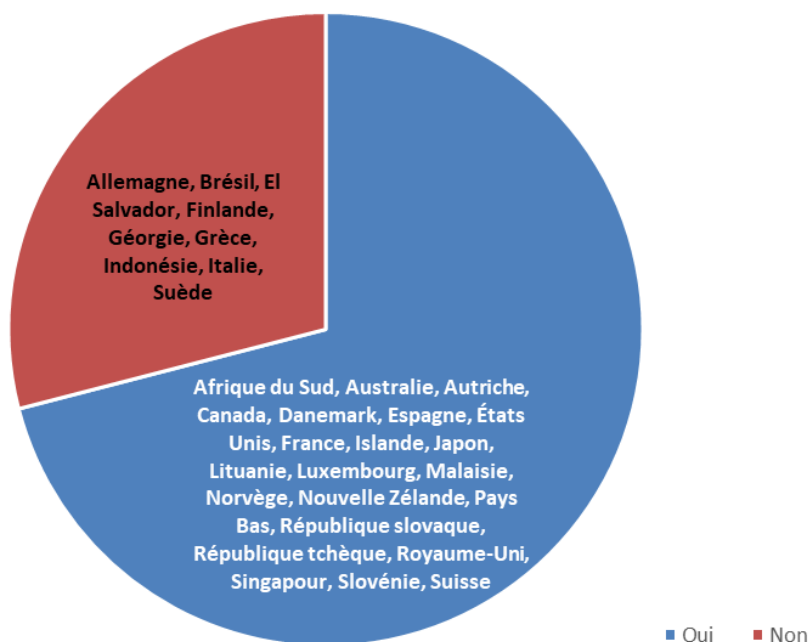
| Catégorie | Exemples |
|---|---|
| Infraction découlant du non-respect des obligations (peut s'appliquer indépendamment de l'intention ou du résultat) | <ul style="list-style-type: none"> • Omettre de communiquer les informations, documents ou déclarations requis(es) • Omettre de s'enregistrer/s'immatriculer à des fins fiscales • Omettre de tenir des registres • Tenir des registres inexacts • Effectuer des déclarations mensongères • Ne pas payer ses impôts |
| Infractions fiscales intentionnelles | <ul style="list-style-type: none"> • Détruire des registres • Omettre délibérément de respecter le droit fiscal pour obtenir un avantage financier • Se livrer à la fraude fiscale ou recevoir des fonds grâce à la fraude ou à des pratiques illégales • Réduire intentionnellement le montant de l'impôt à l'aide de faux documents ou de factures fictives • Présenter des documents falsifiés ou des faux pour réduire le montant de l'impôt • Fournir intentionnellement ou par négligence grave des renseignements fallacieux dans une déclaration fiscale afin d'obtenir un avantage fiscal • Obtenir un remboursement/crédit de manière frauduleuse • Se livrer à la fraude fiscale dans des circonstances aggravantes, conduisant à un avantage financier considérable, par exemple, ou en procédant de manière méthodique • Voler ou frauder l'administration • S'opposer à un représentant de l'autorité fiscale • Commettre des infractions subsidiaires |
| Infractions spécifiques | <ul style="list-style-type: none"> • Conclure un accord permettant à une personne d'être dans l'impossibilité de payer ses impôts • Se livrer à la fraude fiscale en tant que membre d'une association de malfaiteurs • Se livrer à des activités commerciales conduisant à une fraude fiscale • Faire un usage illicite de zappers ou de logiciels de suppression des ventes • Utiliser une fausse identité |

9. Les pays doivent aussi incriminer tout acte visant à faciliter ou à permettre la commission d'une infraction fiscale par un tiers, y compris en lui prêtant aide ou assistance, ou toute entente en vue de la commission d'une infraction fiscale (« complicité »), comme les actes des facilitateurs professionnels. Selon les données tirées de l'enquête, 22 pays ont répondu que les complices, parmi lesquels les facilitateurs professionnels, sont pénalement responsables et que, dans la majorité des cas, ils peuvent être tenus pour responsables de la même infraction et sont passibles de la même sanction pénale. Dans certains cas, la personne concernée peut encourir une sanction plus lourde, par exemple lorsqu'il s'agit d'un professionnel de la fiscalité et que le fait qu'il ait facilité la commission de l'infraction est considéré comme un facteur aggravant. Trois pays appliquent en outre des sanctions civiles aux facilitateurs professionnels ou aux instigateurs.

10. Les pays peuvent, par exemple, regrouper ces infractions pénales dans un texte de loi ou un code couvrant toutes les activités délictueuses, dans une loi fiscale générale, dans leur texte de loi relatif à l'impôt sur le revenu ou à la TVA, ou dans tout autre texte de loi spécifique. Quelle que soit l'approche adoptée, les dispositions juridiques devraient exposer les éléments qui sont constitutifs du délit, ce qui implique d'énoncer clairement le comportement ou l'activité spécifique qui constitue l'acte délictueux, ainsi que l'état d'esprit requis de la part de la personne concernée lors de la commission de cet acte (intention, imprudence ou négligence grave, par exemple).

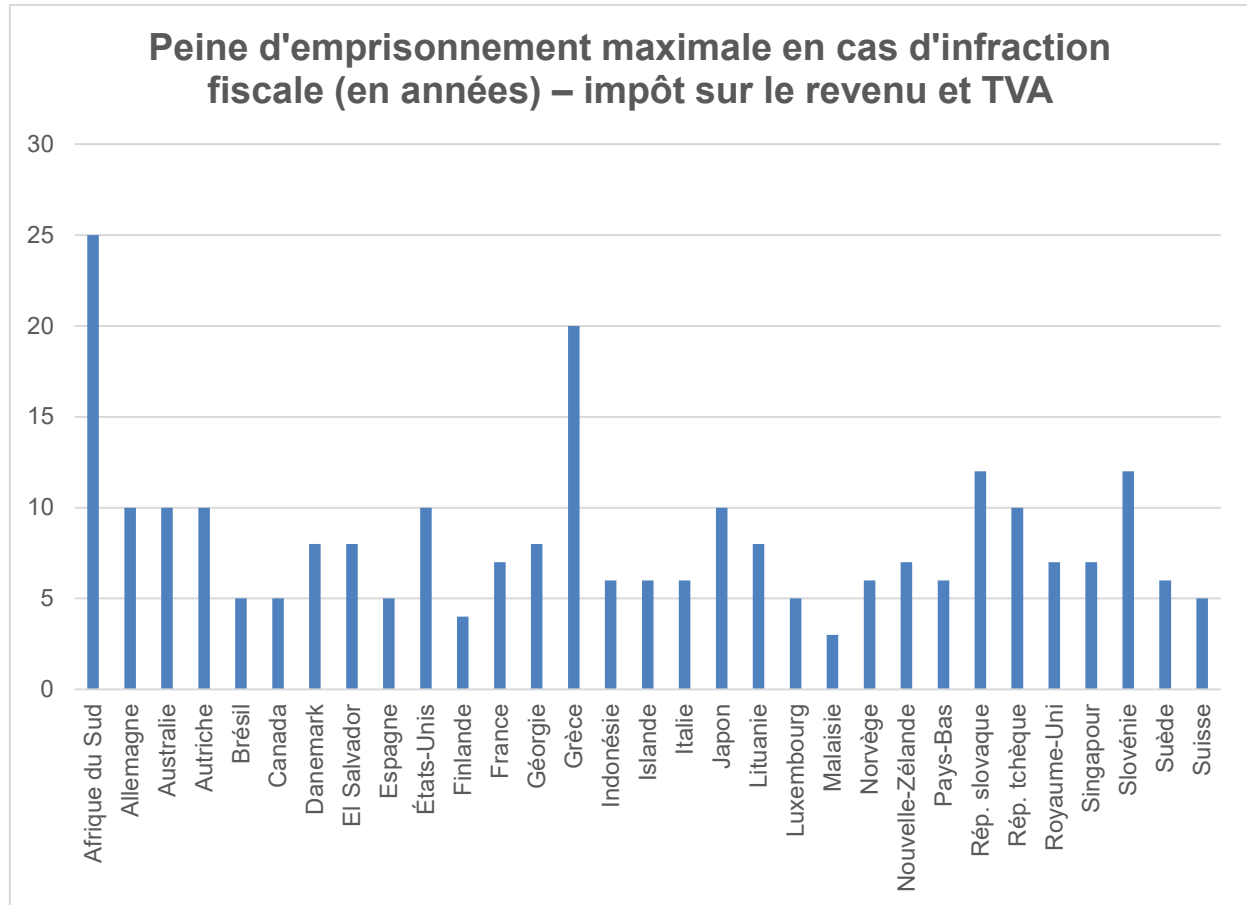
11. Les pays devraient pouvoir engager des poursuites à l'encontre des personnes physiques, mais aussi des personnes morales et des constructions juridiques en cas de commission d'un délit à caractère fiscal. À titre d'exemple, lorsqu'une entreprise s'est prêtée à une fraude fiscale, il se peut qu'aucune personne physique responsable du délit ne puisse être identifiée, mais que les actions délictueuses commises résultent des actions conjuguées réalisées par plusieurs personnes en tant que représentants de l'entreprise. La loi peut ainsi permettre d'engager la responsabilité pénale de la personne morale ou de la construction juridique à raison du délit, et d'imposer des sanctions aux principaux acteurs, comme les administrateurs, dirigeants, agents ou salariés clés de la personne morale ou de la construction juridique, qui sont jugés pénalement responsables. La capacité des répondants à l'enquête d'engager la responsabilité pénale des personnes morales est la suivante :

Est-il possible d'engager la responsabilité pénale des personnes morales en cas d'infraction fiscale ?



Une sanction pénale est appliquée lorsque l'infraction est établie

12. Les dispositions juridiques devraient prévoir des sanctions dès lors que les éléments du délit ont été établis. Ces sanctions devraient être conçues pour favoriser le respect des obligations et empêcher leur inobservation en constituant une menace crédible. Tout délai de prescription relatif à l'imposition d'une sanction pénale devrait rendre compte de la gravité du délit et de la sévérité de la peine prescrite. Fixer un délai de prescription suffisamment long pour les délits graves a pour conséquence pratique de donner aux autorités suffisamment de temps pour identifier et poursuivre les actes délictueux. Cet aspect revêt une importance particulière pour les affaires complexes, dans lesquelles la conduite d'enquêtes et de poursuites efficaces peut prendre du temps.



Les infractions plus graves sont passibles de sanctions pénales plus sévères

13. Un certain nombre de comportements peuvent constituer un délit à caractère fiscal. Pour atteindre les objectifs de l'incrimination exposés précédemment, les comportements ou les délits plus graves commis dans des circonstances plus graves devraient être passibles de sanctions pénales plus sévères, proportionnelles à la nature de l'infraction.

14. Comme on l'a vu, chaque pays adopte sa propre approche pour classer les différents types d'infractions et leur gravité. Quelle que soit l'approche choisie, la gravité de l'infraction devrait coïncider avec la gravité des conséquences pour son auteur.

Les sanctions pénales sont appliquées dans la pratique

15. La législation incriminant les infractions fiscales devrait être mise en application. Lorsque l'infraction est établie lors d'une procédure judiciaire, il convient d'appliquer la sanction pénale qui a le plus de chances d'être efficace et qui est adaptée aux faits et aux circonstances. Les sanctions devraient être appliquées de manière équitable et cohérente.

16. Selon l'affaire, il pourrait être judicieux d'imposer une sanction pécuniaire. Ainsi, en ce qui concerne les pays ayant participé à l'enquête pour lesquels des données sont disponibles, les amendes suivantes ont été imposées par les autorités compétentes pour des cas de violation du droit fiscal (en équivalent EUR) :

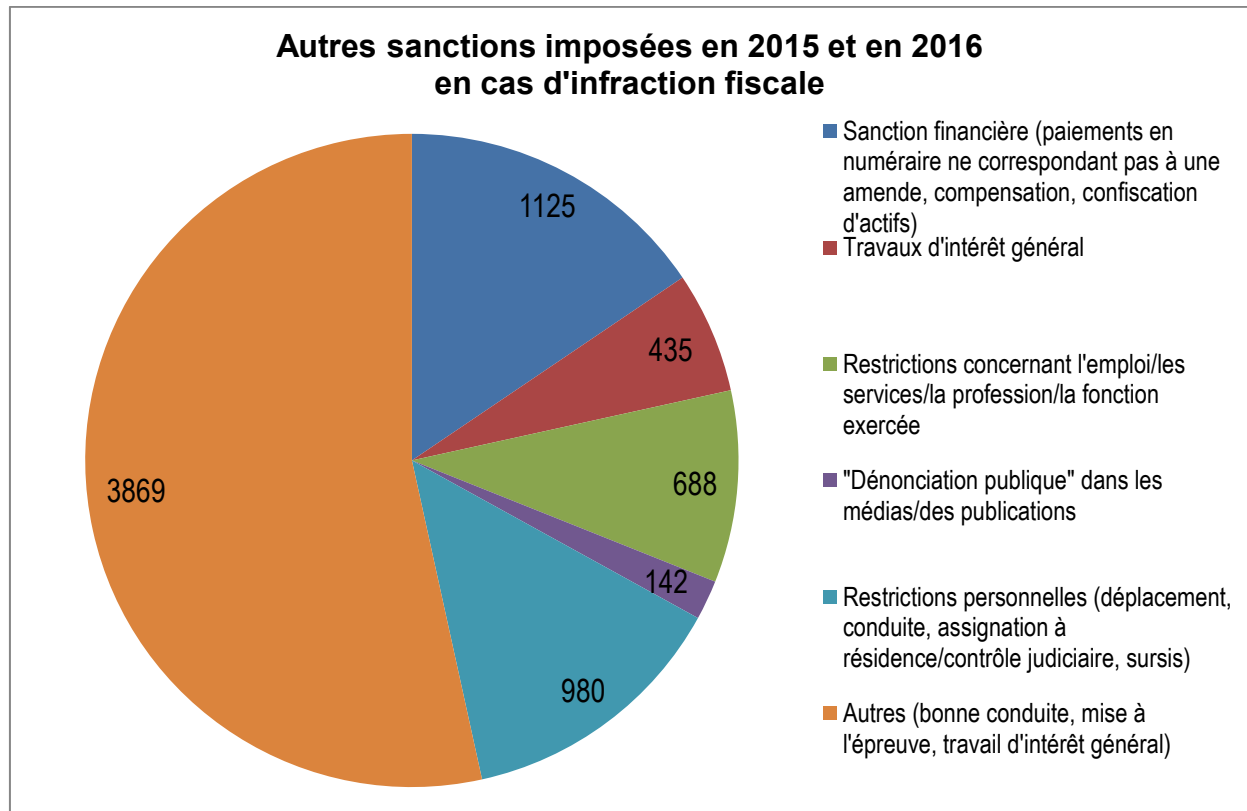
| Réponses apportées à l'enquête : Amendes imposées pour infraction pénale au droit fiscal (en millions) | | |
|--|-------------------|--------------|
| Pays ¹ | 2015 | 2016 |
| Afrique du Sud | 0.7 | 0.6 |
| Allemagne | 126.6 | 189.9 |
| Australie | 13.3 | 10.9 |
| Autriche | 132.7 | 23.2 |
| Canada | 2.8 | 6.8 |
| Danemark | Nd. | 46.8 |
| Espagne | 496.8 | 1 065.2 |
| États-Unis | > 2 077 | > 18.6 |
| France | 22.9 | Nd. |
| Islande | 14.3 | 6.2 |
| Japon | 16.2 | 12.4 |
| Lituanie | 1.2 | 1.0 |
| Malaisie | 0.07 | 0.06 |
| République tchèque | 0.9 | 0.9 |
| Royaume-Uni | 0.8 | 1.7 |
| Singapour | 0.7 | 0.3 |
| Suisse | 17.3 | 12.4 |
| Total | > 2 924 | 1 397 |

17. Selon l'affaire concernée, il peut être bon d'appliquer d'autres types de sanctions pénales, comme des travaux d'intérêt général, la dénonciation publique des auteurs de l'infraction ou des facilitateurs, l'interdiction d'exercer certaines fonctions, la suspension du permis de conduire ou autres avantages, des ordonnances spécifiques de confiscation ou de restitution d'actifs, voire plusieurs de ces sanctions à la fois.

18. Seize des 31 pays ayant participé à l'enquête ont répondu avoir recouru à des sanctions autres qu'une peine d'emprisonnement ou une amende dans 7 239 affaires au total en 2015 et 2016.²

¹ Pour l'Allemagne, les chiffres correspondent au total des amendes déterminées, des sommes évaluées conformément à l'article 153a du Code de procédure pénale et des sanctions qui sont devenues juridiquement contraignantes ; pour l'Australie, ils correspondent aux amendes et indemnités imposées dans le cadre des poursuites engagées par le CDPP et l'ATP ; pour l'Autriche, ils correspondent aux amendes imposées à la suite des condamnations prononcées par les juridictions pénales ; pour la République tchèque, ils correspondent aux personnes physiques et aux personnes morales ; et pour Singapour, ils correspondent aux amendes et aux pénalités à verser aux tribunaux.

² Afrique du Sud, Australie, Canada, Danemark, États-Unis, France, Grèce, Lituanie, Malaisie, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, République slovaque, République tchèque, Royaume-Uni, Singapour et Suède.



Principe 2

Élaborer une stratégie efficace pour lutter contre la délinquance fiscale

Pour garantir l'efficacité de leur législation sur la délinquance fiscale, les pays devraient mettre en place une stratégie de lutte contre ces délits. Cette stratégie devrait faire l'objet d'un réexamen et d'un suivi réguliers.

Principe 2 : Élaborer une stratégie efficace pour lutter contre la délinquance fiscale

Introduction

19. Pour lutter contre la délinquance fiscale avec la plus grande efficacité possible, les autorités fiscales doivent disposer d'un certain nombre de stratégies destinées à encourager la discipline fiscale, afin de répondre efficacement aux différentes attitudes des contribuables vis-à-vis du respect de leurs obligations. Une stratégie cohérente d'application de la loi devrait être élaborée pour garantir la mise en œuvre effective de la législation sur les délits à caractère fiscal. Cette stratégie globale peut être décrite dans un document qui énonce les objectifs des autorités fiscales, identifie les risques associés au non-respect du droit fiscal et présente un plan pour faire face à ces risques. Il faut s'assurer de l'adhésion des hauts fonctionnaires, qui sont responsables de la mise en place de la stratégie globale.

20. D'une manière générale, il convient d'introduire une stratégie globale couvrant tous les aspects de la discipline fiscale, à savoir encourager la discipline volontaire ou faire face aux manquements involontaires, à l'évasion, à la fraude et aux délits graves. Néanmoins, cette stratégie spécifiquement consacrée à la discipline fiscale devrait être fondée sur le système juridique, le contexte de l'action publique, le cadre législatif et la structure répressive générale propres à chaque pays. Le graphique ci-dessous présente un certain nombre de comportements et de mesures pouvant être adoptés pour renforcer la discipline fiscale.

| | | | |
|---|---|---------------------|---|
| Esroquerie fiscale (délit grave commis en bande organisée) | Prévention et lutte contre l'esroquerie | Mesures anti-fraude | <ul style="list-style-type: none"> • Enquêtes et contrôles fiscaux • Poursuites et sanctions • Exclusion des cercles financiers légaux • Coopération avec le système/la police judiciaire |
| Fraude fiscale (économie parallèle, sous-déclaration des revenus, emploi illégal) | Contrôles et sanctions | | <ul style="list-style-type: none"> • Contrôles, enquêtes • Contrôles fiscaux (analyse de risques) • Poursuites et sanctions • Recouvrement de l'impôt |
| Évasion fiscale (planification fiscale énergique, modèles d'évasion) | Suivi et coopération | | <ul style="list-style-type: none"> • Gestion des risques • Contrôles dans les bureaux et sur le terrain • Premières visites officielles • Recouvrement de l'impôt |
| Discipline fiscale (communication volontaire d'informations, respect des obligations fiscales) | Simplification souhaitable | | <ul style="list-style-type: none"> • Informations et formulaires • Coopération avec des groupements d'intérêts • Suivi horizontal • Décisions préalables |

Identifier les risques et les menaces

21. L'efficacité d'une stratégie passe tout d'abord par une évaluation des menaces, car une bonne connaissance des menaces à prendre en compte permet d'intervenir de manière ciblée. Les autorités fiscales disposent toutes de ressources limitées, qui doivent être allouées de manière efficiente en fonction des priorités. Pour ce faire, l'autorité fiscale devrait mettre en place une procédure afin de déterminer les menaces qui pèsent sur l'application de la législation fiscale, ainsi que leur gravité. Dans l'idéal, l'évaluation des menaces porte sur les risques actuels, émergents et futurs.

22. Réaliser une évaluation des menaces de façon régulière présente l'avantage de pouvoir examiner ces risques en s'appuyant sur une base structurée. Un tel processus permet d'améliorer, en se fondant sur des priorités fixées en toute connaissance de cause, la prise de décisions visant à déterminer comment faire face aux divers niveaux d'indiscipline, et notamment lutter contre les délits fiscaux, avec plus d'efficacité.

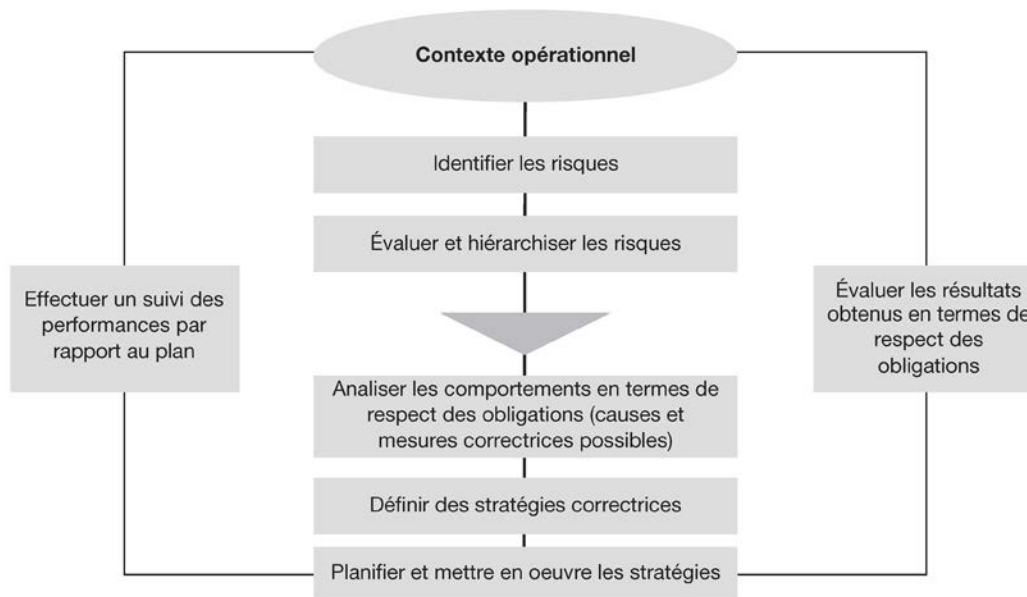
23. L'évaluation des menaces permet de mettre en évidence les risques spécifiquement liés aux délits à caractère fiscal qui prédominent dans le pays. Elle devrait tenir compte du contexte ou de l'environnement (culturel, politique, juridique, économique et technologique) qui lui est propre et, s'il y a lieu, s'appuyer sur l'analyse des autres organismes chargés de lutter contre la délinquance financière. Hiérarchiser les menaces en fonction de leur probabilité d'occurrence et de la gravité de leurs répercussions éventuelles peut s'avérer efficace.

24. Plusieurs des pays ayant participé à l'enquête prennent des mesures pour identifier et évaluer les menaces en continu. Ces mesures prennent souvent la forme d'une analyse régulière de l'environnement, du renseignement ou de la tendance/des prévisions. Un large éventail de sources de renseignement sont généralement prises en considération pour identifier les menaces émergentes, comme l'ensemble des informations détenues par l'administration fiscale, les observations des enquêteurs et les informations remontant des affaires terminées, les bases de données sur les actifs, les données sur les opérations en devises, le renseignement de source libre, et les renseignements provenant d'autres organismes comme la police, les services sociaux, le ministère public, les autorités en charge de la corruption, des marchés publics, du travail, des douanes, de l'immigration ou des frontières, ainsi que du secteur public et des citoyens. Plusieurs pays ont indiqué que l'analyse des menaces tenait compte de l'impact possible sur les recettes, de la fréquence de la menace, de la probabilité d'occurrence et de la cohérence avec d'autres priorités stratégiques.

25. Les résultats de l'évaluation des menaces peuvent faciliter l'identification des besoins spécifiques, comme l'établissement d'un groupe d'action interinstitutionnel pour faire face à un risque donné, le lancement d'une campagne de sensibilisation du public, le renforcement des capacités techniques dans un domaine particulier, ou encore la nécessité de dialoguer avec le secteur public ou d'éclairer les changements à apporter à la loi.

Les éléments essentiels d'une stratégie globale

26. Il existe différentes méthodes pour concevoir une stratégie globale. Le diagramme ci-dessous illustre une approche possible pour préparer une stratégie, en tenant compte de la nécessité de réviser cette stratégie au regard des résultats obtenus.



Source : Russell, B (2010), *Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program*, Fonds monétaire international, États-Unis

27. En tenant compte de l'évaluation des menaces, une stratégie efficace peut être préparée en intégrant notamment les éléments suivants :

- définir les objectifs/indicateurs de performances/résultats. Cette étape peut s'articuler autour des objectifs de prévention, de détection et de répression ;
- déterminer les ressources disponibles pour faire face à ces risques (comme les pouvoirs juridiques, les financements, le personnel, l'expertise, les parties prenantes dans d'autres organismes publics, les sources de renseignement, les outils d'enquête et de répression, dont la coopération nationale et internationale) ;
- identifier les difficultés rencontrées par l'autorité fiscale pour pouvoir faire face aux risques et les moyens permettant d'atténuer ces difficultés ;
- élaborer un plan opérationnel pour atteindre les objectifs relatifs aux risques identifiés, utiliser les ressources et les outils disponibles et intégrer l'application du droit pénal ;
- préparer une stratégie de communication, afin de modeler les perceptions et le comportement du public, notamment en rappelant les sanctions pénales sévères qui peuvent être imposées et en exerçant un effet dissuasif en cas d'affaires fortement médiatisées. Elle peut aussi servir à éduquer le public, et à gagner sa confiance dans la mise en œuvre équitable de la législation fiscale ;
- concevoir un plan pour revoir les performances et mesurer l'efficacité et l'actualité de la stratégie de respect des obligations de manière périodique.

28. La stratégie doit être fondée sur une large consultation de l'ensemble des parties prenantes, comme les responsables politiques, les enquêteurs, les responsables des autorités répressives et du ministère public et d'autres autorités comme celles qui luttent contre le blanchiment de capitaux, conformément au système juridique, au contexte de l'action publique, à l'environnement législatif et à la structure répressive générale du pays concerné. En particulier, les délits fiscaux graves pouvant soulever d'autres questions de droit pénal comme le blanchiment de capitaux (notamment parce que les délits fiscaux sont, dans la plupart des cas, une infraction principale du blanchiment de capitaux, comme indiqué au principe 7 ci-dessous), les pays devraient envisager de prendre en compte les délits fiscaux dans une stratégie globale traitant des délits graves, ou dans une stratégie spécifiquement consacrée à la lutte contre la délinquance financière. La Finlande, par exemple, dispose d'une stratégie nationale de lutte

contre l'économie parallèle et contre la délinquance économique. L'Autriche est dotée d'une stratégie consacrée au respect des obligations fiscales et douanières, ainsi que de Stratégies annuelles concernant la sécurité intérieure qui portent plus largement sur la délinquance économique et le blanchiment de capitaux. L'autorité fiscale du Royaume-Uni contribue à l'Évaluation stratégique nationale des délits graves et en bande organisée. Plusieurs pays préparent leurs stratégies en coordination avec d'autres organismes, comme l'autorité chargée de lutter contre la corruption, les unités de lutte contre la délinquance économique, la police, le ministère public, la cellule de renseignements financiers, les douanes, les autorités de tutelle des marchés des valeurs mobilières et le ministère de la Justice.

29. La stratégie de lutte contre la délinquance fiscale doit aussi prévoir un mécanisme permettant aux responsables des autorités fiscales pénales et non pénales de mettre en commun leur expertise, leurs processus et leurs renseignements. En effet, les responsables des questions fiscales pénales et non pénales entretiennent souvent des relations symbiotiques : la fonction non pénale dispose ainsi de renseignements utiles pour enquêter sur les délits à caractère fiscal, renseignements qui concernent à la fois des affaires spécifiques et des tendances générales. De même, la fonction pénale possède également des informations intéressantes pour la discipline fiscale relevant du droit civil, notamment sur des affaires dans lesquelles il n'a pas été possible d'obtenir une condamnation pénale mais pouvant se prêter à un contrôle civil, ou pour éclairer une condamnation pénale.

30. La mise en place d'une coopération stratégique entre les responsables des autorités fiscales pénales et non pénales permettra de garantir une utilisation cohérente des ressources et une hiérarchisation efficace des affaires et d'éviter que l'administration fiscale et les autorités chargées de faire respecter le droit pénal n'exécutent deux fois la même tâche. Cela devrait également accroître la discipline fiscale dans son ensemble, produire un effet dissuasif lorsque le public est conscient que les fonctions pénales et non pénales coopèrent de manière efficace, et renforcer l'équité perçue pour les contribuables qui s'acquittent de leurs obligations. Cette coordination devra également tenir compte des mécanismes destinés à protéger les droits d'une personne dès lors qu'une question revêt des aspects relevant du droit pénal (voir le principe 10 pour de plus amples informations).

31. La quasi-totalité des pays ayant participé à l'enquête étaient pourvus d'un processus permettant aux responsables des autorités fiscales civiles de transmettre les soupçons de délits fiscaux à l'autorité compétente, et dans bien des cas, il existe une obligation légale en ce sens. Parmi les caractéristiques essentielles garantissant l'efficacité de ce processus figurent les formations suivies par les responsables des autorités fiscales civiles pour être capables d'identifier les indices d'un délit ; l'existence d'un point de contact central et clairement identifié pour la transmission des dossiers ; l'utilisation d'un formulaire standard afin que toutes les données pertinentes soient mentionnées et puissent donc être utilisées par l'autorité chargée des enquêtes pénales ; et la tenue de réunions pour que les enquêteurs des autorités civiles et pénales puissent faire part de leurs réactions, notamment pendant le processus visant à déterminer la suite à donner aux différents dossiers transmis.

32. Le nombre de dossiers transmis dans les pays concernés par l'enquête, pour lesquels des données étaient disponibles en 2015 et 2016, est le suivant :

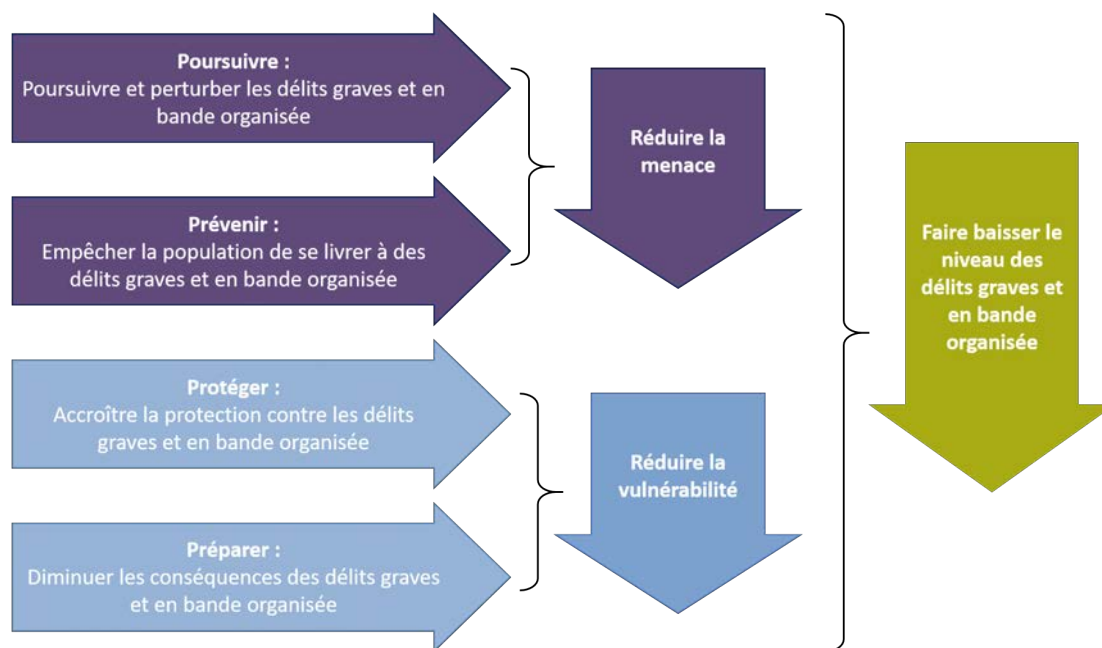
| Soupçons de délits fiscaux transmis par un responsable des autorités fiscales civiles ¹ | | |
|--|-----------------------------------|------------|
| Pays | Année 2015 | Année 2016 |
| Brésil | 9 343 | 10 371 |
| Canada | 315 | 289 |
| El Salvador | (compris dans le chiffre de 2016) | 91 |
| États-Unis | 232 | 230 |

¹ Les chiffres concernant le Brésil, la Lituanie et la Suède comprennent les soupçons de tous types de délits, et pas uniquement d'infractions fiscales.

| | | |
|---------------------|---------------|---------------|
| Finlande | 543 | 784 |
| Islande | 37 | 28 |
| Lituanie | 172 | 144 |
| Pays-Bas | 888 | 638 |
| République slovaque | 484 | 888 |
| République tchèque | 1 699 | 1 659 |
| Royaume-Uni | 2 971 | 1 428 |
| Singapour | 65 | 30 |
| Slovénie | 71 | 91 |
| Suède | 1 731 | 2 339 |
| Total | 18 551 | 19 010 |

Exemples de stratégies nationales de lutte contre les délits à caractère fiscal

33. Le Royaume-Uni a publié sa stratégie sur les délits graves en 2013 (*Serious and Organised Crime Strategy*).² Bien que n'étant pas spécifiquement consacrée aux délits à caractère fiscal, mais portant plus globalement sur les délits graves (à caractère financier et en bande organisée, notamment), elle donne un exemple des éléments essentiels devant figurer dans une stratégie globale. Celle-ci s'articule autour des principes suivants :



34. Aux Pays-Bas, des pratiques répressives communes ont été mises en place voilà de nombreuses années grâce à l'utilisation de lignes directrices et de protocoles. Citons, à titre d'exemple, le « Protocole relatif à la notification et au règlement des infractions fiscales et des infractions liées aux douanes et aux allocations ». Ce protocole décrit la consultation tripartite mise en œuvre, pour sélectionner les affaires devant donner lieu à une enquête pénale, entre l'Administration fiscale et douanière, le Service de

² Voir Secretary of State for the Home Department (2013), *Serious and Organised Crime Strategy*, Gouvernement du Royaume-Uni, Royaume-Uni, www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/248645/Serious_and_Organised_Crime_Strategy.pdf.

l'information et des enquêtes fiscales (*Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst*, FIOD) et le ministère public. Le protocole définit les critères applicables à ces décisions, et notamment des facteurs de pondération comme le montant probable du préjudice.

35. De plus, un « Cadre relatif à la stratégie de mise en œuvre » annuel, élaboré en commun par l'Administration fiscale et douanière, le FIOD et le ministère public, définit un plan de traitement des violations du droit fiscal et financier. Ce plan prévoit notamment que la hiérarchisation des risques, la coopération lors des interventions des autorités répressives ainsi que les stratégies médias soient décidées en commun. Aux Pays-Bas, le droit pénal est de plus en plus lié à d'autres formes de stratégies de répression, de contrôle et de respect des obligations, et non traité comme l'élément autonome ultime de la chaîne répressive.

Bibliographie

Secretary of State for the Home Department (2013), *Serious and Organised Crime Strategy*,
Gouvernement du Royaume-Uni, Royaume-Uni,
http://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/248645/Serious_and_Organised_Crime_Strategy.pdf.

Principe 3

Disposer des pouvoirs d'enquête adéquats

Les autorités doivent disposer des pouvoirs appropriés pour enquêter avec succès sur les délits à caractère fiscal.

Principe 3 : Disposer des pouvoirs d'enquête adéquats

Introduction

36. L'objectif d'une enquête (fiscale) pénale est d'établir la vérité en enquêtant sur le comportement (fiscal) délictueux présumé. Lorsqu'ils mènent une enquête, les enquêteurs s'efforcent en règle générale de trouver et d'analyser des informations pour déterminer si un délit a été commis ou non. Les enquêtes peuvent conduire à la découverte de preuves mettant en cause la personne concernée (éléments « à charge ») ou confirmant leur innocence (éléments « à décharge »). Les autorités chargées des poursuites s'en servent pour décider s'il y a lieu ou non de poursuivre le prévenu. Les contrevenants cherchant à dissimuler la nature délictueuse de leur comportement, les autorités répressives spécialisées dans le droit pénal doivent disposer d'un éventail approprié de pouvoirs d'enquête afin d'obtenir les informations nécessaires. En particulier, pour ce qui est des enquêtes sur les infractions fiscales, il est extrêmement utile de pouvoir enquêter efficacement sur la source et sur les mouvements des actifs financiers. Cela peut être déterminant pour établir la commission d'une fraude, et pour identifier le rôle d'un intermédiaire ou d'un complice, même lorsque les actifs eux-mêmes n'ont pas été déplacés.

37. Suivant l'organisme qui est chargé d'enquêter sur les délits à caractère fiscal (voir le principe 5 pour plus de détails), la nature et l'ampleur des pouvoirs d'enquête d'un organisme donné peut varier. D'une manière générale, la compétence relative à la conduite des enquêtes fiscales pénales suit l'un des quatre modèles ci-dessous, qui sont décrits dans la publication *Effective Inter-agency Co-operation In Fighting Tax Crimes And Other Financial Crimes, Third Edition, 2017* (le « Rapport de Rome »).

| Modèles généraux d'organisation des enquêtes sur les délits à caractère fiscal | | | |
|--|---|--|--|
| Modèle 1 | Modèle 2 | Modèle 3 | Modèle 4 |
| L'administration fiscale dirige et conduit les enquêtes | L'administration fiscale conduit les enquêtes, sous la direction du parquet | Un organisme spécialisé ne relevant pas de l'administration fiscale conduit les enquêtes fiscales, auxquelles des procureurs peuvent être associés | La police ou le parquet conduit les enquêtes |

38. Une administration fiscale qui mène des enquêtes pénales selon le modèle 1 ne dispose pas nécessairement des pouvoirs d'enquête, ainsi que de l'expertise ou des ressources correspondantes, comme la capacité de procéder à des visites et à des saisies, d'intercepter des communications et d'exiger que des documents lui soient remis. Si l'administration fiscale est responsable de la conduite des enquêtes pénales mais qu'elle ne dispose pas elle-même de toute la gamme des pouvoirs d'enquête, elle devrait toutefois pouvoir en disposer de manière indirecte en cas de besoin, notamment en faisant appel à la police ou à un autre organisme susceptible de fournir des services d'enquête.

39. Dans les modèles d'organisation 2 et 4, selon lesquels la police ou le parquet conduit et/ou dirige les enquêtes, les pouvoirs d'enquête sont selon toutes probabilités similaires à ceux dont dispose la police quand elle mène d'autres enquêtes financières. Dans le modèle 3, un organisme distinct de l'administration

fiscale est responsable des enquêtes dans les affaires de délit fiscal, et les pouvoirs d'enquête sont aussi très probablement analogues à ceux de la police.

40. Quel que soit le modèle d'organisation utilisé, les organismes chargés d'enquêter sur les infractions fiscales devraient disposer des pouvoirs d'enquête qu'ils jugent nécessaires et efficaces dans le cadre de leur mandat, en tenant compte de la capacité de travailler avec d'autres autorités répressives susceptibles de détenir d'autres pouvoirs. Outre les sources d'information plus traditionnelles, ces pouvoirs d'enquête devraient leur donner accès à des informations et à des preuves numériques.

41. L'existence, ou non, des pouvoirs d'enquête voulus dans les pays ayant répondu à l'enquête est indiquée ci-dessous. Tout au long de la présente section du guide, on notera que les circonstances précises et les procédures juridiques à suivre pour utiliser ces pouvoirs varient. Le fait, pour un pays, de détenir des « pouvoirs directs » ne signifie pas que le pouvoir en question peut être utilisé dans toutes les enquêtes concernant une infraction fiscale, mais que l'organisme a la possibilité de l'exercer lui-même dans les circonstances autorisées (y compris lorsqu'un mandat ou une autorisation judiciaire est délivrée à l'organisme). La possibilité de disposer de pouvoirs indirects par l'intermédiaire d'un autre organisme correspond à un système dans lequel le pouvoir serait exercé par un organisme différent ne relevant pas de l'autorité chargée des enquêtes fiscales pénales, comme la police.

Pouvoir d'obtenir des informations documentaires détenues par des tiers

42. Le pouvoir d'obtenir des informations peut être nécessaire pour avoir accès à des documents et à des informations détenus par des établissements financiers et d'autres tiers. Ce pouvoir permet d'exiger d'un tiers qu'il communique des documents ou des informations dans un délai précis. Si cette demande n'est pas satisfaite, des pouvoirs plus intrusifs autorisant la visite d'un lieu ou la recherche de supports numériques peuvent alors être utilisés. Le pouvoir d'obtenir des informations documentaires détenues par un tiers est particulièrement adapté lorsque les informations recherchées ne sont pas immédiatement disponibles sous forme physique (comme dans le cas des banques qui ne conservent pas de copies papier des relevés bancaires de leurs clients, ou des données des fournisseurs de télécommunications) car il lui accorde un délai pour rassembler les supports exigés. Ce pouvoir peut prendre la forme d'une citation à comparaître, d'une injonction de produire ou d'autres pouvoirs permettant d'exiger ou d'imposer la communication d'informations documentaires. Il existe dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Pouvoir d'obtenir des informations documentaires détenues par des tiers | | | |
|--|--------------------|---------------------------------|--|
| Pouvoirs directs pleins et entiers | | | Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme |
| L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut être autorisé à exercer lui-même ces pouvoirs | | | L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut solliciter l'assistance d'un autre organisme afin d'exercer les pouvoirs en son nom |
| | | | Inexistant |
| Afrique du Sud | Géorgie | Norvège | Australie ⁶ |
| Allemagne | Grèce ² | Nouvelle-Zélande | Brésil |
| Australie ¹ | Indonésie | Pays-Bas | El Salvador |
| Autriche | Islande | République slovaque | Suède ⁷ |
| Canada | Italie | République tchèque ³ | |
| Espagne | Japon | Royaume-Uni | |

¹ AFP.

² DPF, YEDDE et CRF.

³ Police.

⁶ ATO.

⁷ Service d'enquête sur l'évasion fiscale (SKV).

| | | | | |
|------------|------------|---------------------|--|--|
| États-Unis | Lituanie | Singapour | | |
| Finlande | Luxembourg | Slovénie | | |
| France | Malaisie | Suède ⁴ | | |
| | | Suisse ⁵ | | |

43. On notera que ce pouvoir d'enquête particulier peut avoir le même objectif que les pouvoirs dont disposent les contrôleurs des impôts lorsqu'ils procèdent à un contrôle fiscal dans le cadre d'une procédure civile, à savoir obtenir des informations. Des garanties procédurales devant s'appliquer dès lors qu'un contrôle civil devient une enquête pénale, afin de protéger les droits du suspect, il importe de déterminer à quel moment cette ligne est franchie (voir le principe 10). Dans certains pays, les actions civiles doivent prendre fin à ce stade, alors que dans d'autres, les pouvoirs permettant d'obtenir des informations aux fins du contrôle réalisé dans le cadre d'une procédure civile peuvent tout de même être exercés et les actions civiles peuvent être menées parallèlement à la conduite d'une enquête pénale.

44. Toutefois, exercer des pouvoirs de nature civile pour les besoins d'une enquête pénale peut constituer un abus de pouvoir et les éléments de preuve recueillis ne pas être recevables devant les tribunaux. Les garanties procédurales revêtent une importance particulière dans le modèle d'organisation 1 mentionné ci-dessus, dans lequel l'administration fiscale procède à des contrôles dans le cadre d'une procédure civile et est également habilitée à conduire des enquêtes pénales. Dans un tel modèle, il est important de prendre des mesures ou de mettre en place une structure organisationnelle ou une procédure opérationnelle standard pour éviter que des contrôles de nature civile ne compromettent des enquêtes pénales et donc empêcher tout abus de pouvoir.

Pouvoir de visite

45. Ce pouvoir d'enquête concerne la visite d'un lieu et la capacité de rechercher et de saisir des preuves matérielles comme des livres ou états comptables et autres documents permettant de constater un délit fiscal. Ce pouvoir permet généralement à l'autorité chargée des enquêtes de faire un usage raisonnable de la force pour pénétrer un lieu en cas de besoin. Ce pouvoir existe dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Pouvoir de visite | | | | |
|--|--------------------|----------------------------------|--|----------------------|
| Pouvoirs directs pleins et entiers | | | Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme | Inexistant |
| L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut être autorisé à exercer lui-même ces pouvoirs | | | L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut solliciter l'assistance d'un autre organisme afin d'exercer les pouvoirs en son nom | |
| Afrique du Sud | Grèce ⁹ | Pays-Bas | Australie ¹³ | Suisse ¹⁵ |
| Allemagne | Indonésie | République slovaque | Brésil | |
| Australie ⁸ | Islande | République tchèque ¹⁰ | El Salvador | |
| Autriche | Italie | Royaume-Uni | Italie | |
| Canada | Japon | Singapour | Suède ¹⁴ | |
| | | | | |

⁴ EBM.

⁵ Restriction pour les administrations fiscales cantonales : impossible d'exercer directement ce pouvoir auprès des banques.

⁸ Police.

⁹ DPF, YEDDE et CRF.

¹⁰ Police.

¹³ ATO.

¹⁴ Service d'enquête sur l'évasion fiscale (SKV).

¹⁵ Administrations fiscales cantonales.

| | | | | |
|------------|------------------|----------------------|--|--|
| Espagne | Lituanie | Slovénie | | |
| États-Unis | Luxembourg | Suède ¹¹ | | |
| Finlande | Malaisie | Suisse ¹² | | |
| France | Norvège | | | |
| Géorgie | Nouvelle-Zélande | | | |

46. Le pouvoir de visite devrait s'accompagner des garanties correspondantes pour assurer le respect de la vie privée des personnes concernées et éviter toute visite « déraisonnable ». Dans ces conditions, le pouvoir de visite peut être limité par une condition imposant l'existence de motifs raisonnables de croire qu'un délit a été commis et l'obtention d'autorisations de procédure, comme un mandat de perquisition.

Pouvoir d'intercepter du courrier et des communications

47. Il s'agit ici du pouvoir d'analyser les communications d'une personne, et notamment ses courriels, discussions en ligne, médias sociaux, dispositifs de localisation et enregistreurs des numéros composés (appareils permettant d'enregistrer les numéros de téléphone pour les appels entrants et sortants), enregistreurs de frappe, adresses IP, communications sur le dark web et bien d'autres types d'interceptions. Cela peut constituer une source d'information importante pour recueillir de nouveaux éléments de preuve à charge et à décharge, réunir les éléments nécessaires pour obtenir un mandat de perquisition, ou identifier les lieux potentiels à visiter, les associés et les coparticipants au délit, ainsi que les avoirs criminels. L'expérience des pays montre que le pouvoir d'interception des communications varie, puisque ce pouvoir est relativement intrusif et qu'il ne peut être utilisé que dans les cas les plus graves. Ce pouvoir existe dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Pouvoir d'interception du courrier et des communications | | | | | |
|--|------------------------|--|----------------------------------|-------------|--------------------------------|
| Pouvoirs directs pleins et entiers | | Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme | | Inexistant | |
| L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut être autorisé à exercer lui-même ces pouvoirs | | L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut solliciter l'assistance d'un autre organisme afin d'exercer les pouvoirs en son nom | | | |
| Australie ¹⁶ | Luxembourg | Allemagne | Espagne | Canada | Nouvelle-Zélande ²³ |
| Autriche | Norvège ¹⁸ | Afrique du Sud | Islande | El Salvador | Singapour |
| Finlande | Pays-Bas | Australie ²⁰ | Italie | États-Unis | Slovénie ²⁴ |
| France | République slovaque | Brésil | République tchèque ²² | Indonésie | Suède |
| Grèce ¹⁷ | Royaume-Uni | Grèce ²¹ | | Japon | Suisse |
| Italie | Slovénie ¹⁹ | | | Malaisie | |
| Lituanie | | | | | |

¹¹ EBM.

¹² Administration fiscale fédérale ou procureur.

¹⁶ AFP pour les télécommunications.

¹⁷ CRF.

¹⁸ Interception du courrier, pas des communications.

¹⁹ Pour les télécommunications.

²⁰ ATO.

²¹ DPF et YEDDE.

²² Police.

²³ Possibilité d'ouvrir le courrier trouvé dans les locaux pendant une visite, et d'obtenir les données sur les communications existantes auprès de prestataires de services tiers.

²⁴ Pour le courrier.

Pouvoir de rechercher et de saisir du matériel informatique, des logiciels, des téléphones portables et des supports numériques

48. Les enquêteurs chargés des délits fiscaux peuvent avoir besoin de rechercher et de saisir des éléments de preuve sous forme numérique et de disposer à cette fin des compétences techniques voulues. Si le pouvoir de visite accordé pour obtenir des preuves mentionné ci-dessus porte essentiellement sur la recherche et la saisie de preuves matérielles, le présent pouvoir d'enquête concerne essentiellement la capacité de se procurer des preuves numériques comme des courriels, des messages textuels, des documents électroniques et des relevés bancaires. Ce type d'éléments de preuve peut être détenu dans du matériel informatique ou un logiciel, une tablette, un téléphone portable ou tout autre support de stockage électronique, notamment en nuage. Pour certains pays, il se peut que la description des pouvoirs d'enquête figurant dans la loi ne soit pas encore au diapason d'un paysage numérique en mutation rapide, et puisse appeler une réforme. Ce pouvoir existe dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Pouvoir de rechercher et de saisir du matériel informatique, des logiciels, des téléphones portables et des supports numériques | | |
|--|---------------------|----------------------------------|
| Pouvoirs directs pleins et entiers | | |
| L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut être autorisé à exercer lui-même ces pouvoirs | | |
| Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme | | |
| L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut solliciter l'assistance d'un autre organisme afin d'exercer les pouvoirs en son nom | | |
| Inexistant | | |
| Afrique du Sud | Grèce ²⁶ | Pays-Bas |
| Allemagne | Indonésie | République slovaque |
| Australie ²⁵ | Islande | République tchèque ²⁷ |
| Autriche | Italie | Royaume-Uni |
| Canada | Japon | Singapour |
| Espagne | Lituanie | Slovénie |
| États-Unis | Luxembourg | Suède ²⁸ |
| Finlande | Malaisie | Suisse ²⁹ |
| France | Norvège | |
| Géorgie | Nouvelle-Zélande | |
| | | Australie ³⁰ |
| | | Brésil |
| | | El Salvador |
| | | Italie |
| | | République tchèque ³¹ |
| | | Suède ³² |
| | | Suisse ³³ |

49. Ce pouvoir est devenu essentiel, la technologie étant de plus en plus utilisée pour commettre des délits fiscaux et en transférer les produits.

50. Pendant une visite de domicile ou de bureaux, des documents peuvent être analysés afin de déterminer rapidement s'ils sont visés ou non par le mandat de perquisition et utiles pour l'enquête. Toutefois, les supports numériques peuvent contenir des centaines de milliers de courriels, documents et messages textuels, créés sur de nombreuses années, et pas nécessairement liés au délit fiscal. Il est donc difficile, voire impossible, de déterminer pendant la visite si une information électronique entre ou non dans le champ du mandat et si elle est utile. Par conséquent, la visite peut notamment consister à créer une copie ou une image numérique des données détenues, et à examiner le contenu dans un laboratoire

²⁵ AFP.

²⁶ DPF, YEDDE et CRF.

²⁷ Police ; appel à remettre un bien, saisie d'un bien.

²⁸ EBM.

²⁹ Administration fiscale fédérale ou procureur.

³⁰ ATO.

³¹ Police.

³² Service d'enquête sur l'évasion fiscale (SKV).

³³ Administrations fiscales cantonales.

scientifique afin de déterminer quelles informations sont situées dans le champ du mandat de perquisition et utiles pour l'affaire objet de l'enquête.

51. En Australie, par exemple, la police est habilitée à faire fonctionner le matériel électronique découvert dans les locaux visés par le mandat de perquisition afin d'accéder aux données (y compris celles qui ne sont pas détenues dans les locaux). Si les données consultées constituent des éléments de preuve, elles peuvent être copiées et supprimées en faisant fonctionner le matériel ou, si cela est impossible, en saisissant le matériel. Un bien découvert dans les locaux visés par le mandat peut être récupéré pendant 14 jours au plus pour être examiné ou traité afin de déterminer s'il peut être saisi dans le cadre du mandat, si cela s'avère nettement plus commode en termes de délai, de coût d'examen ou de traitement du bien et de possibilité d'obtenir l'assistance d'un expert. Ce procédé s'est révélé particulièrement utile dans les grandes enquêtes complexes sur des cas d'évasion fiscale, qui exigent qu'un grand nombre de données soient examinées sur des supports numériques afin d'identifier les éléments de preuve utiles.

52. La recherche et la saisie de données numériques contenues dans des ordinateurs et autres appareils électroniques peuvent aussi poser des problèmes juridiques. Les données à caractère personnel trouvées dans un appareil électronique peuvent ne pas concerner un délit fiscal présumé, ou comprendre des données protégées par un secret professionnel juridique. Il faudra peut-être que la visite soit soigneusement encadrée pour qu'elle s'en tienne aux termes de l'autorisation. Des problèmes juridiques peuvent également découler de la recherche et de la saisie d'ordinateurs et autres appareils électroniques. C'est tout particulièrement le cas lorsque les pouvoirs de visite prévus par la loi désignent explicitement la recherche ou la saisie de documents physiques, ou lorsqu'une personne conteste la recherche de supports numériques en faisant valoir qu'elle est d'une ampleur excessive et sort du champ du mandat de l'autorité chargée des visites ou qu'elle pourrait porter sur des documents confidentiels.

53. Les données tirées de l'enquête montrent que les problèmes les plus couramment rencontrés par les autorités dans la recherche et la saisie de supports numériques concernaient les données stockées hors du pays ou en nuage, leur législation les autorisant uniquement à rechercher les données stockées au niveau local. Les pays ont également cité les problèmes découlant de la recherche d'importants volumes de données, de données protégées par des mots de passe cryptés, et de données dont l'accès est proscrit par la législation sur le secret professionnel. Parmi les solutions possibles mentionnées par les pays figurent le développement d'un système informatique capable de trier les principales données utiles et une formation à l'informatique spécifiquement conçue pour les professionnels des enquêtes sur les délits fiscaux.

Pouvoir d'audition

54. Ce pouvoir d'enquête désigne la capacité d'entendre des suspects, des prévenus et des témoins afin d'obtenir des informations.

55. Le pouvoir d'audition permet généralement d'organiser une audition, plutôt que de contraindre une personne à parler ou à donner des informations pendant cette audition. Il convient d'établir une distinction entre les suspects, les prévenus et les témoins. Le fait qu'un suspect fournisse ou non des informations pendant l'audition dépendant de sa coopération volontaire. Cela procède du droit du suspect à garder le silence et de son droit à ne pas s'incriminer lui-même. C'est pourquoi les suspects devraient être mis en garde au début de l'audition. En ce qui concerne les témoins, bien qu'ils ne jouissent pas de ce droit au silence, les immunités prévues par la loi et les dispositions relatives au secret professionnel peuvent s'appliquer, par exemple pour les membres de la famille ou certaines professions. Ce pouvoir existe dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Pouvoir d'audition | | | |
|--|---------------------|----------------------------------|--|
| Pouvoirs directs pleins et entiers L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut être autorisé à exercer lui-même ces pouvoirs | | | Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut solliciter l'assistance d'un autre organisme afin d'exercer les pouvoirs en son nom |
| | | | Inexistant |
| Afrique du Sud | Grèce ³⁵ | Nouvelle-Zélande | Australie ³⁷ |
| Allemagne | Indonésie | Pays-Bas | Brésil |
| Australie ³⁴ | Islande | République slovaque | Grèce ³⁸ |
| Autriche | Italie | République tchèque ³⁶ | |
| Canada | Japon | Royaume-Uni | |
| Finlande | Lituanie | Singapour | |
| Espagne | Luxembourg | Slovénie | |
| États-Unis | Malaisie | Suède | |
| Géorgie | Norvège | Suisse | |

56. Les pays peuvent aussi accorder le pouvoir de rendre obligatoire la communication d'informations, et notamment un pouvoir d'enquête permettant de citer des témoins potentiels à comparaître devant un tribunal ou une cour afin de répondre à des questions sous serment. Cet outil peut être particulièrement efficace lorsqu'une personne rechigne à fournir des informations, par exemple lorsqu'elle est liée par des obligations contractuelles de confidentialité. Toutefois, les immunités prévues par la loi et le droit d'un suspect à garder le silence continuent de s'appliquer. Ce pouvoir existe dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Pouvoirs d'imposer la communication d'informations | | | |
|--|-------------------------|----------------------|--|
| Pouvoirs directs pleins et entiers L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut être autorisé à exercer lui-même ces pouvoirs | | | Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut solliciter l'assistance d'un autre organisme afin d'exercer les pouvoirs en son nom |
| | | | Inexistant |
| Afrique du Sud | Géorgie | Nouvelle-Zélande | Australie ⁴³ |
| Allemagne | Grèce ⁴⁰ | Pays-Bas | Indonésie ⁴⁴ |
| Australie ³⁹ | Indonésie ⁴¹ | République slovaque | |
| Autriche | Islande | République tchèque | |
| Brésil | Italie | Royaume-Uni | |
| Canada | Japon | Singapour | |
| Espagne | Lituanie | Slovénie | |
| États-Unis | Luxembourg | Suède | |
| Finlande | Malaisie | Suisse ⁴² | |
| France | Norvège | | |

³⁴ AFP et ACIC.

³⁵ DPF et YEDDE.

³⁶ Police.

³⁷ *Australian Taxation Office (ATO)*.

³⁸ CRF.

³⁹ ACIC.

⁴⁰ DPF, YEDDE et CRF.

⁴¹ En lien avec les établissements non financiers.

⁴² Moyennant des restrictions.

⁴³ ATO.

⁴⁴ En lien avec les établissements financiers.

Pouvoir d'exercer une surveillance secrète

57. Ce pouvoir consiste à surveiller secrètement les déplacements, conversations et autres activités d'un suspect afin d'identifier ses complices ou des témoins, de localiser des éléments de preuve pour obtenir des mandats de perquisition, ou d'identifier les actifs utilisés pour commettre le délit fiscal ou qui en sont les produits. La surveillance secrète peut englober l'observation d'une personne dans des lieux privés, comme son domicile ou son véhicule, à l'aide d'une caméra cachée, par exemple, ou l'observation d'une personne en public. Elle peut s'avérer particulièrement utile pour enquêter sur les délits fiscaux impliquant le crime organisé. Ce pouvoir existe dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Pouvoir d'exercer une surveillance secrète | | |
|--|--|----------------------------------|
| Pouvoirs directs pleins et entiers L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut être autorisé à exercer lui-même ces pouvoirs | Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut solliciter l'assistance d'un autre organisme afin d'exercer les pouvoirs en son nom | Inexistant |
| Australie ⁴⁵ | Lituanie | Australie ⁵¹ |
| Autriche | Luxembourg | El Salvador |
| Brésil | Norvège | Islande |
| Canada ⁴⁶ | Nouvelle-Zélande | République tchèque ⁵² |
| Espagne | Pays-Bas | |
| États-Unis | République slovaque | |
| Finlande ⁴⁷ | République tchèque ⁴⁹ | |
| France | Royaume-Uni | |
| Géorgie | Singapour | |
| Grèce ⁴⁸ | Slovénie | |
| Italie | Suède ⁵⁰ | |
| Japon | | |

Pouvoir de mener des opérations d'infiltration

58. Ce pouvoir désigne la capacité de mener une opération d'infiltration, au cours de laquelle un agent de police prend une nouvelle identité pour obtenir des informations et des éléments de preuve. Ce puissant moyen d'enquête peut revêtir une importance particulière lors des enquêtes portant sur des délits graves en cours, notamment pour identifier les personnes ayant permis la commission d'un délit fiscal ou d'autres délits financiers impliquant le crime organisé. Le type d'informations pouvant être obtenues grâce à ce

⁴⁵ AFP.

⁴⁶ La surveillance statique est la principale tactique de surveillance employée par les enquêteurs de l'ARC. Ces derniers ne sont pas formés à la surveillance mobile et ont interdiction d'exercer toute forme de surveillance impliquant un véhicule motorisé. La surveillance mobile peut être externalisée auprès de l'Agence des services frontaliers du Canada, de la Gendarmerie royale du Canada (GRC) ou d'autres autorités répressives formées à cet effet.

⁴⁷ Selon la Loi sur les mesures coercitives, la surveillance secrète peut être exercée de plusieurs manières : surveillance étendue, interception sur place, observation technique, collecte secrète de renseignements, obtention de données de stations de base, suivi de données relatives au trafic et interception des communications.

⁴⁸ DPF, YEDDE et CRF.

⁴⁹ Police ; pouvoirs directs pleins et entiers pour la surveillance des personnes et des biens sans enregistrement.

⁵⁰ L'EBM dispose de pouvoirs directs pleins et entiers pour exercer une surveillance secrète.

⁵¹ ATO.

⁵² Police.

moyen d'enquête est similaire à celui recherché à travers la surveillance secrète, et qui consiste notamment à identifier les complices et à localiser les actifs.

59. La distinction entre l'exercice d'une surveillance secrète destinée à obtenir ces informations et celui d'une opération d'infiltration tient à l'intégration de l'agent infiltré dans l'organisation criminelle, ou du moins aux contacts directs qu'il entretient avec elle, afin de gagner sa confiance pour obtenir des informations. Ces contacts peuvent prendre la forme de relations physiques ou numériques, par exemple sur une plateforme en ligne. Ce pouvoir existe dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Pouvoir de mener des opérations d'infiltration | | |
|--|--|--|
| Pouvoirs directs pleins et entiers L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut être autorisé à exercer lui-même ces pouvoirs | Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut solliciter l'assistance d'un autre organisme afin d'exercer les pouvoirs en son nom | Inexistant |
| Allemagne | Lituanie | Australie ⁵⁶ |
| Australie ⁵³ | Luxembourg | Brésil |
| Autriche | Norvège | Canada ⁵⁷ |
| États-Unis | Nouvelle-Zélande | El Salvador |
| Finlande ⁵⁴ | Pays-Bas | Espagne |
| France | République slovaque | Islande |
| Géorgie | Royaume-Uni | République tchèque ⁵⁸ |
| Grèce ⁵⁵ | Slovénie | |
| Japon | Suède | |
| | | Afrique du Sud Indonésie Italie Malaisie Singapour Suisse |

60. Les opérations d'infiltration sont coûteuses et peuvent être dangereuses, et elles exigent expertise et formation des agents impliqués. De ce fait, elles risquent d'être utilisées moins souvent. À l'instar des autres pouvoirs d'enquête mentionnés dans le principe 3, les questions relatives aux droits et à la protection des suspects, et notamment au respect de leur vie privée, ainsi qu'à la provocation policière à l'infraction doivent être garanties par des procédures juridiques adéquates régissant l'utilisation de ces pouvoirs.

Pouvoir d'arrêter une personne

61. Le pouvoir d'arrêter une personne désigne le pouvoir d'appréhender une personne, de la retenir et de la placer en garde à vue, souvent dans le but de l'inculper officiellement d'une infraction. Le pouvoir d'arrêter une personne et de la placer en garde à vue (avec ou sans restrictions) peut être décisif pendant une enquête concernant un délit fiscal, pour l'empêcher d'influencer d'autres suspects ou témoins, ou

⁵³ AFP.

⁵⁴ Les opérations d'infiltration sont limitées aux délits graves. Pour ce qui est des délits fiscaux, ce type d'opérations ne peut être mené qu'en cas d'évasion fiscale aggravée et à condition que d'autres conditions juridiques préalables soient remplies.

⁵⁵ DPF, YEDDE et CRF.

⁵⁶ ATO.

⁵⁷ Les Enquêtes criminelles peuvent prendre contact avec le détachement local de la GRC afin d'entreprendre une opération d'infiltration au nom de l'ARC. Les enquêteurs de l'ARC peuvent eux-mêmes mener uniquement les types d'opérations d'infiltration les moins complexes et les moins gênantes, comme le fait de se rendre dans un restaurant, un bar ou un bureau, afin d'obtenir des informations ou des documents aisément accessibles à tous les clients comme des notes, factures ou brochures.

⁵⁸ Police.

lorsque le prévenu ou le suspect risque de s'enfuir, ou afin de retenir cette personne pour éviter qu'elle ne commette d'autres délits. Ce pouvoir existe dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Pouvoir d'arrêter une personne | | |
|--|--|--|
| Pouvoirs directs pleins et entiers L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut être autorisé à exercer lui-même ces pouvoirs | Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme L'organisme responsable des enquêtes sur les délits fiscaux peut solliciter l'assistance d'un autre organisme afin d'exercer les pouvoirs en son nom | Inexistant |
| Australie ⁵⁹ Autriche Danemark États-Unis Finlande France Géorgie Grèce ⁶⁰ | Lituanie Luxembourg Norvège Pays-Bas République slovaque Royaume-Uni Slovénie Suède ⁶¹ | Brésil Canada Espagne Indonésie Islande Italie Japon République tchèque ⁶² Suisse ⁶³ |
| | | Afrique du Sud Allemagne Australie ⁶⁴ El Salvador Grèce ⁶⁵ Malaisie Nouvelle-Zélande Singapour ⁶⁶ Suède ⁶⁷ Suisse ⁶⁸ |

62. Dans certains pays, l'arrestation et le placement en garde à vue d'un prévenu ou d'un suspect permet également de l'entendre sans interruption pendant un certain temps, à condition qu'il bénéficie de certaines protections prévues par la loi.

63. Comme dans le cas de l'utilisation des pouvoirs d'enquête par une autorité répressive, ces pouvoirs doivent s'accompagner de garanties, de contrôles et d'autorisations afin que les suspects et les prévenus soient dûment protégés contre toute utilisation abusive potentielle (voir le principe 10 pour plus de détails).

Bibliographie

OCDE (2017), *Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes - Third Edition*, Éditions OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes.htm>.

⁵⁹ AFP.

⁶⁰ DPF et YEDDE.

⁶¹ EBM.

⁶² Police.

⁶³ Administration fiscale fédérale ou procureur.

⁶⁴ ATO.

⁶⁵ CRF.

⁶⁶ Il est possible d'arrêter une personne à raison d'une seule infraction, conformément au *Tourist Refund Scheme*.

⁶⁷ Service d'enquête sur l'évasion fiscale (SKV).

⁶⁸ Autorités fiscales cantonales.

Principe 4

Disposer de réels pouvoirs pour geler, saisir et confisquer des actifs

Les autorités devraient avoir la possibilité de geler/saisir des actifs au cours d'une enquête sur un délit à caractère fiscal, et de confisquer des actifs.

Principe 4 : Disposer de réels pouvoirs pour geler, saisir et confisquer des actifs

Introduction

64. Le gel ou la saisie d'actifs désigne « l'interdiction temporaire du transfert, de la conversion, de la disposition ou du mouvement de biens, ou le fait d'assumer temporairement la garde ou le contrôle de biens sur décision d'un tribunal ou d'une autre autorité compétente »¹. Le gel a pour effet de suspendre temporairement les droits sur l'actif, et peut ainsi s'appliquer à des comptes bancaires qui sont fongibles. La saisie est un acte visant à conserver temporairement un actif ou à le placer sous la garde des autorités, et peut s'appliquer, par exemple, à des actifs physiques comme un véhicule. D'une manière générale, le gel/la saisie sont utilisés pour empêcher temporairement les mouvements d'actifs en attendant l'issue d'une affaire. La confiscation d'actifs peut se définir comme « la dépossession permanente d'actifs sur décision d'un tribunal ou d'une autre autorité compétente »². La confiscation est habituellement utilisée après l'issue définitive d'une affaire, car il s'agit d'une mesure définitive empêchant les malfaiteurs d'avoir accès aux actifs obtenus grâce à une infraction. Les pouvoirs de gel/saisie et de confiscation doivent être exercés dans le respect du droit interne, et notamment des prescriptions relatives à la proportionnalité.

65. Pour que les enquêtes pénales puissent être menées avec succès et que les actifs à l'origine d'un délit fiscal ou en constituant le produit puissent être mis en lieu sûr pendant toute la durée des enquêtes, il est important que les autorités chargées des enquêtes puissent geler/saisir ces actifs pendant la durée de l'enquête et de la procédure pénale. Comme on l'a vu, lors des enquêtes sur les infractions fiscales, la capacité de pouvoir interrompre les mouvements d'actifs financiers peut s'avérer déterminante pour mettre en évidence une infraction ou empêcher sa commission. De plus, les autorités devraient avoir le pouvoir de confisquer les actifs qui sont à l'origine d'un délit fiscal ou en constituent le produit. Cet aspect revêt une importance particulière dans la lutte contre les délits fiscaux, car les actifs financiers sont facilement transférés d'un pays à l'autre et causent des préjudices financiers aux pouvoirs publics.

66. Le gel/la saisie et la confiscation des actifs s'imposent pour empêcher un suspect de se défaire des produits d'une infraction ou d'en jouir, ou pour préserver les preuves matérielles du délit. Dans certains pays, la confiscation peut constituer une sanction en soi, ou un moyen de s'assurer du paiement des amendes. Le gel, la saisie et la confiscation perturbent les activités délictuelles en bloquant l'accès à des actifs dont aurait bénéficié la personne ou l'organisation auteur du délit et ils peuvent aussi empêcher que des avoirs criminels ne soient utilisés pour commettre de nouveaux délits. Le gel/la saisie et la confiscation

¹ ONUDC (2004), *Convention des Nations Unies contre la criminalité transnationale organisée et protocoles s'y rapportant*, Office des Nations Unies contre la drogue et le crime, New York, <https://www.unodc.org/documents/treaties/UNTOC/Publications/TOC%20Convention/TOCebook-f.pdf>.

² ONUDC (2004), *Convention des Nations Unies contre la criminalité transnationale organisée et protocoles s'y rapportant*, Office des Nations Unies contre la drogue et le crime, New York, <https://www.unodc.org/documents/treaties/UNTOC/Publications/TOC%20Convention/TOCebook-f.pdf>.

des avoirs criminels représentent également des mesures dissuasives car ils peuvent entamer les profits résultants de la commission des délits fiscaux.

67. L'existence, ou non, des pouvoirs de gel, de saisie et de confiscation voulus dans les pays ayant répondu à l'enquête est indiquée ci-dessous. Tout au long de la présente section du guide, on notera que les circonstances précises et les procédures juridiques à suivre pour prendre des mesures de gel, de saisie ou de confiscation varient. Le fait, pour un pays, d'être effectivement pourvu d'un mécanisme particulier ne signifie pas que ce mécanisme peut être utilisé dans toutes les enquêtes concernant une infraction fiscale, mais qu'il peut au moins l'être dans certaines affaires en cas d'infraction fiscale, sous réserve de l'obtention des autorisations légales et procédurales requises.

68. Les données disponibles sur la valeur des actifs saisis en 2015 et 2016 dans les pays ayant répondu à l'enquête sont les suivantes (en équivalent EUR) :

| Réponses apportées à l'enquête : Actifs saisis en lien avec des questions fiscales de nature pénale | | |
|--|---|---|
| | Valeur totale des actifs saisis en 2015 en lien avec des questions fiscales de nature pénale (en équivalent EUR) | Valeur totale des actifs saisis en 2016 en lien avec des questions fiscales de nature pénale (en équivalent EUR) |
| Australie | 105 253 000 | 7 827 000 |
| France | 13 416 059 | 6 771 224 |
| Islande | Nd. | 2 245 000 |
| Italie | 1 130 329 172 | 781 387 725 |
| Lituanie | 70 689 000 | 52 844 000 |
| Malaisie | 14 350 000 | 1 670 000 |
| Nouvelle-Zélande | 4 985 000 | 19 941 000 |
| République slovaque | 397 473 | Nd. |
| Royaume-Uni | 50 857 000 | 59 755 000 |
| Suisse | 235 739 000 | 342 410 000 |
| Total | 1 626 015 704 | 1 274 850 949 |

69. Les pays devraient faire en sorte qu'il soit possible de geler, de saisir et de confisquer des actifs dans le cadre des enquêtes et des décisions fiscales nationales et étrangères. Le pouvoir juridique correspondant devrait être inscrit dans le droit interne ou, pour les affaires internationales, pouvoir être exercé en réponse à une demande d'entraide judiciaire conformément à des accords internationaux, comme les conventions d'entraide judiciaire (CEJ) (voir le principe 9 pour plus de détails). Les répondants à l'enquête ont la capacité juridique d'exercer des pouvoirs de saisie et de confiscation dans le cadre d'enquêtes fiscales étrangères et de décisions rendues par des tribunaux étrangers (à la suite d'une demande d'entraide judiciaire, par exemple) comme suit :

| Réponses apportées à l'enquête : Existence de pouvoirs de saisie et de confiscation au regard de questions fiscales étrangères | | |
|---|------------------|--------------------|
| | Existants | Inexistants |
| Afrique du Sud | France | Pays-Bas |
| Australie | Géorgie | République tchèque |
| Autriche | Italie | Royaume-Uni |
| Canada | Japon | Singapour |
| El Salvador | Luxembourg | Slovénie |
| Espagne | Malaisie | Suède |
| États-Unis | Norvège | Suisse |
| Finlande | Nouvelle-Zélande | |

70. Les mécanismes existant en matière de gel, de saisie et de confiscation d'actifs varient d'un pays à l'autre, mais il pourrait s'avérer utile d'examiner les types de mécanismes ci-dessous. L'existence ou non de l'ensemble de ces mécanismes dans un pays donné ou au sein d'une autorité donnée dépend de la structure organisationnelle mise en place pour enquêter sur les infractions fiscales et prendre des

mesures répressives, ainsi que du système juridique, qui peut ne pas autoriser certains mécanismes prévoyant la dépossession d'actifs.

Gel rapide d'actifs

71. La rapidité peut jouer un rôle essentiel lorsqu'il s'agit de geler et de saisir des actifs, car les malfaiteurs peuvent transférer des fonds rapidement pour les mettre hors de portée des autorités ou se défaire des biens en apprenant que les organismes chargés des enquêtes pénales s'y intéressent. Le pouvoir juridique et la capacité opérationnelle de geler rapidement des actifs en cas d'urgence sont utiles, par exemple, lorsque la disparition du bien est imminente. D'une manière générale, les autorités devraient pouvoir exécuter des ordonnances de gel rapide dans les 24 ou 48 heures. Ce pouvoir existe pour les délits à caractère fiscal dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Réponses apportées à l'enquête : Existence de pouvoirs concernant les ordonnances de gel rapide | | | |
|---|--------------------|---------------------|--|
| Existants | | Inexistants | Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme |
| Afrique du Sud | Grèce ³ | Canada | Brésil |
| Allemagne | Indonésie | Grèce | El Salvador |
| Australie | Luxembourg | Islande | Italie |
| Autriche | Malaisie | Lituanie | |
| Espagne | République tchèque | Norvège | |
| États-Unis | Royaume-Uni | Nouvelle-Zélande | |
| Finlande | Slovénie | Pays-Bas | |
| France | Suède | République slovaque | |
| Géorgie | Suisse | Singapour | |

Confiscation élargie

72. Une telle action implique non seulement de confisquer les biens associés à un délit spécifique, mais aussi d'autres biens qui, selon le tribunal, constituent les produits d'autres délits. Cela peut s'avérer utile pour lutter efficacement contre les activités en bande organisée. Ce pouvoir existe pour les délits à caractère fiscal dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Réponses apportées à l'enquête : Existence de pouvoirs concernant la confiscation élargie | | | |
|---|--------------------|---------------------|--|
| Existants | | Inexistants | Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme |
| Afrique du Sud | Islande | Géorgie | Brésil |
| Allemagne | Lituanie | Grèce | El Salvador |
| Australie | Luxembourg | République slovaque | Italie |
| Autriche | Malaisie | Singapour | Nouvelle-Zélande |
| Canada | Norvège | | |
| Espagne | Pays-Bas | | |
| États-Unis | République tchèque | | |
| Finlande | Royaume-Uni | | |
| France | Slovénie | | |
| Indonésie | Suède | | |

³ CRF.

Confiscations en valeur

73. Cette méthode de confiscation permet à un tribunal de confisquer une somme équivalente au montant des produits de l'infraction pénale. Elle s'applique lorsque le tribunal a déterminé le montant de l'avantage direct ou indirect que retire une personne d'un comportement délictueux, et l'ordonnance peut être exécutée sur tout actif appartenant à cette personne. Ce pouvoir existe pour les délits à caractère fiscal dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Réponses apportées à l'enquête : Existence de pouvoirs concernant les confiscations en valeur | | | | | |
|---|------------|--------------------|------------------|--|--|
| Existants | | | Inexistants | | Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme |
| Afrique du Sud | Finlande | Pays-Bas | Grèce | | Brésil |
| Allemagne | France | République tchèque | Indonésie | | El Salvador |
| Australie | Géorgie | Royaume-Uni | Norvège | | Italie |
| Autriche | Islande | Slovénie | Nouvelle-Zélande | | |
| Canada | Lituanie | Suède | Singapour | | |
| Espagne | Luxembourg | Suisse | Suisse | | |
| États-Unis | Malaisie | | | | |

Les confiscations des avoirs d'un tiers

74. Cette mesure vise à priver une autre personne que l'auteur de l'infraction – c'est-à-dire un tiers – d'un bien provenant de cette infraction. Elle s'applique lorsqu'un tiers est en possession d'actifs qui lui ont été sciemment transférés par l'auteur de l'infraction pour empêcher leur confiscation. La confiscation des avoirs d'un tiers peut réduire le risque de voir l'action d'une autorité être réduite à néant dès lors qu'un suspect transfère un bien provenant d'une infraction à un tiers afin d'éviter sa confiscation. Ce pouvoir existe pour les délits à caractère fiscal dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Réponses apportées à l'enquête : Existence de pouvoirs concernant les confiscations des avoirs d'un tiers | | | | | |
|---|--------------------|-------------|---------------------|--|------------------|
| Existants | | Inexistants | | Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme | |
| Allemagne | Lituanie | Canada | République slovaque | | Brésil |
| Australie | Luxembourg | Géorgie | Royaume-Uni | | El Salvador |
| Autriche | Malaisie | Grèce | Singapour | | Italie |
| Espagne | Pays-Bas | Indonésie | Suède | | Nouvelle-Zélande |
| États-Unis | Slovénie | Norvège | | | |
| Finlande | République tchèque | | | | |
| France | Suisse | | | | |
| Islande | | | | | |

Confiscations sans condamnation préalable

75. Il s'agit du pouvoir de saisir des actifs sans qu'il y ait eu procès ou condamnation pénale. La confiscation sans condamnation préalable est une mesure répressive prise à l'encontre de l'actif lui-même et non de la personne. Elle est distincte de toute procédure pénale et impose de démontrer que le bien constitue le produit ou l'instrument d'une infraction. Dans certains pays, le comportement délictueux doit être établi en appliquant le critère de la probabilité la plus forte, qui réduit la charge de la preuve pour l'autorité et signifie que les actifs peuvent être obtenus même lorsque les éléments de preuve ne sont pas suffisants pour obtenir une condamnation pénale. Ce pouvoir existe pour les délits à caractère fiscal dans les pays ayant répondu à l'enquête comme suit :

| Réponses apportées à l'enquête : Existence de pouvoirs concernant les confiscations sans condamnation préalable | | | | | |
|---|--------------------|---------------------|---------------------|--|------------------|
| Existants | | Inexistants | | Pouvoirs indirects, par l'intermédiaire d'un autre organisme | |
| Allemagne | Malaisie | Afrique du Sud | Indonésie | | Brésil |
| Australie | Norvège | Canada | Lituanie | | El Salvador |
| Autriche | République tchèque | Espagne | Pays-Bas | | Italie |
| États-Unis | Royaume-Uni | Finlande | République slovaque | | Nouvelle-Zélande |
| Islande | Slovénie | France ⁴ | Suède | | Singapour |
| Luxembourg | | Géorgie | Suisse | | |
| | | Grèce | | | |

76. Pour recouvrir efficacement les avoirs criminels, les pays devraient envisager les points suivants :

- se doter du cadre de gouvernance requis pour que les autorités répressives spécialisées dans le droit pénal puissent intervenir en toute transparence, et fassent l'objet d'un contrôle adéquat pour ce qui touche à la gestion des actifs, afin de garantir leur intégrité ;
- posséder l'expertise nécessaire en matière d'enquête et dans les domaines juridique et opérationnel ;
- mettre en place une structure organisationnelle claire afin de gérer les affaires impliquant des actifs. Ces affaires pouvant nécessiter les compétences spécialisées d'experts des enquêtes et du droit susceptibles de travailler dans différents organismes, il peut être judicieux de créer une unité interinstitutionnelle *ad hoc* composée de professionnels dûment formés, dotée de ressources appropriées et spécialisée dans le recouvrement des avoirs ;
- s'assurer que les droits des suspects sont protégés pendant une procédure de recouvrement d'avoirs ;
- se doter d'une procédure pour gérer les avoirs en toute sécurité ;
- recourir efficacement à la coopération internationale, les affaires de recouvrement d'avoirs pouvant être complexes et concerner des avoirs criminels situés dans d'autres pays.

Bibliographie

ONU DC (2004), *Convention des Nations unies contre la criminalité transnationale organisée et protocoles s'y rapportant*, Office des Nations Unies contre la drogue et le crime, New York, <https://www.unodc.org/documents/treaties/UNTOC/Publications/TOC%20Convention/TOCebook-f.pdf>.

⁴ Le droit français ne prévoit pas de procédure de confiscation sans condamnation préalable (dite « confiscation civile »). Néanmoins, la non-restitution des biens saisis résultant directement ou indirectement de l'infraction peut être autorisée dans certaines circonstances.

Principe 5

Mettre en place une structure organisationnelle assortie de responsabilités bien définies

Les pays devraient mettre en place un modèle d'organisation assorti de responsabilités bien définies afin de lutter contre la délinquance fiscale et les autres infractions à caractère financier.

Principe 5 : Mettre en place une structure organisationnelle assortie de responsabilités bien définies

Introduction

77. Il existe tout un éventail de modèles d'organisation permettant de répartir les responsabilités au regard des enquêtes et des poursuites relatives aux délits à caractère fiscal. Le modèle adopté dans un pays particulier tient vraisemblablement compte de son histoire, de sa structure répressive générale et de son système juridique.

78. Il est important de disposer d'un modèle d'organisation clair, car ce dernier permet de répartir efficacement les responsabilités, et donc de réduire les risques de répétition des tâches et de lacunes dans l'application de la loi. Il est tout aussi important de mettre en place une structure organisationnelle claire, car celle-ci est garante d'une transparence et d'une responsabilité accrue au regard de l'utilisation des ressources et du déploiement des stratégies. La structure organisationnelle devrait faire en sorte que l'organisme responsable des enquêtes et des poursuites relatives aux délits fiscaux soit indépendant vis-à-vis des intérêts personnels ou politiques et tenu d'exercer ses fonctions avec équité et intégrité.

79. Il importe aussi de comprendre la structure organisationnelle spécifiquement mise en place dans un pays car elle permet d'appréhender la capacité d'un pays à mettre en œuvre un certain nombre des autres principes mondiaux. Ainsi, la structure organisationnelle influe sur la conception de la stratégie globale de respect des obligations, l'éventail des pouvoirs d'enquête qui devraient être accordés, la répartition des ressources dans des proportions adéquates et l'élaboration des stratégies de coopération interinstitutionnelle et internationale.

D'une manière générale, il existe quatre modèles d'organisation :

| Modèles généraux d'organisation pour les enquêtes sur les délits fiscaux | | | |
|--|---|---|---|
| Modèle 1 | Modèle 2 | Modèle 3 | Modèle 4 |
| L'administration fiscale est chargée de diriger et de conduire les enquêtes, souvent par l'intermédiaire d'une division spécialisée dans les enquêtes pénales. Le parquet n'intervient pas directement dans les enquêtes, mais un procureur peut conseiller les enquêteurs dans certains domaines, comme les procédures juridiques ou le droit de la preuve. | L'administration fiscale est chargée de conduire les enquêtes, sous la direction du parquet ou, à titre exceptionnel, de juges d'instruction. | Un organisme fiscal spécialisé, placé sous la tutelle du ministère des Finances mais ne relevant pas de l'administration fiscale, est chargé de conduire les enquêtes, auxquelles des procureurs publics peuvent être associés. | La police ou le parquet est chargé de conduire les enquêtes |

80. Certains pays peuvent néanmoins recourir à plusieurs modèles selon les circonstances de l'espèce, ou avoir mis en place un modèle tout à fait différent.

81. Quel que soit le modèle d'organisation utilisé, l'organisme ou les organismes chargés des enquêtes et des poursuites relatives aux délits à caractère fiscal doivent impérativement être dotés de responsabilités clairement définies. Cela contribuera à garantir une définition claire des responsabilités pour tous les aspects de la lutte contre la délinquance fiscale et à réduire le risque de chevauchement des responsabilités, qui est source d'inefficacité. Ces mesures devraient s'accompagner de mécanismes de gouvernance clairs (responsabilité et contrôle du processus décisionnel), de pouvoirs d'enquête adéquats (voir le principe 3) et de ressources suffisantes (voir le principe 6). De plus, la structure organisationnelle devrait coïncider parfaitement avec les modèles de coopération interinstitutionnelle (voir le principe 8).

82. On trouvera de plus amples informations à ce sujet, ainsi que sur les modèles d'organisation utilisés par les douanes, les autorités chargées de la lutte contre le blanchiment de capitaux ou la corruption et les autres autorités répressives dans OCDE (2017), *Effective Inter-agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes, Third Edition*.

Bibliographie

OCDE (2017), *Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes - Third Edition*, Éditions OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes.htm>.

Principe 6

Consacrer des ressources suffisantes aux enquêtes sur les délits fiscaux

Les organismes chargés d'enquêter sur les délits à caractère fiscal devraient disposer de ressources suffisantes.

Principe 6 : Consacrer des ressources suffisantes aux enquêtes sur les délits fiscaux

Introduction

83. Quel que soit le modèle d'organisation adopté, des ressources suffisantes devraient être consacrées aux enquêtes et aux mesures répressives relatives à la délinquance fiscale. Le type et le niveau de ressources varient en fonction des contraintes budgétaires générales et des autres priorités budgétaires du pays. En particulier, le type de ressources nécessaires peut varier selon la nature, l'échelle et le stade de développement de l'économie. Il peut ainsi être plus urgent de mettre en place des infrastructures juridiques et physiques que d'acquérir des outils d'analyse et technologiques sophistiqués.

84. De plus, l'allocation des ressources à différentes fonctions au sein de l'organisme responsable de la conduite des enquêtes sur les délits fiscaux varie suivant d'autres facteurs, comme les priorités stratégiques et la structure organisationnelle.

85. Compte tenu de ces circonstances, les ressources importantes pour les organismes qui luttent contre la délinquance fiscale sont détaillées ci-après.

Ressources financières

86. Il s'agit ici de disposer du budget et des fonds nécessaires pour financer les besoins de l'organisme. Le budget moyen, en 2015 et 2016, des pays ayant participé à l'enquête pour lesquels des données sont disponibles est le suivant :

| Réponses apportées à l'enquête : Budget annuel moyen, en 2015 et 2016, alloué aux enquêtes sur les délits fiscaux en équivalent EUR (hors budget consacré aux poursuites) | | | |
|---|-------------|-----------------------|-------------|
| Afrique du Sud | 9 585 340 | Lituanie | 7 274 200 |
| Canada | 40 797 490 | Malaisie ¹ | 15 409 295 |
| États-Unis ² | 510 833 950 | Pays-Bas ³ | 109 500 000 |
| Géorgie | 6 118 860 | Singapour | 8 428 370 |
| Grèce ⁴ | 2 290 000 | Suède ⁵ | 17 278 350 |
| Islande | 2 798 455 | | |

¹ Ce chiffre ne concerne que 2015.

² La majorité de ce budget est consacré aux enquêtes sur les délits fiscaux.

³ Les chiffres comprennent l'ensemble du Service de l'information et des enquêtes fiscales (FIOD).

⁴ Les chiffres ne comprennent pas la masse salariale.

⁵ Service d'enquête sur l'évasion fiscale (SKV).

87. Les répondants à l'enquête ont indiqué que l'allocation de leur budget ne dépendait pas de critères de performance précis, même lorsque des objectifs de performance ont été fixés. L'enquête montre que les objectifs de performance prédéfinis sont rares. Dans huit pays ayant répondu à l'enquête, des objectifs de performance ont été identifiés, sous la forme d'un nombre minimum d'enquêtes résolues, d'un nombre ou d'un pourcentage d'enquêtes conduisant à des poursuites, d'excédent, de délai à respecter pour achever une enquête, et d'objectif de recouvrement des recettes.

88. Certains pays ont pu établir une estimation du retour sur investissement de la fonction chargée des enquêtes sur les délits fiscaux.

Retour sur investissement estimé pour le budget consacré aux enquêtes sur les infractions fiscales, 2015-2016 :

- En Espagne, en 2015, pour chaque euro dépensé, l'organisme a recouvré 11.51 EUR grâce à la lutte contre l'évasion fiscale (**soit un retour sur investissement de 1 151 %**).
- En Géorgie, si l'on compare le budget du Service des enquêtes au montant de la fraude recouvré et versé au budget de l'État (montant principal et amendes prélevées), on obtient les résultats suivants : en 2015, budget de 17 021 000 GEL et recouvrement de 25 915 824 GEL (**soit un retour sur investissement de 150 %**). En 2016, budget de 17 500 000 GEL et recouvrement de 35 072 618 GEL (soit **200 %**).
- En Indonésie, pour chaque dollar du budget alloué, les impôts et pénalités recouverts ou la fraude fiscale évitée représentent 7 USD (**retour sur investissement de 700 %**).
- En Norvège, pour 1 NOK dépensée, 15 NOK recouvrées (**1 500 %**).
- En Nouvelle-Zélande, les retours sur investissement prévus à l'heure actuelle pour 1 NZD dépensé s'élèvent à 7.50 NZD (soit **750 %**, pour la fraude fiscale générale dans l'économie parallèle) et à 4.10 NZD (**410 %** pour l'évasion fiscale).
- En Suisse, au niveau fédéral, la moyenne pluriannuelle des impôts et des pénalités imposées équivaut à la masse salariale multipliée par un coefficient de 10 à 12 (**soit un retour sur investissement de 1 000-1 200 %** sur la masse salariale).

Ressources humaines

89. Le personnel doit disposer des connaissances, de l'expertise et des compétences voulues et être dûment formé. En règle générale, les ressources humaines influent sensiblement sur l'efficacité de l'utilisation des ressources financières. Un nombre suffisant de personnes doit ainsi être affecté aux enquêtes sur les délits fiscaux. Le nombre des agents responsables des enquêtes sur les délits fiscaux dans les pays ayant participé à l'enquête pour lesquels les données sont disponibles pour 2015 et 2016 est le suivant :

| Réponses apportées à l'enquête : Nombre moyen d'agents équivalent temps plein responsables des enquêtes sur les délits fiscaux en 2015 et 2016 ⁶ | | | | | |
|---|-------|-----------|-------|-----------------------|-------|
| Afrique du Sud | 201 | France | 40 | Nouvelle-Zélande | 189 |
| Allemagne | 2 432 | Géorgie | 394 | Pays-Bas ⁷ | 1 297 |
| Autriche | 141 | Grèce | 1 782 | République tchèque | 432 |
| Brésil | 159 | Indonésie | 350 | Singapour | 68 |
| Canada | 557 | Islande | 25 | Suède ⁸ | 800 |
| El Salvador | 19 | Lituanie | 353 | Suisse | 22 |
| Espagne | 4 850 | Malaisie | 235 | | |
| États-Unis | 2 267 | Norvège | 311 | | |

90. Disposer des ressources humaines nécessaires implique également de veiller à ce que le personnel possède les compétences et les connaissances requises pour conduire des enquêtes financières complexes. Cet impératif comporte deux aspects : se doter d'un personnel pourvu de l'expertise voulue dans tous les domaines concernés, et lui assurer une formation continue portant sur les risques émergents, les outils d'enquête et les compétences.

91. La nécessité de faire en sorte que l'organisme dispose de l'expertise nécessaire dans tous les domaines concernés tient au fait que les enquêtes sur les délits à caractère financier exigent des connaissances et un savoir-faire spécialisés. Tous les enquêteurs financiers devraient posséder des connaissances et des compétences financières élémentaires, comme les techniques d'enquête pratiques, la gestion des affaires et la collecte de renseignements. Il faudra également faire appel à des enquêteurs financiers plus spécialisés, comme des comptables, des spécialistes du recouvrement d'avoirs, des cyber-experts et des experts judiciaires. Plusieurs de ces compétences pourraient s'avérer nécessaires pour enquêter sur une affaire, et il est donc important d'en posséder toute la palette.

Formation

92. La formation devrait être continue et dispensée à l'ensemble du personnel, quelle que soit son expérience, et porter sur des domaines comme le droit, les risques émergents, les techniques d'enquête, les techniques d'audition, l'utilisation et l'optimisation des solutions technologiques, les compétences managériales et le travail dans le cadre d'enquêtes interinstitutionnelles et internationales. Lorsque cela est possible, la formation devrait comporter des sessions pratiques portant sur des affaires réelles, ainsi que des sessions communes avec des enquêteurs, des procureurs, des agents d'autorités fiscales et d'autres parties prenantes afin de les sensibiliser plus encore aux possibilités de coopération interinstitutionnelle. Il peut aussi être utile d'organiser des formations internationales pour mettre en commun des approches différentes et créer un réseau de professionnels à même de renforcer la coopération internationale.

⁶ Les chiffres concernent : pour l'Allemagne, les contrôleurs des impôts de l'ensemble du pays ; pour l'Autriche, le WKStA ; pour le Brésil, la COPEI ; pour l'Espagne, tous les types d'enquêtes fiscales, et pas uniquement pénales ; pour la France, la BNRDF ; pour la Grèce, 2016 uniquement, la DPF, la CRF et l'All ; pour la Malaisie, 2015 uniquement ; pour la Norvège, l'Autorité nationale norvégienne chargée des enquêtes et des poursuites pour la délinquance économique et environnementale et l'Administration fiscale norvégienne ; pour la Suède, le Service d'enquête sur l'évasion fiscale (SKV) et l'EBM ; et pour la Suisse, le niveau fédéral uniquement, hors niveau cantonal.

⁷ Les chiffres comprennent l'ensemble du Service de l'information et des enquêtes fiscales (FIOD).

⁸ Service d'enquête sur l'évasion fiscale (SKV) et EBM.

Ressources d'infrastructures

93. Il s'agit de disposer des outils physiques requis pour conduire des enquêtes sur des délits fiscaux, comme les outils scientifiques, le matériel administratif servant notamment pour les mesures répressives, la capacité de manipuler les preuves en toute sécurité, et des plateformes de communication performantes.

Ressources organisationnelles

94. Il faut disposer des ressources organisationnelles et stratégiques nécessaires pour travailler et utiliser les ressources de manière efficace, ainsi que d'un réseau de relations interinstitutionnelles.

Ressources de données et technologiques

95. Il s'agit de l'accès aux données et aux renseignements utiles, ainsi qu'au matériel et aux logiciels nécessaires pour les analyser. En ce qui concerne les données et les renseignements requis, cela concerne l'accès aux informations sur les impôts et autres recettes, sur les comptes bancaires, le patrimoine immobilier, ainsi que les activités commerciales et les entreprises. S'agissant des ressources technologiques, cela comprend les ordinateurs, les systèmes informatiques, les téléphones portables et les systèmes de stockage de données, ainsi que les outils d'analyse permettant de dégager des liens, des schémas et des risques à partir de sources de données différentes (données structurées et non structurées). Les autorités répressives doivent de plus en plus disposer des compétences et des outils nécessaires pour conduire des enquêtes en réponse à la transformation numérique et à la mondialisation croissantes de l'activité criminelle, et il est probable que l'analyse d'informations et de données gagne encore en importance et que l'on ait besoin d'accéder à un éventail plus large d'informations numériques et d'outils d'analyse. L'enquête montre que les pays participants ont accès aux bases de données suivantes. On notera que ces bases de données n'existent pas toutes dans l'ensemble des pays. Le tableau ci-dessous décrit les approches actuellement adoptées par différents pays, lesquelles dépendent de la structure organisationnelle ainsi que de l'existence et du caractère sensible de certaines données, et ne formule aucune conclusion quant à l'efficacité de ces formes d'accès.

| Réponses apportées à l'enquête : Accès aux bases de données et registres publics | | | | | |
|--|-------------------|---------------------------------|--------------|----------------------------------|------------------|
| | Accès sur demande | | Accès direct | | Accès impossible |
| Registre des sociétés | Afrique du Sud | Japon | Autriche | Lituanie | |
| | Allemagne | Malaisie | Brésil | Luxembourg | |
| | Australie | Nouvelle-Zélande | Danemark | Norvège | |
| | Canada | République tchèque ⁹ | El Salvador | Nouvelle-Zélande | |
| | États-Unis | Royaume-Uni | Espagne | Pays-Bas | |
| | Finlande | Slovénie | États-Unis | République slovaque | |
| | Indonésie | | France | République tchèque ¹⁰ | |
| | | | Géorgie | Singapour | |
| | | | Grèce | Suède | |
| | | | Islande | Suisse | |
| | | | Italie | | |

⁹ Copies papier certifiées conformes des documents provenant du Registre commercial.

¹⁰ Certificat électronique de constitution en société, sans vérification officielle à des fins opérationnelles.

| Réponses apportées à l'enquête : Accès aux bases de données et registres publics | | | | | |
|--|---|---|---|---|---|
| | Accès sur demande | | Accès direct | | Accès impossible |
| Cadastre | Afrique du Sud Allemagne Australie Brésil Canada Danemark El Salvador États-Unis | Finlande Grèce Indonésie Japon Malaisie Nouvelle-Zélande Royaume-Uni Suisse | Autriche Espagne États-Unis France Géorgie Italie Lituanie | Luxembourg Norvège Nouvelle-Zélande Pays-Bas République tchèque Singapour Slovénie Suède | |
| Registre des citoyens | Afrique du Sud Allemagne Australie El Salvador Espagne États-Unis Finlande | Grèce Indonésie Japon Malaisie Nouvelle-Zélande Royaume-Uni Suisse | Autriche Brésil Danemark El Salvador États-Unis France Géorgie Islande Italie | Lituanie Luxembourg Norvège Pays-Bas République slovaque République tchèque Singapour Slovénie Suède | Canada |
| Bases de données fiscales | Brésil Danemark El Salvador Finlande France | Norvège République tchèque Suède Suisse | Afrique du Sud Allemagne Australie Autriche Canada Espagne États-Unis Géorgie Grèce Indonésie Islande Italie | Japon Lituanie Luxembourg Malaisie Norvège Nouvelle-Zélande Pays-Bas Royaume-Uni Singapour Suède Suisse | République slovaque Slovénie |
| Bases de données douanières | Allemagne Australie Brésil Danemark États-Unis France Grèce ¹¹ Indonésie Japon | Lituanie Luxembourg Malaisie Norvège Nouvelle-Zélande République tchèque Singapour Suède Suisse | Afrique du Sud Autriche Espagne Finlande Géorgie Grèce ¹² | Islande Italie Lituanie Pays-Bas Royaume-Uni | Canada République slovaque Slovénie |
| Bases de données policières | Allemagne Australie États-Unis France Grèce ¹³ Indonésie | Lituanie Malaisie Nouvelle-Zélande Pays-Bas Royaume-Uni Singapour | Autriche Canada Danemark Finlande France Géorgie Grèce ¹⁴ Italie | Lituanie Luxembourg Norvège République slovaque République tchèque Slovénie Suède ¹⁵ | El Salvador Espagne Islande Japon Norvège Suisse |

¹¹ DPF, CRF.

¹² AII.

¹³ AII.

¹⁴ DPF, CRF.

¹⁵ EBM.

| Réponses apportées à l'enquête : Accès aux bases de données et registres publics | | | | | |
|--|--|---|--|--|---|
| | Accès sur demande | | Accès direct | | Accès impossible |
| Bases de données judiciaires | Allemagne Australie Autriche Canada États-Unis Finlande Géorgie Grèce | Indonésie Lituanie Luxembourg Malaisie Nouvelle-Zélande Pays-Bas République tchèque Royaume-Uni | États-Unis Islande Italie Japon Lituanie | Norvège Nouvelle-Zélande République slovaque Singapour Suisse | Afrique du Sud El Salvador Espagne Norvège Slovénie Suède Suisse |
| Bases de données des déclarations d'opérations suspectes | Allemagne Autriche Brésil ¹⁶ Finlande Grèce ¹⁷ Indonésie | Japon Luxembourg Nouvelle-Zélande Pays-Bas Singapour Suède | Australie Danemark États-Unis Grèce ¹⁸ Islande Italie | Lituanie Malaisie République slovaque République tchèque Royaume-Uni | Afrique du Sud Canada El Salvador Espagne France Norvège Slovénie Suisse |
| Registre des immatriculations | Allemagne Afrique du Sud Australie Canada El Salvador Finlande | Indonésie Japon Nouvelle-Zélande Royaume-Uni Suisse | Autriche Danemark Espagne États-Unis France Géorgie Grèce Islande Italie Lituanie | Luxembourg Malaisie Norvège Nouvelle-Zélande Pays-Bas République slovaque République tchèque Singapour Slovénie Suède | |
| Registre des bateaux | Afrique du Sud Allemagne Australie Autriche Canada Danemark El Salvador États-Unis Finlande France Géorgie | Grèce Indonésie Islande Japon Malaisie Nouvelle-Zélande République tchèque Royaume-Uni Slovénie Suisse | Espagne Italie Lituanie Luxembourg | Pays-Bas République slovaque Singapour | |

¹⁶ Sur demande ou spontanément communiquées par la CRF.

¹⁷ AII, DPF.

¹⁸ CRF.

Principe 7

Caractériser les délits fiscaux en infractions principales du blanchiment de capitaux

Les pays devraient caractériser les délits à caractère fiscal en infractions principales du blanchiment de capitaux.

Principe 7 : Caractériser les délits fiscaux en infractions principales du blanchiment de capitaux

Introduction

96. Les Recommandations du GAFI prévoient que « ...les pays devraient appliquer l'infraction de blanchiment de capitaux à toutes les infractions graves afin de couvrir la gamme la plus large d'infractions sous-jacentes » (recommandation 3).

97. Les infractions principales (ou sous-jacentes) correspondent à des types particuliers d'activités délictueuses qui génèrent des fonds ou des avoirs. Ces fonds/avoirs peuvent être ultérieurement « blanchis » pour en masquer l'origine illicite. Ainsi, l'infraction principale du trafic de stupéfiants peut générer des revenus et, au cours de l'une des étapes fondamentales que sont le placement, la dispersion et l'intégration, dissimuler l'origine illicite des fonds, ce qui permet ainsi au trafiquant d'utiliser ces fonds sans susciter de soupçons d'infraction¹.

98. Caractériser certains délits en infractions principales permet de poursuivre une personne pour l'infraction principale en tant que telle, mais aussi pour l'infraction de blanchiment de capitaux.

99. Dans la toute dernière version des Recommandations du GAFI de 2012, les « infractions fiscales pénales (liées aux impôts directs et indirects) » constituaient une catégorie distincte dans la liste existante des catégories d'infractions devant être caractérisées en infractions principales du blanchiment de capitaux².

100. Il est important d'inscrire les délits fiscaux sur la liste des infractions principales du blanchiment de capitaux, car cela signifie que :

¹ Voir également OCDE (2009), *Money Laundering Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors*, Éditions OCDE, Paris, www.oecd.org/ctp/crime/money-laundering-awareness-handbook.htm.

² Voir GAFI (2012), *Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération*, mises à jour en octobre 2018, GAFI, Paris, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/Recommandations%20du%20GAFI%202012.pdf>. La liste des catégories désignées d'infractions figurant dans les Recommandations du GAFI est la suivante : la participation à un groupe criminel organisé et la participation à un racket ; le terrorisme, y compris son financement ; la traite des êtres humains et le trafic illicite de migrants ; l'exploitation sexuelle, y compris celle des enfants ; le trafic illicite de stupéfiants et de substances psychotropes ; le trafic illicite d'armes ; le trafic illicite de biens volés et autres biens ; la corruption ; la fraude ; le faux monnayage ; la contrefaçon et le piratage de produits ; les infractions pénales contre l'environnement ; les meurtres et les blessures corporelles graves ; l'enlèvement, la séquestration et la prise d'otages ; le vol ; la contrebande (y compris relativement aux taxes et droits de douane et d'accise) ; les infractions fiscales pénales (liées aux impôts directs et indirects) ; l'extorsion ; le faux ; la piraterie ; les délits d'initiés et la manipulation de marchés.

- l'auteur d'un délit de blanchiment de capitaux peut aussi être poursuivi pour l'infraction principale. Cette approche donne aux autorités davantage de possibilités d'obtenir une condamnation et/ou d'imposer des sanctions plus sévères. Dans la pratique, la conduite d'une enquête ou l'ouverture de poursuites à raison de l'une ou des deux infractions dépend de l'affaire et de facteurs comme la nature des éléments de preuve ou les éléments de l'infraction qui doivent être établis ;
- les établissements financiers et autres professionnels et entités soumises à une obligation de déclaration des opérations suspectes désignés sont tenus de remplir des DOS, lorsqu'ils soupçonnent que les fonds d'un client constituent les produits d'une activité délictueuse, y compris du blanchiment de capitaux ou d'une infraction principale. Dans ces conditions, les DOS peuvent porter sur les soupçons relatifs aux fonds provenant d'un délit à caractère fiscal. Il s'agit là, pour les autorités publiques, d'une source de renseignements supplémentaires émanant du secteur privé. Pour renforcer l'efficacité de ce dispositif, les entités assujetties à une obligation de déclaration des opérations suspectes doivent être conscientes des risques que certains fonds proviennent de délits fiscaux, ainsi que des éléments en attestant. Ces déclarations sont déposées auprès de la CRF ;
- les DOS sont analysées par la CRF et s'il y a lieu, les renseignements sont communiqués aux autorités nationales compétentes en matière d'enquêtes et/ou de poursuites pour l'infraction principale concernée. Dans ces conditions, les DOS peuvent être transmises par la CRF à l'autorité chargée des enquêtes et/ou des poursuites relatives aux délits fiscaux³ (voir également le principe 8) ;
- les mécanismes de coopération internationale conformes aux Recommandations du GAFI s'appliquent entre les autorités chargées des enquêtes et/ou des poursuites pour les délits de blanchiment de capitaux et les infractions principales. Lorsque les délits fiscaux sont caractérisés en infractions principales, ces modes de coopération internationale sont étendus aux autorités chargées des enquêtes et/ou des poursuites relatives aux délits fiscaux. Ces mécanismes comprennent échanges directs de renseignements et entraide judiciaire, entre les autorités chargées des enquêtes et/ou des poursuites fiscales et entre les autorités chargées des enquêtes et/ou des poursuites non fiscales (voir également le principe 9).

101. Dans la pratique, la plupart des pays ayant participé à l'enquête ont constaté que la caractérisation des délits fiscaux en infractions principales avait eu un impact concret et positif sur leur travail. Selon les données recueillies grâce à l'enquête, l'effet de cette caractérisation le plus souvent évoqué est une amélioration de la coopération interinstitutionnelle, notamment à travers une capacité accrue de travailler avec d'autres organismes sur des affaires données et plus généralement sur des questions de stratégie et de politique menées, une sensibilisation des autres autorités répressives, des services de renseignement et des intervenants du secteur privé à la possibilité que des délits fiscaux se produisent, et des perspectives renforcées de communication avec d'autres organismes. De nombreux pays ont également déclaré avoir plus facilement accès à l'information (venant de la CRF et grâce à l'augmentation des DOS, notamment). Certains ont également indiqué que les poursuites pouvaient être engagées plus facilement et que le nombre de procédures était en hausse. Un pays a fait état de l'effet dissuasif exercé sur les auteurs d'infractions potentiels.

102. Bien que les « délits fiscaux » ne soient pas définis, la note interprétative de la Recommandation 3 du GAFI précise que les « pays devraient appliquer l'infraction de blanchiment de capitaux à toutes les infractions graves, afin de couvrir la gamme la plus large d'infractions sous-jacentes ». Chaque pays doit

³ Voir également le Principe 8 et le Rapport de Rome pour plus de détails, ainsi que la publication OCDE (2015), *Improving Co-operation between Tax and Anti-Money Laundering Authorities: Access by tax administrations to information held by financial intelligence units for criminal and civil purposes*, <http://www.oecd.org/tax/crime/improving-co-operation-between-tax-and-anti-money-laundering-authorities.htm>.

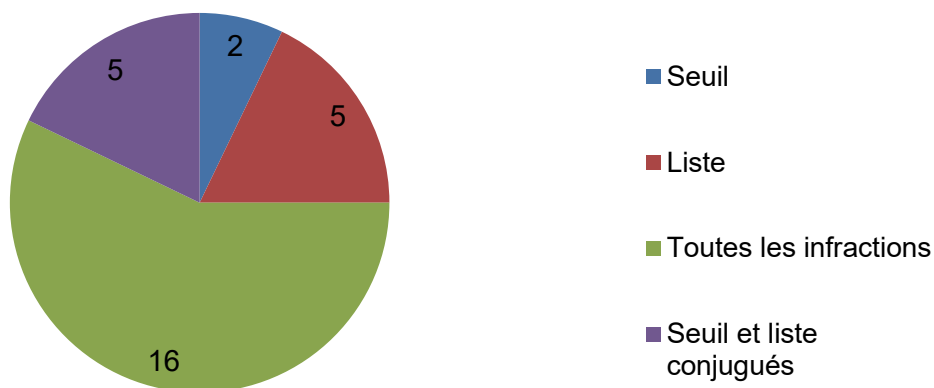
déterminer les modalités de mise en œuvre de cette obligation dans son droit interne, et notamment donner une définition de l'infraction et des éléments des infractions qui en font des infractions graves.

103. Il existe plusieurs méthodes pour caractériser les délits fiscaux en infractions principales du blanchiment de capitaux. Les pays peuvent, par exemple :

- adopter une **méthode inclusive** et caractériser l'ensemble des infractions pénales en infractions principales ;
- adopter la **méthode du seuil** et caractériser en infractions principales toutes les infractions atteignant un certain seuil, comme celles qui sont passibles d'une année d'emprisonnement au moins ou qui appartiennent à la catégorie des « infractions graves » ;
- adopter la **méthode de la liste** et établir une liste explicite des infractions qui constituent des infractions principales.

104. Les pays ayant participé à l'enquête adoptent les méthodes suivantes dans la pratique⁴ :

Méthode de caractérisation des délits fiscaux en infractions principales du blanchiment de capitaux



105. Sept pays ont déclaré utiliser la « méthode du seuil » (seule ou associée à une autre méthode) ; six d'entre eux ont fixé le seuil aux infractions passibles d'une peine d'emprisonnement dépassant une certaine durée (de six mois à quatre ans) et le septième aux infractions donnant lieu à une mise en examen.

106. Les pays objets de l'enquête ont également précisé si les délits fiscaux caractérisés en infractions principales comprenaient ou non les délits fiscaux commis dans une juridiction étrangère, ainsi que l'exigent les Recommandations du GAFI, et 19 des 31 pays ont confirmé que c'était le cas. Quatre pays imposent qu'il existe un lien avec la juridiction nationale (à savoir que l'infraction principale corresponde à la commission d'une infraction pénale dans le pays, que le comportement concerné constitue également une infraction dans le pays, qu'une partie au moins du comportement ait été commise dans le pays, ou uniquement que l'infraction principale ait été commise dans l'Union européenne).

Bibliographie

GAFI (2012), *Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du*

⁴ **Seuil** : Australie, Canada ; **liste** : Allemagne, El Salvador, Indonésie, Malaisie, Singapour ; **plusieurs méthodes conjuguées** : Autriche, Grèce, Japon, Luxembourg, Suisse ; **toutes les infractions** : Afrique du Sud, Brésil, Espagne, Finlande, France, Géorgie, Islande, Italie, Lituanie, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, République tchèque, Royaume-Uni, Slovaquie, Suède.

terrorisme et de la prolifération, mises à jour en octobre 2018, GAFI, Paris, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/Recommandations%20du%20GAFI%202012.pdf>.

OCDE (2015), *Improving Co-operation between Tax and Anti-Money Laundering Authorities: Access by tax administrations to information held by financial intelligence units for criminal and civil purposes*, <http://www.oecd.org/tax/crime/improving-cooperation-between-tax-and-anti-money-laundering-authorities.htm>.

OCDE (2009), *Money Laundering Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors*, Éditions OCDE, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264081093-en>.

Principe 8

Mettre en place un cadre efficace pour promouvoir la coopération entre organismes nationaux

Les pays devraient être dotés d'un cadre juridique et administratif efficace qui facilite la collaboration entre les autorités fiscales et les autorités répressives et services de renseignement nationaux.

Principe 8 : Mettre en place un cadre efficace pour promouvoir la coopération entre organismes nationaux

Introduction

107. La lutte contre la délinquance financière s'articule autour d'un certain nombre d'étapes essentielles, dont la prévention, la détection, les enquêtes et les poursuites relatives aux infractions, ainsi que le recouvrement des produits de l'infraction. En fonction des circonstances, plusieurs organismes publics peuvent y être associés, et notamment l'administration fiscale, l'administration des douanes, les autorités de réglementation financière, les autorités de lutte contre le blanchiment de capitaux – dont la CRF –, la police et les autorités répressives spécialisées, ainsi que les autorités chargées de la lutte contre la corruption et le ministère public.

108. De plus, les différents organismes peuvent posséder des renseignements ou des pouvoirs d'enquête et de répression qui leur sont propres, et qui sont susceptibles de faire avancer l'enquête menée par un autre organisme sur un délit particulier. C'est ce qui fait toute l'importance et toute l'utilité de la coopération entre les organismes concernés. Cette coopération peut notamment prendre la forme d'un échange de renseignements. Les types de coopération énumérés ci-après peuvent aussi être utilisés en parallèle les uns avec les autres, l'un n'excluant pas forcément l'autre. Pour tirer le meilleur parti de la coopération, les organismes concernés auront tout intérêt à mettre en place des points de contact identifiables pour l'échange de renseignements et la coopération, et à se faire une idée claire des types de renseignements et de pouvoirs que possèdent les autres organismes.

109. Toute coopération de cet ordre est soumise au droit interne et à la nécessité d'empêcher tout abus de pouvoir, point qui sera détaillé ci-dessous. De plus, en fonction de la structure organisationnelle en place dans un pays et de l'organisme en charge des enquêtes sur les délits à caractère fiscal (voir le principe 5 pour plus de détails), des formes de coopération différentes peuvent se justifier.

Échange de renseignements

110. La coopération prend couramment la forme de l'échange de renseignements. Dans le cadre de leurs activités, différents organismes publics réunissent et conservent des renseignements sur des personnes physiques ou morales ou sur des opérations, lesquels peuvent intéresser directement les travaux d'autres organismes chargés de lutter contre la délinquance financière.

111. Les mécanismes d'échange de renseignements peuvent contribuer à améliorer la prévention et la détection des délits, et à recueillir des éléments de preuve pour déclencher de nouvelles enquêtes et étayer les enquêtes en cours. Dans certains cas, les renseignements n'auraient pas pu être obtenus directement, en particulier quand ils sont de nature spécialisée, comme ceux que détient l'administration

fiscale ou la CRF. Dans d'autres, ces échanges donnent la possibilité de réduire les doubles emplois entre organismes, et donc de réduire la durée et le coût des enquêtes, d'accélérer les poursuites et de les rendre plus fructueuses, et d'accroître les chances de recouvrer les produits de l'infraction.

112. De plus, l'échange de renseignements peut être utilisé pour envisager des enquêtes existantes sous un angle nouveau, par exemple quand une investigation sur une infraction fiscale met au jour d'autres activités délictueuses et de blanchiment de capitaux. Croiser des renseignements de sources diverses peut aider les agents à mieux comprendre un aspect donné ou les activités d'un suspect, voire de mener des recherches plus efficaces. Il y a lieu de noter que les mécanismes d'échange de renseignements peuvent servir à renforcer les relations entre les organismes et leurs principaux responsables, et à les encourager ainsi à tisser de nouvelles formes de coopération plus étroite.

Passerelles juridiques d'échange de renseignements

113. Pour pouvoir procéder à un échange de renseignements, des passerelles juridiques doivent être mises en place entre les organismes concernés. Ces passerelles peuvent prendre plusieurs formes :

- la législation primaire fournit souvent le cadre général de la coopération, par exemple en imposant explicitement à un organisme donné de communiquer des données particulières dans certaines circonstances, ou en autorisant l'échange de renseignements entre les organismes d'une manière générale, moyennant quelques exceptions ;
- lorsque la loi les y autorise, les organismes peuvent conclure des accords bilatéraux, ou « mémorandums d'accord », dans lesquels ils conviennent de transmettre des renseignements lorsque ceux-ci intéressent les activités de l'autre partie. La nature des renseignements concernés, les circonstances de l'échange ainsi que les éventuelles restrictions applicables (par exemple lorsque les renseignements ne peuvent être utilisés qu'à certaines fins) y sont généralement précisées. Les mémorandums d'accord peuvent aussi définir d'autres modalités fixées d'un commun accord par les organismes, telles que la forme prise par les demandes, le nom des autorités compétentes habilitées à les traiter, ainsi que les périodes de préavis et autres délais, ou prévoir l'obligation, pour l'organisme destinataire, de faire connaître l'issue des investigations dans lesquelles les renseignements ont été employés.

Modèles d'échange de renseignements

114. D'une manière générale, il existe quatre types de coopération en ce qui concerne l'échange de renseignements entre des organismes différents :

- accès direct aux renseignements détenus dans des archives ou des bases de données. Il peut s'agir d'un accès direct à des données volumineuses ou en vrac ou à des blocs d'informations à des fins d'évaluation des risques, ou de droits d'accès spécifiques à un casier ou à un dossier judiciaire particulier ;
- obligation de communiquer des renseignements automatiquement (c'est-à-dire à intervalles réguliers) ou spontanément (lorsque les informations utiles sont identifiées), généralement lorsque ces catégories de renseignements sont prédéfinies (on parle parfois de « notification obligatoire ») ;
- capacité, mais pas obligation, de communiquer spontanément des renseignements ;
- obligation ou capacité de communiquer des renseignements, mais uniquement en réponse à des demandes spécifiques faites au cas par cas.

Formes d'échanges de renseignements

115. Des formes d'échange de renseignements différentes peuvent être particulièrement efficaces dans des contextes variés :

- lorsque les renseignements sont destinés à des analyses et à une évaluation des risques de haut niveau, l'accès direct, ou l'échange automatique ou spontané pourrait être particulièrement efficace. Sur le plan opérationnel, l'efficacité est particulièrement élevée lorsque les types de renseignements à échanger sont clairement définis et que leur échange peut être automatisé. Cela peut aussi favoriser la détection d'activités délictueuses auparavant dissimulées avec succès. Organiser des formations sur l'utilisation de l'accès direct, et sur un renforcement des protections destinées à garantir la confidentialité et la protection des données peut s'avérer utile dans ce cas ;
- l'échange de renseignements spontané discrétionnaire peut être très fructueux lorsque les organismes concernés coopèrent depuis longtemps et savent donc bien quelles informations peuvent être utiles à leur partenaire. À l'instar de l'accès direct ou de l'échange automatique, cela peut contribuer à alerter un organisme sur des activités délictuelles dont elle n'avait pas connaissance. Cela passera au minimum par un échange spontané de renseignements, entre les administrations fiscales et les autorités répressives nationales concernées, sur les soupçons d'infractions graves, dont la corruption transnationale, le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme¹ ;
- lorsque les renseignements requis sont très spécifiques ou doivent être présentés sous une forme précise, l'échange sur demande ou l'accès direct à un casier judiciaire donné peut être plus indiqué. Ce sera particulièrement utile lorsqu'une enquête est relativement avancée et que l'organisme qui en est chargé dispose déjà de renseignements suffisants pour étayer sa demande.

116. Compte tenu du grand nombre de techniques d'enquête pouvant être utilisées tout au long d'une investigation, il serait particulièrement judicieux que l'éventail le plus large possible des méthodes d'échange de renseignements soient disponibles, auprès et au profit de l'agence qui enquête sur les délits à caractère fiscal. Toutefois, quel que soit le type de renseignements utilisés, il est important de protéger leur confidentialité, ainsi que l'intégrité des activités menées par d'autres organismes, dans le respect du droit interne. Il faudra probablement définir des paramètres clairs pour déterminer les personnes et les finalités autorisées pour l'accès aux renseignements, et mettre en place des mécanismes de gouvernance garantissant une utilisation adéquate des renseignements.

Autres formes de coopération

117. Outre l'échange de renseignements, d'autres formes de coopération sont utilisées par les autorités répressives.

Équipes communes d'enquête

118. Les équipes communes d'enquête permettent aux organismes partageant un intérêt commun de travailler ensemble lors d'une enquête. Outre l'échange de renseignements, l'équipe d'enquête peut puiser

¹ Voir OCDE (2009), *Recommandation du Conseil sur les mesures fiscales visant à renforcer la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales*, OCDE, Paris, [https://one.oecd.org/document/C\(2009\)64/fr/pdf](https://one.oecd.org/document/C(2009)64/fr/pdf) et OCDE (2010), *Recommandation du Conseil en vue de faciliter la coopération entre les autorités fiscales et les autorités répressives pour lutter contre les délits graves*, OCDE, Paris, <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/266/266.fr.pdf>.

dans un large vivier de compétences et d'expériences de membres ayant une formation et un parcours différents. Des enquêtes communes peuvent éviter les doublons générés par des enquêtes parallèles, et améliorer l'efficacité en permettant aux agents de chaque organisme de concentrer leurs efforts sur différents aspects de l'enquête, en fonction de leur expérience et des pouvoirs juridiques dont ils sont investis. Dans certains cas, les passerelles pour l'échange de renseignements sont plus larges lorsque les organismes participent à une enquête commune que dans d'autres circonstances.

Centres de renseignement interinstitutionnels

119. Ils sont généralement créés pour centraliser les processus de collecte et d'analyse de renseignements pour un certain nombre d'organismes. Les centres interinstitutionnels peuvent être mis en place pour traiter principalement des renseignements opérationnels (renseignements et investigations relatifs à une affaire précise) ou stratégiques (évaluation plus large des risques et des menaces, concentration sur une zone géographique spécifique ou un certain type d'activités délictueuses, ou rôle plus large dans l'échange de renseignements). Ces centres mènent des analyses en s'appuyant sur des recherches directes et sur les renseignements obtenus par les organismes participants. En centralisant ces activités, les responsables peuvent se familiariser avec certaines questions juridiques et pratiques, et ils peuvent mettre en place des systèmes spécialisés qui augmentent leur efficacité. Cette centralisation est également synonyme d'économies, car les coûts de collecte, traitement et analyse des données peuvent être partagés entre organismes participants.

Détachement de personnel

120. Il s'agit d'un moyen efficace d'assurer un transfert de compétences, tout en permettant aux agents de nouer des contacts avec leurs homologues dans un autre organisme. Les agents détachés mettent en commun leurs compétences, leur expérience et leurs connaissances spécialisées, tout en participant directement aux travaux menés par l'organisme qui les accueille. D'après les pays concernés, ces accords sont particulièrement propices à la coopération interinstitutionnelle, en encourageant les agents à s'engager plus activement auprès de leurs homologues d'autres organismes, en améliorant l'efficacité de la coopération en cours, et en accélérant et en accroissant l'efficiency de l'échange de renseignements.

Autres modèles

121. Les autres stratégies employées incluent l'utilisation de bases de données partagées, la diffusion d'outils de renseignement stratégiques de type bulletin d'information et notes de renseignement, des comités conjoints chargés de coordonner l'action dans des domaines de responsabilité commune, et les réunions et sessions de formation interinstitutionnelles destinées à échanger des renseignements sur les tendances en matière de délinquance financière, à fournir des orientations sur les techniques d'enquête et à présenter les meilleures pratiques de gestion des affaires.

122. À la lumière de ces éléments, on observe que, dans certains pays, la coopération interinstitutionnelle a été couronnée de succès dans différents domaines :

- octroi à l'administration fiscale d'un accès aux DOS (ou « rapports sur les activités suspectes »)² ;
- octroi à la CRF d'un accès aux renseignements détenus par l'administration fiscale ;
- élaboration d'une stratégie coordonnée pour analyser les DOS et y donner suite ;
- imposition aux responsables de l'administration fiscale de l'obligation de signaler les soupçons de délits non fiscaux à la police ou au procureur ;

² Voir OCDE (2015), *Improving Co-Operation Between Tax and Anti-Money Laundering Authorities*, Éditions OCDE, Paris, www.oecd.org/ctp/crime/report-improving-co-operation-between-tax-anti-money-laundering-authorities.pdf.

70 | 8. METTRE EN PLACE UN CADRE EFFICACE POUR PROMOUVOIR LA COOPÉRATION ENTRE ORGANISMES NATIONAUX

- recours à des groupes d'action interinstitutionnels pour lutter contre la délinquance financière ;
- mise en place d'une structure centralisée pour la coopération interinstitutionnelle ;
- élaboration d'une approche coordonnée pour recouvrer les produits de l'infraction ;
- coopération avec le secteur privé dans la lutte contre la délinquance fiscale.

123. Pour de plus amples informations sur les modèles de coopération interinstitutionnelle, voir le Rapport de Rome³.

Bibliographie

OCDE (2017), *Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes - Third Edition*, Éditions OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes.htm>.

OCDE (2015), *Improving Co-operation between Tax and Anti-Money Laundering Authorities*, Éditions OCDE, <http://www.oecd.org/tax/crime/improving-cooperation-between-tax-and-anti-money-laundering-authorities.htm>.

OCDE (2010), *Recommandation du Conseil en vue de faciliter la coopération entre les autorités fiscales et les autorités répressives pour lutter contre les délits graves*, <https://legalinstruments.oecd.org/fr/instruments/OECD-LEGAL-0384>.

OCDE (2009), *Recommandation du Conseil sur les mesures fiscales visant à renforcer la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales*, <https://legalinstruments.oecd.org/fr/instruments/OECD-LEGAL-0371>.

³ Voir OCDE (2017), *Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes* (Third Edition), OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operationin-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes.htm>.

Principe 9

Prévoir des mécanismes de coopération internationale

Les organismes d'enquête sur les délits fiscaux doivent avoir accès à des instruments de droit pénal et à un cadre opérationnel adéquat afin de pratiquer une coopération internationale efficace dans les enquêtes et les poursuites relatives à ce type de délits.

Principe 9 : Prévoir des mécanismes de coopération internationale

Introduction

124. Les délits à caractère fiscal intègrent très souvent une dimension internationale, par exemple lorsqu'un pays étranger a été utilisé pour dissimuler des avoirs ou des revenus, ou que les produits d'opérations illicites sont conservés à l'étranger, sans être déclarés aux autorités fiscales. Puisque la délinquance peut franchir les frontières internationales, mais que les organismes chargés des enquêtes disposent de pouvoirs qui se limitent à celles de leur juridiction, ces organismes doivent pouvoir coopérer les uns avec les autres.

125. La coopération internationale peut revêtir des formes diverses, consistant par exemple à échanger des renseignements, à notifier des documents, à obtenir des éléments de preuve, à faciliter le recueil des témoignages des témoins, à transférer des personnes pour interrogatoire, à exécuter des ordonnances de gel ou de saisie, ou à mener une enquête commune. Pour qu'une telle coopération puisse avoir lieu, un accord juridique devrait en définir les termes et les conditions de procédure. Il peut s'agir d'accords d'échange de renseignements (tels les AERF), d'accords d'échange de renseignements et d'assistance administrative, de conventions fiscales bilatérales ou d'autres instruments (comme la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale), ou d'accords de coopération concernant l'utilisation de pouvoirs d'enquête et de coercition (les CEJ, par exemple). De tels accords devraient autoriser la coopération internationale en matière de délits, et notamment de délits à caractère fiscal.

126. L'utilisation de l'échange de renseignements et de l'entraide judiciaire faite en 2015 par les pays ayant répondu à l'enquête est exposée ci-dessous. On relèvera que dans certains cas, les données n'ont pas été ventilées pour exclure les demandes concernant des délits non fiscaux, et ces cas de figure sont mentionnés et apparaissent en italique en cas de besoin¹.

| Réponses apportées à l'enquête : Nombre de demandes d'EDR et d'entraide judiciaire concernant des questions fiscales de nature pénale (2015 et 2016) | | | | |
|--|-------------------------|-----------------------|---|---------------------------------------|
| Pays | Demandes d'EDR envoyées | Demandes d'EDR reçues | Demandes d'entraide judiciaire envoyées | Demandes d'entraide judiciaire reçues |
| Australie | 1 | 4 | 736 | 706 |
| Canada | 27 | 3 | 5 | 32 |
| États-Unis | 55 | Nd. | Nd. | 15 environ |
| France | Nd. | Nd. | 82 | Nd. |

¹ Pour l'Australie et la République tchèque, les chiffres relatifs à l'entraide judiciaire ne concernent pas uniquement les enquêtes fiscales pénales ; pour la Grèce, ils concernent uniquement la CRF et s'appliquent à toutes les affaires de blanchiment de capitaux ; pour la Lituanie, ils comprennent toutes les questions pénales, ainsi que les données provenant de la CRF ; pour la Suède, ils ne concernent pas uniquement les enquêtes fiscales pénales.

| Réponses apportées à l'enquête : Nombre de demandes d'EDR et d'entraide judiciaire concernant des questions fiscales de nature pénale (2015 et 2016) | | | | |
|--|-------------------------|-----------------------|---|---------------------------------------|
| Pays | Demandes d'EDR envoyées | Demandes d'EDR reçues | Demandes d'entraide judiciaire envoyées | Demandes d'entraide judiciaire reçues |
| Géorgie | 16 | 28 | 17 | 41 |
| Grèce | 42 | 413 | Nd. | Nd. |
| Islande | 26 | 2 | Nd. | Nd. |
| Lituanie | Nd. | Nd. | 2 458 | 2 346 |
| Malaisie | 23 | 77 | Nd. | Nd. |
| Pays-Bas | 1 | 0 | 67 | 355 |
| République tchèque | Nd. | Nd. | 5 202 | 6 186 |
| Royaume-Uni | 81 | Nd. | Nd. | 260 |
| Singapour | 50 | 513 | 0 | 21 |
| Slovénie | Nd. | Nd. | 56 | 367 |
| Suède | 3 795 | 1 087 | 100-150 | 100-150 |
| Suisse | 2 | Nd. | 12 | Nd. |
| Total | 324 | 1 040 | 8 641 | 10 316 |

127. Pour adopter une approche véritablement globale de la lutte contre la délinquance fiscale, les pays doivent tout particulièrement mettre en place un réseau de coopération internationale à grande échelle et efficace. Ce réseau devrait présenter les caractéristiques suivantes :

- couvrir un grand nombre de pays ;
- couvrir de nombreux types d'assistance, dont l'échange de renseignements et d'autres formes d'assistance pour les enquêtes et la répression² ;
- s'appuyer sur un cadre juridique national autorisant les échanges de renseignements envoyés et reçus dans le cadre d'instruments juridiques internationaux avec toutes les autorités nationales chargées des enquêtes pénales, du renseignement et répressives, s'il y a lieu (soit l'administration fiscale, les autorités chargées des enquêtes pénales ou de la lutte contre le blanchiment de capitaux, les CRF, etc.) ;
- être effectivement mis en œuvre, et disposer notamment d'un cadre opérationnel clair pour la coopération internationale. Cela impose également de prévoir des points de contact *ad hoc* et clairement identifiés pouvant être contactés par les organismes étrangers pour toute demande d'assistance, des ressources suffisantes pour répondre à de telles demandes, ainsi que des formations et une sensibilisation des organismes nationaux chargés des enquêtes aux possibilités de coopération internationale et à la formulation de demandes efficaces.

128. Même si des passerelles juridiques existent dans de nombreux cas, des obstacles pratiques peuvent influencer sensiblement sur l'efficacité de la coopération internationale. Il s'agit notamment des retards dus à l'absence de canaux de communication clairement identifiés, à une confusion quant à la structure organisationnelle ou au mandat de l'homologue concerné, et partant d'un retard dans l'identification de l'organisme auquel il convient de s'adresser, ainsi que de difficultés de communication concrètes liées à la langue ou au manque de clarté dans la présentation des faits de la demande. L'enquête menée pour les besoins du présent guide a aussi montré que les pays ne conservent pas nécessairement des données détaillées afin de suivre l'utilisation ou l'impact des outils de coopération

² Voir également OCDE (2012), *International Co-operation against Tax Crimes and Other Financial Crimes: A Catalogue of the Main Instruments*, <http://www.oecd.org/ctp/crime/international-co-operation-against-tax-crimes-and-other-financial-crimes-a-catalogue-of-the-main-instruments.htm>.

internationale, ce qui peut contribuer à un déficit de connaissance ou à une description limitée de ces outils.

Bibliographie

OCDE (2012), *International Co-operation against Tax Crimes and Other Financial Crimes: A Catalogue of the Main Instruments*, <http://www.oecd.org/ctp/crime/international-co-operation-against-tax-crimes-and-other-financial-crimes-a-catalogue-of-the-main-instruments.htm>.

Principe 10

Protéger les droits des suspects

Les contribuables soupçonnés ou accusés d'avoir commis un délit fiscal devraient pouvoir se prévaloir des droits procéduraux et fondamentaux élémentaires.

Principe 10 : Protéger les droits des suspects

Introduction

129. Les personnes faisant l'objet d'une enquête fiscal pénale devraient pouvoir se prévaloir de certains droits procéduraux et fondamentaux, qui sont accordés à toute personne suspectée ou accusée d'un acte délictueux, y compris à caractère fiscal.

130. La Déclaration universelle des droits de l'homme de l'ONU énonce les droits humains fondamentaux qui doivent être universellement protégés¹. Des droits et lignes directrices similaires figurent, par exemple, dans la Convention européenne des droits de l'homme et dans les Directives et principes sur le droit à un procès équitable et à l'assistance judiciaire en Afrique² de la Commission africaine des droits de l'homme et des peuples. Ces droits peuvent être mis en œuvre dans le droit interne en étant consacrés dans la constitution ou la déclaration des droits d'un pays, ou dans ses règles de procédure pénale³.

131. En particulier, chaque contribuable suspecté ou accusé d'avoir commis un délit fiscal devrait pouvoir se prévaloir des droits suivants :

- le droit à la présomption d'innocence ;
- le droit d'être informé de ses droits ;
- le droit d'être informé du chef d'accusation ;
- le droit au silence ;
- le droit à l'assistance d'un avocat et à des conseils juridiques gratuits ;
- le droit à l'interprétation et à la traduction ;

¹ ONU (2017), *Déclaration universelle des droits de l'homme*, <https://www.un.org/fr/universal-declaration-human-rights/index.html> (consulté en février 2017).

² CdE, (2017), *Convention européenne des droits de l'homme*, https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_FRA.pdf (consulté en février 2017), Cour européenne des droits de l'homme, Conseil de l'Europe.

Commission africaine des droits de l'homme et des peuples (2003), *Directives et principes sur le droit à un procès équitable et à l'assistance judiciaire en Afrique*, Union africaine, Gambie, <https://www.achpr.org/fr/legalinstruments/detail?id=38>.

³ Sixième amendement à la Constitution des États-Unis – Droits des accusés dans les poursuites pénales (2017), www.gpo.gov/fdsys/pkg/GPO-CONAN-2002/pdf/GPO-CONAN-2002-9-7.pdf (consulté en février 2017).

Charte canadienne des droits et libertés - Sections 7-14, Loi constitutionnelle de 1982 (2017), <https://laws-lois.justice.gc.ca/fra/const/page-15.html> (consulté en février 2017).

- le droit d'accès aux pièces du dossier (droit à une divulgation complète et précise) ;
- le droit à un procès rapide ;
- le droit de ne pas être poursuivi ou puni pénalement à raison des mêmes faits (*ne bis in idem*).

132. L'organisme chargé des enquêtes fiscales pénales doit avoir connaissance de ces droits fondamentaux, car tout manquement en ce sens aura non seulement des conséquences négatives pour les droits de la personne concernée, mais aussi pour l'enquête et les poursuites relatives à un délit fiscal, par exemple lorsque les éléments de preuve obtenus sont déclarés irrecevables parce que ces droits n'ont pas été respectés.

133. En particulier, une enquête pénale pouvant, dans certains cas, avoir pour origine un contrôle fiscal classique, c'est-à-dire réalisé dans le cadre d'une procédure civile, les pays devraient prévoir des garanties afin de s'assurer que les droits d'un prévenu sont protégés en cas de passage du droit administratif au droit pénal. Ainsi, lors d'un contrôle fiscal, le contribuable a l'obligation de communiquer des informations à l'administration fiscale, alors que dans une enquête pénale, le suspect peut avoir droit au silence. Ce point revêt une importance particulière pour les administrations fiscales qui dirigent et conduisent des enquêtes pénales au sein de la même structure organisationnelle que la fonction (de contrôle) fiscal(e) civile, ce qui correspond au modèle d'organisation 1 du principe 4 ci-dessus.

134. La ligne qui sépare une question fiscale civile d'une question fiscale pénale peut exiger de faire preuve de discernement et être imprécise. La plupart des pays ayant participé à l'enquête ont signalé qu'une enquête civile devient une enquête pénale lorsqu'il existe un doute raisonnable qu'une infraction a été commise, ou lorsque les faits indiquent qu'une infraction peut avoir été commise. Un plus faible nombre de pays recourent à un marqueur objectif pour déterminer à quel moment une question civile se transforme en enquête pénale, en fixant un seuil pour le montant de la fraude fiscale. Selon les données recueillies au cours de l'enquête, 11 pays ont précisé qu'il était impossible de conduire une enquête civile et une enquête pénale en parallèle, et que dans la pratique, le contrôle fiscal civil/administratif serait suspendu et l'enquête pénale l'emporterait. Dix-neuf pays ont indiqué que les contrôles fiscaux civils/administratifs pouvaient être menés parallèlement aux enquêtes pénales. Nombre d'entre eux ont ajouté qu'il existait des garanties, afin que les droits d'un prévenu soient protégés dès lors qu'une enquête civile et une enquête pénale sont conduites en parallèle, notamment pour s'assurer que les enquêtes sont menées de manière indépendante.

135. On trouvera ci-dessous plus de détails sur chacun des droits des suspects.

136. **Le droit à la présomption d'innocence** : principe selon lequel une personne est considérée comme innocente tant qu'elle n'a pas été déclarée coupable. Il s'agit d'une composante essentielle du système pénal. La présomption d'innocence implique que la charge de la preuve incombe à l'accusation et non au prévenu.

137. Pour montrer de quelle manière la présomption d'innocence peut être mise en œuvre, le Conseil européen a adopté récemment une directive portant renforcement de certains de ses aspects⁴. Cette Directive impose aux États membres de respecter les obligations connexes ci-dessous : « avant que le jugement définitif ne soit rendu, les suspects et les personnes poursuivies ne devraient pas être présentés comme étant coupables par le recours à des mesures de contrainte physique et la charge de la preuve incombe à l'accusation alors que tout doute raisonnable quant à la culpabilité devrait profiter à la personne poursuivie ».

138. **Le droit de la personne suspectée ou accusée d'être informée de ses droits** : Ce droit impose à l'organisme chargé de l'enquête d'informer une personne suspectée ou accusée de ses droits. Dans

⁴ Conseil européen (2016), *Communiqués de presse et déclarations - L'UE renforce le droit à la présomption d'innocence*, Union européenne, Bruxelles, <https://www.consilium.europa.eu/fr/press/press-releases/2016/02/12/eu-strengthens-right-to-presumption-of-innocence/>.

certaines pays, cette obligation peut être remplie en informant la personne de ses droits par oral ou par écrit au moyen d'une « déclaration de droits ». Ces droits regroupent généralement le droit au silence, le droit d'être informé des accusations portées contre la personne et le droit à l'assistance d'un avocat ou, dans certaines circonstances, à des conseils juridiques gratuits. Aux États-Unis, par exemple, ils sont connus sous l'appellation « avertissement Miranda » et de nombreux pays possèdent des droits équivalents⁵.

139. Dans la pratique, les pays peuvent gérer ces droits à différents stades d'une enquête. Certains pays informent un prévenu de ses droits au début d'un interrogatoire, alors que d'autres le font lors de son arrestation.

Le droit au silence

140. Il s'agit du droit d'un prévenu de refuser d'émettre des commentaires ou de répondre aux questions d'un enquêteur. Ce droit est reconnu par la plupart des systèmes juridiques et protège la personne concernée contre le risque de s'incriminer elle-même. Il s'applique généralement avant et pendant un procès.

Le droit d'être informé du chef d'accusation

141. Ce droit permet au prévenu de connaître la nature et l'essence des allégations portées à son encontre. Il s'agit généralement des éléments de l'infraction, comme les aspects essentiels de l'infraction, les détails du comportement présumé ayant conduit aux poursuites et, dans le cas des délits à caractère fiscal, le préjudice prétendument subi par l'État. En général, le chef d'accusation doit être communiqué au prévenu avant que celui-ci ne plaide devant un tribunal.

Le droit à l'assistance d'un avocat et à des conseils juridiques gratuits

142. Les personnes accusées d'avoir commis d'un délit à caractère fiscal doivent avoir la possibilité de solliciter des conseils juridiques. De plus, si ces personnes n'ont pas les moyens de payer des conseils juridiques ou une représentation judiciaire, elles devraient pouvoir bénéficier d'une aide judiciaire financée par l'État. Ce droit fondamental est essentiel pour garantir l'équité du système juridique, compte tenu de la gravité des conséquences potentielles d'une condamnation.

143. Les spécificités de ces droits varient d'un pays à l'autre. Les pays peuvent en effet avoir des pratiques différentes concernant le moment où le droit de solliciter des conseils juridiques peut être invoqué. Ainsi, au Canada, ce droit est accordé aux personnes qui ont été placées en détention ou arrêtées. Les pays adoptent également des approches différentes en ce qui concerne le droit à une représentation judiciaire financée par l'État, lequel n'est accordé que dans des circonstances spécifiques, par exemple lorsque le prévenu satisfait à certains critères financiers.

144. En Europe, l'article 6(3)(c) de la Convention européenne des droits de l'homme prévoit que quiconque est accusé d'avoir commis une infraction pénale a le droit de « se défendre lui-même ou avoir l'assistance d'un défenseur de son choix et, s'il n'a pas les moyens de rémunérer un défenseur, pouvoir être assisté gratuitement par un avocat d'office, lorsque les intérêts de la justice l'exigent » et ce droit peut être appliqué avant ou pendant le procès.

⁵ The Law Library of Congress (2016), *Miranda Warning Equivalents Abroad*, Global Legal Research Center, Washington, www.loc.gov/law/help/miranda-warning-equivalents-abroad/miranda-warningequivalents-abroad.pdf.

Le droit à l'interprétation et à la traduction

145. Ce droit permet au prévenu de prendre connaissance des informations concernant la procédure pénale dans sa propre langue. Il garantit que la barrière de la langue n'empêche pas de bénéficier d'un procès équitable. Le coût de ces services est généralement pris en charge par l'autorité responsable des poursuites.

146. En règle générale, ce droit devrait s'appliquer à l'interrogatoire de la personne suspectée ou accusée par un représentant de l'autorité publique, aux réunions entre l'accusation et le prévenu et son avocat, et à toutes les comparutions et audiences devant le tribunal.

147. Au sein de l'Union européenne, par exemple, ces droits s'appliquent à la traduction des documents essentiels, et notamment à toute décision privant une personne de sa liberté, à toute accusation ou mise en examen et à tout jugement.

Le droit d'accès aux pièces du dossier (droit à une divulgation complète et précise)

148. Le prévenu a le droit de connaître les détails des faits qui lui sont reprochés, et notamment les éléments de preuve détenus par le parquet. Cela lui donne la possibilité de préparer sa défense. La communication de ces informations facilite également la résolution de l'affaire avant la tenue du procès, en encourageant par exemple le prévenu à confesser le délit et à plaider coupable.

149. Les modalités de mise en œuvre de ce droit varient d'un pays à l'autre. Certains imposent au procureur de communiquer la totalité des éléments de preuve au prévenu, y compris celles qui lui sont favorables et celles qui le sont à l'accusation. Cela peut se faire à la discrétion du procureur, lequel peut déterminer le calendrier et choisir de ne pas divulguer certaines informations pour des raisons valables, par exemple pour protéger un informateur.

Le droit à un procès rapide

150. Ce droit devrait protéger le prévenu contre tout retard indu dans la conclusion d'un procès, un tel retard pouvant :

- empêcher le prévenu de bénéficier d'un procès équitable, les éléments de preuve risquant de ne plus être disponibles ou aussi fiables. Ainsi, la mémoire d'un témoin peut se troubler avec le temps ou des témoins décéder ;
- conduire un prévenu emprisonné dans l'attente de l'issue du procès à rester en détention pendant un délai déraisonnable s'il est ensuite jugé non coupable du délit ou si la peine prononcée à son encontre est inférieure au temps qu'il a déjà passé en prison.

151. Il n'existe pas nécessairement de critère précis de ce qui constitue un procès rapide et plusieurs facteurs peuvent jouer ici. Pour déterminer si le droit à un procès rapide a été enfreint, les facteurs à appliquer sont notamment les suivants :

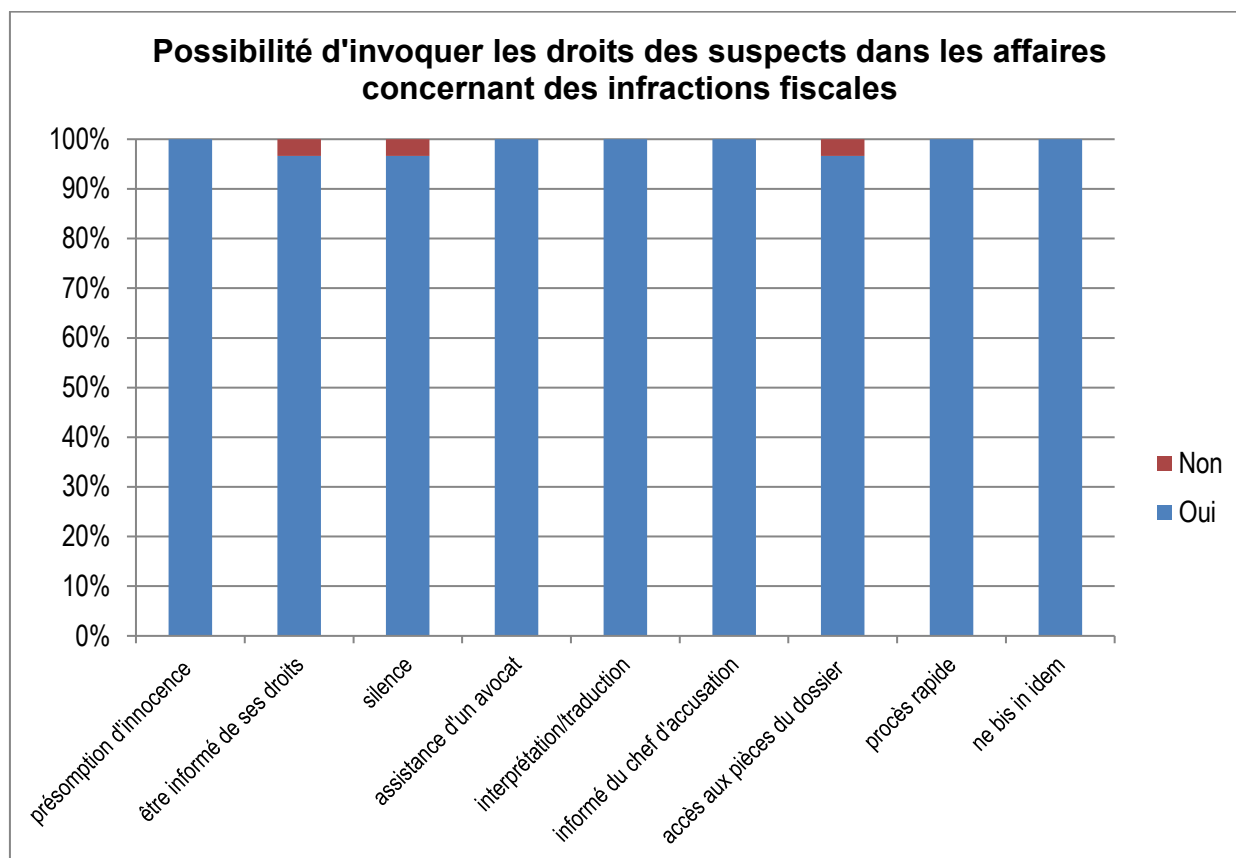
- temps écoulé entre la mise en examen et la tenue du procès ;
- raisons diverses expliquant le retard, dont la complexité des tâches à accomplir avant la tenue du procès, les retards imputables à la défense ou à l'accusation, ou les retards institutionnels comme le nombre limité de dates possibles pour la tenue du procès devant le tribunal concerné ;
- renonciation du prévenu à invoquer un retard ;

- préjudice subi par le prévenu au regard de la tenue d'un procès équitable, comme l'impact sur la disponibilité ou la fiabilité des preuves.

Le droit de ne pas être poursuivi ou puni pénalement à raison des mêmes faits (*ne bis in idem*)

152. Ce droit protège un prévenu contre le risque d'être poursuivi deux fois à raison du même délit, lorsqu'il a déjà été jugé coupable et qu'il a purgé sa peine, ou qu'il a été acquitté par un jugement définitif. Il le protège également contre le risque d'être de nouveau poursuivi pour un délit moins grave, lorsque tous les éléments de ce délit font partie des éléments du délit plus grave. Néanmoins, ce droit n'empêche pas que d'autres enquêtes soient menées par la suite lorsqu'une enquête n'a abouti à aucune poursuite pénale, mais qu'une enquête ultérieure est ouverte sur la base de nouveaux éléments de preuve.

153. L'enquête réalisée montre que ces droits sont garantis de manière quasi universelle. La possibilité d'invoquer ces droits dans les pays ayant participé à l'enquête est indiquée dans le graphique ci-dessous⁶.



⁶ Pour ce qui est du droit d'être informé de ses droits, Singapour a répondu « non », mais a indiqué que dans la pratique, il existait de nombreuses possibilités, pour un prévenu, de solliciter des conseils juridiques à tous les stades de l'enquête. Concernant le droit d'accès aux pièces du dossier, Singapour a répondu « non », mais a précisé que dans la pratique, les pièces du dossier étaient communiquées lors des réunions prévues avec les avocats de la défense dans le cadre du système de gestion des affaires pénales. Un régime d'exposé des faits dans les affaires pénales permet également aux tribunaux d'ordonner aux parties d'échanger les preuves écrites. Même si ce régime ne s'applique pas aux infractions fiscales à Singapour, les avocats de la défense et les prévenus (y compris ceux qui se représentent eux-mêmes) peuvent demander à en bénéficier et ce régime s'applique dès lors que l'accusation et la défense y consentent.

Bibliographie

Commission africaine des droits de l'homme et des peuples (2003), *Directives et principes sur le droit à un procès équitable et à l'assistance judiciaire en Afrique*, Union africaine, https://www.achpr.org/fr_legalinstruments/detail?id=38.

The Law Library of Congress (2016), *Miranda Warning Equivalents Abroad*, Global Legal Research Center, <http://www.loc.gov/law/help/miranda-warning-equivalents-abroad/miranda-warning-equivalentsabroad.pdf>.

Liste des autorités compétentes au regard des enquêtes sur les infractions fiscales

Le tableau ci-dessous présente un bref aperçu des organismes responsables des enquêtes sur les infractions fiscales, et précise si les autorités nationales et infranationales sont compétentes dans ce domaine.

| Pays | Organismes responsables des enquêtes sur les infractions fiscales |
|------------------------------|--|
| <p>Afrique du Sud</p> | <p>L'administration fiscale sud-africaine (<i>South African Revenue Service</i>, SARS) est officiellement chargée des enquêtes sur les infractions pénales visées dans la Loi sur l'administration fiscale et dans toutes les lois relatives aux impôts, qu'il s'agisse d'impôts directs ou indirects, à l'exclusion des infractions visées par la Loi sur les droits de douane et d'accise.</p> <p>L'organisme national chargé de la lutte contre la délinquance en général est le Service de police sud-africain (<i>South African Police Service</i>, SAPS). Il a la compétence juridique (mandat) nécessaire pour enquêter sur tous les délits conformément aux conventions juridiques reconnaissant les comportements illicites comme une infraction, y compris les infractions fiscales visées dans les Lois relatives aux impôts.</p> <p>Le SARS est la seule autorité ayant un mandat juridique qui lui permette de déposer officiellement, auprès du SAPS, une plainte pénale pour infraction fiscale grave.</p> |
| <p>Allemagne</p> | <p>Les délits fiscaux et les infractions administratives de nature fiscale constituent le droit pénal positif, dont l'application incombe aux plus hautes autorités fiscales des Länder (articles 83 et 84 de la Loi fondamentale (<i>Grundgesetz</i>)). La compétence matérielle revient aux autorités fiscales administrant l'impôt concerné.</p> <p>Au sein de l'administration fiscale, des unités spéciales responsables des amendes administratives et des affaires pénales (les <i>Bußgeld- und Strafsachenstellen</i>) sont chargées d'enquêter sur les délits fiscaux et les infractions administratives de nature fiscale (article 385 ss. du Code fiscal (<i>Abgabenordnung</i>)). Lorsque les autorités fiscales conduisent une enquête sur un délit fiscal, elles remplissent les fonctions du ministère public, dans les limites de leurs pouvoirs juridiques. Ce n'est toutefois le cas que si le délit objet de l'enquête est exclusivement de nature fiscale. De plus, l'autorité fiscale peut transmettre l'affaire pénale au parquet ; de même, le parquet peut se saisir de l'affaire pénale à tout moment.</p> <p>Les poursuites et les sanctions relatives aux infractions administratives de nature fiscale relèvent des services d'enquêtes fiscales des Länder. Le rôle de ces services est défini aux articles 208 et 404 du Code fiscal.</p> <p>En vertu de l'article 208, alinéa (1), du Code fiscal, le service d'enquêtes fiscales (service d'enquêtes douanières) est chargé :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. d'enquêter sur les délits fiscaux et les infractions administratives de nature fiscale, 2. d'établir la base d'imposition dans les affaires visées au point 1 ci-dessus, 3. de détecter les affaires fiscales dissimulées avec succès et de mener les enquêtes correspondantes. <p>Aux termes de l'article 404 du Code fiscal, les services d'enquêtes douanières et fiscales des autorités fiscales des Länder ainsi que leurs agents ont, au regard des poursuites pénales relatives aux délits fiscaux, les mêmes droits et obligations que les autorités policières et que leurs agents en application des dispositions du Code de procédure pénale (<i>Strafprozessordnung</i>). Il en découle que les services d'enquêtes douanières et fiscales des Länder peuvent ordonner des confiscations, des ventes en urgence, des visites, des contrôles et d'autres mesures conformément aux dispositions du Code de procédure pénale qui s'appliquent aux enquêteurs des parquets ; ils sont aussi autorisés à examiner les documents des personnes concernées par les visites (article 110, alinéa (1), du Code de procédure pénale). En d'autres termes, leurs agents peuvent intervenir en tant</p> |

| | |
|------------------|--|
| | qu'enquêteurs du parquet. |
| Australie | <p>Les enquêtes sur les infractions fiscales sont menées par l'Administration fiscale australienne (<i>Australian Taxation Office, ATO</i>), la Police fédérale australienne (<i>Australian Federal Police, AFP</i>) et la Commission australienne du renseignement judiciaire (<i>Australian Criminal Intelligence Commission, ACIC</i>).</p> <p>L'ATO est l'administration fiscale australienne qui prend des mesures administratives ou civiles en cas d'infraction fiscale et qui entreprend, s'il y a lieu, des enquêtes (pénales) sur ce type d'infractions.</p> <p>L'AFP est le principal organisme entreprenant des enquêtes (pénales) sur des infractions fiscales pénales.</p> <p>L'ACIC est également habilitée à enquêter sur les délits présumés en exerçant des pouvoirs coercitifs, ce qui lui permet de procéder à des contrôles, dans le cadre desquels des témoins peuvent demander à bénéficier d'une protection contre d'autres procédures (dans certaines circonstances), et de leur imposer de produire des documents ou des objets utiles pour une enquête.</p> |
| Autriche | <p>L'Administration fiscale (par l'intermédiaire des centres des impôts locaux) et le Service d'enquêtes fiscales enquêtent sur les délits à caractère fiscal au nom du procureur public.</p> <p>Le Parquet central de lutte contre la délinquance économique et la corruption (WKStA) est chargé des enquêtes sur les infractions au droit fiscal concernant la fraude sociale, les entreprises dont le capital social dépasse 5 000 000 EUR ou les préjudices supérieurs à 5 000 000 EUR.</p> |
| Brésil | <p>L'administration fiscale du Brésil, le Secrétariat spécial à l'impôt fédéral du Brésil (RFB), est responsable uniquement des enquêtes administratives relatives aux délits fiscaux éventuels. Dès lors que des éléments suffisants indiquant un délit possible sont réunis lors d'une enquête, le RFB doit présenter l'affaire aux autorités chargées des enquêtes pénales, c'est-à-dire au Ministère public fédéral (MPF) ou au Département de la police fédérale (DPF). Les enquêtes sur les délits à caractère fiscal sont généralement conduites dans le cadre de procédures communes, impliquant la police, le parquet et la Coordination générale des enquêtes et des investigations (COPEI) du RFB.</p> <p>Le Ministère public fédéral (MPF) est chargé d'exercer les poursuites pénales et de superviser les activités de la police. Il comprend plusieurs divisions : les parquets fédéral, du travail, militaire, et du District fédéral et des territoires, ainsi que les parquets des États.</p> <p>Le Département de la police fédérale (DPF) est directement rattaché au ministère de la Justice et chargé de prévenir et d'enquêter sur les infractions au droit fédéral. Le rôle de la Police fédérale est vaste et comprend les enquêtes sur les délits à caractère fiscal.</p> <p>Le MPF et le DPF peuvent aussi déclencher des enquêtes sur des délits fiscaux de leur propre initiative, sans que le RFB ait mené d'enquête administrative au préalable. Ils peuvent solliciter le concours et la coopération du RFB à tous les stades d'une enquête pénale.</p> <p>Une structure similaire existe au niveau des États. Chacun des 26 États ainsi que le District fédéral disposent de leur propre administration fiscale, le Secrétariat étatique à l'impôt, qui est responsable des impôts de l'État et des enquêtes administratives correspondantes. Les parquets de chaque État brésilien sont chargés des poursuites pénales au niveau de l'État concerné. Ces parquets sont placés sous la direction des procureurs généraux des États. Les Groupes d'action spéciale de lutte contre le crime organisé (GAECO) sont des groupes spéciaux mis en place par le parquet de chaque État afin de traiter les affaires complexes impliquant le crime organisé, la délinquance fiscale et la délinquance financière.</p> <p>La Police civile désigne les forces de police qui sont dotées, dans chaque État, de fonctions répressives, parmi lesquelles les enquêtes sur les délits commis en violation du droit pénal brésilien. La Police civile est chargée, dans l'État concerné, d'enquêter sur les délits fiscaux uniquement lorsqu'il s'agit d'une affaire exclusivement locale qui n'est pas considérée comme portant atteinte « à l'ordre politique et social ou aux biens, services et intérêts du Brésil, ou de ses entités et entreprises publiques, ou comme une infraction ayant des répercussions interétatiques ou internationales ou exigeant une approche nationale uniforme ». Dans la pratique, la Police civile a l'habitude d'enquêter sur des délits fiscaux lorsqu'elle enquête sur des infractions principales. S'il apparaît que des éléments internationaux ou interétatiques sont impliqués, l'enquête est transférée de la Police civile au DPF.</p> |
| Canada | <p>L'Agence du revenu du Canada (ARC) est chargée d'enquêter sur les infractions fiscales au Canada en application des articles 239 de la Loi de l'impôt sur le revenu, 327 de la Loi sur la taxe d'accise et 380 du Code criminel.</p> <p>Le Programme des enquêtes criminelles (PEC) se subdivise en un Siège national situé au sein de la Direction générale du secteur international, des grandes entreprises et des enquêtes (DGSIGEE) et en six Bureaux des services fiscaux (BSF) sis dans la juridiction qui mène les enquêtes fiscales.</p> <p>La Direction des enquêtes criminelles située au Siège assure la direction fonctionnelle et du programme auprès des BSF dans l'ensemble du pays. Elle édicte des politiques et des procédures et fournit une assistance technique et juridique sur l'évolution des enquêtes concernant les infractions à la Loi sur la taxe d'accise, en particulier la Partie IX (Taxe sur les produits et services), et à la Loi de l'impôt sur le revenu. Plus précisément, la Direction des enquêtes criminelles apporte un soutien professionnel et adapté dans les domaines de l'assistance technique, de la formation, de l'assurance qualité, de l'élaboration des politiques et des procédures, de suivi des résultats et de la modification des stratégies selon les besoins.</p> <p>Les BSF conduisent les enquêtes pénales. Ils sont notamment chargés de la planification, des contrôles et des enquêtes dans les affaires financières concernant des personnes morales et/ou physiques, et notamment celles qui sont impliquées dans des</p> |

| | |
|--------------------|--|
| | activités délictueuses et soupçonnées de fraude fiscale ou de déclaration inexacte, afin de déterminer le chiffre d'affaires/revenu exact pour les besoins des poursuites pénales engagées par le Service des poursuites pénales du Canada (SPPC). |
| Danemark | <p>Seule la police possède les pouvoirs requis pour enquêter sur les infractions fiscales. Les enquêtes relatives aux infractions fiscales graves sont menées par des forces de police spéciales (SØIK).</p> <p>Toutefois, si les infractions fiscales sont mises au jour lors d'un contrôle fiscal, et qu'aucune enquête de police ne s'impose, le service fiscal a le pouvoir d'imposer une amende aux contrevenants. Cette disposition s'applique aux affaires de faible importance dans lesquelles le montant de la fraude fiscale intentionnelle est inférieure à 250 000 DKK ou dans tous les cas de « négligence grave ».</p> |
| El Salvador | <p>La direction chargée d'enquêter sur les infractions fiscales est la Direction générale des impôts.</p> <p>Au sein de cette direction, l'Unité de médiation chargée de ces activités est l'Unité des enquêtes fiscales pénales, seul organisme de ce type au niveau national.</p> |
| Espagne | <p>L'une des fonctions de l'<i>Agencia Tributaria</i> (AEAT) est de détecter et d'enquêter sur les délits fiscaux et le blanchiment de capitaux, dès lors qu'un délit à caractère fiscal constitue l'infraction principale. Les agents du fisc effectuent des recherches pour vérifier la situation fiscale de la personne contrôlée. À un certain point, lorsque les conclusions constituent un motif suffisant, l'affaire est transmise au parquet ou directement au tribunal.</p> <p>Durant cette deuxième phase, l'enquête est finalisée par le juge d'instruction, lequel détermine si l'affaire doit donner lieu à un procès (sous la présidence d'un autre juge ou d'un collège de magistrats) ou s'il convient d'abandonner les poursuites pénales.</p> <p>Concernant les impôts directs, aucune règle stricte ne prévoit que les affaires susceptibles de donner lieu à une enquête pour délit fiscal soient davantage confiées à des unités spécialisées qu'à d'autres unités ou équipes. Toutefois, la spécialisation des unités de contrôle fiscal et l'importance croissante des enquêtes fiscales ont abouti à une situation dans laquelle les dossiers risquant de déboucher sur une enquête pour délit fiscal sont principalement traités par des unités spécifiques réparties dans l'ensemble du pays. Les juges chargés d'une enquête pénale peuvent demander à l'<i>Agencia Tributaria</i> de les assister au cours de l'enquête, en apportant leurs compétences, connaissances et expérience spécialisées.</p> |
| États-Unis | <p>L'<i>Internal Revenue Service</i> (IRS) est le seul organisme responsable de l'administration fiscale fédérale. L'<i>Internal Revenue Service – Criminal Investigation</i> (IRS – CI) est l'unité de l'IRS qui est à le pouvoir légal d'enquêter sur les infractions pénales au Code des impôts (<i>Internal Revenue Code</i>).</p> <p>Aux États-Unis, les États qui prélèvent leurs propres impôts sur le revenu disposent d'une autorité <i>ad hoc</i> qui fait office d'administration fiscale de l'État. Les données provenant de ces autorités sont exclues du présent rapport.</p> |
| Finlande | <p>En Finlande, les enquêtes concernant la plupart des délits fiscaux sont menées par la Police. La Finlande compte 11 services de police, qui disposent d'unités ou d'équipes chargées d'enquêter sur la délinquance financière. Les douanes enquêtent également sur certains délits fiscaux.</p> <p>Le Bureau national d'enquête, qui fait partie des forces de police, est compétent à l'échelle nationale pour les enquêtes relatives aux délits commis en bande organisée, internationaux et graves, y compris de nature financière.</p> |
| France | <p>Les autorités judiciaires françaises chargées de lutter contre la fraude fiscale sont les suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • depuis 2014, le Parquet national financier, qui, en cas d'infraction de nature fiscale, est compétent pour lutter contre la fraude fiscale visée à l'article 1741 du Code général des impôts lorsqu'elle est complexe conformément aux alinéas 1 à (5) de l'article L 228 du Livre des procédures fiscales ou commise en bande organisée, les escroqueries à la TVA qui semblent particulièrement complexes, le blanchiment de ces infractions et les infractions liées ; • depuis 2004, des tribunaux spécialisés (JIRS) traitent les affaires de fraude fiscale de nature complexe ; • les tribunaux de grande instance traitent les autres infractions relevant de la fraude fiscale. <p>L'autorité judiciaire supervise les enquêtes menées par les services d'enquête de la gendarmerie ou de la police nationale relevant du ministère de l'Intérieur. Au sein de la Direction centrale de la police judiciaire, une brigade est spécifiquement chargée, depuis 2010, de traiter les cas complexes de fraude fiscale définis ci-dessus, le blanchiment de ces infractions et les infractions liées. Il s'agit de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF).</p> |
| Géorgie | <p>Le Service d'enquête du ministère des Finances de Géorgie est l'organisme chargé d'enquêter sur les infractions fiscales au niveau national. Ses principales tâches et responsabilités sont les suivantes : prévention, décision, investigation et conduite des enquêtes préliminaires dans leur totalité dans la limite de sa compétence, et organisation et conduite des enquêtes conformément au Code de procédure pénale géorgien.</p> |
| Grèce | <p>L'Autorité indépendante des impôts (AII) est responsable de la prévention et de la détection des délits fiscaux et autres délits à caractère financier, ainsi que des enquêtes s'y rapportant. Elle regroupe la Direction générale de l'administration fiscale et la Direction générale des douanes. La Direction de planification et d'évaluation des contrôles et des enquêtes (DIPAE) et les Services d'enquête et de préservation des recettes publiques (YEDDE) font également partie de l'AII.</p> <p>La mission de la Division de la police financière (DPF) consiste à prévenir, enquêter sur et lutter contre les délits financiers portant</p> |

| | |
|------------------|--|
| | <p>atteinte aux intérêts du secteur public et de l'économie nationale, en particulier ceux présentant les caractéristiques du crime organisé, du travail non déclaré ou de la fraude fiscale, même dans les affaires qui ne portent pas sur des infractions pénales.</p> <p>Les procureurs publics et le procureur financier engagent les poursuites pénales en cas d'infraction fiscale suite aux plaintes déposées par les agents de l'administration fiscale.</p> <p>La Cellule de renseignements financiers (CRF) est chargée de recueillir, d'enquêter sur et d'analyser les déclarations d'opérations suspectes (DOS) qui lui sont transmises par des personnes morales ou physiques, en vertu d'une obligation spéciale, ainsi que toute autre information liée aux délits de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme et aux sources des fonds correspondants. Les délits fiscaux constituent une infraction principale du blanchiment de capitaux et dans ce contexte, la CRF mène les enquêtes pénales liées aux délits fiscaux.</p> |
| Indonésie | <p>En Indonésie, la Direction générale des impôts (DGI), qui relève du ministère des Finances, est chargée de recouvrer l'impôt, d'administrer les affaires fiscales et de faire respecter la loi dans le cadre des infractions fiscales. La DGI compte une unité, la Direction de la répression, qui est spécifiquement conçue pour traiter les infractions fiscales. Les trois missions principales de la Direction de la répression consistent à enquêter sur les délits fiscaux, à gérer les enquêteurs spécialisés dans les délits fiscaux à l'échelle du pays et à assurer des fonctions de support comme l'informatique judiciaire et la gestion des bases de données sur les délits fiscaux. La DGI a été créée en 2007.</p> <p>Depuis mars 2016, une nouvelle unité a été établie dans une optique de renseignement. Elle comprend une unité spéciale d'analyse des indices de délits fiscaux. Avant d'ouvrir une enquête pénale sur un contribuable, l'unité effectue des vérifications des antécédents et des données, afin de s'assurer que les indices témoignent de la commission d'un délit fiscal.</p> |
| Islande | <p>La Direction des enquêtes fiscales (DEF) islandaise enquête sur les infractions au droit fiscal et aux lois relatives aux autres droits prélevés par la Direction des impôts ou aux lois dont elle doit assurer l'application.</p> <p>De plus, la DEF enquête sur les violations de la Loi comptable et de la Loi sur les états financiers. Les taxes et droits prélevés par d'autres autorités que la DEF sortent donc du champ d'activité de cette dernière.</p> <p>Aucun organisme infranational n'est compétent dans ce domaine.</p> |
| Italie | <p>L'<i>Agenzia delle Entrate</i> remplit les fonctions stratégiques que sont le recouvrement et l'établissement de l'impôt, ainsi que les enquêtes visant à lutter contre la fraude fiscale, en lien avec les impôts directs et la taxe sur la valeur ajoutée. Si, en exerçant ces activités, les contrôleurs des impôts découvrent des indices de délits fiscaux, ils sont tenus de les signaler au parquet.</p> <p>Le parquet peut alors ouvrir une enquête avec l'aide de la police judiciaire. Les contrôleurs des impôts qui découvrent des indices d'opérations financières suspectes doivent les signaler à la Cellule de renseignements financiers (CRF).</p> <p>Conformément au droit pénal italien, la <i>Guardia di Finanza</i> est chargée de la prévention et de la détection de tous les types d'infractions fiscales, ainsi que des enquêtes qui s'y rapportent, en coopération avec le ministère public. La <i>Guardia di Finanza</i> est le seul organisme italien remplissant à la fois le rôle de police judiciaire et de police fiscale, ce qui lui permet de conduire les enquêtes sur les délits fiscaux en usant de pouvoirs judiciaires et civils.</p> |
| Japon | <p>L'Administration fiscale nationale (AFN) du Japon compte des enquêteurs spécialisés dans les infractions fiscales pénales, connus sous le nom de <i>Sasatsukan</i>, au sein des Services d'enquêtes pénales (SEP) des Centres régionaux des impôts. La Division des enquêtes pénales du Siège de l'AFN supervise chacun des SEP des Centres régionaux des impôts.</p> |
| Lituanie | <p>Ministère public : Le procureur organise et conduit l'enquête préliminaire. L'article 170 du Code de Procédure pénale (CPP) confère au procureur le droit de mener lui-même l'intégralité ou des actions distinctes de l'enquête préliminaire. Lorsque l'enquête préliminaire ou les actions distinctes sont menées par les agents spécialisés dans les enquêtes préliminaires, l'enquête est conduite sous le contrôle du procureur. Le procureur fixe des directions contraignantes à ces agents et peut annuler les actions illégales ou injustifiées. La décision de mener les enquêtes en commun ou séparément, d'interrompre, de mettre fin, de rouvrir ou de clore l'enquête préliminaire et de rédiger l'acte d'accusation et, si nécessaire, de prendre contact avec le juge responsable de l'enquête préliminaire au sujet des résultats obtenus dans le cadre des activités qui relèvent de la compétence de ce juge est de la seule responsabilité du procureur.</p> <p>Autorités chargées d'enquêter sur les délits fiscaux (impôt sur le revenu et TVA) : Le Service d'enquête sur la délinquance financière (SEDF) est un organe répressif rattaché au ministère de l'Intérieur, dont la mission consiste à divulguer et à enquêter sur les infractions, les autres manquements à la loi liés au système financier et les délits liés, ainsi que les autres violations de la loi. Les principales tâches du SEDF consistent à :</p> <ul style="list-style-type: none"> • protéger le système financier de l'État contre toute influence criminelle ; • assurer la détection des actes délictueux et des autres infractions liées à la perception et à l'utilisation de l'aide financière de l'Union européenne et des États étrangers, ainsi que les enquêtes s'y rapportant ; • détecter et enquêter sur les délits, les autres atteintes au système financier, ainsi que les délits liés et autres violations de la loi ; • assurer la prévention des délits et autres manquements à la loi portant atteinte au système financier ainsi que des infractions liées. |

| | |
|----------------------------|--|
| | Police : Les institutions placées sous la tutelle du Département de police comptent des subdivisions spécialisées dont l'objectif est de mettre fin, de divulguer et d'enquêter sur les atteintes à l'économie, à l'ordre commercial et au système financier. En règle générale, les délits financiers font l'objet d'une enquête en parallèle avec d'autres délits. |
| Luxembourg | Au Luxembourg, les enquêtes sur les délits fiscaux sont principalement menées par le Département criminalité économique et financière de la Police grand-ducale, sous la direction d'un procureur. |
| Malaisie | L'organisme compétent est l' <i>Inland Revenue Board of Malaysia</i> (IRBM). Une unité spécifique conduit les enquêtes pénales. Il s'agit de la Division des enquêtes pénales (<i>Criminal Investigation Division</i>) de l'IRBM. |
| Norvège | L'administration fiscale est chargée de détecter et de signaler les délits fiscaux présumés. Les autres délits sont signalés à la police. Le contrôle économique et la lutte contre la délinquance financière font partie de cette mission. Les contrôleurs des impôts interviennent en tant que conseillers dans les affaires pénales et certains d'entre eux sont intégrés aux forces de police. Le ministère public poursuit les délits fiscaux et d'autres délits en fonction des résultats des enquêtes de police. |
| Nouvelle-Zélande | L'administration fiscale (<i>Inland Revenue Department</i>) est chargée d'enquêter sur les infractions fiscales. Les enquêtes concernant le blanchiment de capitaux, les produits des infractions, l'évasion fiscale et les infractions liées sont menées par le Service de la police et des infractions graves de Nouvelle-Zélande (<i>New-Zealand Police and Serious Fraud Office</i>) – et, dans une certaine mesure, par l'Autorité des marchés financiers (<i>Financial Markets Authority</i>) et la Commission du Commerce (<i>Commerce Commission</i>). |
| Pays-Bas | Les organismes suivants sont chargés d'enquêter sur les infractions fiscales : L'Administration fiscale et douanière des Pays-Bas (civil) Le FIOD (Service de l'information et des enquêtes fiscales) et le ministère public (pénal) |
| République slovaque | Les centres des impôts et les bureaux des douanes, ainsi que la Direction financière de la République slovaque ont un rôle spécifique à jouer au regard des infractions et de la fraude fiscales. Le Bureau pénal de l'Administration financière (KUFS) assure la détection des cas de fraude fiscale relatifs à la TVA et aux droits d'accise et enquête sur les infractions fiscales concernant les droits d'accise, ainsi que sur les infractions douanières. Les forces de police exécutent des tâches liées à l'ordre public, à la sécurité et à la lutte contre la délinquance, dont la prévention et la détection des infractions pénales et les enquêtes qui s'y rapportent. Elles coopèrent avec d'autres organismes pour détecter la fraude fiscale, les opérations financières illicites, le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. Les enquêtes de police sont menées sous la direction du procureur. La police est autorisée à utiliser les pouvoirs dont elle est investie pour mener des enquêtes et recueillir des preuves destinées à être présentées au tribunal pénal par le procureur. L'Unité nationale de la police financière (NAKA) et l'Unité nationale de lutte contre la corruption sont chargées de détecter et d'enquêter sur les formes les plus graves d'infractions pénales visant des biens et de délits à caractère économique lorsque les préjudices ou les gains s'élèvent au moins au préjudice léger figurant dans le Code pénal multiplié par 25 000 (soit 6 638 783 EUR) et relèvent dans le même temps d'un Tribunal pénal spécialisé. En outre, les activités des unités portent également sur les soupçons de délits lorsque certains éléments montrent qu'ils ont été commis en bande organisée, avec la participation de groupes organisés ou criminels, ou en présence de personnes issues du milieu du crime organisé. En République slovaque, le ministère public a le droit et l'obligation exclusifs de poursuivre toutes les infractions pénales. En son sein, un Département spécial de lutte contre la délinquance économique traite les poursuites des chefs d'infraction financière et d'atteinte aux biens. |
| République tchèque | La Police de la République tchèque (PoCR) est responsable de la détection des actes délictueux et des enquêtes s'y rapportant (contrairement à l'administration fiscale, qui est chargée de l'établissement et du recouvrement de l'impôt). La police, le ministère public et les tribunaux sont autorisés à recourir au pouvoir de l'État qui consiste à engager des poursuites pour recueillir des preuves recevables devant un tribunal pénal. D'autres organismes publics peuvent impulser les enquêtes et les procédures pénales conduites par la police. Les enquêtes pénales menées par la police sont supervisées par le ministère public. Si ce dernier estime que des preuves suffisantes ont été réunies, l'affaire est portée devant un tribunal pénal. Il existe, au sein de la police, des unités spéciales d'enquête spécialisées dans la délinquance financière. Les enquêtes relatives à la corruption et aux infractions graves de nature financière ou commises en bande organisée sont centralisées au sein de deux services de police compétents pour l'ensemble du pays. Dans la structure organisationnelle de la Police de la République tchèque, c'est l'Agence nationale de lutte contre le crime organisée du Service de police et d'enquêtes pénales qui traite des délits fiscaux au niveau national, et en particulier la Division des délits fiscaux du Commandement de la lutte contre la délinquance financière. Au niveau régional, ce sont les divisions chargées de la délinquance économique dans chaque direction régionale de la Police de la République tchèque, et au niveau des districts, les services en charge de la délinquance économique dans les Bureaux régionaux de la Police de la République tchèque. Le ministère public (SPPO) est responsable de la préparation des affaires pénales en coopération avec la police (voir ci-dessus). Il lui revient de décider si des preuves suffisantes ont été réunies pour que l'affaire puisse être soumise au tribunal. Il est également tenu de superviser le travail de la police afin que s'assure que les preuves ont été rassemblées conformément à la loi. Le ministère |

| | |
|--------------------|---|
| | public ou le tribunal pénal a le droit de demander aux autorités fiscales les informations recueillies au cours de l'administration de l'impôt, c'est-à-dire couvertes par le secret fiscal, lorsqu'un délit fiscal fait l'objet d'une enquête. Il n'existe pas de parquet spécialisé dans la délinquance fiscale au sein de l'administration des impôts. |
| Royaume-Uni | <i>Her Majesty's Revenue & Customs</i> (HMRC) est l'autorité fiscale et douanière du Royaume-Uni. Le HMRC est chargé d'enquêter sur les délits concernant les impôts, les droits et les autres régimes dont il est responsable. En son sein, le Service d'enquête sur l'évasion fiscale est la direction responsable des enquêtes sur les infractions pénales. |
| Singapour | Certains agents de l'administration fiscale de Singapour (<i>Inland Revenue Authority of Singapore</i> , IRAS) sont autorisés à enquêter sur les délits fiscaux. Sur le plan juridique, les pouvoirs d'enquête relatifs aux délits fiscaux sont accordés au Contrôleur des Lois fiscales concernées (qui est aussi, dans la pratique, le Directeur général de l'IRAS). Le Contrôleur est légalement habilité à autoriser certains agents à exercer les pouvoirs d'enquête. |
| Slovénie | Les principaux organismes chargés d'enquêter sur les infractions pénales commises dans le domaine fiscal en Slovénie sont le ministère de l'Intérieur, la Police et le Service spécialisé du Bureau du Procureur général d'État de la République de Slovénie. L'Administration financière de la République de Slovénie est responsable des enquêtes sur les infractions fiscales administratives. |
| Suède | L'Autorité suédoise de lutte contre la délinquance économique (<i>Ekobrottsmyndigheten</i> , EBM) est une autorité nationale chargée des poursuites au sein de laquelle des procureurs, des agents de police, ainsi que des experts de l'économie et d'autres domaines travaillent avec des équipes d'enquête, en coopération avec les enquêteurs du Service d'enquête sur l'évasion fiscale de l'Agence fiscale suédoise (<i>Skatteverket</i> , SKV). Les principales missions de ces enquêteurs consistent à enquêter sur l'évasion fiscale en suivant les instructions des procureurs. |
| Suisse | En ce qui concerne les impôts directs, les enquêtes sont menées par différents organismes selon qu'il s'agit de fraude ou d'évasion fiscale. Pour ce qui est de la fraude fiscale, les autorités fiscales cantonales sont chargées des enquêtes et des décisions pénales. La Division Affaires pénales et enquêtes (DAPE) de l'Administration fédérale des contributions mène des enquêtes de manière exceptionnelle dans les affaires de fraude et/ou évasion fiscale grave, mais la décision pénale relève toujours de l'administration fiscale cantonale. Concernant l'évasion fiscale, c'est le procureur cantonal qui est compétent. S'agissant des impôts indirects, l'Administration fédérale des contributions (DAPE) est responsable des enquêtes et des décisions pénales. |

Lutte contre la délinquance fiscale : **LES DIX PRINCIPES MONDIAUX**

Le Groupe d'action de l'OCDE sur les délits à caractère fiscal et autres délits (TFTC) a pour mandat d'améliorer la coopération entre les services fiscaux et les forces de l'ordre, y compris les autorités de lutte contre la corruption et le blanchiment d'argent, afin de lutter plus efficacement contre les délits financiers. Les travaux du TFTC sont menés dans le cadre du dialogue d'Oslo de l'OCDE, une approche pangouvernementale de lutte contre les délits fiscaux et autres délits financiers.

Lutte contre la délinquance fiscale : Les dix principes mondiaux énonce les dix principes essentiels pour lutter efficacement contre les délits fiscaux. Il couvre les aspects juridiques, institutionnels, administratifs et opérationnels nécessaires à la mise en place d'un système efficace de lutte contre les délits fiscaux et autres délits financiers. Il s'appuie sur les connaissances et l'expérience de juridictions du monde entier.

L'objectif est de permettre aux juridictions de comparer leur cadre juridique et opérationnel et d'identifier les domaines dans lesquels des améliorations peuvent être apportées. Les travaux futurs dans ce domaine incluront l'ajout de détails spécifiques à chaque pays, couvrant un large éventail de pays.