Jérôme Lasserre Capdeville Philippe Marchessou Bruno Trescher Chantal Cutajar

Fraude et évasion fiscales : état des lieux et moyens de lutte

Pratique des affaires



Sous la direction de

Jérôme Lasserre Capdeville
Philippe Marchessou
Bruno Trescher
Chantal Cutajar

Fraude et évasion fiscales : état des lieux et moyens de lutte



SOMMAIRE

Jacques Malherbe, La répression de la fraude fiscale en Belgique sous le gouvernement di Rupo (2011-2014)	9 25
	25
1	
Bob Kieffer, Clément Vidal, La convention franco-luxembourgeoise contre la double imposition et la lutte contre la fraude fiscale : une perspective luxembourgeoise	35
Aurélia Rappo, Fraude et évasion fiscales. La convention franco-suisse de double imposition	47
Jérôme Lasserre Capdeville, <i>La « FACTA »</i>	61
Anne de Ravel d'Esclapon, L'avenir de la coopération fiscale dans l'Union européenne	71
Thierry Lambert, L'informaticien, la banque et la recevabilité de la preuve illicite dans les procédures fiscales	85
Philippe Marchessou, Bruno Trescher, L'euro-compatibilité du dispositif français de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales	99
Hugues Rabault, L'opposabilité de la doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne : pour une lecture comparatiste	
de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales	121
Frédéric Durand, L'imposition de la situation apparente	135
Christiane Viguier, Le service des déclarations rectificatives ou comment rendre à la valise sa fonction initiale : un compagnon de voyage	145
Pascal Dourneau-Josette, La fraude fiscale et la Convention européenne des droits de l'homme	151
Jérome Lasserre Capdeville, Le délit de fraude fiscale	171
Chantal Cutajar, Le procureur financier, nouvel acteur de la lutte contre la fraude fiscale	193

Définitions et distinctions de la fraude et de l'évasion fiscales

Philippe Derouin Avocat au barreau de Paris Skadden, Arps, Slate, Meagher & Flom Ancien chargé de cours des facultés de droit '

1. Évasion et fraude fiscales ne se distinguent pas dans l'objectif commun de lutte contre l'une et l'autre. Nombreux sont les textes législatifs et conventionnels qui tendent à éviter la fraude et l'évasion fiscales. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales est aussi un objectif constitutionnel.

Accolée à l'adjectif « fiscale », l'évasion prend un tour péjoratif. Sans ce qualificatif, l'évasion évoque une image positive de libération : s'échapper de certaines contraintes pour mieux jouir de la liberté. La notion était si forte que, jusqu'en 2004, le Code pénal ne réprimait pas l'évasion simple, tenue comme une manifestation de liberté d'aller et venir.

Il n'en est plus de même de nos jours. L'évasion a beau continuer à faire rêver, elle est mal perçue lorsqu'elle est fiscale. Autrement dit, la fraude, c'est certainement mal ; l'évasion fiscale, ce n'est pas bien.

2. Évasion et optimisation fiscales. – Selon la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, la liberté consiste à pouvoir faire ce que la loi n'interdit pas. Sans méconnaître les contraintes de la loi, notamment fiscale, le choix de la voie la moins imposée permet l'optimisation fiscale. L'article 13 de la même Déclaration des droits de l'homme et du citoyen énonce que la contribution commune est indispensable pour couvrir les charges publiques. L'impôt est une nécessité pas une vertu. La philanthropie n'est pas un devoir du contribuable. D'ailleurs, l'impôt payé volontairement, sans y être tenu, n'est pas déductible ou imputable. On en voit chaque jour l'exemple en matière de TVA ou, en fiscalité internationale des revenus, lorsque l'État de la résidence refuse le crédit d'impôt pour l'impôt payé volontairement dans l'État de la source.

^{1.} Coauteur, avec Gilbert Tixier, de Droit pénal de la fiscalité, Dalloz 1989.

L'évasion fiscale consisterait-elle à revendiquer l'application de la lettre de la loi contrairement à son esprit? C'est déjà supposer une malfaçon législative que d'envisager une loi dont la lettre n'exprimerait pas l'esprit. Dans la plupart des cas, les juges y suppléent par l'interprétation. La cohérence de leurs décisions forme une jurisprudence, susceptible d'éclairer celle des textes sur lesquels ils ne sont pas encore prononcés. À défaut, chacun, contribuable ou administration, risque d'appliquer la loi non pas telle qu'elle est, mais telle qu'il voudrait qu'elle soit.

Est-ce à dire que l'optimisation fiscale est à l'abri de la critique ? Cela n'est pas toujours le cas. Les gouvernements distinguent entre l'optimisation acceptable et l'optimisation agressive. Et, sans poursuivre un objectif constitutionnel, les actions destinées à mettre fin à certaines formes d'optimisation fiscale peuvent, selon le Conseil constitutionnel, répondre à un motif d'intérêt général. Encore faut-il que le moyen mis en œuvre soit approprié et non pas disproportionné au regard de l'objectif à atteindre.

3. Évasion, fraude et optimisations fiscales sont trois notions dont on se plaît parfois à souligner le flou ², voire à l'entretenir par des erreurs de traduction. En anglais « tax evasion » suppose un élément de dissimulation qu'on qualifierait volontiers de fraude en français, cependant que « tax avoidance » désigne des comportements conformes aux dispositions de la loi que l'on qualifierait en France d'évasion fiscale.

L'évasion consiste aussi à s'échapper d'un lieu où l'on était contraint. L'évasion fiscale – comme l'évasion de capitaux – a un aspect international qui semble l'emporter : ce serait l'optimisation avec un aspect international tendant à profiter des différences de régimes fiscaux et de la difficulté accrue d'obtention des preuves à l'étranger. Mais si l'optimisation comporte une dissimulation, notamment à l'étranger, alors on en revient à la fraude.

4. Comment y voir clair? – Première tentative de définition : la fraude est pénale, tandis que l'évasion fiscale ne l'est pas.

La distinction paraît simple. La DGFIP dépose plainte pour fraude fiscale environ 1 000 fois par an (dont 3 % seulement donnent lieu à information judiciaire), à comparer aux quelque 40 000 cas annuels de taxation d'office ou d'application des pénalités pour mauvaise foi, etc. où apparaît l'élément matériel de la fraude. Conformément à une circulaire Fabius-Badinter de 1981 ³, la DGFIP adopte une attitude

DÉFINIT

sélective une pér gravité lement En réal

- le bla sans p crite pours impô

l'adnplexerationParqude ju

 les m évide pose in ide euroj
 D'où re mon di

poursui Voyons d'appli

A. Déf

5. La diss ticle 17 duleuse moyens prescri montar besoin ou la n Autren C'est d

titre de

^{2.} Voir notamment le Rapport d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international – Assemblée Nationale juillet 2013, n° 1243 p. 21.

^{3.} Renouvelée, complétée et modifiée par une circulaire conjointe de la garde des Sceaux, du ministre des Finances et du secrétaire d'État au Budget du 22 mai 2014.

^{4.} CJUE, 26

on de la poser une 'exprime-léent par jurisprus ne sont lministra-telle qu'il

ue? Cela re l'optisuivre un certaines utionnel, e moyen egard de

ns dont par des élément en frantements France

ontraint. internan aspect caux et Mais si cranger,

fraude

ude fislieu à innuels ise foi, t à une ittitude

ses dans

Sceaux,

sélective en matière de poursuites pénales pour fraude fiscale. Jusqu'à une période récente, elle privilégiait la sûreté de la répression sur la gravité des infractions. Le reste serait l'évasion fiscale, punissable seulement de sanctions administratives.

En réalité, ce n'est pas si simple :

- le blanchiment de fraude fiscale est pénalement punissable même sans poursuite de la fraude correspondante, laquelle peut être prescrite (cf. l'affaire *Cahuzac*), et surtout, dans ce cas le Parquet peut poursuivre seul, sans attendre la plainte de l'administration des impôts;
- l'administration dépose aujourd'hui plainte dans des cas plus complexes, alors qu'elle privilégiait naguère le simple défaut de déclaration. L'infraction pénale sera plus difficile à caractériser, par le Parquet au stade de l'enquête préliminaire, voire par les juridictions de jugement;
- les majorations fiscales de 40 et 80 % ont une connotation pénale évidente. Leur cumul avec les sanctions pénales proprement dites, pose désormais une difficulté sérieuse au regard de la règle « non bis in idem » rappelée par la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ⁴.

D'où résulte un problème de sécurité juridique : « quand suis-je dans mon droit ? » et une interrogation pour le Parquet : « quand dois-je poursuivre ? »

Voyons successivement les éléments de droit positif et les difficultés d'application.

I. LES CONCEPTS DU DROIT POSITIF

A. Définition de la fraude fiscale

5. La dissimulation est l'élément essentiel de la fraude fiscale. L'article 1741 du Code général des impôts incrimine la soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt par l'un des moyens qu'il énumère, tels que le défaut de déclaration dans les délais prescrits ou la dissimulation de sommes sujettes à l'impôt pour un montant, jamais réévalué, de 1 000 francs ou 153 euros. Point n'est besoin de manœuvres quelconques : l'omission volontaire de recettes ou la majoration de dépenses suffisent.

Autrement dit, l'évasion fiscale par dissimulation change de nature. C'est clairement une fraude fiscale, punissable en tant que telle ou au titre de blanchiment de fraude.

^{4.} CJUE, 26 février 2013, C-617/10, Åkerberg Fransson.

DÉFINI

6. Les circonstances aggravantes ont longtemps été l'achat ou la vente sans facture, les factures fictives et l'obtention de remboursements injustifiés.

Elles ont été récemment étendues, par la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale, aux faits commis en bande organisée, c'est-à-dire tout groupement ou entente en vue de la préparation d'une infraction (art. 132-71 du Code pénal), ce qui est extrêmement large. La même loi a introduit d'autres circonstances aggravantes dont certaines sont critiquables, voire condamnables par elles-mêmes, comme l'usage de fausse identité ou de faux documents. D'autres le sont moins comme l'interposition de personnes. L'une d'entre elles, l'ouverture de comptes ou la souscription de contrats à l'étranger, est l'exercice d'une liberté et n'a rien d'illicite en elle-même mais pourrait être de nature à faciliter la commission ou la dissimulation du délit de fraude fiscale. Cela a suffi au Conseil constitutionnel ⁵.

B. Dispositions destinées à prévenir l'évasion fiscale ou l'optimisation fiscale agressive

La loi fiscale ne cherche pas à définir l'évasion fiscale mais à prévenir certaines de ses manifestations, soit par des obligations d'information accrues mises à la charge des contribuables, soit par des mesures fiscales spécifiques dans certaines situations à risque.

- 7. **Des obligations formelles accrues.** D'abord des obligations déclaratives : déclarations des *trusts* et des comptes à l'étranger, documentation des entreprises sur leur politique de prix de transfert. Ensuite la publicité, par le registre public des *trusts*, et bientôt la publication de la répartition des impôts par pays, ce qui est beaucoup plus lourd de conséquences que la révélation du chiffre d'affaires et du personnel.
- 8. Des règles d'assiette identifiant des comportements dangereux sauf preuve contraire. De nombreux textes comportent des dispositions de fond défavorables, telles que l'imposition de certains revenus ordinairement hors du champ d'application de l'impôt ou le refus de déduction de certaines charges, dans des circonstances que l'administration fiscale estime dangereuses (III de l'article 125 A, articles 209 B et 238 A du Code général des impôts), sauf preuve que les opérations visées ne procèdent pas d'un objectif d'évasion fiscale.

La jurisprudence récente montre que la preuve contraire peut effectivement être rapportée ⁶. Il appartient alors au contribuable de démontrer la réalité de l'activité économique exercée à l'étranger et

5. Décision n° 2012-679 DC du 4 décembre 2013.

la subst alors la lorsque non co nistrati A défai déposé bitif pr déclara d'assiet l'avait pos de aux pr cours 1 sans di cales o

Le cad ciation

A. Les

9. Un sui 16 B d juges o sont e livrent et de r tains c d'autr PME, s'estin lité et europ s'être en ma consid équiva auraie de dé

7. Cass. cr

consé

^{6.} CE, 26 décembre 2013 concernant l'application de l'article 209 B du CGI dans sa rédaction antérieure, à *BNP Paribas* à raison de son implantation à Guernesey notamment.

re 2013 n bande a prépaxtrêmeravantes mêmes, utres le re elles, ger, est s pour-

révenir nation res fis-

ion du

éclaranentauite la on de ard de anel.

s sauf sitions ordius de minis-209 B ations

effece de ger et

rédac-

ent.

la substance de son implantation locale. S'il échoue dans cette preuve, alors la loi fiscale permet son imposition, parfois à des taux prohibitifs lorsque des versements ont lieu à destination d'états ou de territoires non coopératifs qui n'échangent pas de renseignements avec l'administration des impôts française.

À défaut de rapporter la preuve contraire, le contribuable qui n'a pas déposé la déclaration correspondante ou payé l'impôt au taux prohibitif prévu par la loi encourrait-il la sanction de fraude pour défaut de déclaration? Peut-on considérer, au contraire, que ces règles spéciales d'assiette de l'impôt n'emportent pas de qualification pénale, comme l'avait jadis jugé la chambre criminelle de la Cour de cassation à propos de l'application de l'article 57 du Code général des impôts relatif aux prix de transfert ? On ne connaît pas de poursuite pénale en cours ni, moins encore, aboutie sur ces sujets. Ainsi, l'évasion fiscale, sans dissimulation établie, serait seulement passible de ces mesures fiscales où l'impôt lui-même est une sanction.

II. LES DIFFICULTÉS D'APPLICATION

Le cadre législatif ainsi rappelé laisse place à de larges facultés d'appréciation par l'administration et les juridictions. Voyons quelques exemples.

A. Les établissements stables d'entreprises étrangères

9. Un sujet d'actualité. - Les perquisitions en application de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales se multiplient. Les décisions des juges de l'impôt sont plus nombreuses et certaines procédures pénales sont en cours. La présence en France d'entreprises étrangères qui y livrent des biens ou y fournissent des services est un sujet de vigilance et de répression accrues de la part de l'administration des impôts. Certains cas concernent de grandes entreprises de l'économie numérique, d'autres des fonds d'investissement, d'autres enfin de plus modestes PME, familiales ou non. Dans la plupart de cas, ces contribuables ne s'estiment pas assujettis à l'impôt en France; ils tiennent comptabilité et font leurs déclarations fiscales dans leur pays - bien souvent européen - d'origine ou d'implantation. Le plus souvent, ils estiment s'être conformés aux normes internationales élaborées par l'OCDE en matière de prix de transfert. Mais l'administration des impôts considère que les faits seraient différents, que la présence en France équivaudrait, en réalité, à un établissement stable dont les opérations auraient dû être déclarées et soumises à l'impôt en France. A défaut de déclaration, l'activité serait considérée comme occulte, avec les conséquences et les sanctions fiscales, voire pénales qui s'y attachent.

^{7.} Cass. crim., 30 octobre 1978, Bull. n° 290, p. 749.

10. Les interrogations. – Est-ce si sûr? Y a-t-il évasion fiscale à organiser ses affaires de matière à suivre précisément les normes internationales de l'OCDE qui gouvernent les prix de transfert et font prévaloir une analyse assez juridique des fonctions et des risques assumés par chaque entité sur l'analyse plus économique en terme de marché? Même lorsque l'entreprise s'écarte de ces normes, tient sa comptabilité et paye ses impôts dans un État plutôt qu'un autre, peut-on considérer pour autant qu'elle exerce une activité occulte? Au regard de l'État de destination certes, mais à condition d'ignorer les déclarations fiscales faites et les impôts payés à l'étranger 8.

De nos jours, dans l'Union européenne et dans le réseau de conventions internationales sur l'échange de renseignements, un État peut-il ignorer l'existence et le comportement du contribuable dans un autre État membre ou dans un État contractant? Peut-on qualifier le défaut de déclaration en France de fraude fiscale alors que les déclarations équivalentes ont été déposées dans l'État voisin et que les administrations fiscales de ces États communiquent régulièrement entre elles? La question est pour le moins délicate.

Les parquets s'interrogent sur l'opportunité des poursuites dans certains cas. Les juridictions de jugement portent des appréciations divergentes, comme dans l'affaire *Smartcity* où le juge répressif a condamné pour fraude fiscale à raison de faits pour lesquels le juge administratif de l'impôt a considéré qu'il n'y avait pas d'établissement en France ni, par suite, d'obligation déclarative qui aurait été méconnue ⁹. Audelà de cette divergence d'appréciation et de jugement, peut-on avoir une conception exclusivement nationale de l'impôt et des obligations déclaratives et comptables dans une économie mondialisée où s'instaure la coopération intergouvernementale ? À supposer que tel soit encore le cas, la sanction pénale ou quasi-pénale ne serait-elle pas disproportionnée ?

B. Les schémas complexes ou les limites de l'habileté : fraude fiscale et abus de droit

11. Actes fictifs, opérations fictives et sociétés fictives. – Abus de droit et fraude fiscale, désormais avec circonstances aggravantes, se rejoignent lorsqu'il s'agit de réprimer la soustraction à l'impôt au moyen d'opérations fictives et de sociétés fictives. La jurisprudence est ancienne et relativement abondante en ce sens ¹⁰.

12. Acte ar de la le variété société per à l ses aut princip constit 2014: l'admir pas êtr ajoute avoir d de la l être re pénale n'est v rience en ma

13. Cessio de cor la cess lait la fortem l'appo sitions comite l'impô jusqu' arrêts l'autre

des op

loi fiso tions joue ou de but lu

avait é

^{8.} Cass. crim., 25 janvier 2012, pourvoi n° 10-88279; 24 octobre 2012, pourvoi n° 11-85790; 5 juin 2013, pourvoi n° 12-83334.

^{9.} Cass. crim., 13 juin 2012, pourvoi n° 11-84092.

^{10.} Voir les arrêts cités dans notre ouvrage Droit pénal de la fiscalité n° 26, et, dans un cadre international, n° 148 et 149, concernant les affaires Gérard de Villiers et Johnny Stark Mondial Télé Show.

^{11.} Décision 12. N° 26 d

^{13.} Bull. n°

^{14.} Maurice

UTTE

lles?

12. Acte artificiel, motivation fiscale et décalage entre la lettre et l'esprit de la loi. - La question est beaucoup plus délicate pour la seconde variété de l'abus de droit qui, sans recourir à des opérations ou des sociétés fictives, consiste en un montage artificiel dans le but d'échapper à l'impôt par l'application littérale de la loi contre l'intention de ses auteurs. On a beaucoup débattu à ce sujet du caractère exclusif ou principal de la motivation fiscale de l'auteur. Jusqu'à ce que le Conseil constitutionnel tranche par sa décision sur la loi de finances pour 2014 : en raison de la gravité des sanctions et du risque d'arbitraire de l'administration, une définition stricte s'impose, la motivation ne peut pas être principalement fiscale; elle doit l'être exclusivement ¹¹. Si l'on ajoute la jurisprudence du Conseil d'Etat selon laquelle il ne peut pas y avoir d'abus de droit lorsque l'imposition est justifiée par l'application de la loi, le domaine de l'abus de droit par « fraude à la loi » devrait être restreint. En tout cas, il ne paraît pas susceptible de sanction pénale. Avec Gilbert Tixier nous l'avons écrit jadis 12. Aucune décision n'est venue infirmer ou confirmer notre analyse. En revanche, l'expérience a montré la fragilité des attitudes trop répressives, spécialement en matière d'actes de sociétés, lorsque la loi fiscale traite différemment des opérations voisines ayant des effets économiques similaires.

13. Cession de l'intégralité du capital d'une société et cession de fonds de commerce. – Pendant longtemps l'administration a considéré que la cession de l'intégralité des titres de capital d'une société dissimulait la cession de son actif et notamment de son fonds de commerce fortement taxé, la distribution des actifs aux actionnaires cédants et l'apport à une nouvelle société par le cessionnaire des titres. Des impositions assorties de lourdes pénalités ont été établies – avec l'appui du comité des abus de droit et des juges, administratifs et judiciaires, de l'impôt. Des poursuites pénales pour fraude fiscale ont été engagées jusqu'à ce que la Cour de cassation y mette fin par deux importants arrêts : l'un fiscal du 7 mars 1984 dans une affaire Beauvallet Naturama, l'autre, pénal, du 12 mars 1984 la Dans l'intervalle, la vie des affaires avait été empoisonnée pendant plusieurs dizaines d'années l'4.

14. Cession d'actions et distributions. – Dans le même ordre d'idées, la loi fiscale française traite différemment les plus-values de cession d'actions et les distributions de bénéfices et la différence de traitement joue en sens inverse suivant que les bénéficiaires sont des entreprises ou des particuliers. En général, les particuliers – et les organismes sans but lucratif – sont incités à réaliser des plus-values de cession, peu ou

^{11.} Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 considérants 112 à 118.

^{12.} N° 26 de l'ouvrage précité.

^{13.} Bull. n° 100, p. 253.

^{14.} Maurice Cozian, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 1999, Doc n° 2 La notion d'abus de droit n° 27 et s., p. 29.

pas taxées, plutôt que de percevoir des distributions de bénéfices fortement taxées. À l'inverse, les personnes morales bénéficiant du régime des sociétés mères ont intérêt à percevoir des dividendes (exonérés à 95 %) plutôt que des plus-values (jadis taxées à un taux proportionnel, désormais exonérées à 88 % seulement).

Immanquablement, l'administration et les juges de l'impôt ont vu de l'abus de droit à organiser la liquidation d'une société de manière que les particuliers actionnaires cédants réalisent une plus-value moins taxée plutôt que d'être imposés sur le boni de liquidation. Ce n'est que par une décision récente du Conseil constitutionnel, postérieure au colloque, que la disparité de traitement a été jugée contraire au principe constitutionnel d'égalité ¹⁵. Ainsi des dizaines de contribuables ont été sanctionnés pour abus de droit au regard de dispositions inconstitutionnelles. Heureusement, il ne semble pas que l'on ait poursuivi pénalement les actionnaires cédants en pareil cas.

15. Les coquillards. – L'administration et le comité des abus de droit ont critiqué ce qu'ils estiment être un abus du régime des sociétés mères et filiales par les acquéreurs, parfois dénommés « coquillards » puisqu'ils acquéraient des sociétés coquilles, ayant cessé leurs activités économiques et détenant essentiellement des liquidités et titres de placement. Les juridictions répressives et les juridictions fiscales du fond ont rejeté cette argumentation et prononcé respectivement des relaxes et des décharges ¹⁶. Mais sur le pourvoi du ministre, le Conseil d'État a admis l'abus de droit par une motivation qui n'emporte pas la conviction et qui ne paraît pas cohérente avec certaines de ses décisions antérieures. Il n'y a donc pas de fraude fiscale en la matière et peut être pas d'abus de droit non plus.

Conclusion

16. **Trois observations.** – Depuis 1920, date d'instauration de délit de fraude fiscale, une tendance constante à l'aggravation de la répression fiscale et à l'extension de son domaine.

Un risque accru – et malheureusement vérifié dans le passé et le présent – d'incohérence et d'arbitraire des décisions et jugements, facteur d'insécurité juridique.

Pour le réduire, mieux définir, commenter et faire connaître les comportements à hauts risques. Manier la répression avec plus de prudence.

La

Les éle par ma comba divers résume décem Ces me d'un r Finance

rappor

mente

À la sublanch (GAFI sous-ja En ce tion pe de traition³, les dél

en œi

^{15.} Décision n° 2014-404 QPC du 20 juin 2014.

^{16.} Cass. crim., 4 novembre 2010, pourvoi n° 10-81233.

^{1.} Rapport TERWIL

^{2.} T. Afscivail : Ac

^{3.} Loi du fins du

de loi ou celles contraires au principe de la séparation des pouvoirs. Il s'ensuit que le seul « brevet de constitutionnalité » est limité aux dispositions dont il a expressément déclaré la conformité à la Constitution. Il n'est donc pas exclu qu'une QPC puisse être formée dans les conditions de droit commun. Elle pourrait l'être si le futur procureur financier décidait d'affirmer l'indépendance qu'il tient directement de la Constitution, en poursuivant la fraude fiscale aggravée sans attendre la plainte de l'administration fiscale. Il démontrerait ainsi qu'il n'est pas qu'un « géant aux petits pieds ».

Il serait préférable évidemment que le législateur décide, comme le préconise au demeurant la Cour des comptes que le procureur de la république financier puisse poursuivre d'initiative les faits susceptibles de revêtir la qualification de fraude fiscale entrant dans sa compétence. Le maintien du « verrou de Bercy » n'est ni utile, ni juste. Il doit être abrogé.

TA

SOM

mi i

I. L

II. L

F

F

Cond

I. S

II. D

IV. É V. C

VI. D VII.L

à

VIII. IX. A

X. L XI. T

XIII. XIII.

XIV.

E LUTTE

ouvoirs. nité aux Constidans les ocureur ment de attendre 'il n'est

mme le ur de la eptibles pétence.

TABLE DES MATIÈRES

	ES CHEMIN DE DAMAS OU LEKTENDOURGEE :	(31)
SO	MMAIRE	VII
Q'A	DÉFINITIONS ET DISTINCTIONS DE LA FRAUDE ET DE L'ÉVASION FISCALES	io; os Li Ne
I.	Les concepts du droit positif	3
	A. Définition de la fraude fiscale	3
	B. Dispositions destinées à prévenir l'évasion fiscale	J.Y.
007	ou l'optimisation fiscale agressive	4
II.	Les difficultés d'application	5 5
	A. Les établissements stables d'entreprises étrangères B. Les schémas complexes ou les limites de l'habilité :	5
	fraude fiscale et abus de droit	6
Co	nclusion	8
I.	SOUS LE GOUVERNEMENT DI RUPO (2011-2014) Sanctions de la fraude fiscale grave	E N
1.	en matière de blanchiment	9
II.	Déclaration des constructions juridiques	10
Ш	Fin des régularisations organisées	11
IV.	Échange de renseignements	11
V.	Communication des numéros de comptes détenus	
	à l'étranger à un point de contact central	12
VI.	Déclaration des assurances-vie étrangères	12
VII	I.Limitation des paiements au comptant	13
VI	II. Una vía	13
IX	. Aggravation des sanctions pénales de la fraude fiscale	14
X.	Levée du secret bancaire	15
XI	. Transactions pénales	16
XI	II.Nouvelle disposition anti-abus	16
	II.Droit communautaire	21
XI	V. TVA et abus fiscal	22

II. III. IV.

Cor

II.

de La dis	DE L'ÉCHANGE D'INFORMATIONS À L'ORGANISATION DE LA TRANSPARENCE : LE CHEMIN DE DAMAS DU LUXEMBOURG	AT aus austi
I.	Le secret bancaire luxembourgeois devenu « patrimoine	e les reur
TT	historique »	26
11.	Une (r)évolution conventionnelle maintenant maîtrisée : l'échange d'informations sur demande et la loi du 31 mars 2010	26
	La loi du 26 mai 2014 portant approbation de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (ci-après la « Convention 1988 ») : une extension plus géographique que substantielle	30
IV.	La norme CRS : De la nécessité de mettre en place rapidement les moyens techniques globaux nécessaires à l'échange automatique d'informations	32
8	LA CONVENTION FRANCO-LUXEMBOURGEOISE CONTRE LA DOUBLE IMPOSITION ET LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE : UNE PERSPECTIVE LUXEMBOURGEOISE	no)
I.	Les mécanismes de la Convention	36
	des règles de la Convention B. Les mécanismes permettant d'éviter la double	36
	imposition des revenus	37
	C. Les principaux impôts visés par la Convention	37
	2. Les bénéfices commerciaux au sens large	38 38
	3. Les dividendes et intérêts	38
	4. Les salaires et retraites	38
II.	La Convention et la lutte contre la fraude	39
	A. La Convention face à l'expatriation fiscale	39
	B. La notion de l'établissement stable	40
	C. L'optimisation en matière immobilière	41
III.	La Convention et l'échange d'informations	43
Cor	nclusion : les limites de la Convention	45
91	FRAUDE ET ÉVASION FISCALE LA CONVENTION FRANCO-SUISSE DE DOUBLE IMPOSITION	17
I.	Évasion et fraude fiscales en droit suisse	47

TABLE DES MATI	ERES 20
B. Évasion fiscale	48
	49
	49
E. Escroquerie fiscale	50
F. Entraide internationale administrative ou judiciaire	50
II. Entraide administrative fiscale avant 2009	51
III. 2009 : l'adoption de l'art. 26 du MC-OCDE	52
	53
A. La forme d'entraide consacrée par la CDI CH-F B. Le nouvel art. 28 CDI : entrée en vigueur et principes	53
d'interprétation	54
C. Champ d'application temporel et effets rétroactifs	54
D. Nature des impôts et des informations visés	55
	57
	58
	59
를 보고 있는 중에는 중에 전투를 되었다면 가능한다면 하는데 하면 하는데 되었다면 하는데 있다면 하는데 되었다면 하는데	60
LA « FATCA »	128
I. Le régime de la FATCA au sens du droit américain	62
A. Le contenu du régime légal	62
B. Les précisions utiles	64
II. Les adaptations du régime de la FATCA par les accords	
intergouvernementaux	65
	65
B. L'accord intergouvernemental passé avec la Suisse	67
Conclusion	68
L'AVENIR DE LA COOPÉRATION FISCALE	340
DANS L'UNION EUROPÉENNE	No.
L'avenir éclairé par le présent ou les débuts de la coopération	
	72
	1.77
	72
1. De l'échange sur demande à l'échange automatique	73
2. Le FATCA à l'européenne	74
B. La consolidation de l'échange de renseignements	75
	75
2. Les autres modes de coopération	77
	B. Évasion fiscale C. Soustraction d'impôt. D. Fraude fiscale E. Escroquerie fiscale F. Entraide internationale administrative ou judiciaire II. Entraide administrative fiscale avant 2009 III. 2009: l'adoption de l'art. 26 du MC-OCDE. IV. La Convention de double imposition franco-suisse A. La forme d'entraide consacrée par la CDI CH-F. B. Le nouvel art. 28 CDI: entrée en vigueur et principes d'interprétation C. Champ d'application temporel et effets rétroactifs. D. Nature des impôts et des informations visés E. Identification du contribuable et demandes groupées. F. Identification du tiers détenteur présumé G. Irrecevabilité des demandes fondées sur des données obtenues illégalement. Conclusion LA « FATCA » I. Le régime de la FATCA au sens du droit américain. A. Le contenu du régime légal. B. Les précisions utiles II. Les adaptations du régime de la FATCA par les accords intergouvernementaux. A. L'accord intergouvernemental passé avec la France. B. L'accord intergouvernemental passé avec la Suisse. Conclusion L'AVENIR DE LA COOPÉRATION FISCALE DANS L'UNION EUROPÉENNE I. L'avenir éclairé par le présent ou les débuts de la coopération fiscale. A. L'échange de renseignements: pierre angulaire de la coopération fiscale. 1. De l'échange sur demande à l'échange automatique. 2. Le FATCA à l'européenne.

PO

I. Le

B.

II. Le ju: A. B.

I. Le A. B. II. Le A. B.

I. L'

I. Lo

II.	L'avenir assombri ou la coopération fiscale	
	dans l'incertitude	78
	A. Une coopération limitée	78
	1. Par la directive 2011/16/UE	78
	2. Par des intérêts nationaux divergents : les États	, ,
	européens non coopératifs	79
	B. L'absence de compétence exclusive de l'UE	81
	Cooksego Windows Bud Made it all the conference of the conference	
# 100 100 100	L'INFORMATICIEN, LA BANQUE ET LA RECEVABILITÉ DE LA PREUVE ILLICITE DANS LES PROCÉDURES FISCALES	
I.	La jurisprudence de la Cour de cassation	86
	A. La position de la chambre commerciale	87
	B. La position de la chambre criminelle	89
II.		
11.	du 4 décembre 2013	91
	A. La loi relative à la lutte contre la fraude fiscale	91
	et la grande délinquance économique et financière	92
	B. Les réserves du Conseil constitutionnel	95
	L'EURO-COMPATIBILITÉ DU DISPOSITIF FRANÇAIS	
20	DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'ÉVASION FISCALES	
I.	L'euro-compatibilité des dispositifs de lutte contre les États	
	à régime fiscal privilégié	102
	A. L'euro-compatibilité de l'article 238 A	102
	B. L'euro-compatibilité du tandem 209B – 123 bis	105
	1. L'article 209B, pour les contribuables à l'impôt	
	sur les sociétés	106
	2. L'article 123 bis, pour les contribuables à l'impôt	
	sur le revenu	108
II.	Euro-compatibilité des dispositifs de lutte contre la fraude	
	et l'évasion non liés à un régime fiscal privilégié	110
	A. L'euro-compatibilité de l'article 155 A	110
	B. L'euro-compatibilité de l'article 57 du CGI	115
Co	nclusion	119

LUTTE

S

86 88	L'OPPOSABILITÉ DE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE CONTRAIRE AU DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE : POUR UNE LECTURE COMPARATISTE DE L'ARTICLE L. 80 DU LIVRE DES PROCÉDURES FISCALES	
I.	Le principe d'opposabilité des prises de positions et normes internes de l'administration	123
	de l'État de droit	123 125
II.	Le problème en droit positif français : la réticence jurisprudentielle à protéger le contribuable	128 128 130
Co	nclusion	132
877 87	L'IMPOSITION DE LA SITUATION APPARENTE	
I.	Les conditions du jeu de l'apparence	136 136 138
II.	Les effets du jeu de l'apparence	139 139 141
58 58 88	LE SERVICE DES DÉCLARATIONS RECTIFICATIVES OU COMMENT RENDRE À LA VALISE SA FONCTION INTIALE : UN COMPAGNON DE VOYAGE	
Ι.	L'avant 2009.	145
	L'après 2009	146
	LA FRAUDE FISCALE ET LA CONVENTION EUROPÉENN DES DROITS DE L'HOMME	E
Ι.	Les garanties procédurales	152
	de la Convention	152 153
	2. L'applicabilité de l'article 6 sous son volet « pénal »	153

B. La phase préalable au procès	156
des procédures fiscales	156
2. La CIF	160
C. Le procès	160
1. Les lois de validation rétroactives	160
2. Le respect du contradictoire et la durée	100
de la procédure	162
II. Le principe ne bis in idem	165
III. L'article 1 du Protocole n° 1 : le droit au respect des biens	166
Conclusion	170
LE DÉLIT DE FRAUDE FISCALE	
I. Les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale	175
A. L'élément matériel du délit	175
1. La qualité d'auteur ou de complice	176
2. L'omission de déclaration dans les délais prescrits	177
3. La dissimulation de sommes sujette à l'impôt	178
4. L'organisation d'une insolvabilité tendant à mettre	
obstacle au recouvrement de l'impôt	179
5. Les autres moyens frauduleux	180
B. L'élément moral du délit	181
II. La répression du délit de fraude fiscale	183
A. Les sanctions pénales du délit	183
1. Les peines principales	183
2. Les peines complémentaires	185
3. Les peines accessoires	188
B. Le cumul de sanctions	188
Conclusion	191
LE PROCUREUR FINANCIER, NOUVEL ACTEUR DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE	110
5. 1. cure-compagnessors 30:230:39:330	113
I. La compétence du procureur de la République financier	
pour poursuivre la fraude fiscale	194
A. Le procureur de la République financier : Une nouvelle	
institution controversée	195
B. La compétence du procureur financier en matière	
de fraude fiscale	196
1. L'utilisation de comptes ouverts ou de contrats	
souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger	197

II.

DE LUTTE

TABLE DES MATIÈRES 211

197

197

197

198

198

198

200

2. L'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution

3. L'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 C. pén. ou de toute autre falsification.....

4. L'utilisation d'une domiciliation fiscale fictive

5. L'existence d'un acte fictif ou artificiel ou

II. La pertinence du maintien de la procédure dérogatoire pour la poursuite de la fraude fiscale grave

A. Les arguments en faveur du maintien du dispositif

B. Plaidoyer en faveur de l'abrogation de la procédure dérogatoire.....

comparable établis à l'étranger.....

ou artificielle à l'étranger.....

de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle....

dérogatoire.....

•••	156	
	100	
	156	
• • •	160	
	160	
	160	
•••	100	
	169	
•••	102	
•••	160 160 160 162 165	
S	166 170	
	170	
	1,0	
	80	
• •	175	
• •	175	
• •	175 176 177 178	
• •	177	
• •	178	
	177 178 179 180 181 183 183 183	
	179	
	180	
	181	
	183	
	183	
	183	
	185	
	188	
	188	
200	185 188 188 191	
	710	
- 100	-	
Ro.	194	
	195	

196

197

