



# Définir une stratégie nationale de lutte contre la délinquance fiscale

PRINCIPAUX ÉLÉMENTS ET ASPECTS À PRENDRE EN CONSIDÉRATION





# Définir une stratégie nationale de lutte contre la délinquance fiscale

PRINCIPAUX ÉLÉMENTS ET ASPECTS À PRENDRE EN CONSIDÉRATION

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.

Les données statistiques concernant Israël sont fournies par et sous la responsabilité des autorités israéliennes compétentes. L'utilisation de ces données par l'OCDE est sans préjudice du statut des hauteurs du Golan, de Jérusalem-Est et des colonies de peuplement israéliennes en Cisjordanie aux termes du droit international.

#### Note de la République de Türkiye

Les informations figurant dans ce document qui font référence à « Chypre » concernent la partie méridionale de l'île. Il n'y a pas d'autorité unique représentant à la fois les Chypriotes turcs et grecs sur l'île. La Türkiye reconnaît la République Turque de Chypre Nord (RTCN). Jusqu'à ce qu'une solution durable et équitable soit trouvée dans le cadre des Nations Unies, la Türkiye maintiendra sa position sur la « question chypriote ».

#### Note de tous les États de l'Union européenne membres de l'OCDE et de l'Union européenne

La République de Chypre est reconnue par tous les membres des Nations Unies sauf la Türkiye. Les informations figurant dans ce document concernent la zone sous le contrôle effectif du gouvernement de la République de Chypre.

#### **Merci de citer cet ouvrage comme suit :**

OCDE (2024), *Définir une stratégie nationale de lutte contre la délinquance fiscale : Principaux éléments et aspects à prendre en considération*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/46365e94-fr>.

ISBN 978-92-64-50659-6 (PDF)

**Crédits photo :** Couverture © CoreDESIGN/Shutterstock.com.

Les corrigenda des publications sont disponibles sur : [www.oecd.org/fr/apropos/editionsocde/corrigendadepublicationsdelocde.htm](http://www.oecd.org/fr/apropos/editionsocde/corrigendadepublicationsdelocde.htm).

© OCDE 2024

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

# Préface

Le monde financier est en constante évolution. La vitesse et les moyens avec lesquels l'argent circule dans le monde d'aujourd'hui étaient impensables il y a trente ans. Si la plupart des contribuables sont honnêtes et paient leurs impôts, la moindre augmentation du déficit fiscal d'un pays peut menacer sa sécurité nationale. Il est impératif de mettre en place une stratégie nationale de lutte contre la délinquance fiscale, non seulement pour s'assurer que les pays perçoivent ce qui leur est dû, mais aussi pour fonder le système fiscal sur la confiance dans les gouvernements et définir les sanctions encourues par ceux qui se soustraient à leurs responsabilités. La lutte contre la délinquance fiscale et autres délits financiers est essentielle au maintien de l'intégrité de nos systèmes économiques, et la publication de ce rapport constitue une étape importante dans les efforts déployés pour lutter contre les activités illicites et faire respecter l'État de droit.

Les stratégies nationales de lutte contre la délinquance fiscale diffèrent d'un pays à l'autre, mais l'élément le plus important de toute stratégie est sans doute la nécessité pour chaque pays de procéder à sa propre évaluation des risques afin d'identifier ses vulnérabilités et ses domaines d'exploitation potentiels. En comprenant l'évolution du paysage de la délinquance fiscale, nous pouvons mettre en œuvre de manière proactive des mesures visant à prévenir, détecter et décourager les activités illicites qui nuisent à l'équité et à l'efficacité de nos systèmes fiscaux.

Ce rapport contient également des suggestions sur la manière d'améliorer l'échange de renseignements, le renforcement des capacités et la collaboration entre les autorités fiscales et les organismes chargés de l'application de la loi. En renforçant notre réponse collective à la délinquance fiscale, nous pouvons mieux protéger nos économies des effets néfastes de l'évasion fiscale, de la fraude fiscale et du blanchiment d'argent. En outre, grâce à un suivi continu et à des mécanismes de retour d'information, nous pouvons adapter et affiner notre approche pour anticiper au mieux les tendances en matière de délinquance fiscale et préserver l'intégrité de nos systèmes fiscaux.

Je vous invite à lire ce rapport en pensant à ce qui pourrait améliorer votre pays. Remettez en question le statu quo et prenez des décisions difficiles. Alors que nous nous lançons tous dans la lutte contre la délinquance fiscale et la promotion du respect des règles financières, j'appelle les organismes de lutte contre les délits fiscaux, les services chargés de l'application de la loi et les partenaires internationaux à se joindre à nous dans cette entreprise cruciale. Ensemble, nous pouvons construire un environnement fiscal plus résilient et plus transparent qui respecte les principes de responsabilité, d'équité et de justice pour tous.

Enfin, je tiens à exprimer ma gratitude à mes collègues du secrétariat du Groupe d'action de l'OCDE sur les délits à caractère fiscal et autres délits (TFTC) et des enquêtes criminelles de l'IRS pour leur travail de rédaction de ce rapport, ainsi qu'aux membres du TFTC pour leurs excellentes contributions.



Daniel Werfel,  
Commissaire général, Internal Revenue Service (Administration fiscale des États-Unis)

# Avant-Propos

Ce rapport vise à étayer le deuxième principe de la Recommandation du Conseil de l'OCDE sur les dix principes mondiaux de lutte contre la délinquance fiscale, portant sur l'élaboration d'une stratégie efficace de lutte contre la délinquance fiscale et délits connexes. Il recommande notamment aux juridictions de développer des processus d'identification des principaux risques, et de renforcer la collaboration entre les organismes et parties prenantes concernées. Le rapport présente les éléments essentiels d'une stratégie que les juridictions peuvent prendre en considération et fournit un certain nombre d'exemples dont les juridictions pourraient s'inspirer.

Ce rapport a été rédigé par Fiona May et Marcos Roca du Secrétariat de l'OCDE, sous la supervision de Peter Green, avec le soutien d'agents de l'Internal Revenue Service Criminal Investigation des États-Unis. Les auteurs souhaitent également remercier tous les membres du Groupe d'action de l'OCDE sur les délits à caractère fiscal et autres délits pour leur contribution, les pays pour les nombreux exemples qu'ils ont fournis pour enrichir le rapport, Laura Gobbi et Sonia Nicolas leur soutien pratique lors de la finalisation de la publication, ainsi que l'équipe de communication du CTPA,

# Table des matières

Préface	3
Avant-Propos	4
Abréviations et acronymes	7
Résumé	9
<b>1 Introduction</b>	<b>11</b>
À quelle autorité la responsabilité de la stratégie de lutte contre la délinquance fiscale est-elle dévolue ?	11
Pourquoi élaborer une stratégie nationale de lutte contre la délinquance fiscale ?	13
<b>2 Conduire une évaluation des risques de délinquance fiscale</b>	<b>20</b>
Concepts et termes clés en rapport avec l'ERDF	21
Participants au cadre EDRF	22
Préparation d'une ERDF	24
Évaluation des risques recensés dans l'ERDF	32
<b>3 Élaboration de la stratégie</b>	<b>39</b>
Définition des objectifs et des buts poursuivis par la stratégie de lutte contre la délinquance fiscale	40
Élaboration d'un plan opérationnel	41
Disponibilité des ressources	44
Collaboration avec les parties prenantes nationales : une approche à l'échelle de l'ensemble de l'administration	48
Coopération internationale : identification des principales parties prenantes transnationales	52
Préparation d'une stratégie de communication	53
<b>4 Suivi, évaluation et mesure de l'impact</b>	<b>59</b>
Recensement des indicateurs	60
Optimisation des ressources	63
<b>5 Études de cas</b>	<b>65</b>
Étude de cas : administration fiscale chilienne	65
Étude de cas : Bureau d'enquêtes criminelles de l'IRS (États-Unis)	68
Étude de cas : His Majesty's Revenue & Customs (Royaume-Uni)	77

**GRAPHIQUES**

Graphique 1.1. Rôle de l'administration dans les enquêtes sur des délits fiscaux (2021)	12
Graphique 1.2. Conséquences possibles de la délinquance fiscale	15
Graphique 2.1. Vue d'ensemble de l'ERDF	28
Graphique 2.2. Matrice des risques	33
Graphique 3.1. Éléments possibles d'une stratégie de lutte contre la délinquance fiscale	40
Graphique 3.2. Principaux éléments à prendre en compte pour faire face aux risques identifiés	41
Graphique 3.3. Disponibilité des ressources	44
Graphique 3.4. Outils d'enquête et de répression	47
Graphique 3.5. Principaux acteurs à associer à une stratégie de lutte contre la délinquance fiscale à l'échelle de l'ensemble de l'administration	49
Graphique 3.6. Engagement des parties prenantes : proposition de guide	50
Graphique 3.7. Communication de la stratégie	55
Graphique 4.1. Étapes du processus de mesure de l'efficacité de la stratégie	60
Graphique 4.2. Catégories potentielles d'indicateurs	61



# Abréviations et acronymes

<b>3PML</b>	Blanchiment de capitaux par des tiers
<b>ARC</b>	Agence du revenu du Canada
<b>ATO</b>	<i>Australian Taxation Office</i> (Administration fiscale - Australie)
<b>CCO</b>	<i>Corporate Criminal Offences</i> (Infractions pénales des entreprises - Royaume-Uni)
<b>DGI</b>	Direction générale des impôts
<b>DIAN</b>	<i>Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales</i> (Administration nationale des impôts et des douanes - Colombie)
<b>EP</b>	Enquêtes pénales
<b>FFI</b>	Flux financiers illicites
<b>FinCEN</b>	Réseau de lutte contre la criminalité financière
<b>FIU</b>	Financial intelligence Unit (Cellule de renseignement financier)
<b>GAFI</b>	Groupe d'action financière.
<b>HMRC</b>	<i>Her Majesty's Revenue and Customs</i> (Administration fiscale - Royaume-Uni)
<b>IRS</b>	<i>Internal Revenue Service</i> (Administration fiscale - États-Unis)
<b>J5</b>	Joint Chiefs of Global Tax Enforcement (J5)
<b>LBC/FT</b>	Lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme
<b>MIGCT</b>	<i>Modelo Integrado de Gestión del Cumplimiento Tributario</i> (Modèle intégré de gestion du respect des obligations fiscales - Chili)
<b>NCIU</b>	<i>Nationally Coordinated Investigations Unit</i> (Unité des enquêtes coordonnées au niveau national - États-Unis)
<b>OCDE</b>	Organisation de coopération et de développement économiques
<b>OCDETF</b>	<i>Organized Crime Drug Enforcement Task Forces</i> (Services de lutte contre les organisations criminelles impliquées dans le trafic de stupéfiants - États-Unis)
<b>ONUDC</b>	Office des Nations Unies contre la drogue et le crime
<b>POLFA</b>	<i>Policía Fiscal y Aduanera de la Policía Nacional</i> (Corps d'enquêteurs spécialisés dans les infractions fiscales et douanières - Colombie)

<b>SFCT</b>	<i>Serious Financial Crime Taskforce</i> (Groupe de travail sur les infractions financières graves – Australie)
<b>SII</b>	<i>Servicio de impuestos internos</i> (Administration fiscale -Chili)
<b>TEOAF</b>	Bureau exécutif du Trésor pour la confiscation des actifs
<b>TFTC</b>	Groupe d'action sur les délits à caractère fiscal et autres délits
<b>TVA/TPS</b>	Taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services

# Résumé

La plupart des contribuables sont respectueux de la législation et s'acquittent volontairement de leurs obligations fiscales, accompagnés pour cela par l'administration fiscale qui leur donne des consignes, leur dispense une assistance individuelle et leur donne accès à une offre élargie de services numériques tels que le dépôt des déclarations fiscales au format électronique, des solutions de paiement en ligne et le pré-remplissage des déclarations fiscales. Une poignée de personnes physiques, d'entreprises et d'entités ainsi que des groupes criminels organisés s'emploient en revanche à se soustraire à leurs obligations fiscales ou se livrent à d'autres formes de délinquance fiscale, en cherchant par exemple à obtenir frauduleusement des remboursements.

Tous les pays pâtissent de la délinquance fiscale, les pays développés comme les pays en développement. Celle-ci porte atteinte à la capacité des États de lever des recettes et mine la confiance dans le système juridique et financier, ce qui peut avoir toutes sortes d'effets préjudiciables. La délinquance fiscale est souvent étroitement liée à d'autres formes de délinquance grave aux niveaux national et transnational, comme le blanchiment de capitaux, le trafic d'êtres humains ou de stupéfiants et le financement du terrorisme.

Le présent rapport décrit ce qui justifie l'adoption d'une stratégie nationale de lutte contre la délinquance fiscale et l'accompagnement des juridictions qui s'attachent à concevoir de telles stratégies, en s'inspirant des pratiques des membres du Groupe d'action de l'OCDE sur les délits à caractère fiscal et autres délits (TFTC).

Comme pour la discipline fiscale en général, il n'est pas possible d'enquêter sur toutes les infractions éventuelles à la législation fiscale et il est impératif d'adopter une approche fondée sur les risques. Une stratégie efficace est donc une stratégie axée sur les principaux risques, existants ou se profilant, et répondant à des priorités et des objectifs clairs, et elle doit faire l'objet d'un suivi et d'évaluations périodiques.

Le présent rapport comporte cinq chapitres :

- **Chapitre 1. Introduction** Cette introduction contient une brève description des effets potentiels de la délinquance fiscale et un exposé des motifs justifiant l'élaboration d'une stratégie nationale de lutte contre ce fléau.
- **Chapitre 2. Conduire une évaluation des risques de délinquance fiscale.** Dans ce chapitre, l'attention est attirée sur l'importance de la compréhension des risques, englobant les menaces et les vulnérabilités, en tant que composante de l'élaboration ou de l'actualisation d'une stratégie nationale de lutte contre la délinquance fiscale. L'importance que revêt le recours à une large palette de sources d'informations et aux contributions d'autres parties prenantes des secteurs tant public que privé est également soulignée. C'est en effet ce qui peut aider les autorités chargées de la prévention et des enquêtes en matière de délinquance fiscale à s'assurer que leur stratégie est principalement guidée par le souci de répondre efficacement aux priorités essentielles et que les ressources sont employées de façon optimale, notamment compte tenu du rôle joué par les autres parties prenantes, et aussi à se donner la possibilité de produire des analyses de rentabilité solidement étayées pour obtenir des ressources supplémentaires si nécessaire.

- **Chapitre 3. Principaux éléments à prendre en compte pour l'élaboration d'une stratégie nationale de lutte contre la délinquance fiscale** Dans ce chapitre, les auteurs tracent des orientations relatives à l'élaboration de la stratégie proprement dite, à partir des résultats de l'évaluation des risques de délinquance fiscale, y compris à l'établissement d'objectifs mesurables, à la hiérarchisation des risques, à l'identification des principales initiatives et à la communication sur la stratégie aux niveaux interne et externe.
- **Chapitre 4. Suivi et évaluation** Ce chapitre porte sur la voie à suivre pour suivre et évaluer efficacement la stratégie afin qu'elle puisse être actualisée, le cas échéant, pour prendre en compte l'évolution de la délinquance fiscale ainsi que l'arrivée de pratiques, de mesures et d'outils nouveaux pour la combattre.
- **Chapitre 5. Études de cas.** Ce chapitre de conclusion présente trois études de cas succinctes sur l'élaboration des stratégies nationales de lutte contre la délinquance du Chili, des États-Unis et du Royaume-Uni. Il propose dans chaque cas une vue d'ensemble qui a pour but de nourrir la réflexion d'autres juridictions s'appliquant à formuler ou actualiser leur propre stratégie.

## Avertissement

Les autorités de répression de la délinquance fiscale s'acquittent de leurs missions dans des contextes divers et la manière dont elles organisent leurs activités varie en fonction du contexte politique et législatif ainsi que des pratiques et de la culture administratives. C'est la raison pour laquelle il convient de tenir dûment compte de la diversité des défis et des priorités que gère chaque autorité, de chaque juridiction, et qu'une approche uniforme des stratégies de lutte contre de la délinquance fiscale peut se révéler n'être ni réaliste, ni souhaitable. Le présent rapport a donc vocation à aider les administrations nationales à prendre en considération les éléments propres à leur contexte national qui ont un lien avec la définition et la mise en œuvre d'une stratégie efficiente et efficace de lutte contre la délinquance fiscale.

# 1 Introduction

Ce rapport a pour objet d'offrir un accompagnement aux juridictions qui s'appliquent à mettre en œuvre le Principe 2 de la Recommandation du Conseil de l'OCDE sur les Dix principes mondiaux pour lutter contre la délinquance fiscale (ci-après « la Recommandation ») (OCDE, 2022<sup>[1]</sup>). Le Principe 2 préconise que les juridictions mettent en place une stratégie de lutte contre la délinquance fiscale s'appuyant notamment sur : a) l'identification des risques et menaces existants et émergents ; et b) des mécanismes d'examen et de contrôle réguliers de la mise en œuvre et de l'efficacité de la stratégie.

Telle que définie dans la Recommandation, l'expression « délinquance fiscale » désigne tout comportement constitutif d'une infraction au droit fiscal et susceptible de faire l'objet d'une enquête, de poursuites et de sanctions en vertu des procédures pénales prévues par le système judiciaire pénal. Elle vise tous les manquements aux obligations légales au titre de l'impôt sur le revenu et des prélèvements indirects (comme la TVA ou la TPS), mais n'englobe pas d'autres délits financiers tels que le non-respect des lois relatives aux droits de douane et accises, à la corruption aux pots-de-vin ou au blanchiment de capitaux. Cependant, étant donné les imbrications souvent fortes existant entre différentes formes de délinquance, ces autres délits présenteront, à l'évidence, une pertinence tant aux fins d'une évaluation des risques de délinquance fiscale (ERDF) que dans le cadre d'une stratégie de lutte contre la délinquance fiscale.

Si la Recommandation n'établit pas de distinction entre différents types de délinquance fiscale, une telle distinction est un élément essentiel à prendre en compte au stade de l'élaboration de stratégies de lutte contre la délinquance fiscale sachant qu'il peut se révéler souhaitable d'adopter des approches différentes face à différents types de délits, en particulier lorsqu'il s'agit de choisir d'engager une action civile ou pénale dans une affaire en particulier.

La Recommandation met en outre en exergue le fait que les missions consistant à détecter des délits fiscaux, enquêter sur ces actes, en poursuivre les auteurs et recouvrer le produit de leurs activités illicites peuvent être confiées à plusieurs autorités, ce dont il faudra tenir compte dans les stratégies de lutte contre la délinquance fiscale. La nature exacte, la structure et les pouvoirs de chaque autorité varient selon les pays. Dans certaines juridictions, il arrive qu'il n'y ait qu'une seule autorité, l'administration fiscale par exemple, alors que dans d'autres, la responsabilité peut être répartie entre plusieurs autorités différentes (police, ministère public, organisme spécialisé dans la délinquance financière, etc.)

## À quelle autorité la responsabilité de la stratégie de lutte contre la délinquance fiscale est-elle dévolue ?

L'autorité à laquelle la responsabilité de la stratégie est dévolue peut être un service de répression de la délinquance fiscale interne à l'administration fiscale ou un organisme autonome, et cette responsabilité peut également être répartie entre plusieurs autorités. Il n'y a pas de bonne ou de mauvaise approche et tout dépend de la structure organisationnelle en place dans une juridiction donnée, de même que du

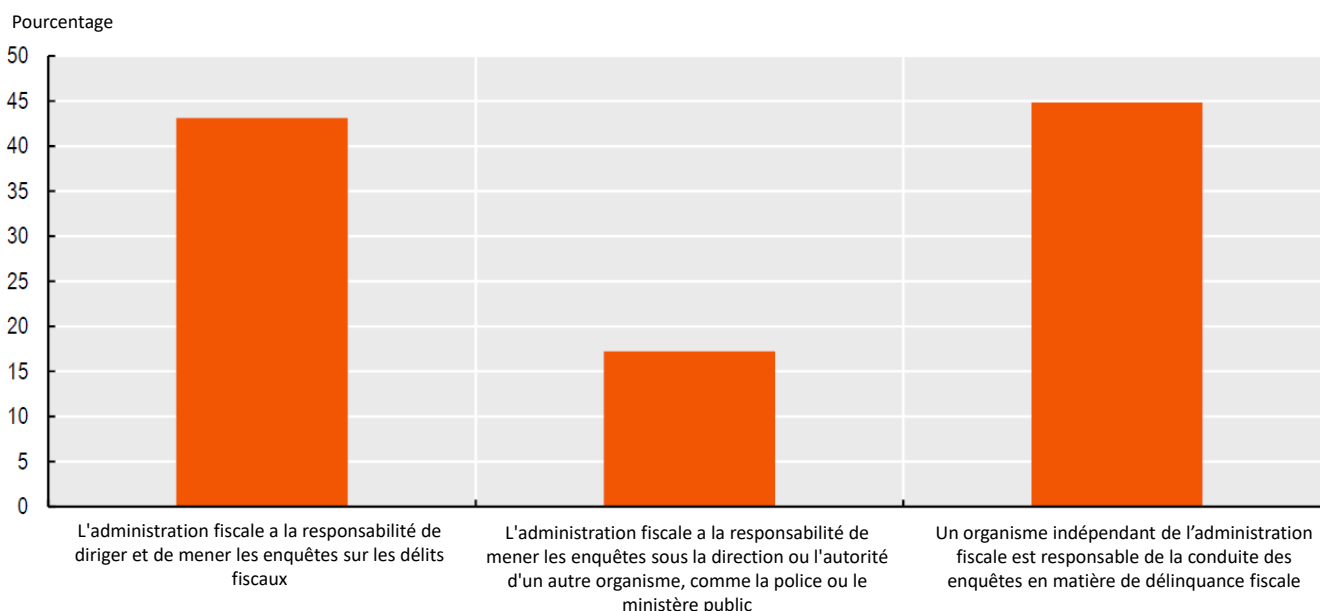
système juridique, du contexte de l'action publique, de l'environnement législatif et de la structure générale de l'action répressive.

Sur les 58 administrations fiscales sur lesquelles porte l'enquête réalisée aux fins de la Série de l'OCDE sur l'administration fiscale, près de 45 % sont mandatées pour diriger et mener des enquêtes sur des délits fiscaux (OCDE, 2023<sup>[2]</sup>).

Dans les autres juridictions, la responsabilité de la conduite des enquêtes, sous la direction ou l'autorité d'une autre instance, incombe à la seule l'administration fiscale ou bien les enquêtes sur les délits fiscaux relèvent totalement de la responsabilité d'autres autorités, par exemple la police ou le ministère public ou un organisme spécialisé dans la délinquance fiscale ou financière créé en dehors de l'administration fiscale (voir Graphique 1.1).

### Graphique 1.1. Rôle de l'administration dans les enquêtes sur des délits fiscaux (2021)

Pourcentage d'administrations



Note : dans certaines juridictions, l'approche organisationnelle en matière d'enquête sur les délits fiscaux peut être fonction de l'infraction fiscale commise ou de la procédure pénale en matière fiscale. Dans ces circonstances, une administration peut avoir sélectionné plusieurs réponses possibles. C'est la raison pour laquelle les pourcentages dépassent 100 %.

Source : Série sur l'administration fiscale 2023, tableau A.69

Cependant, la question essentielle à laquelle les juridictions doivent réfléchir est : comment définir une stratégie de lutte contre la délinquance fiscale efficiente et efficace prenant en considération les responsabilités et les pouvoirs des différentes autorités intervenant dans la lutte contre les délits fiscaux et autres délits à caractère financier ? Il est fréquent par exemple que la responsabilité de la lutte contre la délinquance fiscale relève au premier chef d'une fonction particulière au sein de l'administration fiscale. Dans ce cas, il est possible de considérer la manière de traiter les délits fiscaux, par exemple de déterminer les outils à utiliser et les tribunaux à saisir dans différents cas, comme faisant partie intégrante d'une stratégie en faveur de la discipline fiscale déployée à l'échelle de l'administration tout entière. Néanmoins,

il importe que les incidences et les spécificités de la délinquance fiscale soient appréhendées dans leur unicité pour les raisons indiquées ci-après en lien avec la raison d'être d'une stratégie de lutte contre la délinquance fiscale. Sans quoi il sera difficile de déterminer comment il conviendrait de traiter chaque dossier, et quel rôle et quelles ressources il conviendrait d'assigner et d'allouer à la fonction d'enquête sur les délits fiscaux.

C'est pour cette raison et par souci de simplicité que, dans la suite du présent rapport, on suppose que la stratégie est élaborée par l'autorité ou la fonction investie au premier chef de la responsabilité d'enquêter sur les délits fiscaux. Cette autorité ou cette fonction est désignée, dans le présent rapport, comme l'« organisme de répression de la délinquance fiscale » même s'il est entendu, et même s'il convient de ne pas perdre de vue, qu'il peut tout aussi bien s'agir d'un service ou d'une division de l'administration fiscale chargée de la répression de la délinquance fiscale

Compte tenu de la probabilité que chaque juridiction soit dotée de plusieurs autorités investies de fonctions en rapport avec la lutte contre la délinquance fiscale, l'attention est en permanence attirée, dans le rapport, sur l'intérêt que présente une stratégie à l'échelle de l'ensemble de l'administration prenant pleinement en considération le rôle des diverses autorités investies d'une responsabilité en matière de lutte contre la délinquance fiscale et ce, de façon à ne laisser place à aucune brèche, ni à aucune incohérence (concernant par exemple le recours à la justice civile ou pénale).

## Pourquoi élaborer une stratégie nationale de lutte contre la délinquance fiscale ?

L'importance que revêt l'élaboration d'une stratégie nationale de lutte contre la délinquance fiscale tient à trois principaux facteurs sous-jacents qui, s'ils ne sont pas pris en compte dans le cadre d'une stratégie, peuvent poser des difficultés pratiques préjudiciables à l'efficacité et à l'efficacé de la lutte contre la délinquance fiscale, et potentiellement laisser ouvertes des brèches dans lesquelles les délinquants risquent de s'engouffrer. Ces facteurs sont les suivants :

- la délinquance fiscale peut avoir des conséquences graves et de vaste portée au-delà d'une perte de recettes directe ;
- les ressources allouées à la lutte contre la délinquance fiscale sont toujours limitées, ce qui signifie que des décisions concernant la hiérarchisation des priorités doivent être prises ; et
- il existe une multitude d'acteurs et d'outils.

### ***La délinquance fiscale peut avoir de graves conséquences***

Les délits fiscaux peuvent présenter une grande diversité, tant en termes de portée que d'échelle, depuis la fraude fiscale ou la fraude aux remboursements, qui peuvent être le fait de personnes physiques ou morales, jusqu'à des actes délictueux à plus grande échelle, commis notamment dans le cadre d'activités transnationales, dont les auteurs peuvent être des groupes criminels organisés.

Le manque à gagner fiscal et ses répercussions sur la capacité des États à financer les services publics sont la conséquence immédiate et manifeste de la délinquance fiscale. La fraude organisée à grande échelle est peut-être celle qui a les effets les plus visibles ; Europol estime par exemple que la fraude carrousel à la TVA coûte aux États membres de l'UE approximativement 50 milliards EUR par an<sup>1</sup>. La fraude fiscale dont se rendent coupables une multitude de personnes physiques et morales peut cependant avoir aussi des effets extrêmement préjudiciables si on envisage la situation à l'échelle de l'économie tout entière. Pour donner une idée de son ampleur, dans le domaine de la fraude fiscale internationale par exemple, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales hébergé par l'OCDE estime que les programmes de déclaration volontaire, les enquêtes fiscales à l'étranger et autres mesures connexes ont contribué à l'identification de près de 126 milliards EUR de recettes supplémentaires<sup>2</sup>.

Cependant, comme illustré dans le Graphique 1.2, la délinquance fiscale a de nombreuses conséquences autres, certes moins visibles, mais hautement dommageables. Par exemple :

- À l'intérieur d'un secteur donné, la fraude fiscale à laquelle se livrent des entreprises malhonnêtes ou relevant de l'économie souterraine peuvent avoir des répercussions notables sur les entreprises honnêtes qui rivalisent parfois avec elles ;
- S'il apparaît que la délinquance fiscale est un phénomène répandu à l'intérieur d'un secteur, ou de façon plus globale d'une juridiction, elle peut saper la confiance dans l'équité du système fiscal, et potentiellement entraîner avec le temps une détérioration de la discipline fiscale. Elle peut également amener une baisse des investissements des entreprises, y compris de l'investissement direct étranger, ou l'application de mesures de contrôle des flux financiers à destination de certaines juridictions ;
- Les produits de la délinquance fiscale, en particulier de la délinquance fiscale organisée, peuvent être utilisés pour financer d'autres activités délictueuses et aboutir à une augmentation des flux financiers illicites transnationaux. L'Office des Nations Unies contre la drogue et le crime estime que le produit de l'ensemble des activités illicites représente environ 3.6 % du PIB mondial, soit 2 100 milliards USD.
- La délinquance fiscale peut de plus en plus se pratiquer à distance, ce qui signifie que des délits non détectés dans une juridiction peuvent avoir un impact sur les recettes perçues dans une autre, de même que sur des contribuables victimes d'escroqueries fiscales ;
- Les efforts de lutte contre la délinquance fiscale ont un coût qui peut grever les ressources dont dispose l'administration fiscale pour se moderniser et améliorer ses services, la privant ainsi de moyens d'alléger le fardeau pesant sur les contribuables honnêtes et d'encourager la discipline fiscale volontaire.



## Graphique 1.2. Conséquences possibles de la délinquance fiscale



Source : OCDE 2024.

### ***Continuer de concentrer les efforts sur des domaines prioritaires***

Dans un monde où les ressources sont limitées, les autorités de répression de la délinquance fiscale n'ont pas les moyens d'enquêter sur chaque cas de suspicion d'un délit fiscal. Elles doivent donc hiérarchiser les priorités, et le fait d'adopter une stratégie leur permettra de définir clairement cette hiérarchie, ce qui facilitera, pour les instances décisionnaires, la prise de décisions concernant l'affectation des ressources de même que la mise en œuvre de mesures appropriées dans des cas précis.

S'il est fréquent que l'on s'applique avant tout à enquêter, sanctionner et recouvrer les recettes perdues auprès des auteurs de délits commis dans le cadre d'activités à grande échelle, les résultats seront d'autant plus probants, avec le temps, que les juridictions se préoccupent également des autres conséquences de la délinquance fiscale, décrites précédemment, au stade dès la définition de leurs priorités. Un calcul coût-avantage plus global, tenant également compte des résultats à moyen terme, peut aussi conduire à donner la priorité à des actions visant à modifier les comportements futurs et à renforcer la confiance du public tout en combattant des formes de délinquance plus graves. Dans certaines circonstances, il arrive ainsi que l'on redouble d'efforts pour enquêter sur des dossiers de délinquance fiscale dans lesquels les pertes de recettes subies ont parfois été relativement faibles afin de faire évoluer les comportements de façon plus large, et ainsi protéger des montants de recettes plus élevés. On peut

citer à titre d'exemples des enquêtes pénales portant sur des personnes physiques ou morales appartenant à des secteurs particuliers dans lesquels la délinquance fiscale peut être plus répandue.

### ***La délinquance fiscale peut être combattue de multiples façons***

Une stratégie peut contribuer à faire en sorte que la délinquance fiscale soit combattue de manière aussi efficiente et efficace que possible grâce à la mobilisation de tous les acteurs et outils à disposition et à une réflexion sur les moyens de combler au mieux les lacunes. Pour développer un peu plus, une stratégie peut :

#### ***Aider à déterminer quand il y a lieu de s'en remettre à la justice civile plutôt qu'à la justice pénale, et inversement***

Dans la plupart des juridictions, il est possible d'enquêter sur des délits fiscaux et de sanctionner les auteurs de ces délits ainsi que de recouvrer les sommes dues en engageant une action au civil. Le recouvrement des recettes est souvent plus rapide, et les coûts supportés par l'administration plus faibles, dans le cadre d'une action civile que dans le cadre d'une enquête et de poursuites pénales et d'une action en recouvrement devant une juridiction pénale. Cependant, si toutes les affaires étaient réglées par la voie civile, le comportement des contribuables pourrait, avec le temps, s'en ressentir, sachant que les procédures civiles ont souvent moins d'impact sur le comportement des personnes physiques et morales que des procédures pénales menées à terme. Il convient donc d'arbitrer en fonction de l'intérêt que présentent respectivement la voie civile et la voie pénale.

Une stratégie peut se révéler utile pour orienter les décisions dès lors qu'elle définit des critères généraux permettant de déterminer si une affaire doit être portée devant la justice civile ou pénale. Ces critères peuvent être :

- la gravité du délit, en termes d'échelle ou d'impact, sur la confiance du public ;
- le coût d'une procédure pénale comparé à celui d'une procédure civile ;
- la probabilité d'obtenir gain de cause dans le cadre d'une procédure pénale compte tenu du poids de la charge de la preuve ;
- l'effet plus ou moins dissuasif des procédures civiles sur les personnes physiques ou morales concernées, ou dans l'absolu. (Ce qui peut dépendre de facteurs propres à une juridiction donnée comme le niveau et la nature des sanctions pécuniaires, la publication de la sanction, les vérifications futures pouvant en résulter, etc.)
- les répercussions sur les recettes et autres conséquences de la délinquance fiscale à moyen terme si les risques de poursuite sont perçus comme très faibles ;
- le fait que le délit fiscal soit commis par des groupes criminels organisés, qui continueront à se livrer à la délinquance fiscale.
- les connexions avec d'autres délits graves tels que le blanchiment de capitaux, la corruption ou le trafic de stupéfiants.

#### ***Favoriser une approche de la lutte contre la délinquance fiscale à l'échelle de l'ensemble de l'administration***

Comme indiqué précédemment, dans nombre de juridictions, les délits fiscaux relèvent de la responsabilité de plusieurs autorités. Même lorsque ce n'est pas le cas, les délits fiscaux sont souvent commis par des délinquants faisant l'objet d'enquêtes pour d'autres activités illicites, notamment pour blanchiment de capitaux ou corruption. Par ailleurs, les comportements relevant de la délinquance fiscale peuvent ramener à des enquêtes portant sur des infractions aux règles applicables à des activités réglementées comme les services financiers et professionnels.

L'identification de l'ensemble des acteurs qui pourraient avoir des informations sur d'éventuels délits fiscaux, ou qui devraient être informés de soupçons d'autres activités délictueuses, est primordiale pour éclairer les décisions concernant l'autorité la mieux placée, ou les autorités les mieux placées, pour enquêter, poursuivre et recouvrer les produits des activités illicites dans des dossiers particuliers. Dans certains cas, ce constat peut amener à intégrer, complètement ou partiellement, la stratégie de lutte contre la délinquance fiscale dans une stratégie nationale plus globale de lutte contre la délinquance lorsque certaines, voir l'ensemble, des autorités sont d'accord pour partager des informations et coopérer dans le cadre d'une approche à l'échelle de l'ensemble de l'administration. C'est ce qui est transcrit dans le Principe 8 des Dix Principes mondiaux dont les préconisations à l'intention des juridictions sont :

*Établir des cadres juridiques, administratifs, institutionnels et opérationnels efficaces pour promouvoir la coopération entre organismes nationaux, notamment :*

- a) *le signalement, par les autorités fiscales, des soupçons de délits fiscaux et d'autres délits financiers, y compris la corruption, le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, nés dans l'exercice de leurs fonctions, aux autorités répressives nationales compétentes et, le cas échéant, aux cellules de renseignement financier, ainsi que l'échange de renseignements sur ces soupçons ;*
- b) *la communication et l'échange d'informations entre toutes les autorités nationales compétentes, y compris les autorités répressives, en ce qui concerne la répression des délits fiscaux et autres délits financiers dans le cadre de leurs missions respectives ; et*
- c) *des mécanismes visant à favoriser le renforcement des différentes formes de coopération entre les autorités fiscales, les autorités compétentes et les autres autorités répressives nationales compétentes chargées de la répression de la délinquance financière, notamment les opérations et les équipes spéciales communes.*

En outre, en vertu du Principe 9 des Dix Principes mondiaux, les juridictions peuvent décider de faire référence, dans leur stratégie, à la coopération avec les autorités de répression de la délinquance fiscale d'autres juridictions, que des dispositifs soient déjà en place à cet effet ou qu'elles aient la volonté d'en établir. Les délits fiscaux sont de plus en plus fréquemment des délits transnationaux, souvent commis en temps réel grâce à l'utilisation de technologies nouvelles, notamment de cryptomonnaies. Faute d'une coopération internationale efficace, il peut se révéler impossible, dans certains cas, de faire avancer les enquêtes sur les délits fiscaux ou de recouvrer les produits d'activités délictueuses. L'adoption d'une vision stratégique de ce type de partenariats, fondée sur une analyse des risques de délinquance fiscale, va vraisemblablement devenir une caractéristique de plus en plus importante des stratégies nationales de lutte contre la délinquance fiscale.

### **Encadré 1.1. Une approche de la lutte contre la délinquance fiscale et autres délits financiers à l'échelle de l'ensemble de l'administration**

En juillet 2015, le Groupe de travail sur les infractions financières graves (*Serious Financial Crime Taskforce* - SFCT) a été mis en place par l'*Australian Taxation Office* (ATO) pour participer à la lutte contre les formes les plus graves de délinquance financière. Le SFCT est un groupe de travail interinstitutionnel qui a été créé officiellement le 1er juillet 2015.

Les infractions financières graves qui sont commises font perdre chaque année à l'Australie des millions de dollars de recettes. Le SFCT a pour mission de prévenir, détecter et traiter ces activités financières délictueuses en coopération avec des organismes partenaires. En s'appuyant sur le savoir, les ressources et l'expérience de la mise en application de la législation nationale des organismes de

réglementation, le SFCT décèle et traite les affaires les plus urgentes de délinquance financière en Australie. Il concentre ses efforts sur la lutte contre des activités telles que la fraude fiscale internationale, la cybercriminalité touchant le système fiscal et le système de retraite, et la création de sociétés phénix, parmi d'autres formes de délinquance financière.

Parmi les participants au SFCT figurent la Police fédérale australienne (*Australian Federal Police - AFP*), l'Administration fiscale australienne (*Australian Taxation Office - ATO*), la Commission australienne du renseignement judiciaire (*Australian Criminal Intelligence Commission - ACIC*), le ministère du Procureur général (*Attorney-General's Department - AGD*), le Centre australien d'analyse et de déclaration des transactions financières (*Australian Transaction Reports and Analysis Centre - AUSTRAC*), la Commission australienne des valeurs mobilières et de l'investissement (*Australian Securities and Investments Commission - ASIC*), le Procureur général de la Fédération (*Commonwealth Director of Public Prosecutions - CDPP*), le ministère de l'Intérieur, ainsi que son bras opérationnel, la Force australienne de protection des frontières (*Australian Border Force - ABF*) et la Direction des services (*Services Australia*).

Le gouvernement australien a doté le SFCT de 127.6 millions AUD pour la période 2016-2020, et en décembre 2018, l'ATO s'est vu allouer une enveloppe supplémentaire de 182 millions AUD pour quatre ans, destinée à financer la poursuite des activités du SFCT. Depuis décembre 2023, le SFCT a mis en recouvrement quelque 2.026 milliards AUD et collecté plus de 812 millions AUD. En outre, 1 994 vérifications ont été menées à bien et 33 personnes ont été traduites en justice et condamnées.

Source : Australian Taxation Office, 2024

### ***Améliorer l'intégrité du système***

En dehors de leurs missions consistant à enquêter et à prendre des mesures de répression appropriées pour combattre la délinquance fiscale, les autorités de répression de la délinquance fiscale sont souvent bien placées pour découvrir les lacunes du système en place qui sont, ou peuvent être, exploitées par les délinquants<sup>3</sup>. Pallier ces lacunes peut être un moyen de prévenir de nombreux délits ou, à tout le moins, de rendre leur commission beaucoup plus difficile. Ces lacunes peuvent notamment tenir à :

- des failles dans la législation fiscale, ou dans la conception des politiques, que les délinquants pourraient chercher à exploiter, comme il l'ont fait par exemple dans certains pays en se livrant à des pratiques d'arbitrage de dividendes de type cum-ex (OCDE, 2023<sup>[3]</sup>) ;
- la capacité des délinquants de recourir à des cryptomonnaies et des structures juridiques opaques pour dissimuler leur identité ;
- un manque d'informations permettant d'évaluer le risque de délinquance fiscale, par exemple lorsqu'il existe peu de sources de données électroniques ;
- l'utilisation de technologies pour supprimer des informations et permettre de sous-déclarer des recettes ou de déclarer des dépenses excessives, par exemple en utilisant des logiciels pour créer des fausses factures ou supprimer des informations relatives aux paiements (OCDE, 2017<sup>[4]</sup>) ;
- des défaillances des systèmes d'identification ou de vérification qui peuvent faciliter les fraudes à l'identité, permettre les fraudes aux remboursements ou d'autres formes de délinquance fiscale ;
- la vulnérabilité des systèmes face au risque de cyberattaque.

S'il incombe parfois à d'autres autorités publiques de pallier ces défaillances, par exemple aux responsables de l'action gouvernementale, à l'administration fiscale et/ou à d'autres organismes, l'autorité de répression de la délinquance fiscale peut jouer un rôle important dans le repérage des défaillances et l'évaluation de leur gravité ainsi que dans la formulation de recommandations appropriées, y compris

lorsque les mesures préconisées exigent qu'elle soit investie de pouvoirs supplémentaires. Par ailleurs, il peut se révéler justifié de consulter les autorités de répression de la délinquance fiscale aux stades de la conception et de la mise en œuvre de nouveaux systèmes ou politiques, notamment dans le cadre de la transformation numérique de l'administration de l'impôt telle qu'envisagée dans le rapport Administration fiscale 3.0 (OCDE, 2020<sup>[5]</sup>). Le fait qu'il soit fait mention dans une stratégie du rôle que peut jouer l'autorité de répression de la délinquance fiscale peut être utile pour s'assurer que ce rôle soit compris et qu'elle puisse effectivement le remplir, le cas échéant. <sup>4</sup>

## Notes

<sup>1</sup> Voir Opération Admiral : Eppo démasque des groupes criminels responsables d'une fraude à la TVA estimée à 2,2 milliards d'euros, Parquet européen <https://www.eppo.europa.eu/en/news/operation-admiral-eppo-uncovers-organised-crime-groups-responsible-vat-fraud-estimated-eu22>

<sup>2</sup> OCDE - Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales - <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/>

<sup>3</sup> La répression de la délinquance fiscale recouvre les enquêtes et les poursuites.

## 2 Conduire une évaluation des risques de délinquance fiscale

---

Il est essentiel de recenser, d'évaluer et d'appréhender les risques de délinquance fiscale avant d'élaborer et de mettre en œuvre une stratégie nationale de lutte dans ce domaine. Une évaluation approfondie des risques permettra de détecter les menaces exogènes et les vulnérabilités affectant, par exemple, le cadre juridique, les dispositifs de répression et d'autres domaines. Les résultats d'une évaluation des risques de délinquance fiscale peuvent aussi être mis à profit par d'autres autorités répressives et services de renseignement afin de réaliser leurs propres évaluations des risques.

---

La mise en place d'un cadre d'évaluation des risques de délinquance fiscale et la réalisation d'une évaluation des risques de délinquance fiscale (ci-après l'« ERDF ») assurent aux responsables de l'action publique et aux enquêteurs une compréhension approfondie des défis posés, du mode opératoire utilisé par les délinquants fiscaux et des tendances qui se font jour. Les délits fiscaux étant l'une des infractions principales les plus courantes d'autres formes d'infractions graves, l'ERDF pourra dans certains cas également ouvrir la voie à des dispositifs déjà en place d'évaluation de plus vaste portée des risques d'infractions majeures, y compris, mais sans s'y limiter, les évaluations nationales des risques en matière de LBC/FT prévues par la Recommandation n° 1 du GAFI (GAFI, 2012-2023<sup>[6]</sup>).

Comme pour une stratégie nationale de lutte contre la délinquance fiscale, l'ERDF peut être réalisée de manière indépendante ou dans le cadre d'une évaluation plus large des risques fiscaux. Dans le premier cas cité, l'ERDF prendra en compte des renseignements fiscaux (de nature non pénale), y compris ceux portant sur des domaines présentant un risque élevé identifiés par l'administration fiscale.

## Concepts et termes clés en rapport avec l'ERDF

Avant d'examiner les éléments constitutifs d'une ERDF, il est important de s'accorder sur le sens des termes utilisés tout au long de ce document. Nombre d'entre eux appartiennent au vocabulaire de la gestion et de l'évaluation des risques, qui sont des activités communes aux secteurs public et privé, tandis que d'autres sont tirés de documents existants ayant trait à l'évaluation des risques d'infraction grave, comme les guides du GAFI et de l'ONU DC<sup>1</sup> et à la gestion des risques fiscaux civils/administratifs.

D'une manière générale, l'évaluation des risques est un processus faisant appel à une méthodologie convenue permettant d'identifier, d'analyser et d'appréhender les risques liés à la délinquance fiscale, qui constitue la première étape de l'élaboration d'une stratégie de réponse à ces risques.

En l'espèce, dans le cadre d'une ERDF, le présent document retient les définitions suivantes provenant du guide du GAFI relatif à l'évaluation des risques en matière de LBC/FT :

- Un **Risque** peut se définir au regard de trois facteurs :
  - Une **menace** : dans le contexte de la délinquance fiscale, une menace désigne un individu, une personne morale, un objet ou une activité susceptibles de porter préjudice à l'économie, à l'État, à la société ou à la base d'imposition. Il peut s'agir des délinquants, de ceux qui les aident ou sont leurs complices, de leurs fonds, leurs actifs, ainsi que des actes délictueux passés, présents et futurs.
  - Une **vulnérabilité** : les vulnérabilités peuvent être exploitées par une menace telle que définie précédemment en vue de favoriser et faciliter l'exercice d'activités délictueuses. Dans le domaine de la délinquance fiscale, les vulnérabilités diffèrent des menaces en ce qu'il s'agit de failles internes, comme des faiblesses du système de répression (juridique ou opérationnel) ou des caractéristiques propres à un secteur, une réglementation ou un type de produit qui font qu'ils se prêtent à la commission d'infractions fiscales. Une vulnérabilité peut aussi être un élément, tel que l'introduction d'un nouveau système ou d'une nouvelle politique, par exemple, dont la capacité à répondre à des menaces liées à des pratiques délictueuses n'a pas été correctement évaluée.
  - Une **conséquence** : il s'agit de l'impact ou du préjudice qu'un risque peut engendrer, comme les effets des infractions sous-jacentes à caractère financier sur la base d'imposition, les administrations publiques, le système financier et la société en général. Les conséquences des délits fiscaux peuvent se faire sentir à court, moyen ou long terme, et concerner des communautés, des secteurs d'activité ou des zones géographiques particuliers, ou plus généralement le climat des affaires, l'attractivité d'une juridiction pour les investissements et la réputation internationale d'un pays. Dans le contexte de la délinquance financière, tenir compte des conséquences dans le cadre d'évaluation des risques n'exige pas d'avoir recours à des approches très perfectionnées (GAFI, 2013<sup>[7]</sup>). Plutôt que d'essayer de traduire les conséquences en termes monétaires, les juridictions pourraient souhaiter, en priorité, appréhender globalement ces menaces et vulnérabilités et apprécier l'ampleur et les contours des différents risques afin d'éclairer leur stratégie en matière de lutte contre la délinquance fiscale.

## Encadré 2.1. Délits fiscaux et évaluation des risques liés aux produits de la criminalité

### L'exemple de la Banque mondiale

La Banque mondiale a mis au point une méthodologie afin d'aider les pays à évaluer leurs risques de fraude fiscale et de blanchiment de capitaux, en mettant l'accent sur l'évaluation des menaces et des vulnérabilités, conformément à la recommandation n° 1 du Groupe d'action financière et au Principe n° 2 des Dix principes mondiaux. Ce module à part entière est un élément d'un outil plus complet développé par la Banque mondiale pour aider les pays à évaluer leur risque en matière de blanchiment de capitaux.

Le module sur l'évaluation des risques de fraude fiscale et de blanchiment de capitaux se compose de deux sous-modules :

- a) **Menaces.** Le premier sous-module a pour objet d'évaluer la menace que représentent les délits fiscaux, au moyen d'une analyse des facteurs externes, tels que l'ampleur, l'incidence, la taille et la nature des produits de la délinquance fiscale, les typologies communes, ainsi que le blanchiment de capitaux associé.
- b) **Vulnérabilités.** Le second sous-module vise à évaluer les mécanismes de lutte contre la fraude fiscale (bonnes pratiques juridiques, institutionnelles et opérationnelles) et les facteurs internes susceptibles de favoriser la fraude fiscale. Les vulnérabilités sont analysées sous trois angles : (i) les obligations fiscales principales (enregistrement, archivage minutieux, dépôt, déclaration correcte et paiement), (ii) fausses déclarations et pratiques fiscales préjudiciables, (iii) les dispositifs spécifiques de fraude fiscale (prix de transfert, procédés frauduleux et régimes « offshore »). L'évaluation se concentre par ailleurs sur cinq types d'impôts : l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les sociétés, les impôts sur les salaires, les impôts sur la consommation (TVA/TPS) et les retenues à la source.

Cet exercice d'auto-évaluation suppose un processus collaboratif et multipartite qui favorise et préserve la confiance, la transparence et l'inclusivité, permettant ainsi d'adopter une approche à l'échelle de l'ensemble de l'administration. Le module a été conçu pour aider les pays à renforcer leurs capacités à long terme et à mettre en place un processus permettant d'actualiser régulièrement leur compréhension des risques auxquels ils sont exposés, ainsi que pour permettre aux autorités d'élaborer une stratégie nationale en matière de délinquance fiscale.

Source : <https://www.worldbank.org/en/topic/financialmarketintegrity/brief/national-money-laundering-and-terrorist-financing-risk-assessment-toolkit-disclaimer-and-terms-of-use>

## Participants au cadre EDRF

Dans l'idéal, l'ERDF sera utilisée par toutes les parties prenantes publiques engagées dans la lutte contre la délinquance fiscale — responsables de l'action publique, autorités de surveillance, services opérationnels et enquêteurs — pour les aider à formuler ou mettre à jour leurs propres stratégies et approches de lutte contre la délinquance fiscale. Sous réserve des règles de communication d'informations en vigueur dans les juridictions, certaines des conclusions de l'évaluation peuvent également être communiquées au secteur privé, en particulier aux entités financières et organismes professionnels chargés de la réglementation des professions présentant des risques de délinquance fiscale plus élevés,



afin de leur permettre de mettre en œuvre leurs propres programmes d'atténuation des risques. Le nombre et le type d'organismes et d'utilisateurs sont fonction du cadre institutionnel de chaque juridiction, mais parmi les participants principaux qui prennent part à l'élaboration d'une ERDF et en sont des utilisateurs, figurent généralement :

- **Les responsables de l'élaboration des politiques et le personnel opérationnel des autorités compétentes intervenant dans la prévention, la détection et la répression des délits fiscaux.** Il peut s'agir de l'institution chargée de la répression des délits fiscaux d'une juridiction, de son administration fiscale, d'autres organismes chargés de l'application de la loi, le cas échéant, de l'agence responsable de la confiscation ou du recouvrement d'actifs et du service qui au sein de l'administration est responsable des poursuites en matière de délinquance fiscale.
- **Les autorités compétentes impliquées dans la lutte contre d'autres délits financiers.** On citera à cet égard des organismes tels que les cellules de renseignements financiers, les autorités douanières, les services chargés du contrôle aux frontières, les services de renseignement, les autorités de lutte contre la corruption, etc.
- **Les autorités de réglementation du marché.** Il s'agit notamment des banques centrales, des autorités de contrôle des marchés de valeurs mobilières, des autorités de réglementation des services financiers, des autorités de régulation sectorielles, etc. Dans certaines juridictions, les registres d'immatriculation des sociétés peuvent également contenir des informations précieuses sur les différents instruments juridiques utilisés par les délinquants.
- **D'autres organismes disposant d'informations pertinentes.** Dans certaines juridictions, d'autres autorités peuvent également détenir des informations qui pourraient s'avérer utiles pour réaliser l'ERDF. Il peut s'agir, par exemple, d'organismes qui disposent d'informations sur les bénéficiaires effectifs, d'agences statistiques qui peuvent fournir des estimations sur la taille et la composition de l'économie parallèle et d'organismes de protection sociale ou chargés du développement économique pouvant être en possession de données relatives à des cas de fraude aux aides ou subventions publiques.

Les participants associés, c'est-à-dire ceux qui devraient participer à l'ERDF et y contribuer, sans pour autant intervenir dans les processus décisionnels, sont les suivants :

- Les organismes professionnels chargés de la réglementation des professions susceptibles de présenter des risques de délinquance fiscale (sociétés de services financiers, conseillers fiscaux, comptables, avocats, notaires, etc.).
- Les représentants de secteurs économiques ou financiers dont on peut estimer qu'ils présentent un risque élevé d'être utilisés en vue de commettre des délits fiscaux (par exemple, les jeux de hasard, l'immobilier, les prestataires de services liés aux actifs virtuels, etc.).
- Les organisations non gouvernementales (ONG), les universitaires et les citoyens, comme les personnes disposant de connaissances spécifiques et utiles en matière de prévention, détection et répression des délits fiscaux.
- Bien que la réussite d'une ERDF nécessite la représentation de l'ensemble de l'administration, c'est en règle générale l'organisme chargé de la répression de la délinquance fiscale qui est responsable de sa mise au point, car il est par nature le mieux qualifié pour détecter et appréhender les risques de délinquance fiscale. Au sein de cet organisme, les personnes les mieux à même de conduire l'ERDF sont sélectionnées par la direction générale. Il peut être également utile d'associer d'autres agents de l'administration fiscale, en particulier ceux qui interviennent dans la gestion des risques de non-conformité, l'audit et la stratégie de réforme de l'administration, afin d'élargir la perspective, ainsi que des représentants d'autres organismes impliqués dans la lutte contre la délinquance fiscale et les délits connexes.

## Encadré 2.2. Participants au cadre ERDF

### L'exemple de la Colombie

En Colombie, le Bureau du Procureur général est chargé des enquêtes et des poursuites en matière pénale en vertu de l'article 250 de la Constitution de 1991 et de l'article 66 du Code de procédure pénale.

Dans la pratique, il intervient toutefois le plus souvent en réponse à des dépôts de plaintes et à la communication de renseignements et d'avis d'experts par l'administration nationale des impôts et des douanes (DIAN). Par ailleurs, en vertu des lois 633 de 2000 et 1762 de 2015, ainsi que du décret exécutif 1742 de 2020, la POLFA, qui est un corps d'enquêteurs spécialisés dans les infractions fiscales et douanières, dépend de la DIAN. Le modèle colombien nécessite par conséquent la participation d'au moins trois organismes chargés de la lutte contre la délinquance fiscale à l'élaboration de l'ERDF.

## Préparation d'une ERDF

### ***Obtenir un soutien et une participation à haut niveau***

La décision de réaliser une ERDF devrait être prise de préférence à un niveau hiérarchique suffisamment élevé pour s'assurer que tous les participants, principaux et associés, prennent part activement au processus. La fonction précise exercée par la ou les personnes qui doivent prendre cette décision est fonction du cadre institutionnel de chaque juridiction. Il peut s'agir, par exemple, de fonctionnaires occupant le poste de directeur de l'administration fiscale, de responsable des services de police, de procureur général ou de ministres. Leur décision de faire réaliser une ERDF enverra à toutes les parties prenantes un message quant à l'importance d'un tel exercice et, dans l'idéal, appellera la participation de tous les organismes concernés à son élaboration. Dans certaines juridictions, la loi impose la réalisation d'ERDF à intervalles périodiques et la participation de toutes les parties prenantes concernées.

### Encadré 2.3. Obtenir un soutien et une participation à haut niveau

#### *L'exemple du Chili*

Au Chili, le ministère des Finances est chargé du pilotage de l'administration des finances de l'État, de proposer la politique économique et financière du gouvernement dans les domaines relevant de sa compétence et de coordonner et contrôler les actions exécutées dans le cadre de cette politique. Plusieurs services publics liés à l'administration des finances relèvent directement ou indirectement du ministère des Finances, et ils sont tenus de coordonner toutes leurs activités avec ce dernier. L'administration fiscale chilienne est l'un de ces services.

L'administration fiscale et le ministère des Finances doivent par conséquent exercer leurs fonctions en suivant une approche coordonnée, dans le souci d'assurer une unité d'action, en évitant les chevauchements et les interférences entre les fonctions, et en veillant à une gestion efficace et rationnelle des ressources publiques ainsi qu'à la bonne exécution des missions publiques.

La coordination est assurée par le ministère des Finances, par l'intermédiaire du Coordinateur des politiques fiscales, qui centralise les informations et les projets de loi émanant des deux organismes publics, en particulier lorsqu'ils concernent le contrôle des impôts internes.

Dans un souci de coordination, un accord a été signé en 2016 entre l'administration fiscale, le Trésor général de la République et l'administration nationale des douanes, dans le but d'améliorer la discipline fiscale dans le pays. En vertu de cet accord, un sous-comité fiscal a été créé. Il s'agit d'un organe permanent dont le but est d'améliorer l'efficacité opérationnelle des trois services afin de réduire la fraude et l'évasion fiscales et la contrebande douanière, de garantir une utilisation adéquate des franchises fiscales, douanières et autres franchises au titre de la promotion des exportations. Il vise également à renforcer la coordination des pouvoirs juridiques des trois institutions afin d'élaborer des politiques fiscales ayant entre autres pour objectif de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

En outre, afin de disposer de ressources suffisantes pour réaliser une ERDF, l'administration fiscale a noué une relation étroite avec le ministère public, formalisée par un accord de collaboration signé le 23 juin 2023. Cet accord instaure une coordination effective en matière de poursuites pénales portant sur des infractions fiscales et stipule que les deux institutions doivent échanger des statistiques, des rapports de différents types et des analyses de données générales relatives aux délits fiscaux pour une plus grande efficacité et efficacité des poursuites pénales.

#### **Accord de tous les participants**

Une fois prise la décision de réaliser une ERDF, il est possible de rationaliser le processus en demandant aux principales parties prenantes de s'entendre par écrit sur le texte final, par exemple, au moyen d'un cahier des charges ou d'un protocole d'accord. Les processus de rédaction et de négociation du cahier des charges ou du protocole d'accord sont généralement pilotés par l'organisme chargé de la répression des délits fiscaux, en concertation avec les autres principaux participants.

Le cahier des charges ou le protocole d'accord doit comporter une évaluation critique de l'environnement dans lequel se déroulera l'ERDF, comprenant, entre autres, des informations sur la législation applicable, les politiques publiques en vigueur, les structures de gestion et les organisations concernées, ainsi que les attentes de la population vis-à-vis des résultats. Si l'ERDF est réalisée pour la première fois, il peut être intéressant d'insérer dans le cahier des charges/protocole d'accord une disposition avec le consentement des parties précisant que l'ERDF doit être mise à jour après un certain temps afin de tenir compte des changements intervenus dans l'environnement ou d'une meilleure compréhension de certains risques.

Le cahier des charges/protocole d'accord définira également le périmètre des travaux, qui concerneront les infractions fiscales conformément à la définition juridique en vigueur dans la juridiction. Celle-ci peut inclure la LBC/FT, les actes de corruption, les pots-de-vin ou d'autres infractions dont on sait qu'elles sont étroitement liées à la délinquance fiscale. Le cahier des charges/protocole d'accord devrait également définir les objectifs de l'ERDF, par exemple identifier de manière proactive les menaces majeures actuelles et futures et évaluer les mesures prises pour les atténuer.

Il convient également de prêter attention à la taille et à la complexité de l'économie et de sa base d'imposition, à la quantité et à la nature des flux financiers internationaux, à la taille de l'économie souterraine, à la prédominance de certains secteurs dans l'économie nationale et à la maturité du cadre de répression des délits fiscaux.

Une ERDF réalisée au niveau national devrait toutefois s'attacher à évaluer les risques macroéconomiques, c'est-à-dire ne pas être conduite à un niveau individuel, mais porter plutôt sur les risques posés par des secteurs ou des acteurs particuliers. De même, il serait peut-être préférable d'appréhender de manière globale si le niveau des ressources allouées à la lutte contre la délinquance fiscale est suffisant plutôt qu'au niveau de chaque autorité. Les principaux participants sont susceptibles de renégocier certains aspects du texte définitif du cahier des charges ou du protocole d'accord, notamment afin de tenir compte des évaluations des risques et des stratégies élaborées par ces organes.

Lors de l'élaboration d'une ERDF, un aspect important des dispositifs de gouvernance consistera à éviter que le processus ne dépende indûment d'une stratégie donnée, du programme d'action d'une institution ou des pressions exercées par certaines parties prenantes, ni n'en soit tributaire. Par ailleurs, les agents qui participent à la préparation de l'ERDF doivent jouir d'une autonomie professionnelle et être en mesure de réaliser l'évaluation de manière indépendante et en toute objectivité.

Les agents intervenant dans l'élaboration d'une ERDF devront aussi rendre un avis sincère sur toutes les menaces de délinquance fiscale qui existent dans leur juridiction et en quoi elles diffèrent des menaces présentes dans des affaires fiscales de nature civile ou administrative, de la sphère de la LBC/FT ou d'autres formes d'infractions graves. Les menaces de délinquance fiscale peuvent consister à sous-déclarer des revenus, à solliciter à tort des déductions fiscales, à mettre en place des dispositifs juridiques afin de réclamer indûment des aides publiques, à commettre des actes de fraude à l'opérateur défaillant, etc. Dans d'autres cas, toutefois, les menaces de délinquance fiscale peuvent être similaires à celles concernant des affaires fiscales civiles/administratives, en particulier lorsque les définitions de la délinquance fiscale des pays se concentrent sur des seuils monétaires plutôt que sur l'intention.

En outre, dans le cadre d'une approche pangouvernementale de la lutte contre la délinquance fiscale, l'ERDF permettra à chaque organisme public de mieux se situer par rapport aux autres organismes et, éventuellement, d'utiliser la législation relative à la délinquance fiscale pour lutter contre d'autres activités délictueuses dans sa juridiction.

### Encadré 2.4. Mécanismes de renvoi entre les autorités fiscales civiles/administratives et l'autorité chargée de la répression des délits fiscaux

L'OCDE encourage depuis des décennies le partage d'informations entre les autorités fiscales civiles et l'autorité chargée de la répression des délits fiscaux. Dès 1977, la Recommandation du Conseil sur l'évasion et la fraude fiscales recommandait aux pays de renforcer leurs échanges de renseignements en vue de lutter contre la fraude fiscale. En 2010, le Conseil de l'OCDE a publié une Recommandation demandant aux juridictions « d'établir, en conformité avec leurs systèmes juridiques, un cadre légal et administratif efficace et de fournir des orientations afin de faciliter le signalement, par les autorités fiscales, des soupçons de délits graves » (OCDE, 2024<sup>[8]</sup>). Enfin, la Recommandation du Conseil de 2022 sur les Dix principes mondiaux pour lutter contre la délinquance fiscale énonce, dans son Principe 8, que les pays devraient « établir des cadres juridiques, administratifs, institutionnels et opérationnels efficaces pour promouvoir la coopération entre organismes nationaux, notamment le signalement, par les autorités fiscales, des soupçons de délits fiscaux et d'autres délits financiers, ainsi que l'échange de renseignements sur ces soupçons » (OCDE, 2022<sup>[11]</sup>). Bien que les Recommandations du Conseil de l'OCDE ne soient pas contraignantes, elles témoignent de l'engagement politique des pays Membres de l'OCDE et des autres juridictions adhérentes à mettre en œuvre ces mesures dans la pratique.

Dans le cadre des efforts déployés pour améliorer les mécanismes de renvoi, l'OCDE a également publié deux manuels de sensibilisation à l'intention des vérificateurs fiscaux afin de les aider à détecter d'éventuels indices de corruption (OCDE, 2013<sup>[9]</sup>) et de blanchiment de capitaux et financement du terrorisme (OCDE, 2013<sup>[9]</sup>).

De nombreux pays ont mis en place des mécanismes analogues permettant à un vérificateur civil de transmettre une enquête à l'autorité chargée de la répression des délits fiscaux s'il existe des indices de fraude ou d'autres délits. À titre d'exemple, aux États-Unis, l'Internal Revenue Manual de l'IRS décrit les aspects auxquels un vérificateur civil doit être attentif pour détecter une fraude (Internal Revenue Service, 2023<sup>[10]</sup>).

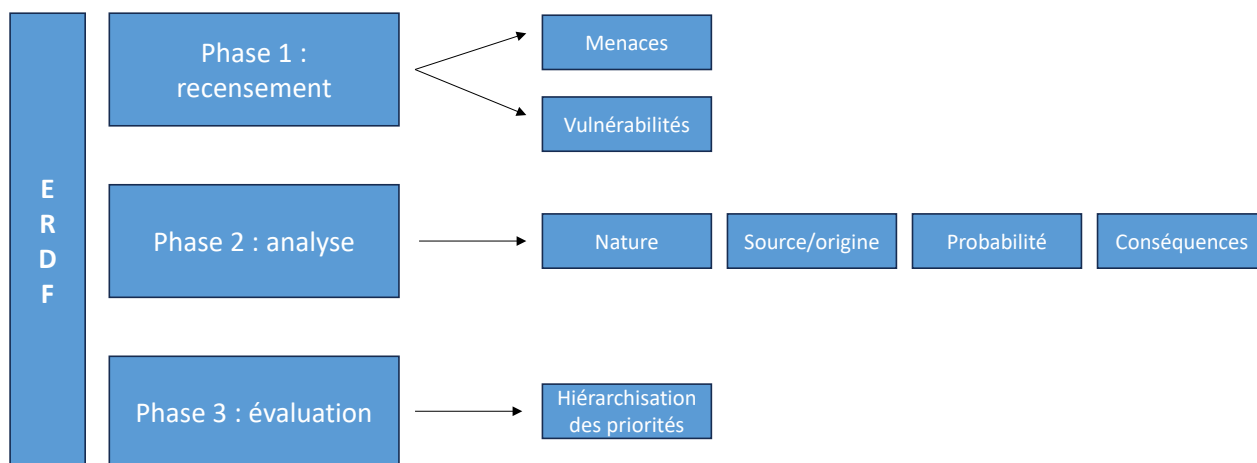
### Planification et répartition des tâches

La procédure peut être divisée en deux phases<sup>2</sup> :

1. **Recensement des risques** : cette première phase consiste à dresser une liste des menaces et vulnérabilités potentielles à partir de l'analyse des données et/ou des tendances émergentes déjà observées. Le recensement devrait être aussi exhaustif que possible. Il s'agit toutefois d'une phase ouverte, dans la mesure où d'autres menaces et vulnérabilités (nouvelles ou non détectées précédemment) peuvent également être prises en compte à des stades ultérieurs du processus.
2. **Analyse des risques** : la deuxième phase consiste à analyser les menaces et les vulnérabilités en tenant compte de leur nature, de leurs sources ou origines, de leur probabilité et de leur impact. Le but est d'avoir un aperçu complet et une compréhension totale des risques, et notamment de leurs conséquences, et d'attribuer un rang de priorité à chaque risque.

Le graphique ci-dessous contient un diagramme illustrant les étapes de planification de l'ERDF.

## Graphique 2.1. Vue d'ensemble de l'ERDF



Source : ce graphique a été adapté par le Secrétariat de l'OCDE à partir des données du GAFI. (GAFI, 2013<sup>[7]</sup>)

### **Phase 1 : recensement des risques**

Pour procéder à l'analyse, il faut disposer d'informations. La réussite d'une ERDF repose notamment sur l'utilisation de toutes les sources d'information pertinentes qui sont susceptibles de contribuer à l'évaluation des risques de délits fiscaux dans une juridiction. Si, à certains égards, les travaux d'ERDF peuvent être menés par un seul organisme (en particulier lorsque l'organisme chargé de la répression de la délinquance fiscale est hébergé par l'administration fiscale), il est peu probable que cet organisme dispose à lui seul de toutes les informations et données nécessaires pour accomplir cette tâche. La définition des sources de données, des types de renseignements et des techniques d'analyse à utiliser pour réaliser l'ERDF sera essentielle à la réussite de l'évaluation.

La disponibilité des sources d'information variera considérablement selon les juridictions. Les juridictions qui disposent d'informations limitées devront peut-être s'appuyer davantage sur l'avis d'experts et des données tirées de sources internationales, comme celles obtenues dans le cadre d'échanges de renseignements fiscaux sur demande ou au titre de la Norme commune de déclaration de l'OCDE (OCDE, 2020<sup>[11]</sup>). Les services de renseignement de cet organisme ou ceux qui travaillent à l'échelle de l'ensemble de l'administration peuvent également aider à recueillir des données et des informations sur les risques. En cas de lacunes en matière d'information (dus, par exemple, à un manque de données fiables ou à des obstacles juridiques empêchant l'échange de renseignements entre certains organismes), celles-ci devraient être signalées dans l'ERDF afin d'éclairer les mesures d'atténuation envisageables à prévoir dans la stratégie.

### Encadré 2.5. Sources d'information potentielles

Ci-dessous figure une liste de bases de données et de sources d'information qui pourraient s'avérer utiles aux fins de la réalisation l'ERDF. On trouvera plus de précisions sur l'échange de renseignements entre organismes publics aux fins de la lutte contre la délinquance fiscale dans la publication *Lutte contre la délinquance fiscale – les dix principes mondiaux* (OCDE, 2021<sup>[12]</sup>), le document de l'OCDE intitulé *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes* (Une coopération interinstitutionnelle efficace pour lutter contre les délits à caractère fiscal et autres délits financiers) (OCDE, 2017<sup>[13]</sup>), et le projet conjoint OCDE/Banque mondiale intitulé *Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption* (Améliorer la coopération entre les administrations fiscales et les autorités de lutte contre la corruption pour combattre la délinquance fiscale et la corruption) (Banque mondiale et OCDE, 2018<sup>[14]</sup>). Il ne sera pas nécessairement indispensable de recourir à ces bases de données dans le cadre de l'ERDF, mais il serait utile d'obtenir des autorités compétentes des données générales sur les tendances existantes et nouvelles, conformément aux règles de confidentialité.

Administration :

- Registre des sociétés
- Cadastre
- Registre d'état civil
- Bases de données fiscales
- Bases de données des douanes et des services d'immigration
- Bases de données policières
- Bases de données judiciaires
- Informations de la cellule de renseignement financier
- Bases de données des déclarations d'opérations suspectes
- Bases de données des régimes de sécurité sociale
- Registres des immatriculations
- Autorités de réglementation financière
- Procédures judiciaires de faillite

Sources non publiques/du secteur privé :

- Établissements financiers
- Prestataires de services liés aux actifs virtuels
- Compagnies d'assurance
- Bases de données des clients détenant des comptes bancaires dans le pays
- Bases de données des clients de sociétés de logiciels de comptabilité
- Informations obtenues auprès d'avocats et de comptables
- Services chargés de vérifier la conformité aux obligations en matière de blanchiment de capitaux
- Citoyens – observateurs ayant obtenu des indications et témoins
- Publications d'autorités internationales – indicateurs des risques et de la façon dont ceux-ci peuvent être perçus au sein d'une juridiction

Enfin, les délinquants ou anciens délinquants peuvent constituer une source précieuse d'informations, en particulier dans les juridictions où il existe des incitations à transmettre des informations à l'État en échange d'un traitement plus favorable dans le système de justice pénale, ou dans lesquelles des dispositifs de déclaration spontanée ou d'amnistie sont en place. Les délinquants disposent généralement d'informations de première main sur le mode de fonctionnement, notamment les raisons pour lesquelles certains secteurs de l'économie ou certains dispositifs juridiques sont préférés à d'autres pour commettre des délits fiscaux. Il peut s'avérer difficile de recueillir des informations directement auprès des délinquants, mais il existe des moyens indirects d'en obtenir, comme les rapports des tribunaux, les registres des condamnations et les procès-verbaux, etc. Il est en outre possible de faire appel à d'autres organismes, par exemple dans le cadre d'opérations d'infiltration ou de surveillance, ou encore d'auditions sous contrainte.

Tous les acteurs intervenant dans la détection des délits fiscaux et les enquêtes s'y rapportant mettront leurs connaissances au profit de l'ERDF. En conséquence, la liste des menaces et des vulnérabilités sera longue et pourra inclure des situations ou des mesures échappant au contrôle des participants principaux, par exemple liées à des risques provenant de l'étranger. Il conviendrait de recenser également ces risques, car la stratégie peut prévoir les mesures à prendre pour faire évoluer les dispositions législatives ou la culture institutionnelle, ou obtenir l'adhésion de parties prenantes externes.

Des risques de délinquance fiscale existent lorsque des menaces exploitent, entre autres, des vulnérabilités en matière de répression. La liste des risques ira donc du général au particulier, selon les typologies connues ou les données recueillies sur des dossiers existants ou des dispositifs en place.

Quelles que soient les sources d'information utilisées (données qualitatives/quantitatives, ateliers, informations de notoriété publique, etc.), les agents chargés du recensement des risques doivent toujours garder un esprit ouvert afin de ne pas négliger par inadvertance certaines menaces et vulnérabilités. Une fois qu'une liste de tous les risques a été dressée, l'équipe chargée de l'ERDF peut passer à la phase suivante.



## Encadré 2.6. Recensement des risques à partir de différentes sources de données

### L'exemple de l'Australie

L'opération Protego est une enquête menée par l'administration fiscale australienne (*Australian Taxation Office*, ATO) sur une fraude à grande échelle à la TPS, qui a été encouragée dans les médias sociaux. Celle-ci consistait à :

- inventer une entreprise fictive ;
- déposer une demande frauduleuse de numéro d'entreprise (*Australian business number*, ABN) ;
- envoyer des déclarations d'activité commerciale (BAS) fictives pour tenter d'obtenir fallacieusement un remboursement de la TPS.

Ce dispositif de fraude s'est rapidement répandu à grande échelle dans le pays.

L'ATO a hiérarchisé les priorités et engagé des procédures civiles contre plus de 56 000 fraudeurs. Elle s'est en outre efforcée d'informer et d'avertir la population de l'existence de ce dispositif, en corrigeant les idées fausses et en changeant le rapport avantages/risques. L'ATO a fait savoir à la population que cette activité frauduleuse était diffusée sous forme de publicité et de contenu en ligne, notamment dans les médias sociaux, et a collaboré avec des plateformes numériques pour mettre fin à cette publicité.

Par ailleurs, avec l'aide du Groupe de travail sur les infractions financières graves et des autorités répressives, plus de 100 auteurs présumés de faits, dont des membres de bandes de motards hors-la-loi et d'organisations criminelles organisées et des délinquants juvéniles, ont été arrêtés ou font l'objet de procédures pénales.

Depuis que cette affaire de fraude a été signalée dans le Rapport annuel 2022 de l'ATO, les procédures civiles ont permis de recouvrer 700 millions AUD d'impôts, dont environ 300 millions AUD de pénalités et d'intérêts, et d'empêcher le versement de 2.7 milliards AUD à des fraudeurs.

Source :

1. <https://www.ato.gov.au/media-centre/correcting-the-record-on-operation-protego>
2. <https://www.ato.gov.au/about-ato/tax-avoidance/the-fight-against-tax-crime/our-focus/refund-fraud/gst-refund-fraud-attempts#Remindersforthecommunity>

## Phase 2 : analyse des risques

La deuxième phase de l'ERDF consiste, à partir de la liste des risques recensés, à passer d'une simple description à une compréhension plus globale de la nature, de l'origine, de la probabilité et des conséquences de ces risques. Dans le cadre d'une analyse des risques de délinquance fiscale, il faut dans un premier temps comprendre pourquoi des délits fiscaux sont commis. Le gain financier est toujours le premier facteur de délinquance fiscale. Cependant, d'autres facteurs environnementaux peuvent accroître la probabilité qu'une infraction pénale soit commise :

- **Répression insuffisante** : si le risque de détection ou d'exécution des sanctions est perçu comme faible, les délinquants sont plus susceptibles de commettre des délits fiscaux et autres délits financiers.
- **Liens avec d'autres activités illicites** : les délinquants peuvent chercher à se soustraire à l'impôt pour dissimuler les gains tirés d'autres activités illicites et éviter d'attirer l'attention sur ces activités.

- **Gains rapides** : des sommes importantes peuvent être obtenues relativement rapidement, et souvent par-delà les frontières grâce à certains types de fraude fiscale organisée, tels que la fraude « carrousel », la fraude au remboursement ou les montages CumEx.
- **Réduction de la charge fiscale** : bien que l'optimisation fiscale soit une pratique légale, elle peut parfois relever de la fraude fiscale.
- **Mécontentement à l'égard du système fiscal et/ou des pouvoirs publics** : certaines personnes peuvent éprouver un mécontentement ou un désaccord vis-à-vis du système fiscal et décider de se soustraire à l'impôt pour protester. Elles peuvent aussi être mécontentes des pouvoirs publics pour toute une série de raisons non liées à la fiscalité et ne pas vouloir contribuer au système fiscal.
- **Perception du degré de conformité général** : le faible degré de conformité perçu au sein de la population peut conduire un plus grand nombre de personnes à considérer le non-respect des obligations fiscales, voire la délinquance fiscale, comme un comportement acceptable.

Une étude de situation devrait tenir compte de tous les facteurs pertinents susceptibles d'influer sur la délinquance fiscale, c'est-à-dire à la fois ceux qui réduisent le risque d'infraction et ceux qui l'accroissent. Ces facteurs peuvent, dans de nombreux cas, être liés au contexte général d'un pays ou territoire (facteurs économiques, politiques, législatifs et environnementaux) et coïncider avec des vulnérabilités déjà détectées à l'étape précédente. Il peut aussi s'agir d'évolutions de l'administration fiscale, telles que l'obtention directe de données sur les transactions imposables, des dispositifs de retenue à la source ou l'amélioration de l'analyse de données (notamment grâce à l'utilisation de l'intelligence artificielle au fil des années).

Les différents facteurs varient et évoluent au fil du temps. Les délits fiscaux commis par utilisation abusive de cryptomonnaies constituent un bon exemple de cette évolution. Le risque qu'un tel délit soit commis dépendra de facteurs aussi divers que la légalité des cryptomonnaies dans une juridiction donnée, le taux d'acceptation des cryptomonnaies sur chaque marché, la stabilité de la monnaie locale, les contrôles des changes et l'accès à internet dans une région donnée, ainsi que les mesures prises par les pouvoirs publics, telles que le Cadre déclaratif applicable aux crypto-actifs élaboré par l'OCDE.

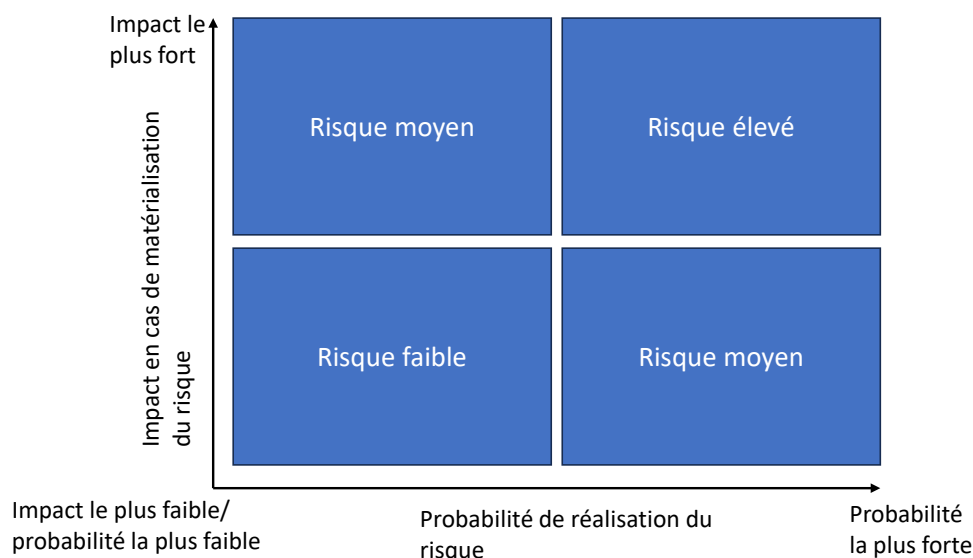
On peut s'apercevoir au cours de la phase d'analyse que certains risques ont été négligés lors du recensement. Ainsi qu'il est indiqué plus haut, la phase de recensement des risques est évolutive : il est possible d'ajouter des risques à la liste (ou d'en retirer) à tout moment du processus.

L'une des contributions non quantitatives à l'ERDF qui peut être envisagée dans une juridiction est l'organisation d'une série d'ateliers réunissant toutes les parties prenantes, publiques et privées, qui interviennent dans les activités de lutte contre la délinquance fiscale. Les modalités d'organisation d'un tel atelier sont présentées plus bas à titre d'exemple. Elles ont été établies sur la base des expériences concluantes faites par des juridictions, ainsi que des ateliers d'auto-évaluation menés par le Secrétariat de l'OCDE à l'aide du *Modèle de maturité en matière d'enquêtes sur les délits fiscaux* (OCDE, 2020<sup>[11]</sup>).

## Évaluation des risques recensés dans l'ERDF

La probabilité de matérialisation des risques déterminera leur hiérarchisation. Cette partie de l'analyse peut poser certains problèmes car elle nécessite une appréciation quantitative de données qui ne se prêtent pas facilement à une telle utilisation (ONU DC, 2010<sup>[15]</sup>). Étant donné qu'il s'agit généralement d'une science inexacte, un outil précieux de hiérarchisation des risques est la matrice classique dans laquelle le risque est évalué au regard de sa probabilité et de ses conséquences. La matrice des risques ressemblerait, dans les grandes lignes, à l'illustration ci-dessous.

## Graphique 2.2. Matrice des risques



Source : adapté par le Secrétariat de l'OCDE à partir de (ONUDC, 2010)<sup>[15]</sup>

La matrice des risques est un outil visuel utilisé pour évaluer et hiérarchiser les risques de délinquance fiscale au regard de leur probabilité et de leur impact. Les risques peuvent être représentés sur la matrice en fonction de la probabilité et des conséquences estimées.

Il convient de s'attaquer en priorité aux risques situés dans les cellules de la matrice qui indiquent un niveau de risque élevé, dans la mesure où il s'agit des risques qui ont à la fois une forte probabilité de se matérialiser et, le cas échéant, un fort impact. Les risques considérés comme élevés varieront selon les pays, mais le tableau ci-dessous présente quelques critères essentiels à prendre en compte lors de l'évaluation de l'impact en cas de matérialisation d'un risque et de la probabilité de réalisation du risque.

**Tableau 2.1. Facteurs à prendre en compte dans l'élaboration de la matrice des risques**

Impact en cas de matérialisation du risque	Probabilité de réalisation du risque
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Combien de contribuables exploitent le risque ?</li> <li>• Quelle somme d'argent est en jeu ?</li> <li>• Combien de personnes exploitent ou peuvent exploiter le risque ? Par exemple, un système de versement de prestations sociales comptera un nombre d'utilisateurs bien plus important qu'un dispositif d'aides étroitement ciblé. Le nombre d'utilisateurs influe donc sur la somme d'argent en jeu.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quel degré de contrôle/vérification est exercé avant qu'une perte ne se produise ?</li> <li>• Dans quelle mesure le risque est-il déjà atténué ? S'agissant par exemple des risques bien connus et existant de longue date, les vulnérabilités connexes peuvent avoir déjà été en grande partie détectées et traitées, contrairement à celles associées à un risque nouveau et émergent.</li> <li>• Y a-t-il des contraintes de temps ? Dans le cas d'un remboursement d'impôts versés par exemple, le délai de vérification de la déclaration fiscale est limité, ce qui peut accroître la probabilité qu'une perte passe inaperçue pendant un certain temps.</li> <li>• Dispose-t-on de ressources suffisantes pour examiner le risque ? Prenons l'exemple d'un flux important de demandes devant être approuvées aussitôt que possible.</li> <li>• Le risque est-il né rapidement ? Par exemple, si un dispositif a été conçu rapidement en réponse à un événement extérieur nécessitant une action urgente (comme le COVID-19), l'administration fiscale a peut-être disposé d'une période de temps limitée pour examiner les demandes, étudier les vulnérabilités et mettre en place des garde-fous.</li> </ul>

L'adoption de trois niveaux de risque (faible, moyen et élevé) est subordonnée à la décision de chaque juridiction. Certains pays ont opté pour d'autres matrices, composées par exemple de cinq niveaux de risque (minime, faible, moyen, élevé et très élevé) au lieu des trois niveaux indiqués dans le présent document.

Lors de cette étape, l'ERDF peut s'appuyer sur les informations recueillies et analysées au cours des deux premières phases pour établir un profil de risque en vue de déterminer la probabilité de matérialisation d'un délit fiscal et ses conséquences le cas échéant, ainsi que de hiérarchiser les ressources lors de la mise en œuvre de la stratégie.

Il est important de consigner par écrit les résultats de l'analyse, dont une liste de tous les risques et de leur degré de probabilité. Ce nouveau document, qui regroupera les résultats du recensement et de l'analyse des risques, constituera la première version de l'ERDF ; celle-ci sera ensuite transmise pour commentaires à l'ensemble des participants principaux. La version définitive retenue sera l'ERDF.

## Encadré 2.7. Exemple d'une matrice des risques élaborée aux fins d'une ERDF

### L'exemple de la Suède

Le modèle de gestion des risques de la Suède est un outil destiné à la hiérarchisation des risques, et la matrice des risques fait partie intégrante de ce modèle dans le cadre de la phase d'évaluation des risques :

- Analyse des risques
- Évaluation des risques
- Mesures à prendre
- Évaluation

L'évaluation des risques consiste principalement à évaluer les risques et à décider si un risque doit être maîtrisé pour assurer la réussite de l'opération. Elle comporte deux dimensions : les conséquences et la probabilité. Des grilles communes permettent une mise en regard des risques, qui s'avère utile lorsqu'il s'agit de comparer des risques entre différents services de l'administration fiscale suédoise (*Skatteverket*).

L'évaluation des risques commence par la définition du degré de gravité, c'est-à-dire les conséquences de la survenue d'un événement ou d'une situation. Les risques sont généralement évalués à l'aune de leurs conséquences sur les activités de l'administration fiscale suédoise selon quatre niveaux d'impact : mineur (1), modéré (2), important (3) et grave (4).

L'étape suivante consiste à évaluer la probabilité que les risques se matérialisent en distinguant quatre niveaux de probabilité : très faible (1), faible (2), élevé (3) et très élevé (4).

À la lumière de l'évaluation des risques, chaque risque peut être placé dans la matrice suivante :

Très élevée	4				
Élevée	3				
Faible	2				
Très faible	1				
Probabilité de réalisation du risque		1	2	3	4
Impact		Mineur	Modéré	Important	Grave

Source : Agence suédoise des impôts (Swedish Tax Agency)

En principe, les risques placés dans les cellules rouges seront gérés par l'administration fiscale suédoise. Ceux placés dans les cellules jaunes et vertes seront maîtrisés si les moyens nécessaires devant être mobilisés ne sont pas jugés trop importants.

### Encadré 2.8. Organisation et préparation d'un atelier d'ERDF

L'une des contributions non quantitatives à l'ERDF qui peut être envisagée dans une juridiction est l'organisation d'une série d'ateliers réunissant toutes les parties prenantes, publiques et privées, qui interviennent dans les activités de lutte contre la délinquance fiscale. Les modalités d'organisation d'un tel atelier sont présentées ci-après à titre d'exemple. Elles s'appuient sur les expériences concluantes faites par des juridictions, ainsi que sur les ateliers d'auto-évaluation menés par le Secrétariat de l'OCDE à l'aide du *Modèle de maturité en matière d'enquêtes sur les délits fiscaux* (OCDE, 2020<sup>[11]</sup>).

- Organiser un atelier de trois jours avec une équipe de participants multidisciplinaire, qui pourrait inclure notamment l'organisme chargé des enquêtes sur les délits fiscaux, l'organisme en charge des renseignements, la cellule de renseignements financiers, des agents issus de différents domaines fonctionnels de l'administration fiscale (principalement l'inspection civile ou les douanes, le cas échéant), le parquet, les autres autorités répressives (comme l'autorité de lutte contre la corruption), les responsables publics et toute autre partie prenante que le pays peut juger importante.
- Nommer un coordinateur membre de l'organisme chargé de la répression des délits fiscaux pour faire le lien entre les participants et les animateurs avant, pendant et après l'atelier. Avant l'atelier, le coordinateur aura recueilli les impressions de toutes les parties prenantes sur les risques de délinquance fiscale existant dans la juridiction.
- Désigner deux modérateurs, qui ne seront pas nécessairement des agents de l'un des organismes participants, et qui seront chargés de modérer les débats durant l'atelier.

#### Réalisation d'un atelier d'ERDF

- Prévoir de consacrer un temps suffisant aux discussions pendant l'atelier de trois jours, afin de délibérer sur les meilleures évaluations de chaque menace et vulnérabilité.
- Les modérateurs jetteront les bases des discussions en présentant les principales composantes du risque (menace, vulnérabilités et conséquences), ainsi que les différences entre les menaces (externes) et les vulnérabilités (internes).
- Répartir les participants en plusieurs groupes, de préférence en diversifiant les organismes et rôles au sein des groupes, et demander à chaque groupe de réfléchir à une petite série de risques recensés par les participants avant l'atelier.
- Chaque groupe examinera les différents risques qui ont été recensés avant l'atelier. Ils détermineront si les risques précédemment recensés subsistent et mettront en évidence de nouveaux risques.
- Pour être efficace, l'exercice doit être réalisé de manière à rendre le processus aussi objectif que possible et à inspirer une réflexion critique. Il faut toutefois bien veiller à ce que les conversations puissent être franches et honnêtes, et encourager les participants à exprimer leurs points de vue.
- À la fin de l'atelier, chaque groupe rédige une fiche de synthèse indiquant les risques recensés. Chaque groupe fait en outre une présentation reprenant l'analyse détaillée des risques recensés, ainsi que du niveau de risque évalué. Pendant la présentation, un autre groupe devrait remettre en question les conclusions tirées par le groupe concerné.
- Conformément à la bonne pratique, les animateurs doivent remettre en question les points de vue, notamment en demandant des éléments à l'appui si besoin est pendant les présentations de chaque groupe.

- Résultats de l'atelier d'ERDF.
- Une fiche de synthèse finale est établie après regroupement de toutes les évaluations réalisées par chaque groupe et des recommandations visant à améliorer l'efficacité du pays.
- Le coordinateur présente un rapport sur l'atelier au directeur de l'organisme chargé de la répression des délits fiscaux, en incluant les risques évalués et les recommandations proposées par les participants.
- Les rapports des différents ateliers serviront à élaborer la stratégie de lutte contre la délinquance fiscale.

## Notes

<sup>1</sup> Le document du GAFI intitulé *FATF Guidance on National Money Laundering and Terrorist Financing Risk Assessment* et celui de l'ONUDC intitulé *Guidance on the preparation of serious and organized crime threat assessments (SOCTA Handbook)* présentent un intérêt particulier à cet égard. Partant du constat que dans la plupart des juridictions, la délinquance fiscale constitue une infraction sous-jacente au blanchiment de capitaux, ce document s'efforce d'utiliser la méthodologie et les orientations élaborées par le GAFI, tout en notant que dans certains cas, une ERDF présentera des différences par rapport à une évaluation des risques en matière de LBC/FT.

<sup>2</sup> La publication de l'ONUDC intitulée *The SOCTA Handbook* contient des orientations plus détaillées sur la manière de procéder à une évaluation des menaces en cas grave de crime organisé, lesquelles peuvent s'appliquer dans une large mesure aux ERDF (ONUDC, 2010<sub>[15]</sub>).



# 3

## Élaboration de la stratégie

---

Les résultats de l'évaluation des risques, y compris l'identification et l'analyse des risques, doivent être pris en compte pour élaborer la stratégie de lutte contre la délinquance fiscale qui offrira des solutions pratiques pour faire face aux risques. Les risques de délinquance fiscale étant désormais bien compris, les juridictions peuvent prendre des mesures pour combattre les activités criminelles qui soient appropriées et à la hauteur des risques détectés.

---

Ce chapitre expose quelques-uns des principaux éléments que les responsables peuvent être amenés à prendre en considération lorsqu'ils élaborent leur stratégie de lutte contre la délinquance fiscale. Bien évidemment, une stratégie globale peut être conçue de différentes façons, en fonction des circonstances propres à chaque juridiction.

### Graphique 3.1. Éléments possibles d'une stratégie de lutte contre la délinquance fiscale



Source : OCDE 2024.

### Définition des objectifs et des buts poursuivis par la stratégie de lutte contre la délinquance fiscale

Une fois les risques identifiés et hiérarchisés, les objectifs et buts de la stratégie doivent être définis.

Les objectifs généraux d'une stratégie de lutte contre la délinquance fiscale englobent habituellement les éléments fondamentaux que sont la prévention, la détection, la répression des infractions, ainsi que le recouvrement des produits liés à la délinquance fiscale. Toutefois, la signification de ces différents éléments dans la pratique variera selon les pays. Les objectifs peuvent être fixés en fonction des principaux risques recensés dans l'ERDF, en mettant explicitement en évidence les liens entre les objectifs fixés par les différents organismes chargés de la répression de la délinquance financière et la stratégie globale de l'administration fiscale (OCDE, 2020<sup>[11]</sup>).

Lors de la rédaction des objectifs de la stratégie, il est également utile d'inclure un ensemble de buts clairs et mesurables qui peuvent aider d'autres acteurs, comme les agents et les enquêteurs, à comprendre ce qu'ils tentent d'atteindre par le biais de la stratégie. Ces buts pourraient découler naturellement de chacun des objectifs. Définir les objectifs que l'autorité chargée de la délinquance fiscale et la juridiction se fixent à l'avenir - la « vision » - et décrire comment elles comptent atteindre leurs buts - le « plan » - contribuera à attirer l'attention des parties prenantes concernées sur les priorités et responsabilités clés.

Lorsque le plan stratégique est publié, l'administration peut être tenue responsable de la réalisation des buts fixés. Bien qu'ambitieux, ces buts doivent aussi être réalistes. Il convient également de prêter attention à ce qui est mesuré. Parfois, si les buts sont trop étroitement axés sur des indicateurs, ils peuvent passer à côté du résultat global que la juridiction tente d'obtenir.

À cet égard, les juridictions peuvent envisager d'utiliser les critères SMART, c'est-à-dire des objectifs spécifiques, mesurables, réalisables, pertinents et limités dans le temps.

Les responsables chargés de la rédaction de la stratégie pourraient aussi envisager de fixer des objectifs couvrant des périodes différentes (court terme ou long terme). Les objectifs à court terme porteraient, par exemple, sur l'année à venir et devraient donner une première indication du succès ou de l'échec de la stratégie relativement tôt après sa mise en œuvre. Les objectifs à moyen et à plus long terme concernant les moyens de contrer la délinquance fiscale peuvent être plus ambitieux par nature et, dans un

environnement en constante évolution, nécessiter des ajustements au fil du temps, notamment à mesure que de nouveaux outils technologiques deviennent disponibles.

## Élaboration d'un plan opérationnel

En fonction des risques identifiés dans l'ERDF, la stratégie cherchera à déterminer la meilleure façon de traiter ces risques au moyen d'un plan opérationnel. Des risques différents nécessiteront des approches différentes. En fonction de l'origine de la menace, les juridictions peuvent envisager des approches couvrant les trois catégories suivantes.

### Graphique 3.2. Principaux éléments à prendre en compte pour faire face aux risques identifiés



Source : OCDE

- **La prévention** désigne les mécanismes qui empêchent la réalisation d'une activité donnée, par exemple en renforçant les contrôles exercés sur l'activité, en associant les secteurs à risque ou en concevant des systèmes de protection. Si par exemple un pays est confronté à des risques liés à l'utilisation abusive des espèces, il peut décider d'imposer un seuil aux transactions en espèces, et/ou d'offrir des incitations fiscales en faveur de l'utilisation d'autres méthodes de paiement telles que les cartes de débit ou de crédit. Des programmes de déclaration spontanée pourraient également être déployés (dans le cadre desquels les contribuables se manifestent et régularisent leur situation pour éviter les pénalités) et auraient l'avantage de réduire la demande de ressources. L'examen de la conception des systèmes pourrait également être bénéfique lorsqu'il existe des risques que des faiblesses soient exploitées. En outre, l'organisme chargé de la répression de la délinquance fiscale peut élaborer un programme d'engagement, notamment en associant d'autres entités, autorités de réglementation et organismes professionnels, avec les secteurs à risque ou ceux qui mènent des activités identifiées comme potentiellement risquées.
- **La répression** recouvre la détection, les enquêtes et, à terme, les poursuites pénales et les sanctions à l'encontre de certaines activités. Elle vise généralement les risques élevés, tels qu'ils ressortent de la matrice des risques, qui non seulement ont une forte probabilité de se concrétiser, mais dont les conséquences sont telles que des mesures plus énergiques se justifient. Ces risques nécessitent donc une action immédiate et l'exercice plein et entier des pouvoirs juridiques disponibles. Plutôt que de se concentrer sur des entités ou des individus isolés, la stratégie devrait cibler certains secteurs de l'économie considérés comme à haut risque. Il peut s'agir, par exemple, de secteurs de l'économie présentant un intérêt national ou qui, à la connaissance des autorités répressives, sont utilisés par les criminels non seulement pour commettre des infractions fiscales, mais aussi pour blanchir le produit d'activités criminelles ou pour financer d'autres activités illégales. L'action répressive présente des avantages évidents car elle dissuade d'autres personnes tentées de se livrer à des activités illégales similaires et préserve l'intégrité du système fiscal en rendant les personnes responsables de leurs actes. Les approches retenues devraient

également chercher à garantir une allocation efficace des ressources humaines et technologiques, ou une combinaison des deux, pour faire face au risque observé.

- **La planification d'urgence** fait référence aux risques qui ont été détectés au cours de l'ERDF, mais qui ont été jugés trop faibles pour justifier ou exiger une action immédiate ou ciblée. Cette appréciation peut découler d'une série de facteurs, comme le fait que leurs conséquences soient jugées minimales, et/ou les risques induits par une décision spécifique à court terme. Compte tenu des ressources limitées, il peut être décidé de ne pas les affecter à la lutte contre ces risques. Toutefois, ces risques existent toujours dans la juridiction, et ils devraient faire l'objet d'un suivi plus étroit dans le but de rehausser leur niveau s'ils ne prennent pas rapidement fin. L'avantage de la planification d'urgence est que le risque est connu dès le départ et que l'ERDF offre aux autorités une plateforme leur permettant de réfléchir aux mesures qu'elles pourraient prendre à l'avenir si le niveau de risque s'accroît ou si les capacités de faire face aux risques augmentent. Il peut être nécessaire de combiner plusieurs des méthodes décrites ci-dessus pour traiter les risques identifiés. Par exemple, des mesures de prévention pourraient être efficaces contre les acteurs plus opportunistes, tandis que des poursuites pourraient être nécessaires à l'encontre de ceux qui récidivent.

Les juridictions peuvent également envisager de mettre en place un système d'alerte précoce pour orienter la détection et la prévention des infractions dans le cadre du plan de gestion et d'atténuation des risques. Cette démarche pourrait être étayée par l'analyse prédictive et l'intelligence artificielle, qui permettraient de prévoir différents scénarios à prendre en compte (OCDE, 2020<sup>[11]</sup>).

### Encadré 3.1. Concevoir un plan opérationnel

#### Les risques de délinquance fiscale dans le cadre de la stratégie nationale de lutte contre la fraude

##### Exemple de l'Espagne

Chaque année, l'administration fiscale espagnole actualise et publie un « plan de contrôle fiscal et douanier ». Ce plan s'articule autour de cinq actions principales : le contrôle de la fraude fiscale et douanière, les enquêtes fiscales et douanières, la promotion du respect spontané des règles, la promotion de l'utilisation de services en ligne et le renforcement des pratiques d'échange de renseignements avec les autorités fiscales des 17 communautés autonomes espagnoles. Cette stratégie s'appuie sur les contributions d'autres autorités chargées de la lutte contre la délinquance financière, y compris du procureur chargé de la lutte contre la corruption.

Pour la période 2020-23, les principaux objectifs fixés dans la stratégie sont le respect des obligations fiscales dans les grandes entreprises ; l'analyse, la collecte de renseignements et les enquêtes en cas de fraude ; la lutte contre la contrebande, en particulier du tabac ; et l'analyse du blanchiment de capitaux lié aux infractions douanières.

Source : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/delits/lutte-contre-la-delinquance-fiscale-les-dix-principes-mondiaux-deuxieme-edition-chapitres-de-pays.pdf>

#### Les risques de délits fiscaux dans la stratégie de HMRC en matière de discipline fiscale extraterritoriale - tolérance zéro

##### Exemple du Royaume-Uni

La stratégie de HMRC pour lutter contre la fraude fiscale extraterritoriale, baptisée *No Safe Havens 2019* (tolérance zéro 2019), fédère sous un concept unique l'approche suivie par HMRC dans ce domaine. HMRC a une grande expérience de la lutte contre la fraude fiscale extraterritoriale, qu'il s'agisse de piloter des projets internationaux, d'aider les contribuables à régulariser leur situation fiscale ou d'agir contre ceux qui tentent de violer la loi.

*No Safe Havens 2019* couvre un large éventail de comportements, depuis la simple erreur jusqu'à la fraude et l'évasion fiscales. La stratégie explique en détail comment HMRC compte garantir la discipline fiscale extraterritoriale et moduler son approche afin de permettre aux contribuables de faire les choses bien dès le départ. Lorsque HMRC décide d'intervenir, elle suit une approche adaptée et proportionnée au montant de l'impôt en jeu et au comportement du contribuable. HMRC est également à la tête d'initiatives internationales visant à améliorer la transparence fiscale, qui procurent des données déterminantes pour combattre la fraude fiscale extraterritoriale.

Depuis le lancement de la stratégie *No Safe Havens 2019*, HMRC a recouvré environ 621 millions GBP de recettes fiscales extraterritoriales, témoignant de son engagement à contrer toutes les formes d'infraction et à faire en sorte que chacun paie sa juste part de l'impôt, afin de financer les services publics essentiels au Royaume-Uni.

Grâce à cette initiative, le manque à gagner fiscal au Royaume-Uni est au plus bas et HMRC a transformé son approche de la fiscalité extraterritoriale. Les mesures prises pour combattre la fraude extraterritoriale incluent l'établissement de nouvelles infractions et le durcissement des sanctions à l'encontre de ceux qui cherchent à échapper à l'impôt et de ceux qui les aident. Les délais accordés à HMRC pour enquêter et opérer des redressements en lien avec des fraudes fiscales extraterritoriales ont été multipliés par deux par rapport à ceux applicables aux enquêtes sur les infractions fiscales.

nationales. De même, les pénalités financières sanctionnant les infractions fiscales extraterritoriales ont été doublées par rapport à celles sanctionnant les infractions nationales.

Sources :

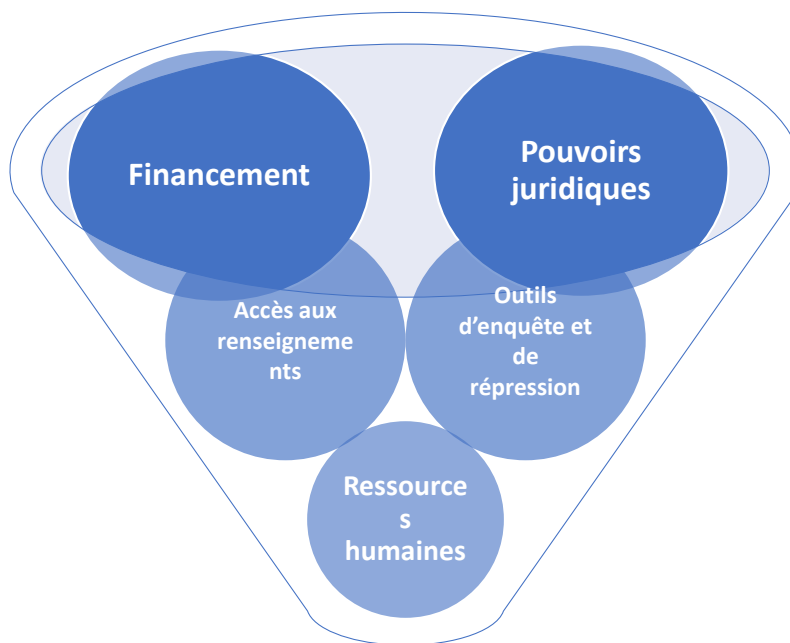
1. [https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5cdd3d8940f0b650cf39296b/No\\_safe\\_havens\\_report\\_2019.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5cdd3d8940f0b650cf39296b/No_safe_havens_report_2019.pdf)
2. <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>

## Disponibilité des ressources

Pour élaborer un plan opérationnel, il importe de bien comprendre le contexte dans lequel opèrent l'organisme chargé de la répression de la délinquance fiscale et les parties prenantes concernées.

Le point de départ consiste à déterminer les ressources et les outils disponibles pour faire face aux risques identifiés, ainsi qu'à cerner les lacunes et faiblesses éventuelles. Les principaux éléments sont présentés dans le diagramme et décrits plus en détail ci-dessous :

### Graphique 3.3. Disponibilité des ressources



Source : OCDE

### ***Pouvoirs juridiques***

Les pouvoirs juridiques dont dispose une juridiction sous-tendent sa capacité à lutter efficacement contre la délinquance fiscale et les délits connexes. L'un des principaux objectifs d'une stratégie de lutte contre la délinquance fiscale est de veiller à ce que les lois relatives à la délinquance fiscale soient efficaces dans la pratique, et à ce que la juridiction dispose d'un ensemble de pouvoirs juridiques adéquats pour les faire

appliquer. Ces pouvoirs comprennent l'autorité nécessaire pour recueillir des informations, enquêter, engager des poursuites ainsi que collaborer avec les parties prenantes, à la fois au niveau national et international.

L'application du droit pénal sera un critère particulièrement important à cet égard. En fonction de la juridiction, le service chargé de l'application du droit pénal en matière fiscale peut faire partie de l'autorité chargée de la délinquance fiscale ou relever d'une autre autorité. S'il n'en fait pas partie, l'autorité chargée de la délinquance fiscale risque d'être dépourvue de moyens d'enquête. Les juridictions devraient réfléchir attentivement à la manière dont elles se coordonnent afin d'optimiser les pouvoirs juridiques dont elles disposent dans ce cas de figure. Dans l'idéal, les pouvoirs juridiques devraient être assez étendus pour permettre l'échange d'informations entre organismes, sans restrictions indues et sans procédures d'autorisation trop lourdes.

### ***Accès à un large éventail de sources de renseignements***

Les sources d'information sont également abordées dans le chapitre deux consacré aux ERDF, mais il est important de noter ici que dans l'idéal, les juridictions doivent avoir accès à un large éventail de sources de renseignements (nationales et internationales), aux renseignements provenant d'autres autorités répressives, aux renseignements financiers de la CRF et des autorités de réglementation financière, aux informations de tiers sur les transactions et aux renseignements en accès libre (y compris les médias sociaux). Dans certains cas, l'accès à ces renseignements peut nécessiter de mobiliser des moyens particuliers, notamment le développement d'outils informatiques et analytiques. Au fil du temps, l'intelligence artificielle pourrait aussi être de plus en plus utilisée pour déterminer les renseignements exploitables, en reliant de façon fluide les différentes sources dont ils proviennent (OCDE, 2020<sup>[11]</sup>).

On trouvera plus de précisions sur la coopération interinstitutionnelle dans le document de l'OCDE intitulé *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes* (Une coopération interinstitutionnelle efficace pour lutter contre les délits à caractère fiscal et autres délits financiers), (OCDE, 2017<sup>[13]</sup>) et le rapport conjoint OCDE/Banque mondiale intitulé *Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption* (Améliorer la coopération entre les administrations fiscales et les autorités de lutte contre la corruption pour combattre la délinquance fiscale et la corruption) (Banque mondiale et OCDE, 2018<sup>[14]</sup>). Les juridictions peuvent également souhaiter réaliser une auto-évaluation en utilisant le modèle de maturité en matière de confiance interinstitutionnelle figurant dans le rapport de l'OCDE intitulé *Renforcer la confiance interinstitutionnelle entre l'administration fiscale et les services de répression de la délinquance financière* (OCDE, 2023<sup>[16]</sup>).

### ***Outils d'enquête et de répression***

Il est essentiel d'enquêter avec succès pour détecter les délits financiers et, à terme, engager des poursuites ou mener une action dissuasive. Les juridictions peuvent souhaiter réexaminer leurs pouvoirs dans ce domaine en procédant à une auto-évaluation à l'aide du Modèle de maturité de l'OCDE en matière d'enquêtes sur les délits fiscaux (OCDE, 2020<sup>[11]</sup>).

### Encadré 3.2. Modèle de maturité de l'OCDE en matière d'enquêtes sur les délits fiscaux

Le Modèle de maturité est un outil élaboré pour permettre aux pays d'autoévaluer leurs capacités à enquêter sur des délits fiscaux afin d'accompagner leurs efforts de discipline fiscale au moyen du renforcement des capacités. Basé sur la publication de l'OCDE de 2017 intitulée *Lutte contre la délinquance fiscale : les dix principes mondiaux*, ce modèle dessine une trajectoire d'évolution entre quatre niveaux de maturité - émergent, en progrès, établi et idéal - et illustre en quoi l'amélioration continue des processus et la mise en œuvre globale de chacun de ces principes influent positivement sur la capacité d'un pays à réprimer les délits fiscaux. Les processus employés pour mettre en œuvre les dix principes mondiaux servent de critères objectifs pour mesurer le niveau de maturité dans un pays donné. Ce sont des processus qui ont été recensés dans de nombreux pays, et qui contribuent à obtenir les résultats définis et à atteindre l'objectif global poursuivi par les autorités d'enquête sur les délits fiscaux. À un niveau élevé de maturité, le régime d'enquête est efficace, soutient l'intégrité du système fiscal et contribue à atteindre les Objectifs de développement durable (ODD) qui se rattachent à la mobilisation des ressources intérieures et à la lutte contre les flux financiers illicites (FFI).

L'autoévaluation selon le Modèle de maturité est un exercice purement volontaire. Le Modèle ne fixe pas de nouvelles normes mondiales que les juridictions devraient impérativement respecter. Le Modèle de maturité analyse comment un pays peut accroître sa capacité à combattre les délits fiscaux, et ne se contente pas de décrire le fonctionnement du régime d'enquête sur ces délits. Cette orientation sur le renforcement des capacités imprègne le Modèle de maturité, conformément aux engagements de l'Initiative fiscale d'Addis-Abeba et de la Déclaration du G7 de Bari, mais est pertinente pour tous les pays, quel que soit leur stade de développement. Le niveau de maturité « Idéal » constitue une projection dans le futur, et concerne les juridictions avancées.

Source : Modèle de maturité de l'OCDE en matière d'enquêtes sur les délits fiscaux (OCDE, 2020<sup>[11]</sup>)



### Graphique 3.4 Outils d'enquête et de répression



Source : Adapté par le Secrétariat de l'OCDE de (OCDE, 2020<sub>[11]</sub>)

Ces pouvoirs devraient être assortis de protections procédurales et d'un contrôle étendu afin de garantir le respect des droits des personnes et des suspects et de ne pas compromettre une enquête.

#### **Ressources**

La détection des délits fiscaux, les enquêtes et les poursuites en la matière ont bien entendu un coût pour le budget de l'État. Les juridictions devraient identifier et hiérarchiser les domaines nécessitant un financement, tels que :

- **Compétences** : recruter et fidéliser des enquêteurs, des auditeurs et des juristes qualifiés.
- **Technologie** : investir dans des technologies et des outils d'analyse de pointe.
- **Infrastructure** : veiller à ce que l'infrastructure nécessaire soit en place pour soutenir les efforts de collecte de renseignements, de détection et d'enquête, tels que des bases de données et des systèmes de communication sécurisés.
- **Formation** : allouer des fonds à des programmes de formation visant à renforcer les compétences des autorités fiscales, des cellules de renseignement financier et du personnel des autorités répressives impliqué dans la lutte contre la délinquance fiscale. La formation peut également être

utile aux participants du secteur privé qui interviennent en première ligne dans la détection des délits fiscaux.

- **Application de la loi** : coûts induits par les enquêtes sur les délits fiscaux.
- **Justice pénale** : coûts liés à l’inculpation, à la poursuite et à la sanction des auteurs d’infractions, tels que les ressources nécessaires au ministère public, aux tribunaux, à l’aide juridictionnelle, aux services de probation et aux services pénitentiaires.
- **Collaboration internationale** : soutenir la participation à des initiatives conjointes, des groupes de travail, des plateformes de partage d’informations et des programmes de formation organisés par des entités mondiales.
- **Stratégies de communication** : fonds destinés à sensibiliser le public aux conséquences de la fraude fiscale et à l’importance de se conformer à la réglementation fiscale.

Il est peu probable que les autorités de répression de la délinquance fiscale soient en mesure de financer tous ces domaines autant qu’elles le souhaiteraient, et elles devront donc classer par ordre de priorité les domaines les plus importants en fonction du contexte de la juridiction, de manière appropriée et proportionnée aux risques identifiés.

Il sera également important de faire en sorte que les responsables du budget soutiennent la stratégie, à la fois au sein de l’autorité chargée de la délinquance fiscale et à l’échelle de l’administration dans son ensemble, car ce sont eux qui décident en dernier ressort du montant des fonds que l’autorité recevra et des moyens qui peuvent être alloués à la mise en œuvre de la stratégie. À cet égard, il faudra démontrer que la stratégie représente une utilisation optimisée des ressources.

### **Ressources humaines**

Des agents bien formés jouent un rôle essentiel pour la mise en œuvre efficace des stratégies de lutte contre la délinquance fiscale. Ces agents proviennent d’horizons et ont des parcours professionnels variés, dans des domaines tels que l’application de la loi, les enquêtes, l’analyse financière, juridique et des données, la technologie et la fonction publique. L’expertise, l’expérience et une compréhension approfondie des systèmes financiers complexes, des cadres juridiques et des méthodes évolutives utilisées par les particuliers et les entreprises pour échapper à l’impôt sont également essentielles pour lutter efficacement contre la délinquance fiscale.

Les juridictions pourraient envisager d’assouplir le processus de recrutement en autorisant le recrutement d’agents qualifiés provenant d’autres administrations et organismes chargés de l’application de la loi sur la base d’un détachement. La conduite d’enquêtes conjointes avec d’autres organismes nationaux ou partenaires internationaux, le cas échéant, peut également permettre la mise en commun des ressources et le partage des connaissances entre experts.

Une formation obligatoire structurée pour les agents peut également être utile, accompagnée d’une dotation budgétaire spécifique. En outre, la formation professionnelle continue pourrait être intégrée à la formation structurée, parallèlement à la facilitation d’exercices/d’échanges entre organismes et à l’échelle internationale. Par exemple, l’OCDE gère une Académie pour les enquêtes en matière de délinquance fiscale et financière, qui vise à doter les enquêteurs financiers des outils et techniques nécessaires pour contrer efficacement la délinquance fiscale et les délits connexes<sup>1</sup>.

### **Collaboration avec les parties prenantes nationales : une approche à l’échelle de l’ensemble de l’administration**

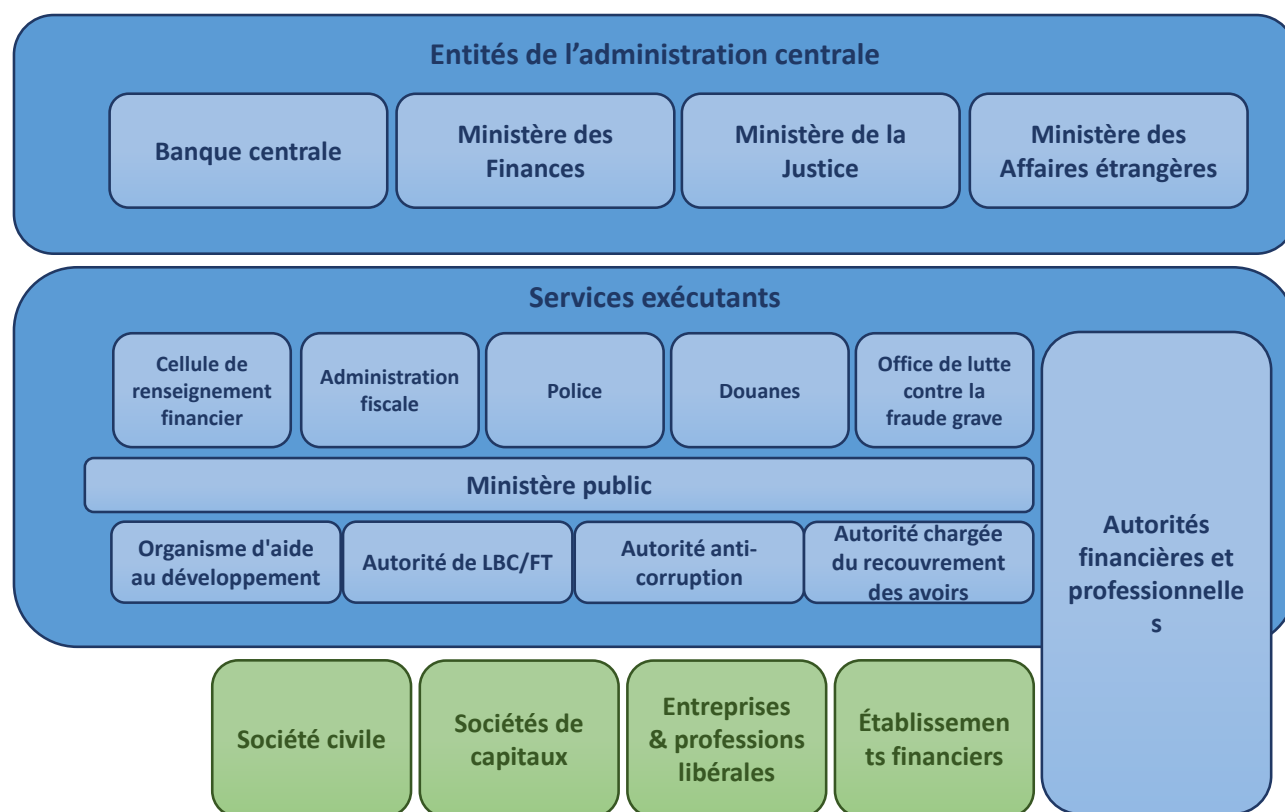
La stratégie doit être fondée sur une large consultation de l’ensemble des parties prenantes, dont les administrations fiscales, les responsables politiques, les enquêteurs, les responsables des autorités

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 (OCDE, 2021<sup>[12]</sup>).

La coordination et la coopération entre les participants deviendront cruciales dans la mesure où les efforts pour contrecarrer les activités criminelles feront intervenir différents organismes. Les contributions du secteur privé, en particulier du secteur financier, seront également utiles, car il devrait être en mesure d'actualiser ses mécanismes de détection et de signalement en tenant compte des risques détectés et du plan d'action de la stratégie.

La liste des principales parties prenantes variera en fonction de la juridiction concernée, chacune ayant une structure organisationnelle et un ensemble d'organismes qui lui sont propres.

### Graphique 3.5. Principaux acteurs à associer à une stratégie de lutte contre la délinquance fiscale à l'échelle de l'ensemble de l'administration



Note : Au sommet figurent les instances décisionnaires de l'administration centrale. La question des flux financiers illicites ne relève pas d'un seul et même ministère, mais concerne plusieurs services de manière transversale. Au milieu figurent les services opérationnels chargés de mettre en application les lois, règlements et politiques de lutte contre les flux financiers illicites, dans un but de prévention et de sanction. Il s'agit notamment d'entités du système de la justice pénale ; des autorités financières et professionnelles et de différents services spécialisés. En bas figurent les secteurs hors administrations publiques qui interviennent dans l'application des mesures de prévention et de détection des flux financiers illicites, et ils sont nombreux. En l'occurrence, par exemple, les « entreprises et professions » incluent notamment les comptables, les commissaires aux comptes, les juristes, les notaires, les négociants de pierres précieuses et d'antiquités, les agents immobiliers, les agents spécialisés dans la constitution de sociétés et les conseillers financiers.

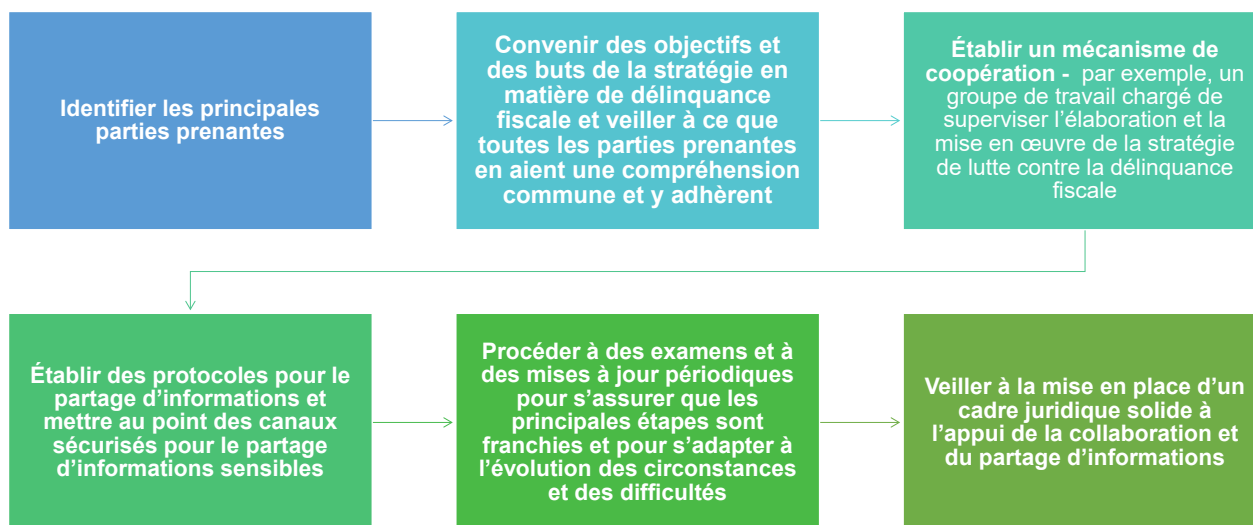
Source : (OCDE, 2023<sup>[16]</sup>)

Les juridictions devraient mettre en œuvre une approche à l'échelle de l'ensemble de l'administration dans la mesure du possible, conformément aux Dix principes mondiaux (OCDE, 2021<sup>[12]</sup>). Cette approche met

l'accent sur la collaboration et la coopération entre les différents organismes opérationnels, services chargés de l'élaboration des politiques et ministères. La confiance interinstitutionnelle est une pièce maîtresse de toute approche véritablement menée à l'échelle de l'ensemble de l'administration. On trouvera de plus amples informations à ce sujet dans le document intitulé *Renforcer la confiance interinstitutionnelle entre l'administration fiscale et les services de répression de la délinquance financière* (OCDE, 2023<sup>[16]</sup>).

Bien qu'il n'existe pas d'approche universelle de l'engagement des parties prenantes, la première étape devrait toujours consister à déterminer qui sont les principales parties prenantes.

### Graphique 3.6. Engagement des parties prenantes : proposition de guide



Source : OCDE

Il est également important que la stratégie de lutte contre la délinquance fiscale comprenne un mécanisme permettant aux enquêteurs chargés des délits fiscaux et aux enquêteurs/vérificateurs qui travaillent sur les affaires civiles et administratives de mettre en commun leur expertise, leurs processus et leurs renseignements. En effet, les agents chargés d'enquêter sur des affaires pénales et non pénales ont souvent à examiner des comportements et des actions similaires. La nature et la portée des infractions varient considérablement, et il importe que l'évaluation des risques correspondants soit confiée à l'autorité compétente qui aura le pouvoir de diligenter une enquête.

La mise en place de groupes de travail opérationnels associant l'ensemble des autorités compétentes peut être un bon moyen de s'attaquer à des problèmes généraux ou spécifiques et d'encourager la collaboration interinstitutionnelle. Ils pourraient s'employer à cibler une question spécifique ou devenir une structure permanente dédiée à la lutte contre la délinquance fiscale. Même au sein de groupes de travail opérationnels, il peut être utile d'inclure des acteurs extérieurs aux enquêtes, comme des responsables de l'action publique et des procureurs.

La coordination stratégique entre les responsables des questions fiscales pénales et non pénales peut favoriser un emploi cohérent des ressources et un classement efficace des dossiers par ordre de priorité, et permettre d'éviter une duplication des efforts entre administration fiscale et autorités répressives mettant en œuvre des procédures pénales (OCDE, 2017<sup>[13]</sup>). La plupart des juridictions imposent aux agents de l'administration fiscale civile de signaler les soupçons de délits fiscaux à l'autorité répressive compétente.

Il existe un certain nombre de facteurs essentiels permettant de garantir l'efficacité de ce processus, que les juridictions pourraient souhaiter inclure dans leur stratégie de lutte contre la délinquance fiscale :

- Formation des agents de l'administration fiscale civile pour être capables de repérer les indices d'un délit.
- Existence d'un point de contact central et clairement identifié pour la transmission des dossiers.
- Utilisation d'un formulaire standard afin que toutes les données pertinentes soient mentionnées et puissent être utilisées par l'autorité chargée des enquêtes pénales.
- Tenue de réunions associant les enquêteurs des autorités civiles et pénales visant à améliorer la qualité des dossiers transmis.

### Encadré 3.3. Collaboration avec les parties prenantes

#### Exemple de l'Indonésie

En Indonésie, la coopération entre la Direction générale des impôts (DGI) et la Cour suprême est l'un des meilleurs exemples de collaboration entre parties prenantes. La Cour suprême est considérée comme une partie prenante importante de par son rôle de contrôle de la décision judiciaire rendue dans les affaires de délits fiscaux. Le problème de la décision judiciaire se pose souvent lorsque les points de vue divergent sur la mise en œuvre de la loi en raison de différences d'interprétation et de compréhension dans le traitement des affaires de délinquance fiscale. Par conséquent, le processus judiciaire peut devenir inefficace, injuste et inefficent.

Pour atténuer ces problèmes, la DGI et la Cour suprême organisent des cours de courte durée à l'intention des juges sur les délits fiscaux, pour leur permettre de mieux comprendre l'application de la législation fiscale et les procédures correspondantes. Des participants et des représentants d'autres autorités répressives, notamment de la police et du bureau du procureur général, sont également invités à intervenir, afin de donner une vision complète de la manière dont les enquêtes fiscales sont menées. L'objectif est d'améliorer et d'harmoniser la connaissance et la compréhension du système de répression de la délinquance fiscale au sein de ces organismes.

En outre, la DGI et la Cour suprême ont toutes deux rédigé des lignes directrices sur le traitement des délits fiscaux, sous la forme d'une Directive de la Cour suprême. Les premières lignes directrices ont été publiées en 2021 et devraient être révisées d'ici fin 2024. Cette révision couvrira toutes les orientations nécessaires pour réduire au minimum les disparités, tant en ce qui concerne les condamnations judiciaires prononcées par les juges que pour garantir la prise en compte des points de vue des enquêteurs et des procureurs avant le jugement.

### Encadré 3.4. Mécanismes de renvoi entre les autorités fiscales civiles/administratives et l'autorité chargée de la répression des délits fiscaux

L'OCDE encourage depuis des décennies le partage d'informations entre les autorités fiscales civiles et l'autorité chargée de la répression des délits fiscaux. Dès 1977, la Recommandation du Conseil sur l'évasion et la fraude fiscales recommandait aux pays de renforcer leurs échanges de renseignements en vue de lutter contre la fraude fiscale. En 2010, le Conseil de l'OCDE a publié une Recommandation demandant aux juridictions « d'établir, en conformité avec leurs systèmes juridiques, un cadre légal et administratif efficace et de fournir des orientations afin de faciliter le signalement, par les autorités fiscales, des soupçons de délits graves ». Enfin, la Recommandation du Conseil de 2022 sur les Dix principes mondiaux pour lutter contre la délinquance fiscale énonce, dans son Principe 8, que les pays devraient « établir des cadres juridiques, administratifs, institutionnels et opérationnels efficaces pour promouvoir la coopération entre organismes nationaux, notamment le signalement, par les autorités fiscales, des soupçons de délits fiscaux et d'autres délits financiers, ainsi que l'échange de renseignements sur ces soupçons ». Bien que les Recommandations du Conseil de l'OCDE ne soient pas contraignantes, elles témoignent de l'engagement politique des pays Membres de l'OCDE et des autres juridictions adhérentes à mettre en œuvre ces mesures dans la pratique.

Dans le cadre des efforts déployés pour améliorer les mécanismes de renvoi, l'OCDE a également publié deux manuels de sensibilisation à l'intention des vérificateurs fiscaux afin de les aider à détecter d'éventuels indices de corruption (OCDE, 2013<sup>[9]</sup>) et de blanchiment de capitaux et financement du terrorisme (OCDE, 2013<sup>[9]</sup>).

De nombreux pays ont mis en place des mécanismes analogues permettant à un vérificateur civil de transmettre une enquête à l'autorité chargée de la répression des délits fiscaux s'il existe des indices de fraude ou d'autres délits. À titre d'exemple, aux États-Unis, l'Internal Revenue Manual de l'IRS décrit les aspects auxquels un vérificateur civil doit être attentif pour détecter une fraude (Internal Revenue Service, 2023<sup>[10]</sup>).

## Coopération internationale : identification des principales parties prenantes transnationales

Pour réussir, une stratégie nécessite non seulement une coordination et une coopération entre de multiples parties prenantes, mais aussi des mécanismes renforcés de coopération internationale. En matière de coopération internationale, les juridictions peuvent souhaiter donner la priorité aux juridictions avec lesquelles elles ont déjà d'importants flux financiers. La délinquance fiscale se mondialise de plus en plus, et les auteurs des infractions pourraient à terme exploiter les faiblesses résultant des limites de la coopération entre pays. Les instruments de coopération bilatérale tels que les protocoles d'accord peuvent également être utiles, en particulier avec les juridictions identifiées comme présentant un risque élevé de délinquance fiscale transfrontière.

### Encadré 3.5. Collaboration transfrontière fructueuse du Parquet européen

Face à la fragmentation des approches suivies par les États membres de l'UE vis-à-vis des formes les plus graves de fraude transfrontière à la TVA, le Parquet européen a été créé pour rechercher, poursuivre et juger les auteurs et complices de ces infractions dans 22 États membres. De par sa nature supranationale, cette entité unique en son genre assure une riposte pénale intégrée contre les groupes criminels qui portent atteinte aux intérêts financiers de l'Union, et stocke les dossiers d'affaires pénales dans un référentiel numérique unique.

Compte tenu de l'ampleur et de la complexité des informations recueillies dans le cadre des enquêtes, le Parquet européen a souhaité continuer de surveiller la fraude à la TVA en collectant, structurant, intégrant et regroupant l'ensemble des données disponibles. En conséquence, des images en temps réel des filières responsables des fraudes à la TVA les plus graves ont été reconstituées, ce qui a permis au Parquet européen d'identifier les principales tendances et, surtout, de repérer les cibles de grande valeur. Le fait de se concentrer sur les cibles de grande valeur a un impact sur les organisations criminelles et facilite le recouvrement des avoirs volés.

Cette orientation a conduit à mettre en place des équipes d'enquête transnationales et pluridisciplinaires composées de procureurs, d'enquêteurs et d'analystes issus de plusieurs États membres du Parquet européen, conformément à une stratégie d'enquête intégrée. Parmi les réussites notables, citons notamment celle de l'affaire *Operational Admiral*, dans laquelle le Parquet européen a mis au jour des groupes criminels organisés responsables d'une fraude à la TVA estimée à 2.2 milliards EUR.

## Préparation d'une stratégie de communication

La communication est également un élément clé pour la mise en œuvre réussie d'une stratégie de lutte contre la délinquance fiscale. Il est utile d'élaborer un plan de communication pour veiller à ce que le contenu de la stratégie soit diffusé efficacement auprès des parties prenantes internes au sein de l'administration ainsi que des parties prenantes externes. Une stratégie de communication ouverte et transparente peut contribuer à renforcer la confiance entre toutes les parties concernées.

### **Communication interne**

Il est important d'obtenir l'adhésion des parties prenantes internes impliquées dans la formulation de la stratégie, car c'est sur cette base que chaque organisme pourra adapter son cadre opérationnel aux risques détectés et tenir compte des objectifs et des buts détaillés dans la stratégie. En outre, certains membres du personnel peuvent être amenés à modifier leur façon de travailler au quotidien, à adapter leurs comportements ou à apprendre à maîtriser de nouvelles technologies et de nouveaux outils.

Un moyen efficace d'obtenir l'adhésion peut consister pour les hauts responsables à expliquer les objectifs et pourquoi ils sont si importants, promouvoir la stratégie auprès des membres du personnel et préciser comment ces derniers peuvent contribuer au processus. Avec les agents ayant des fonctions plus opérationnelles, il peut aussi être utile d'adapter la communication de la stratégie aux résultats attendus, tout en veillant à expliquer comment le travail de leur équipe s'intègre dans la stratégie globale. Dans un souci d'efficacité, ces approches de communication sur mesure pourraient donner lieu à des documents distincts de la stratégie, pouvant être adaptés au public ciblé et donnant plus de précisions sur leur rôle dans la mise en œuvre de la stratégie. Les membres du personnel seront probablement plus proactifs et

investis s'ils comprennent l'objectif des changements proposés et perçoivent comment leur travail contribue à la stratégie.

Il est également important d'avoir une communication bidirectionnelle efficace. À cet égard, les dirigeants souhaiteront peut-être faciliter les discussions avec les membres du personnel pour élaborer la stratégie, afin de veiller à ce que leurs questions reçoivent une réponse et que les éventuels problèmes de mise en œuvre soient repérés à un stade précoce de sorte qu'ils puissent être traités rapidement et efficacement. En outre, cette approche pourrait permettre de faire remonter des informations depuis les agents opérationnels jusqu'aux responsables de la stratégie via les cadres intermédiaires, afin de recenser les développements sur le terrain et de prendre en compte l'évolution des risques.

### ***Communication externe***

Dans le même temps, il convient de mettre en place un plan de communication de la stratégie auprès du public. Ce plan concourra à modeler les perceptions et le comportement du public, notamment en rappelant les sanctions pénales sévères qui peuvent être infligées et en cherchant à exercer un effet dissuasif à l'occasion d'affaires fortement médiatisées. Ce plan peut aussi servir à éduquer le public et à gagner sa confiance dans la mise en œuvre équitable de la législation fiscale.

Les mécanismes de communication avec le public les plus efficaces varieront d'un pays à l'autre, ainsi que dans le temps. Une approche pluridimensionnelle est probablement la meilleure option, et les éléments suivants pourraient être envisagés :

<sup>1</sup> Pour en savoir plus sur l'Académie de l'OCDE pour les enquêtes en matière de délinquance fiscale et financière, voir : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/delits/academie-fiscale/>



## Graphique 3.7. Communication de la stratégie

### Ciblée

- L'administration doit indiquer clairement qui est la cible de la communication, car cela aura une incidence sur le choix des canaux, le ton et le contenu des messages. En l'absence de définition claire des destinataires du message, les contribuables pourraient regretter d'avoir passé du temps à comprendre qu'il ne s'applique pas à eux.

### Concrète

- La communication doit clairement indiquer ce que le contribuable est censé faire en cas de rappels des délais à venir ou de modifications juridiques, ou ce qu'il doit retirer du message (par exemple, le fait que la conformité et le soutien à l'équité sont pris au sérieux).

### Respectueuse

- La communication doit respecter le contribuable, notamment en reconnaissant que ce qu'on lui demande de faire ou sur quoi il doit se concentrer n'est qu'une partie de l'ensemble des tâches inhérentes à la gestion d'une entreprise.
- Dans l'idéal, le ton de la communication devrait donner l'impression que l'administration s'efforce d'aider le contribuable à se conformer à ses obligations fiscales et de lui faciliter la tâche.

### Axée sur des objectifs

- L'administration doit poursuivre des objectifs clairs avec la communication choisie et, dans l'idéal, avoir la capacité d'en mesurer les effets. Les objectifs peuvent être liés à des événements à venir, tels que les délais de dépôt et de paiement, ou à plus long terme, comme les messages insistant sur l'importance de payer ses impôts.

### Captivante

- Dans un monde saturé de messages, il est important que la communication capte l'attention et que les bons canaux soient utilisés pour attirer le public visé.

### Opportune

- Pour avoir un impact, la communication doit arriver au bon moment pour le contribuable. Par exemple, une communication trop en amont par rapport aux délais risque de passer inaperçue ou de rester lettre morte. Dans d'autres contextes, comme les campagnes d'enregistrement, le caractère opportun de la communication peut dépendre de l'utilisation optimale d'un ensemble

### Facile à comprendre

- Il convient d'employer un langage simple, en évitant tout jargon ou l'emploi de termes rares et non définis. Des phrases courtes et concises peuvent également faciliter la compréhension. Il convient également de prendre en considération la situation des locuteurs non natifs et d'examiner l'opportunité de traduire la communication dans les langues appropriées.

### Fiable

- Les contribuables doivent pouvoir se fier aux informations diffusées par l'administration fiscale. Il est important d'éviter toute ambiguïté et d'orienter le contribuable vers les sources appropriées pour obtenir des informations plus détaillées. La réputation de l'administration fiscale pourrait être ternie en cas de diffusion d'informations erronées ou trompeuses. Il est de plus en plus important de veiller à ce que les messages puissent être correctement identifiés comme émanant de l'administration et non de fraudeurs.

Source : (OCDE, 2023<sup>[17]</sup>)

Les mécanismes de communication avec le public les plus efficaces varieront d'un pays à l'autre, ainsi que dans le temps. C'est un domaine dans lequel le partage de bonnes pratiques entre juridictions sur les avantages et les inconvénients de différentes approches pourrait être utile.

### Encadré 3.6. Communication de la stratégie

#### « L'éducation à la légalité économique » - un projet conjoint de la Guardia di Finanza et du ministère de l'Éducation

##### Exemple de l'Italie

Le projet « Éducation à la légalité économique » a mis en place une stratégie de communication visant à sensibiliser les jeunes aux valeurs de la légalité économique et financière, et à présenter les activités menées par la Guardia di Finanza pour protéger les institutions et les citoyens.

Ce projet repose sur un protocole d'accord signé avec le ministère de l'Éducation, de l'Université et de la Recherche le 28 octobre 2011 et renouvelé le 24 septembre 2019, ayant pour objet de promouvoir les valeurs susmentionnées auprès des élèves et de faire connaître les principes constitutionnels fondamentaux de l'Italie.

L'initiative comporte des réunions de formation organisées par des officiers et des inspecteurs de la police dans les établissements de l'enseignement primaire et du secondaire des premier et deuxième cycles. Les sujets abordés, qui sont traités dans un langage facile à comprendre et adaptés à l'âge de l'auditoire, mettent en évidence les missions de la Guardia di Finanza en tant que police économique et financière qui se consacre non seulement à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, mais aussi à la protection des dépenses publiques. Sept éditions du programme ont eu lieu, impliquant environ un million d'élèves de plus de dix mille écoles.

Le projet, suspendu depuis 2020 en raison de la pandémie de Covid, sera bientôt relancé dans le cadre d'un nouveau protocole d'accord avec le ministère de l'Éducation et du Mérite, dont le contenu est actuellement examiné et évalué.

Enfin, dans le cadre du protocole susmentionné, un concours intitulé « Ensemble pour la légalité » a été organisé. La participation est ouverte à tous les élèves du primaire et du secondaire du pays. Cette nouvelle initiative vise à encourager les élèves à s'intéresser à la question de la responsabilité économique et financière et à approfondir leur réflexion sur ce thème. Les élèves participants sont invités à rédiger (individuellement ou par groupes de cinq élèves au maximum), au choix, une composition pouvant prendre différentes formes (dessin, bande dessinée, court métrage, clip musical et montage photo, par exemple).

##### Communiquer sur les actions répressives

##### Exemple du Canada

L'Agence du revenu du Canada (ARC) informe les médias et le public sur les cas de particuliers et/ou d'entreprises condamnés devant les tribunaux pour des infractions à la Loi de l'impôt sur le revenu, à la Loi sur la taxe d'accise et/ou au Code criminel au moyen d'avis de mesures d'exécution. L'ARC peut aussi être amenée à rendre publiques des informations avant jugement à différents stades d'une enquête ou d'une poursuite pénale, y compris, mais sans s'y limiter, l'exécution d'un mandat de perquisition, la saisie d'actifs et/ou le dépôt d'accusations pénales.

Les avis d'exécution sont publiés dans le recueil des mesures d'exécution sur le site web Canada.ca, diffusés dans les médias sociaux et envoyés par le biais des services de presse nationaux ou régionaux et de la liste d'envoi électronique. Dans la mesure du possible et sauf instruction contraire ordonnée par les tribunaux, l'ARC émet systématiquement un avis d'exécution qui cite le nom des particuliers et des entreprises concernés lorsqu'elle rend publiques les mesures d'exécution.

L'ARC publie des informations sur les soupçons de fraude fiscale et les mesures répressives afin d'encourager la discipline volontaire, de démontrer son engagement à administrer et à appliquer les lois fiscales du Canada, et à agir contre ceux qui ne s'y conforment pas.

Sources :

- <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/nouvelles/salle-presse/mesures-relatives-enquetes-criminelles-accusations-condamnations.html> Avis de mesures d'exécution : mesures de conformité - Canada.ca
- <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/nouvelles/services-electroniques/listes-envois-electroniques-agence-revenu-canada/liste-envois-electroniques-avis-mesures-execution.html>

## Communiquer sur la stratégie : les « Dirty Dozen »

### Exemple des États-Unis

Chaque année, l'IRS publie une liste dite des « Dirty Dozen » des pires escroqueries fiscales au cours de chaque période de déclaration. Cette liste a pour but d'alerter les contribuables, les établissements financiers et les conseillers fiscaux sur les escroqueries actives perpétrées par des fraudeurs professionnels.

Cette liste recense un large éventail d'escroqueries connues de l'IRS, dont les contribuables et les conseillers fiscaux qui se chargent d'établir les déclarations de revenu doivent avoir connaissance au moment de la préparation de celles-ci. La liste comprend des fraudes telles que les dépenses fictives destinées à éliminer le revenu imposable, ainsi que les usurpations d'identité. La publication de cette liste au cours de la période de déclaration est opportune, car à ce moment que les contribuables reçoivent un nombre accru de propositions, d'offres et de sollicitations pour les aider dans cette tâche. Elle sert aussi à rappeler aux contribuables qu'ils doivent veiller à protéger leurs renseignements personnels confidentiels pendant la période de déclaration des revenus, mais aussi tout au long de l'année, car les escrocs tentent sans relâche de se procurer ces renseignements à des fins malveillantes.

Les escroqueries identifiées par l'IRS sont spécifiques au Code des impôts des États-Unis et ne sont pas toujours applicables à d'autres pays, mais elles peuvent aider à repérer des vulnérabilités potentielles dans d'autres systèmes fiscaux. Plusieurs escroqueries impliquant des déductions et des crédits d'impôt fictifs sont des stratagèmes relativement simples et accessibles à un grand nombre de contribuables. D'autres montages sont plus élaborés et encouragés auprès des contribuables fortunés et des entreprises, et peuvent être appliqués dans d'autres juridictions. Parmi ces escroqueries, on peut citer l'utilisation de structures extraterritoriales complexes - fiducies et produits d'assurance - et de comptes à l'étranger pour dissimuler des revenus aux autorités fiscales.

Source : <https://www.irs.gov/newsroom/irs-wraps-up-2023-dirty-dozen-list-reminds-taxpayers-and-tax-pros-to-be-wary-of-scams-and-schemes-even-after-tax-season>

# 4 Suivi, évaluation et mesure de l'impact

---

La stratégie de lutte contre la délinquance fiscale fera l'objet d'examens périodiques destinés à s'assurer qu'elle atteint ses objectifs et que les mesures prises pour faire face aux risques produisent les effets souhaités. Ces examens permettront de repérer de manière précoce les problèmes à résoudre et de faire en sorte que la stratégie évolue de façon à tenir compte de l'évolution des risques et des possibilités offertes par les nouveaux outils technologiques pour lutter contre la délinquance fiscale.

---

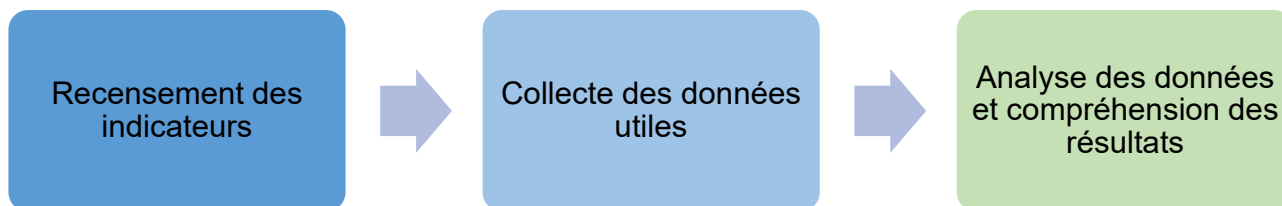
Tout au long de la mise en œuvre de la stratégie, des examens internes périodiques seront réalisés, dans l'idéal, au sein de l'autorité chargée de la délinquance fiscale et en dehors (notamment en collaboration avec les responsables de l'action publique) afin d'évaluer l'efficacité de la stratégie au regard de ses buts et objectifs. Les modalités exactes de ces examens peuvent varier d'une juridiction à l'autre.

Non seulement ces examens sont importants pour communiquer des informations et rendre des comptes concernant l'utilisation des ressources, mais ils permettent aussi d'apporter les ajustements nécessaires à la stratégie, le cas échéant. Il s'agit là d'un aspect important, car la stratégie devra tenir compte des menaces qui se feront probablement jour ou qui évolueront, ainsi que des nouvelles possibilités de lutte contre la délinquance fiscale (telles que de nouveaux outils d'analyse ou échanges de renseignements).

Les juridictions peuvent envisager de faire appel à des spécialistes pour mener, ou du moins encadrer, le processus d'évaluation, qu'il soit réalisé en interne ou à l'extérieur. Les étapes d'évaluation et de mesure nécessiteront dans bien des cas un certain niveau de compétences spécialisées. L'indépendance des évaluateurs vis-à-vis de la fonction peut aussi parfois contribuer à améliorer l'objectivité. En tout état de cause, les évaluateurs doivent avoir une connaissance suffisamment fine de la stratégie pour en appréhender les détails et le contexte, et collaborer avec les responsables de la stratégie dans le cadre des activités de suivi et de la collecte des données.

Le processus de mesure l'efficacité d'une stratégie de lutte contre la délinquance fiscale peut être décomposé en plusieurs étapes : (i) recensement des indicateurs ; (ii) collecte des données utiles ; (iii) analyse des données et compréhension des résultats.

#### Graphique 4.1. Étapes du processus de mesure de l'efficacité de la stratégie



Note : adapté à partir de la publication de l'OCDE intitulée *Supporting SMEs to Get Tax Right Series: Strategic Planning* (Aider les PME à se conformer à leurs obligations fiscales : planification stratégique)

Source : (OCDE, 2020<sup>[18]</sup>)

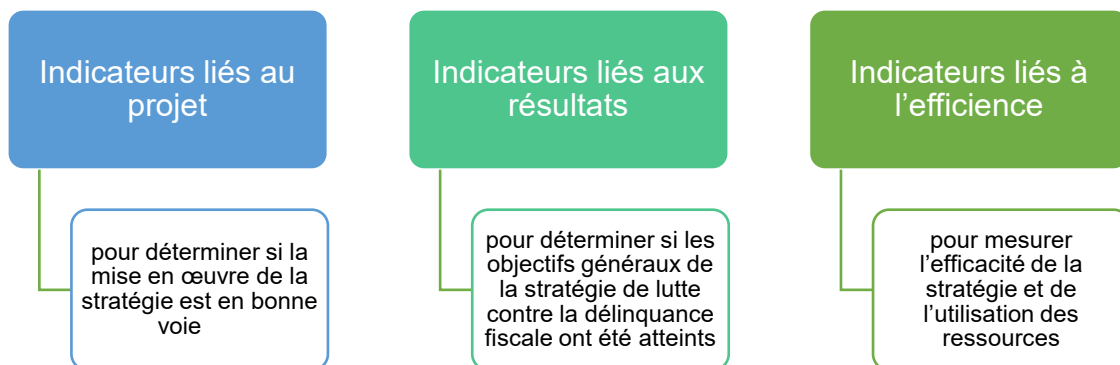
#### Recensement des indicateurs

La stratégie établira une série d'indicateurs qui aideront les juridictions à mesurer les résultats de la stratégie tout au long de sa mise en œuvre (OCDE, 2020<sup>[11]</sup>). Ces indicateurs dépendront du plan d'action adopté mais devraient être clairement liés aux objectifs de la stratégie. Il pourrait notamment s'agir de statistiques détaillées sur :

- le nombre d'enquêtes, d'affaires ayant donné lieu à des poursuites, de condamnations, d'acquittements et de peines et d'amendes infligées ;
- le nombre d'affaires ayant donné lieu à d'autres sanctions, à des majorations d'impôt et à un recouvrement d'actifs ;
- le nombre d'enquêtes dans le cadre desquelles des transactions pénales ou règlements ont été conclus avant le procès ou la condamnation ;
- le nombre d'échanges de renseignements avec des partenaires nationaux et internationaux, notamment dans le cadre d'échanges spontanés, sur demande et automatiques.

Il existera probablement différents types d'indicateurs très variés, axés sur des mesures qualitatives ou quantitatives et étayant différentes phases de la stratégie et de sa mise en œuvre.

## Graphique 4.2. Catégories potentielles d'indicateurs



Note : il s'agit d'un exemple des différentes catégories d'indicateurs qui pourraient être utilisées pour appréhender l'efficacité de la stratégie de lutte contre la délinquance.

Source : OCDE

### Encadré 4.1. Recensement des indicateurs

#### L'exemple des États-Unis

La section des enquêtes pénales de l'IRS (*International Revenue Service - Criminal Investigation*, IRS-CI) sert les intérêts de la population des États-Unis en enquêtant sur d'éventuelles infractions pénales au Code des impôts (*Internal Revenue Code*) et sur des délits connexes à caractère financier, de façon à renforcer la confiance dans le système fiscal et le respect de la loi. Pour évaluer les résultats, l'IRS-CI utilise divers indicateurs liés à l'aboutissement des poursuites engagées contre des délinquants ayant commis divers délits à caractère financier (fraude fiscale, blanchiment de capitaux, infractions à la loi sur le secret bancaire, etc.).

Des exemples des différents indicateurs utilisés pour mesurer et évaluer les résultats figurent dans le graphique ci-dessous, tiré du Rapport annuel 2023 de l'IRS-CI.

#### Résultats combinés par année budgétaire

	2023	2022	2021
Enquêtes ouvertes	2676	2558	2581
Recommandations de poursuites	1838	1837	1982
Informations/mises en examen	1676	1670	1856
Condamnations	1479	1490	1268
Taux d'incarcération	79%	77%	78%
Durée moyenne de la peine à purger (en mois)	48	42	43

Source : IRS-CI

### Collecte des données

Une fois qu'un ensemble d'indicateurs a été choisi, il convient de recueillir les données utiles. Bien qu'il existe différentes façons de procéder à la collecte des données, chaque indicateur peut nécessiter une démarche différente. L'encadré 2.4 du chapitre 2 contient une liste de sources d'information sur lesquelles les juridictions peuvent s'appuyer pour recueillir les données.

### Analyse des données et compréhension des résultats

L'étape suivante consiste à analyser les données collectées et à les transformer en informations exploitables. Il conviendrait ensuite d'examiner les données recueillies au regard des valeurs de base définies avant la mise en place de la stratégie.

Les juridictions devraient se fonder sur les résultats de l'analyse pour déterminer les domaines dans lesquels des ajustements pourraient s'avérer nécessaires et pour comprendre les causes des problèmes sous-jacents. Les résultats devraient être examinés avec les parties prenantes concernées par ces



domaines. Ainsi, les statistiques relatives aux arrestations seraient abordées avec les services de police. Les enseignements tirés de l'analyse et des discussions peuvent ensuite être utilisés pour mettre à jour la stratégie existante ou servir de base à l'élaboration d'une nouvelle stratégie.

## Optimisation des ressources

La stratégie devrait en outre faire l'objet d'examens périodiques visant à garantir son optimisation des ressources. Les agents qui travaillent à l'élaboration de la stratégie s'assureront de prendre en compte les estimations du coût à la fois de la délinquance fiscale et des enquêtes en la matière, lorsque celles-ci sont disponibles, afin de pouvoir mesurer l'impact et l'efficacité de la mise en œuvre de la stratégie au fil du temps. En principe, les ressources mobilisées seront optimisées au cours de la mise en œuvre de la stratégie, c'est-à-dire que celle-ci permettra de recouvrer des sommes supérieures aux dépenses consacrées par l'administration à la détection des délits fiscaux et aux enquêtes s'y rapportant. Les offices statistiques nationaux sont généralement les mieux placés pour fournir des estimations du coût de la délinquance fiscale, qui peuvent permettre de déterminer l'ampleur des effets plus larges de ce phénomène sur l'économie dans son ensemble.

Les effets plus vastes de la stratégie sur les recettes peuvent également être observés et mesurés à l'aune des changements de comportement constatés à la suite d'une intervention des pouvoirs publics. Ainsi, outre les sommes recouvrées, la stratégie a peut-être permis d'améliorer la discipline fiscale dans les domaines ciblés ou de recueillir des renseignements qui ont permis d'identifier d'autres personnes aidant des délinquants ou des groupes de contribuables poursuivables. Pour mesurer ces effets, il doit exister un lien de causalité clair entre l'action des pouvoirs publics et le changement de comportement des contribuables.

Outre les effets sur les recettes, la stratégie peut aussi avoir des effets plus généraux non liés aux recettes, comme une amélioration de la confiance dans les autorités à la suite de la mise en œuvre de mesures de lutte contre la délinquance fiscale.

## Encadré 4.2. Optimisation des ressources

### L'exemple des États-Unis

Le service des impôts des États-Unis (*Internal Revenue Service*, IRS) envoie chaque année au Congrès un rapport justifiant sa demande budgétaire. Ce rapport, intitulé « Congressional Budget Justification & Annual Performance Report and Plan », contient notamment des données opérationnelles clés, telles que les résultats et réalisations, les budgets et priorités antérieurs, ainsi que les propositions budgétaires et justifications connexes. Ce rapport accessible au public fournit deux statistiques utiles à la section des enquêtes pénales de l'IRS (*Internal Revenue Service - Criminal Investigation*, IRS-CI) : le nombre d'enquêtes pénales clôturées et le taux de condamnation. Chaque année, ces statistiques sont comparées à l'objectif fixé en début d'année.

Ce rapport communique en outre le rendement de l'investissement (RDI) dans les principaux dispositifs de répression de l'IRS, que l'on calcule en divisant les recettes par les coûts. Au cours des dernières années, le RDI s'établissait en moyenne à 5-9 USD, ce qui signifie que pour chaque dollar consacré à l'application de la loi, l'IRS perçoit 5 à 9 USD sous forme d'impôts, d'intérêts et de pénalités. Ces chiffres ne tiennent pas compte du retentissement que des sanctions importantes prises dans le cadre de procédures civiles ou pénales ont pu avoir sur la discipline fiscale volontaire.

Une proposition d'augmentation du financement de l'IRS de 80 milliards de dollars sur 10 ans a été analysée par le Service d'études budgétaires du Congrès, qui a conclu qu'une telle mesure se traduirait par un accroissement des recettes d'environ 200 milliards de dollars au cours de cette période.

Source :

1. <https://home.treasury.gov/about/budget-financial-reporting-planning-and-performance/budget-requestannual-performance-plan-and-reports/budget-documents-congressional-justification>
2. <https://www.cbo.gov/publication/57444#:~:text=CBO%20estimates%20that%20portions%20of,billion%20over%20those%2010%20years.>

# 5 Études de cas

## Étude de cas : administration fiscale chilienne

### Contexte

La lutte contre la fraude fiscale constitue une difficulté fondamentale pour toute juridiction qui cherche à préserver l'intégrité de son système financier et à favoriser l'équité fiscale. C'est dans ce contexte que le Chili a choisi d'intégrer sa stratégie de lutte contre la délinquance fiscale à ses travaux plus généraux sur le respect des obligations fiscales. Le plan de gestion du respect des obligations fiscales (PGCT pour *Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario*), une stratégie annuelle complétée par un Modèle intégré de gestion du respect des obligations fiscales (MIGCT pour *Modelo Integrado de Gestión del Cumplimiento Tributario*), constitue le point de départ de cette démarche. Ces deux dispositifs visent à garantir la discipline fiscale et à réduire la fraude par des mesures préventives.

En ce qui concerne les délits fiscaux, une fois recensés les risques de non-respect des obligations fiscales, une série de mesures spécifiques sont conçues pour y répondre au travers de la stratégie – la poursuite des auteurs de délits fiscaux constituant l'outil le plus agressif dans ce cadre.

### Gestion des risques de délinquance fiscale

La gestion des risques désigne le processus consistant à déterminer, à analyser et à maîtriser les risques de non-respect des obligations. Pour y parvenir, l'administration fiscale chilienne (SII pour *Servicio de impuestos internos*) procède de manière globale en appliquant des politiques, des processus et des contrôles appropriés afin de minimiser les risques et d'optimiser les possibilités qui s'offrent à elle. Pour ce qui est de déterminer et d'analyser les risques de délinquance fiscale, le Chili a accompli des progrès dans les domaines suivants :

- La détection précoce des contribuables ayant un comportement agressif, ce qui permet de réduire les risques de fraude et d'érosion dans le recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Dans ces cas, le SII assure un suivi du processus de démarrage et du cycle de vie des contribuables, en intégrant des contrôles donnant lieu à un examen face à des risques potentiels, ainsi qu'en limitant par voie électronique la délivrance de documents fiscaux afin de prévenir la fraude.
- L'exploitation des informations disponibles dans les bases de données du SII pour renforcer le renseignement, concevoir et mettre en œuvre des règles commerciales et élaborer des modèles analytiques permettant de repérer certains contribuables sur la base de comportements à risque.
- Le recours intensif à des outils d'analyse, qui a permis de renforcer les capacités de détection dans des domaines essentiels présentant des risques spécifiques, notamment les registres informels, la détection de pertes fictives, les déclarations inexactes, les anomalies dans les flux opérationnels, la traçabilité de transactions pertinentes, le suivi des actifs de grande valeur et les demandes de remboursement.

L'analyse est réalisée par des équipes pluridisciplinaires composées d'analystes de données, de vérificateurs, d'ingénieurs et de juristes, en dialogue avec les équipes des centres régionaux afin de la renforcer.

### ***Plans d'action ciblés***

Au sein du MIGCT, des plans d'action spécifiques sont déployés pour lutter contre le non-respect des obligations fiscales. Ils se concentrent sur les secteurs à haut risque et les schémas de fraude déterminés par l'analyse des risques, parallèlement aux poursuites et aux actions pénales le cas échéant. Par exemple, le SII a défini des plans d'action spécifiques portant notamment sur les domaines cibles suivants :

- Contribuables possédant des actifs de grande valeur
- Entreprises et entités associées qui procèdent à des opérations de dilution d'actifs et/ou réalisent des investissements internationaux non déclarés
- Cas de faux constructeurs automobiles vendant des voitures volées
- Remboursements indus de TVA à l'exportation

Dans le cadre de ces plans d'action, les travaux sont coordonnés au sein des unités opérationnelles de chaque centre du SII afin d'examiner le cas des contribuables potentiellement fraudeurs et de déterminer l'opportunité d'engager des actions pénales, auquel cas le SII soumet les plaintes ou les actions en justice correspondantes aux autorités compétentes. L'exercice de l'action pénale incombe exclusivement au directeur du SII.

En outre, face à l'augmentation de la délinquance liée aux groupes criminels organisés au Chili, le SII a également inclus dans sa stratégie diverses initiatives de lutte contre ce phénomène. Par exemple, des projets de loi destinés à faciliter la détection des personnes qui se livrent à la criminalité organisée et les poursuites à leur encontre ont été mis en place, en plus de groupes de travail visant à la fois à identifier les réseaux de criminalité organisée grâce aux informations disponibles dans les bases de données du SII, et communiquer au ministère public les informations recueillies dans le cadre de contrôles fiscaux, qui peuvent être liées à des délits fiscaux.

### ***Démarche à l'échelle de l'administration dans son ensemble***

Le SII traite les délits dans le cadre d'une approche pluridisciplinaire et a conclu une série d'accords de collaboration avec d'autres organismes publics, notamment le ministère public (Ministerio Público), la douane (Servicio Nacional de Aduanas) et l'Unité d'analyse financière (UAF). Cette coopération permet non seulement l'échange d'informations, mais aussi la mise en commun de ressources, de connaissances et de compétences afin d'atteindre plus efficacement les objectifs communs. Ces travaux collaboratifs et coordonnés ont permis au SII de progresser considérablement dans la détection et l'analyse des délits fiscaux ainsi que les poursuites relatives à ceux-ci, en particulier dans les dossiers vastes et complexes.

### ***Communication autour de la Stratégie de lutte contre la délinquance fiscale***

La communication relative à la stratégie de lutte contre la délinquance fiscale vise à informer le public des risques liés à la commission d'infractions fiscales.

Des communiqués de presse sont publiés pour mettre en avant des actions en justice ou des domaines d'intérêt prioritaires, et des campagnes de communication préventives sont menées sur les réseaux sociaux, principalement via des plateformes comme LinkedIn et Instagram.

### ***Évaluation de la stratégie***

Une série d'indicateurs de performance sont utilisés pour évaluer régulièrement les progrès accomplis dans la réalisation des objectifs fixés, de sorte que les stratégies peuvent être ajustées si nécessaire. Il s'agit notamment du nombre d'affaires de délinquance fiscale détectées, des poursuites pénales engagées et des résultats obtenus devant les tribunaux, ainsi que des objectifs annuels liés aux recettes tirées de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

## Étude de cas : Bureau d'enquêtes criminelles de l'IRS (États-Unis)

La réussite de l'Internal Revenue Services (IRS) dans le domaine de l'application de la législation fiscale dépend fortement de la capacité du Bureau des enquêtes criminelles (CI pour *Criminal Investigation*) à enquêter sur les infractions pénales à caractère fiscal et à recommander au ministère de la Justice d'engager des poursuites contre leurs auteurs. Le Bureau est la seule autorité répressive fédérale habilitée à enquêter sur les infractions pénales à caractère fiscal et à recommander qu'elles fassent l'objet de poursuites. Le fait de donner de la publicité à ces actions en justice fait passer un message fort et dissuasif aux fraudeurs potentiels, garantissant ainsi l'intégrité et l'équité du système fiscal. En outre, les renseignements obtenus dans le cadre de ces enquêtes permettent souvent au Bureau d'apporter des contributions significatives à d'autres priorités nationales vitales telles que le financement du terrorisme, la criminalité transnationale organisée et les activités relevant du programme de lutte contre le trafic de drogue à forte intensité (HIDTA) et des services de lutte contre les organisations criminelles impliquées dans le trafic de stupéfiants (OCDETF).

Pour contribuer avec succès aux objectifs généraux de l'IRS en matière d'application de la législation fiscale, le Bureau doit se concentrer sur sa mission, à savoir « servir l'intérêt des Américains en enquêtant sur les infractions pénales potentielles au Code des impôts et les délits financiers connexes d'une manière qui favorise la confiance dans le système fiscal et le respect de la législation ». Pour y parvenir, il se doit de sélectionner et d'élaborer les dossiers les plus significatifs et d'enquêter sur ceux-ci efficacement. Il doit continuer de donner la priorité aux investissements dans les acquisitions et les technologies ayant trait aux données afin de relever les nouveaux défis liés à la cybercriminalité financière, de faire face à la prédominance des éléments probants et des données numériques ainsi qu'à leur gestion, et de gérer les exigences croissantes en matière de partage des données et de transformation numérique. En outre, pour gagner en efficacité et optimiser les ressources limitées de l'IRS consacrées à sa mission, le Bureau doit continuer à former tous ses agents et à collaborer en interne et à l'extérieur.

Compte tenu de ces facteurs déterminants, les priorités pour les exercices 2023 et 2024 sont divisées en six domaines :

- Sélection des dossiers
- Données et technologies
- Élaboration des dossiers et enquêtes
- Communication
- Formation des agents
- Partenariats stratégiques

### **Sélection des dossiers**

**Stratégie en matière d'enquêtes pénales** : axer la sélection des dossiers sur les affaires à fort impact qui dissuadent au maximum la commission de délits fiscaux et financiers en fonction de la couverture géographique, du secteur et de la question concernées.

Objectif stratégique de l'IRS :

- Protéger l'intégrité du système fiscal en encourageant le respect des règles grâce à l'administration et à l'application du Code des impôts.

Le Bureau mettra l'accent sur les dossiers à fort impact qui se concentrent sur la délinquance fiscale et financière afin de favoriser la dissuasion et de parvenir à des peines importantes pour décourager d'autres contribuables de commettre des infractions pénales similaires. Les enquêtes seront menées dans trois

grands domaines : les délits fiscaux classiques ou relevant de missions centrales, les délits à caractère fiscal et autres délits financiers, et les délits financiers liés aux stupéfiants. En outre, l'accent sera mis davantage sur les infractions aux ramifications internationales et sur la collaboration avec le Programme national de lutte contre la fraude de l'IRS afin d'améliorer l'affectation des dossiers émanant des unités opérationnelles de l'IRS. Le Bureau continuera de collaborer à de multiples initiatives interdivisions avec le bureau de la répression des fraudes (*Office of Fraud Enforcement*) et d'autres divisions opérationnelles de l'IRS afin de renforcer le respect des règles.

### ***Délits fiscaux classiques ou relevant de missions centrales***

- **Dispositifs fiscaux abusifs** : lutter contre les dispositifs fiscaux abusifs au niveau national et à l'étranger. Le Bureau identifiera et enquêtera sur les promoteurs de montages fiscaux ainsi que sur les personnes qui, de manière essentielle, facilitent et favorisent les dispositifs fiscaux abusifs ou aident les mettre en place.
- **Agissements frauduleux des entreprises** : enquêter sur les activités délictueuses menées par des propriétaires d'entreprise ou des sociétés créées pour avantager la personne physique ou morale auteur de l'infraction.
- **Fiscalité du travail** : accorder une priorité élevée aux tentatives de fraude ou de contournement de l'obligation de retenir, de déclarer et de reverser l'impôt sur l'emploi.
- **Fraude fiscale générale** : des ressources importantes seront consacrées aux enquêtes fiscales classiques portant sur l'impôt sur les sociétés, le revenu ou le prélèvement à la source et concernant des personnes physiques qui contribuent au manque à gagner fiscal en sous-déclarant intentionnellement des revenus, en ne s'acquittant pas intégralement de l'impôt dû et en omettant à plusieurs reprises de déposer des déclarations fiscales (« Spies evasion »), que ce soit pour elles-mêmes, pour leur famille, leurs partenaires commerciaux ou les entités juridiques qu'elles détiennent ou contrôlent.
- **Fraude fiscale internationale** : conduire une stratégie internationale globale de lutte contre les délits fiscaux commis à l'étranger par des personnes physiques, des entreprises et des intermédiaires professionnels. Le Bureau continuera de favoriser les relations et la communication avec les agents publics étrangers, les institutions financières internationales, les autorités de réglementation et d'autres parties prenantes externes afin de multiplier les poursuites engagées au niveau national contre les personnes qui ne se conforment pas à la législation fiscale du pays. Le Bureau étudiera et évaluera d'autres postes à l'étranger afin de renforcer la discipline fiscale globale, en mettant l'accent sur des postes numériques supplémentaires. Il continuera en outre de travailler avec ses partenaires étrangers pour renforcer les capacités grâce à des activités d'enquête conjointes, à des formations et à des initiatives de sensibilisation.
- **Joint Chiefs of Global Tax Enforcement (J5)** : le J5, alliance entre les autorités fiscales pénales des États-Unis, de l'Australie, du Canada, des Pays-Bas et du Royaume-Uni, restera une priorité pour le Bureau et sa division des opérations internationales. Le J5 s'est engagé à lutter contre la délinquance fiscale transnationale par une collaboration renforcée. Le Bureau continuera de collaborer avec ses partenaires du J5 pour recueillir des informations, partager des renseignements, mener des opérations et renforcer les capacités des agents chargés de la répression des délits fiscaux. Dans le cadre des conventions et des législations fiscales actuelles, le Bureau se concentrera sur l'élaboration et l'ouverture d'enquêtes menées avec ses partenaires du J5 concernant la fraude fiscale internationale, les intermédiaires professionnels, les délits liés aux monnaies virtuelles et d'autres systèmes de fraude qui se font jour.
- Remboursement douteux, fraudes commises par les préparateurs de déclarations et fraude aux remboursements par usurpation d'identité : enquêter sur les préparateurs de déclarations fiscales et les autres personnes qui promeuvent des montages visant à obtenir des remboursements

frauduleux ou à réduire frauduleusement l'impôt dû par leurs clients. L'accent continuera également d'être mis sur tous les aspects de la fraude aux remboursements, y compris les crédits remboursables fictifs et les fausses déclarations. Les bureaux locaux continueront d'enquêter sur les importants dispositifs de fraude aux remboursements par usurpation d'identité afin d'accroître le respect des règles et de réduire le risque de vol d'identité. Le Bureau améliorera la discipline fiscale et réduira le risque de fraude grâce à des actions de sensibilisation menées auprès de la communauté des fiscalistes ainsi qu'auprès des autorités répressives partenaires au niveau local et à l'échelon des États.

### ***Délits à caractère fiscal et autres délits financiers :***

- **Contre-espionnage, lutte contre le terrorisme et financement du terrorisme** — Soutenir les efforts déployés pour assurer la sécurité nationale en apportant une expertise financière aux équipes spéciales conjointes de lutte contre le terrorisme, aux équipes spéciales chargées du contre-espionnage, aux équipes d'examen de la loi sur le secret bancaire et aux équipes spéciales de lutte contre la délinquance financière ainsi qu'à celles chargées de la lutte contre les menaces à la sécurité nationale à travers le monde.
- **Cybercriminalité et actifs numériques** — Développer les capacités du Bureau à répondre à la menace permanente liée à la cybercriminalité : vol de données, fraude au remboursement et autres délits financiers en ligne. Le service du siège chargé de la cybercriminalité et les unités travaillant dans ce domaine collaboreront avec les coordonnateurs des bureaux locaux de tout le pays afin de déceler les délits cyber liés à la fiscalité, à l'usurpation d'identité, aux fraudes au remboursement et au blanchiment de capitaux, et d'en poursuivre les auteurs. On trouvera de plus amples informations à ce sujet dans la stratégie de lutte contre la cybercriminalité du Bureau.
- **Blanchiment de capitaux (hors stupéfiants)** — Enquêter sur des activités de blanchiment de capitaux complexes et d'envergure étrangères à la sphère des stupéfiants. Le Bureau dispose des capacités uniques lui permettant de suivre les produits d'activités illégales au travers d'un flux d'institutions commerciales et financières légitimes. On trouvera de plus amples informations à ce sujet dans la stratégie de lutte contre le blanchiment de capitaux du Bureau.
- **Corruption dans le secteur public** — Mener des enquêtes sur la corruption dans le secteur public, en collaboration avec les autorités répressives partenaires, lorsque des élus ou des responsables publics trahissent la confiance du public.
- **Intermédiaires fiscaux professionnels** – En collaboration avec le groupe du J5 chargé des intermédiaires, identifier les personnes qui favorisent et facilitent la délinquance fiscale et le blanchiment de capitaux à l'étranger, notamment les promoteurs de montages financiers, les prestataires de services à l'étranger et le secteur financier extraterritorial, et enquêter sur leurs agissements.
- **Nouvelles menaces** – En collaboration avec les autorités répressives partenaires, le Bureau s'emploiera à déceler les nouvelles menaces à l'échelle locale, nationale ou internationale et à enquêter sur les contrevenants les auteurs de délits les plus graves. Cette attention portée aux nouvelles menaces renforcera la confiance du public dans le système fiscal et favorisera le respect de ses obligations.

### ***Délits financiers liés aux stupéfiants***

- Services de lutte contre les organisations criminelles impliquées dans le trafic de stupéfiants (OCDETF), cyber-OCDETF, trafic de drogue à forte intensité (HIDTA), criminalité transnationale organisée (TOC), blanchiment de capitaux par des tiers (3PML), blanchiment de capitaux lié à des activités commerciales (TBML) : le Bureau s'engage à doter de ressources d'enquête et d'une expertise financière les enquêtes de l'OCDETF visant à déstabiliser et à démanteler les



organisations criminelles transnationales d'envergure. Ces dernières exploitent et corrompent des réseaux commerciaux, des institutions financières et des modes de transport international tout en protégeant leurs activités par un système de corruption et de violence. Des organisations sophistiquées s'organisent pour tirer parti des frontières nationales souveraines afin de coordonner et de réaliser des activités illégales en exploitant les lois sur la protection de la vie privée et les dispositions qui empêchent les autorités d'enquêter au-delà de leurs frontières. Pour faciliter les flux financiers illicites, ces organisations sophistiquées ont besoin d'experts du droit, de la finance, de la communication et de la technologie. Les entités qui offrent leur expertise et leurs services aux organisations criminelles transnationales sont qualifiées d'entités de blanchiment de capitaux par des tiers (3PML). Le Bureau continuera de fournir des ressources d'enquête pour engager des poursuites pénales contre les grandes organisations de narcotrafiquants, les fournisseurs et administrateurs opérant sur le dark net, les 3PML et les organisations transnationales, tout en recourant à l'ensemble des dispositions applicables en matière de confiscation d'actifs afin de priver ces réseaux illégaux de leur objectif de recherche du profit.

### ***Affectation stratégique des ressources***

- Conformément à ces priorités et compte tenu du succès des récents programmes de prévention de la fraude à l'échelle des différents services, le Bureau continuera d'équilibrer stratégiquement ses ressources nationales consacrées aux programmes portant sur l'usurpation d'identité, les remboursements douteux et les fraudes commises par les préparateurs de déclarations afin de contribuer à maximiser le pourcentage de moyens consacrés à l'élaboration de dossiers fiscaux traditionnels.
- Il continuera de réduire au minimum le nombre d'affaires qui ne nécessitent pas son expertise en matière d'enquêtes financières, dont les infractions principales relèvent de la compétence d'un ou plusieurs autres organismes, et qui ne permettent de soutenir sa mission traditionnelle que de manière marginale. En outre, il examinera de près sa participation aux enquêtes portant sur des infractions susceptibles d'entraîner des peines minimales, comme les délits mineurs. **Toutes les affaires concernant des délits mineurs, la fraude hypothécaire, les systèmes de Ponzi, les jeux, le détournement de fonds ou les violations du titre 18 de l'USC, paragraphes 2 (complicité), 1349 (tentative et complot) et 1960 (remise de fonds sans immatriculation) continueront de nécessiter l'approbation du directeur des opérations sur le terrain.** Le Bureau est conscient que certaines enquêtes à fort impact entrent dans ces catégories, notamment des enquêtes coûteuses, complexes et à forte notoriété, et ces facteurs seront examinés plus en détail dans le processus de sélection des dossiers.

### ***Élaboration des dossiers et enquêtes***

**Stratégie en matière d'enquêtes pénales** — Intégrer une approche collaborative à l'élaboration des dossiers, en fournissant les outils et le soutien nécessaires pour enquêter efficacement.

Objectifs stratégiques de l'IRS :

- Protéger l'intégrité du système fiscal en encourageant le respect des règles grâce à l'administration et à l'application du Code des impôts.
- Améliorer l'accès aux données, leur exploitabilité et leur analyse pour éclairer la prise de décision et améliorer les résultats opérationnels.
- Accroître la flexibilité, l'efficacité, l'efficacéité et la sécurité des opérations de l'IRS.

Le Bureau intégrera une approche collaborative pour améliorer l'efficacité et l'efficience de l'élaboration des dossiers et des enquêtes en fournissant les outils et le soutien nécessaires. Il exploitera les données pour orienter les décisions relatives à la sélection des dossiers et les technologies afin d'identifier les modèles de non-conformité et les dossiers potentiels au sein de ces modèles.

Chaque cas doit présenter un potentiel important d'incarcération, de publicité et d'impact global pour l'accomplissement de la mission du Bureau consistant à dissuader les criminels potentiels et à démontrer aux citoyens qui respectent la législation que l'argent de leurs impôts est utilisé dans un but précis et de manière responsable.

L'Unité des enquêtes coordonnées au niveau national (NCIU) continuera de recenser les enquêtes à fort impact, axées sur des missions et multijuridictionnelles en s'appuyant sur des partenariats et en utilisant l'analytique de données pour identifier les principaux domaines de non-respect des obligations fiscales et les menaces émergentes pour l'application de la législation fiscale. La NCIU intégrera des agents chargés des dossiers, des analystes d'enquêtes, des experts en science des données et des ressources en matière de poursuites afin de générer et de soutenir des enquêtes axées sur des missions en lien avec des initiatives nationales.

Les bureaux sur le terrain collaboreront avec le siège du Bureau pour demander aux divisions opérationnelles des entreprises civiles des ensembles de données spécifiques sur les initiatives locales d'élaboration de dossiers, dans le droit fil de l'approche collaborative du Bureau. Les idées liées à l'élaboration des dossiers qui sont couronnées de succès doivent également être transmises aux directeurs des opérations sur le terrain, à la NCIU, au service de l'analytique appliquée et à d'autres intervenants afin d'éviter le chevauchement des efforts et d'optimiser l'utilisation des stratégies productives. Les initiatives de la NCIU et du service d'analytique appliquée continueront d'être régies par le Comité exécutif du Bureau ou par un autre processus de contrôle exécutif afin d'assurer la transparence et de réduire le risque de double emploi. Le Bureau jouera un rôle de premier plan dans les initiatives de mise en application des règles fondées sur les données à l'échelle des entreprises.

### ***Formation des agents***

**Stratégie en matière d'enquêtes pénales** : cultiver et promouvoir une culture distincte, diversifiée et inclusive qui valorise et maximise le talent, les compétences et l'expérience du personnel du Bureau et offre des possibilités d'évolution de carrière et d'avancement à l'ensemble des employés à tous les niveaux de l'organisation.

Objectifs stratégiques de l'IRS :

- Éduquer, défendre, impliquer et autonomiser le personnel de l'informatique en cultivant les partenariats et les ressources pour créer et maintenir un environnement inclusif, équitable et diversifié.
- Repérer, attirer et fidéliser un vivier de candidats divers et hautement qualifiés, dotés d'une vaste expérience et de talents divers, grâce à des actions ciblées de sensibilisation, de recrutement et de sélection.
- Améliorer l'accès aux données, leur exploitabilité et leur analyse pour éclairer la prise de décision et améliorer les résultats opérationnels.
- Veiller à ce que les responsables démontrent leur engagement et leur responsabilité par des comportements qui favorisent la diversité, l'inclusion et l'accessibilité.

Le Bureau améliorera le perfectionnement de ses effectifs en embauchant et en formant de nouveaux agents spéciaux et du personnel professionnel, et en inscrivant la collaboration et de l'inclusion des valeurs

essentielles de ses équipes. Il appliquera les meilleures pratiques et stratégies pour mettre en valeur et fidéliser ses effectifs dans toute leur diversité tout en ayant recours à des possibilités d'évolution et d'avancement de carrière afin que les employés se sentent plus impliqués, plus valorisés et plus enclins à rester en poste. La diversité des employés à tous les niveaux de l'organisation contribue à renforcer le Bureau et en fait un endroit ouvert et sûr où se développent de nouvelles idées et l'innovation. Une formation approfondie à l'égalité, la diversité et l'inclusion permettra au Bureau de favoriser encore davantage les idéaux auxquels il aspire, à savoir un environnement de travail respectueux et sûr, tout en permettant à l'ensemble du personnel dirigeant de renforcer ses compétences en matière d'inclusivité. Parallèlement à ces efforts, le Bureau continuera d'évoluer en réévaluant sa structure organisationnelle afin de s'assurer qu'elle aligne au mieux le capital humain sur ses priorités en matière d'enquête afin de lui assurer la meilleure position possible pour l'avenir.

- **Impliquer l'ensemble du personnel** : les dirigeants du Bureau souligneront la valeur de l'appartenance et les contributions des employés, tout en adoptant une approche intégrée mettant l'accent sur l'amélioration et la communication des attentes, des stratégies de rétention et des mesures visant à accroître l'efficacité du travail en équipe — autant d'éléments ayant une incidence sur les indicateurs appliqués pour mesurer l'implication des effectifs.
- **Améliorer la satisfaction des effectifs** : le Bureau appliquera des programmes de transparence de la communication et de reconnaissance des employés pour faire de l'IRS l'employeur le plus agréable de l'administration fédérale. L'ensemble du personnel sera impliqué à travers l'enquête sur le point de vue des employés fédéraux, le programme d'enquêtes menées auprès des cadres et le programme permettant aux employés de l'IRS de formuler des suggestions. En outre, le Bureau mettra en avant les contributions des effectifs par divers canaux, notamment l'IRS Recognition Program et le Chief's Recognition Program.
- **Utilisation et efficacité du personnel professionnel** : le Bureau continuera d'élaborer et d'utiliser des parcours de carrière clairement définis pour le personnel professionnel, afin de maximiser les possibilités d'avancement. Les groupes de « professionnels chargés des enquêtes » constituent désormais une structure permanente au sein du Bureau et sont pleinement opérationnels dans chacune des antennes locales. La Bureau continuera de trouver des moyens plus efficaces de mobiliser les membres du personnel professionnel qui ne sont pas chargés des enquêtes afin d'appuyer les opérations de façon à améliorer leur efficacité et à tirer profit des compétences et aptitudes du personnel administratif à tous les niveaux de l'organisation.
- **Recrutement et perfectionnement de nouveaux agents spéciaux** : le Bureau continuera de chercher à obtenir des fonds destinés au recrutement et au perfectionnement de nouveaux agents spéciaux, en faisant concorder, sur le plan stratégique, les embauches futures et les besoins opérationnels les plus importants dans des antennes locales précises.
- **Possibilités de formation et de perfectionnement** : le Bureau offrira des possibilités de formation à tous les employés dès lors que des fonds seront disponibles. Il favorisera également les formations gratuites lorsqu'elles sont disponibles et appropriées. Sous la direction de son organisme de perfectionnement des effectifs, le Bureau repérera et formera les futurs dirigeants à travers le processus d'examen de la relève ou du processus qui lui succédera, ainsi que la mise en œuvre d'un programme global de perfectionnement des dirigeants destinés à tous les employés, depuis leur entrée en service jusqu'à leur progression à des postes de haute direction.

### ***Données et technologies***

**Stratégie en matière d'enquêtes pénales** : intégrer des technologies en constante évolution et axées sur les effectifs qui renforcent la capacité à mener des enquêtes financières plus agiles, efficaces et mobiles.

Objectifs stratégiques de l'IRS :

- Améliorer l'accès aux données, leur exploitabilité et leur analyse pour éclairer la prise de décision et améliorer les résultats opérationnels.
- Accroître la flexibilité, l'efficacité, l'efficacé et la sécurité des opérations de l'IRS.

Le Bureau procédera à la recherche, à l'évaluation, à la mise à l'essai et au déploiement de nouvelles technologies permettant à ses employés de devenir plus efficaces, collaboratifs et mobiles dans leurs capacités d'enquête. Il donnera la priorité aux investissements dans les acquisitions et les technologies ayant trait aux données qui ont pour but de répondre aux nouveaux défis liés à la cybercriminalité financière, à la prédominance des éléments probants et des données numériques ainsi qu'à leur gestion, et aux exigences croissantes en matière de partage des données et de transformation numérique. En outre, le Bureau exploitera d'autres solutions rentables pour les services technologiques de type produit, tels que les outils open source, tout en concentrant des ressources limitées sur les technologies spécifiquement conçues pour répondre aux exigences imposées par le respect de la législation. Il continue d'investir dans des projets collaboratifs et des technologies axées sur l'amélioration des capacités d'enquête en matière de déconfliction, de l'efficacité des enquêtes et des capacités de partage des données, dans le cadre d'un effort global visant à renforcer les relations avec d'autres autorités répressives tout en respectant les politiques de partage des données de ces organismes. Le Bureau créera et mettra en œuvre une politique de gouvernance des données qui permettra à la fois un examen plus solide des documents et des gains d'efficacité tout au long du processus d'enquête. Le service d'analytique appliquée du Bureau sera le fer de lance de l'utilisation de techniques analytiques modernes, telles que l'intelligence artificielle, l'automatisation des processus, afin d'intégrer les données disponibles dans une plateforme informatique d'enquête pour aider les agents chargés de faire respecter la législation à identifier les délinquants et à les traduire en justice le plus rapidement possible.

## **Communication**

**Stratégie en matière d'enquêtes pénales :** intégrer des canaux innovants et des stratégies de communication proactives pour communiquer efficacement en tant qu'autorité répressive et promouvoir la dissuasion.

Objectifs stratégiques de l'IRS :

- Donner à tous les contribuables les moyens d'honorer leurs obligations fiscales.
- Protéger l'intégrité du système fiscal en encourageant le respect des règles grâce à l'administration et à l'application du Code des impôts.
- Collaborer de manière proactive avec des partenaires extérieurs pour améliorer l'administration de l'impôt.

Le Bureau optimisera l'impact de la répression pénale et encouragera la discipline volontaire par la publicité, l'éducation et la sensibilisation. La publicité consistera à informer le public des efforts déployés par le Bureau pour faire respecter la législation et à l'éduquer sur les différents mécanismes de fraude et escroqueries qu'il convient d'éviter dans des domaines tels que l'usurpation d'identité liée à la fiscalité ou d'autres dispositifs émergents ou déjà courants.

Le Bureau intégrera des canaux innovants et des stratégies de communication proactives pour communiquer efficacement en tant qu'organisme d'application de la législation, promouvoir la dissuasion de la criminalité financière et accroître sa visibilité en tant qu'organisme public. Il continuera d'étudier les moyens de développer sa présence sur les médias sociaux afin de diffuser l'information et de favoriser le respect volontaire des obligations fiscales.

La collaboration avec les parties prenantes externes et de vastes efforts de sensibilisation sont essentiels pour sensibiliser ses partenaires à l'impact positif du Bureau aux niveaux local, national et mondial. Le Bureau renforcera ses relations avec les fiscalistes, les partenaires des administrations locales, des États et fédérales, le secteur privé, ainsi que les institutions financières. Il dirigera également des forums bancaires locaux et régionaux et y participera, dialoguera avec les milieux universitaires et continuera de sensibiliser les législateurs à la pertinence, aux réussites et aux capacités du Bureau par divers canaux, notamment au travers de séances d'information en personne, de communiqués de presse envoyés aux antennes membres et de présentations coordonnées des administrés.

### **Partenariats stratégiques**

Stratégie en matière d'enquêtes pénales : favoriser les partenariats stratégiques pour permettre une plus grande efficacité d'utilisation des ressources et ancrer de manière solide la défense du Bureau au sein de l'IRS, des autorités répressives et du Congrès.

Objectifs stratégiques de l'IRS :

- Protéger l'intégrité du système fiscal en encourageant le respect des règles grâce à l'administration et à l'application du Code des impôts.
- Collaborer de manière proactive avec des partenaires extérieurs pour améliorer l'administration de l'impôt.
- Accroître la flexibilité, l'efficacité, l'efficacé et la sécurité des opérations de l'IRS.

Les dirigeants et cadres supérieurs du Bureau s'attacheront à renforcer les partenariats avec les parties prenantes internes et externes afin de faire progresser les intérêts communs et de générer des actions de plaidoyer en améliorant la communication et la transparence, en développant les compétences des employés, en améliorant la structure organisationnelle du Bureau, en continuant à mettre l'accent sur la gestion des risques et en dialoguant avec les employés afin d'améliorer les opérations à tous les niveaux du Bureau.

- **Améliorer la communication interne et la transparence** : les communications seront fréquentes et transparentes afin de servir les objectifs et les attentes de l'organisation, et encourageront les agents à faire remonter les idées et les difficultés à tous les niveaux de la direction. Le Bureau continuera de revoir sa structure organisationnelle afin de s'assurer de l'optimisation de l'impact des ressources disponibles.
- **Améliorer la collaboration au sein de l'IRS** : les dirigeants et les cadres supérieurs de l'IRS rechercheront des possibilités de collaboration au sein de l'IRS afin d'améliorer l'application de la législation fiscale par des initiatives et des programmes menés dans l'ensemble du Service qui soient en phase avec ses priorités en matière d'application de la législation. Ils étudieront les processus et technologies employés dans d'autres composantes du Service susceptibles d'améliorer l'efficacité de ses activités actuelles, et partageront les meilleures pratiques en matière d'enquêtes pénales, afin d'identifier en temps opportun les schémas de non-respect des obligations fiscales, de déterminer la méthode d'application appropriée et de traiter les affaires à fort impact qui favorisent le respect de la législation fiscale.
- **Promouvoir la communication, la coordination et la collaboration avec les parties prenantes externes et le département du Trésor** : les dirigeants et cadres supérieurs du Bureau continueront d'établir de solides relations de travail en entretenant des contacts permanents avec le département de la Justice et les bureaux des procureurs des États-Unis, et tireront parti des relations établies et entretenues par le Trésor, les Affaires législatives, le Bureau exécutif du Trésor pour la confiscation des actifs (TEOAF) et les liaisons du Réseau de lutte contre la criminalité financière (FinCEN). Ces efforts devraient se traduire par une augmentation des poursuites à l'encontre des personnes qui ne respectent pas la législation fiscale du pays. Les hauts

responsables devraient nouer et développer des relations avec des membres clés de la communauté des professionnels de la fiscalité, notamment les institutions financières, les associations, les partenaires stratégiques internationaux et les fiscalistes. En outre, ils noueront et entretiendront des relations de travail avec les établissements d'enseignement et d'autres secteurs public/privé, le cas échéant.

“Honor the badge, Preserve the legacy, Master your craft, and Inspire the future”

## Étude de cas : His Majesty's Revenue & Customs (Royaume-Uni)

### **Aperçu général**

HMRC (His Majesty's Revenue & Customs) est l'administration opérationnelle ayant la charge exclusive de lutter contre la fraude fiscale et les attaques de la grande criminalité organisée contre le système fiscal du Royaume-Uni. Financée par le Trésor britannique, HMRC a pour mission fondamentale de veiller à appliquer un système fiscal équitable tout en s'attaquant aux personnes qui entreprennent délibérément et malhonnêtement de frauder l'administration fiscale, c'est-à-dire de faire en sorte que les personnes qui tentent d'escroquer le Trésor, quels qu'en soient les moyens, soient identifiées et forcées d'acquitter leur dû.

Si la majorité des contribuables observent la législation et règlent leurs impôts, certains d'entre eux cherchent délibérément à frauder l'administration fiscale en éludant l'impôt, en soustrayant des fonds publics ou en abusant le système d'autres manières. Or, la fraude fiscale sape l'économie, crée une concurrence déloyale pour les entreprises honnêtes et privent les services publics essentiels de fonds dont ils ont pourtant cruellement besoin. Elle soutient également d'autres délits qui nuisent à la collectivité.

En s'attaquant avec force à la fraude fiscale, HMRC renforce la confiance du public : les contribuables honnêtes veulent savoir, à juste titre, que l'administration intervient pour faire appliquer les règles lorsqu'il y a lieu, assurant ainsi l'équité des règles du jeu pour les particuliers et les entreprises.

### **Qu'est-ce que la fraude fiscale ?**

HMRC définit la fraude comme toute omission, dissimulation ou mauvaise interprétation délibérée d'informations, ou toute présentation erronée ou trompeuse d'une information ou d'une situation dans le but d'en retirer un avantage fiscal.

La fraude fiscale recouvre un large éventail d'activités illégales, notamment :

- la présentation délibérée de fausses déclarations d'impôt ;
- les demandes frauduleuses de remboursements ou d'allègements ;
- la dissimulation de revenus, de gains ou de patrimoine à l'étranger ;
- la contrebande de biens imposables.

Certaines de ces activités sont le fait de particuliers malhonnêtes, mais les organisations criminelles ciblent aussi délibérément le système fiscal à des fins lucratives.

### **L'approche de HMRC**

Le meilleur moyen de lutter contre la fraude fiscale est d'empêcher qu'elle se produise en amont. Pour ce faire, HMRC :

- intègre des vérifications et des contrôles dans ses systèmes ;
- modifie la législation pour rendre la fraude fiscale plus difficile, voire impossible ;
- collabore avec les entreprises pour les aider à repérer les cas où elles sont exposées à un risque de fraude fiscale.



## **Face aux cas de fraude avérés**

Face aux cas de fraude avérés, HMRC dispose d'un éventail de pouvoirs et de capacités d'enquête spécialisées qui lui permettent de mettre au jour les fraudes les plus complexes et les plus déterminées et d'obliger leurs auteurs à rendre des comptes.

La plupart des activités de la HMRC en matière de lutte contre la fraude fiscale s'appuient sur ses pouvoirs civils. Ceux-ci lui permettent, en effet, d'obtenir les informations dont elle a besoin pour recenser et recouvrer les impôts impayés, tout en imposant aux personnes responsables des sanctions financières (qui peuvent atteindre 200 % de l'impôt dû dans certains cas).

Dans certains cas graves de fraude fiscale, la HMRC peut suivre l'approche définie dans son Code de Bonnes Pratiques 9 (<https://www.gov.uk/government/publications/code-of-practice-9-where-hm-revenue-and-customs-suspect-fraud-cop-9-2012>) : en échange d'une reconnaissance de culpabilité, du paiement de l'intégralité de l'impôt dû ainsi que de lourdes sanctions financières, les particuliers ne font pas l'objet d'une enquête pénale, qui pourrait être engagée dans d'autres circonstances.

## **Enquêtes pénales**

Si HMRC se réserve le pouvoir, à son entière discrétion, de mener une enquête pénale dans tous les cas, son approche consiste plutôt à employer ses capacités d'enquête pénale et spécialisée dans certaines circonstances :

Premièrement, lorsqu'une faute est particulièrement grave, par exemple les cas qui impliquent des pertes importantes ou dans lesquels le comportement ou les personnes en question appellent une réponse forte, comme les efforts déployés par HMRC pour lutter contre les groupes criminels organisés.

Deuxièmement, les cas dans lesquels HMRC entend faire passer un message dissuasif fort destiné à rassurer la majorité des contribuables honnêtes quant à l'existence de règles du jeu équitables. Il peut s'agir de s'attaquer à un type particulier de fraude ou de cibler des secteurs d'activité ou des groupes de clients spécifiques au sein desquels il est notoire que la fraude fiscale est répandue. Les efforts déployés par HMRC pour lutter contre les instigateurs de montages fiscaux frauduleux et les professionnels qui se livrent à la fraude fiscale ou la facilitent en sont des exemples. HMRC se montre intransigeante quant au fait que les règles fiscales s'appliquent de la même manière à tous les contribuables, indépendamment de leur patrimoine, de leur profession ou de leurs ressources.

Troisièmement, lorsque les pouvoirs civils de HMRC ne sont pas suffisants pour établir la vérité ou recouvrer l'impôt en question. Il s'agit alors de s'appuyer sur les capacités secrètes de HMRC pour dévoiler les activités des organisations criminelles, ou sur ses pouvoirs de coercition tels que les perquisitions et les arrestations.

Il s'agit de pouvoirs importants qui, à l'instar d'autres autorités répressives, font l'objet de procédures externes rigoureuses en matière de contrôles et de protections.

Étant donné que les affaires pénales peuvent être longues et coûteuses, il est logique que HMRC n'y ait recours que de manière sélective afin de s'assurer qu'elles permettent à la fois d'optimiser l'utilisation des ressources pour le contribuable et d'avoir un effet le plus important possible sur la fraude fiscale. Ces dernières années, HMRC a délibérément fait le choix de les concentrer sur les cas les plus dommageables, les plus complexes et les plus sophistiqués.

Cette approche vise à parvenir au meilleur résultat possible pour le Royaume-Uni plutôt que de pourchasser des cibles au hasard dans le seul but de procéder à des arrestations et des poursuites judiciaires.



## **Recouvrer les sommes dues**

Quelle que soit l'approche suivie, HMRC s'efforce toujours de recouvrer les sommes dues.

Dans la mesure du possible, elle cherche à recouvrer le montant total de l'impôt dû par voie de rôle ou par la conclusion d'accords avec les contribuables, en appliquant des pénalités et des intérêts le cas échéant. Ces méthodes sont souvent suffisantes pour recouvrer les sommes dues. Lorsqu'elle doit aller plus loin, la HMRC dispose de toute une série d'autres pouvoirs qui lui permettent d'enrayer les fraudes fiscales et d'en recouvrer les produits.

Il s'agit notamment de ceux prévus par la loi relative au produit d'activités criminelles (*Proceeds of Crime Act*), qui permet à HMRC d'inventorier, de confisquer et de vendre les actifs des personnes condamnées pour fraude fiscale. Le non-respect de ces ordonnances de confiscation peut entraîner un allongement des peines d'emprisonnement infligées aux auteurs de ces actes.

Parallèlement, les ordonnances de gel des comptes bancaires permettent à HMRC de bloquer et de confisquer rapidement et efficacement les fonds hébergés sur des comptes bancaires suspects, empêchant ainsi les fraudeurs de les mettre hors de portée de l'administration. Dans le cadre de ses activités, HMRC continue également de saisir des sommes en espèces.

Enfin, lorsque HMRC doit s'attaquer à des entreprises impliquées dans des affaires de fraude fiscale, elle a la possibilité, dont elle tire parti, de collaborer avec des institutions financières et des liquidateurs pour procéder à leur liquidation, en procédant au passage à l'identification et à la saisie de leurs actifs.

Il s'agit là de pouvoirs de recouvrement d'actifs sans équivalent qui permettent de faire passer le message suivant : la fraude fiscale n'est pas payante.

## **Frapper les intermédiaires professionnels qui favorisent la fraude fiscale**

La fraude fiscale ne cesse de gagner en sophistication et en complexité, ce qui pousse les personnes qui s'en rendent coupables à faire appel aux services d'intermédiaires professionnels qui les aident à transférer leur fortune de manière anonyme ou à blanchir le produit d'activités criminelles.

HMRC est déterminée à faire en sorte que ces intermédiaires paient les conséquences de la fraude fiscale autant que ceux qu'ils aident à la commettre.

Pour ce faire, elle s'appuie notamment sur la loi relative aux infractions pénales des entreprises (CCO pour *Corporate Criminal Offence*) afin d'éradiquer les actes répréhensibles dans tous les secteurs d'activité. Ce texte érige en infraction pénale le fait, pour une entreprise, de ne pas empêcher ceux qui agissent en son nom de faciliter une fraude fiscale. Il prévoit des amendes potentiellement illimitées pour les entreprises reconnues coupables et ne se contente pas de les poursuivre en justice, mais s'attache à faire évoluer les pratiques et les comportements vis-à-vis du risque, en encourageant les entreprises à faire davantage pour empêcher les délits fiscaux de se produire. HMRC observe d'ailleurs déjà des signes positifs de cette évolution.

## **Collaborer avec des partenaires**

Si HMRC est le seul organisme du Royaume-Uni chargé de lutter contre la fraude fiscale, elle travaille aux côtés de différents partenaires, notamment des institutions financières, des organismes professionnels, d'autres ministères et organes chargés de l'application de la loi, ainsi que des autorités fiscales et douanières internationales.

Par exemple, HMRC est l'un des membres fondateurs du Joint Chiefs of Global Tax Enforcement (J5), une alliance opérationnelle entre le Royaume-Uni, le Canada, les États-Unis, l'Australie et les Pays-Bas, qui se consacre à la lutte contre la délinquance fiscale internationale, le blanchiment de capitaux et les

personnes qui facilitent ces activités. Le J5 travaille actuellement sur un grand nombre d'enquêtes, y compris sur des affaires impliquant des intermédiaires internationaux influents.

Ce sont les partenariats de ce type qui permettent à HMRC de retrouver et de rapatrier les criminels qui pensent pouvoir échapper à la justice en se réfugiant à l'étranger, notamment certains des fraudeurs fiscaux les plus dangereux du Royaume-Uni.

### ***Signaler les fraudes fiscales***

La fraude fiscale concerne tous les citoyens, car c'est toute la nation qui est dépossédée. Qu'il s'agisse des crédits soustraits aux services publics essentiels ou du préjudice que les organisations criminelles cause à la collectivité, il incombe à tous les citoyens d'y faire échec.

HMRC a donc mis en place un outil de signalement en ligne et un service téléphonique spécifique (0800 788 887) permettant à tout un chacun de transmettre des informations relatives à des cas de fraude fiscale.

# Références

- Banque mondiale et OCDE (2018), “Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption in Combating Tax Crime and Corruption”. [14]
- GAFI (2013), *FATF Guidance on National Money Laundering and Terrorist Financing Risk Assessment*, GAFI. [7]
- GAFI (2012-2023), *Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération - Les Recommandations du GAFI*, GAFI, <https://www.fatf-gafi.org/fr/publications/Recommandationsgafi/Recommandations-gafi.html>. [6]
- Internal Revenue Service (2023), *Internal Revenue Manual*. [10]
- OCDE (2024), “Recommandation du Conseil en vue de faciliter la coopération entre les autorités fiscales et les autorités répressives pour lutter contre les délits graves”. [8]
- OCDE (2023), *Civisme fiscal : Qu’est-ce qui motive les particuliers et les entreprises à payer des impôts ?*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/4ce7612d-fr>. [24]
- OCDE (2023), *Communication and Engagement with SMEs*. [17]
- OCDE (2023), *Facilitating the Use of Tax-Treaty Exchanged Information for Non-Tax Purposes: A contribution to the whole-of-government approach to tackling illicit financial flows*, OCDE, <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/facilitating-the-use-of-treaty-exchanged-tax-information-for-non-tax-purposes.pdf>. [23]
- OCDE (2023), “Fraude fiscale aux dividendes : Renforcer la sensibilisation aux montages d’arbitrage de dividendes”. [3]
- OCDE (2023), “Informations comparatives sur les pays de l’OCDE et autres économies avancées et émergentes”. [2]
- OCDE (2023), *Renforcer la confiance interinstitutionnelle entre l’administration fiscale et les services de répression de la délinquance financière*. [16]
- OCDE (2022), *Cadre de déclaration des Crypto-actifs et modifications de la Norme commune de déclaration*, Éditions OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/cadre-de-declaration-des-crypto-actifs-et-modifications-de-la-norme-commune-de-declaration.htm>. [25]
- OCDE (2022), *Recommandation du Conseil sur les Dix principes mondiaux pour lutter contre la délinquance fiscale*, <https://legalinstruments.oecd.org/fr/instruments/OECD-LEGAL-0469>. [1]

- OCDE (2021), *Lutte contre la délinquance fiscale – les dix principes mondiaux, deuxième édition*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/b64062dd-fr>. [12]
- OCDE (2020), “Administration fiscale 3.0 : La transformation numérique de l’administration de l’impôt”. [5]
- OCDE (2020), *Modèle de maturité en matière d’enquêtes sur les délits fiscaux*, Éditions OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/delits/modele-de-maturite-en-matiere-d-enquetes-sur-les-delits-fiscaux.pdf>. [11]
- OCDE (2020), *Tax Administration: Supporting SMEs to Get Tax Right Series: Strategic Planning*. [18]
- OCDE (2019), *Manuel de sensibilisation au blanchiment de capitaux et au financement du terrorisme à l’intention des contrôleurs des impôts*, Éditions OCDE, Paris. [22]
- OCDE (2017), *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crime and Other Financial Crimes - Third Edition*, Éditions OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes.htm>. [13]
- OCDE (2017), *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, <https://doi.org/10.1787/63530>. [21]
- OCDE (2017), “Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud”. [4]
- OCDE (2013), *Manuel de sensibilisation au paiement de pots-de-vin et à la corruption à l’intention de vérificateurs fiscaux*, Éditions OCDE, Paris. [9]
- Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (2011), “2011”, *Estimating illicit financial flows resulting from drug trafficking and other transnational organized crimes*. [26]
- ONUDC (2010), *Guidance on the preparation and use of organized crime threat assessments (“The SOCTA Handbook”)*, Nations Unies. [15]
- Russell, B. (2010), *Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program*. [20]
- Yikona, S. et al. (2011), *Ill-gotten Money and the Economy*, Banque mondiale, <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-8887-7>. [19]

# Définir une stratégie nationale de lutte contre la délinquance fiscale

## PRINCIPAUX ÉLÉMENTS ET ASPECTS À PRENDRE EN CONSIDÉRATION

Les délits fiscaux ont un impact négatif sur tous les pays, qu'ils soient développés ou en voie de développement. Ils entravent la capacité des gouvernements à collecter des recettes et affaiblissent la confiance du public dans le système juridique et financier, ce qui peut entraîner des conséquences profondes et durables. La délinquance fiscale est souvent étroitement liée à d'autres formes graves de criminalité nationales ou transnationales, telles que le blanchiment d'argent, la corruption, le trafic de stupéfiants ou d'êtres humains et le financement du terrorisme.

Ce rapport expose les raisons d'adopter une stratégie nationale de lutte contre la délinquance fiscale et de soutenir les efforts des juridictions dans l'élaboration de ces stratégies, en s'inspirant des pratiques des membres du groupe d'action de l'OCDE sur les délits à caractère fiscal et autres délits (TFTC).



PDF ISBN 978-92-64-50659-6



9 789264 506596