

La pénalisation du droit international Demi-journée de Nanterre – 10 mars 2017

COOPÉRATION ET ENTRAIDE INTERNATIONALE ET EUROPÉENNE EN MATIÈRE DE DÉLITS FISCAUX : ASPECTS DE DROIT PROCESSUEL

Amélie BELLEZZA

*Docteur en droit, chargé d'enseignement à la Faculté de Droit de Nancy
Juriste assistant auprès du Parquet du Tribunal de Grande Instance de Nancy*

Si la mondialisation a facilité les mouvements de capitaux, de personnes, de biens et de flux financiers, ainsi que les échanges commerciaux, elle a également conduit au rapprochement des normes juridiques qui régissent les affaires, notamment en matière fiscale. Le droit fiscal international regroupe les règles de fond qui régissent la perception de l'impôt dès lors qu'un élément d'extranéité est identifié. Parallèlement, la disparition des frontières, ou en tout cas leur assouplissement, a également favorisé le développement des comportements délictuels transnationaux, en particulier la criminalité d'affaires.

Parmi les facteurs à l'origine de ce phénomène, deux d'entre eux peuvent retenir notre attention : il s'agit, d'une part, du développement des marchés mondiaux, lequel a engendré une multiplication et une complexification des flux financiers et, d'autre part, l'essor des marchés communs régionaux (souvent à des échelles continentales), qui lui malheureusement n'a pas été accompagné d'une convergence efficace et rapide des normes destinées à régir la vie des affaires. Par conséquent, de nombreuses infractions ont pu se développer dans ce contexte, telles que la fraude fiscale et les escroqueries portant sur la taxe sur la valeur ajoutée et sur la taxe sur les produits et services¹. Ces infractions nuisent gravement à l'économie et grèvent de façon incontestable le budget

¹ OCDE et Conseil de l'Europe, *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amendée par le protocole de 2010*, Éditions OCDE, 2011, Préambule, p. 9 (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264115682-fr>).

des États. À titre d'exemple, en France, l'évasion et la fraude fiscales auraient représenté en 2012 un manque à gagner compris entre 60 et 80 milliards d'euros².

Par conséquent, la communauté internationale s'est attelée à endiguer le phénomène d'expansion des délits fiscaux, en particulier par l'intermédiaire de l'activité très riche et dynamique de l'OCDE³, qui a notamment mis en place un certain nombre de conventions, de recommandations et de modèles de coopération prévoyant quelques mesures de fond afin de lutter contre les délits fiscaux et assimilés, ainsi que des règles processuelles destinées à traquer les délinquants d'affaires et à assurer l'effectivité des poursuites et de la répression.

De ce fait, à l'échelle mondiale mais aussi européenne, des cadres normatifs de nature procédurale ont été mis en place. Cependant, du fait de la particularité du droit répressif fiscal, ces modèles présentent à la fois un caractère pénal et para-pénal, puisque les autorités judiciaires répressives ne sont pas les seules à intervenir en matière de répression de la délinquance fiscale. Ces dernières sont en effet accompagnées de nombreuses autorités administratives, telles que l'administration fiscale elle-même ou les autorités de régulation financière ou douanière, qui peuvent également contribuer à détecter certains comportements criminels.

La présente contribution aura pour objectif de présenter le cadre normatif de la coopération et de l'entraide en matière fiscale, tant niveau international qu'euro-péen (I) et les moyens de cette coopération et de cette entraide (II).

I. LE CADRE NORMATIF DE LA COOPÉRATION ET DE L'ENTRAIDE EN MATIÈRE DE LUTTE CONTRE LA DÉLINQUANCE FISCALE

Le contexte normatif de la coopération de l'entraide en matière de lutte contre la criminalité de nature fiscale se traduit principalement par la mise en place de règles processuelles, initialement contenues dans les conventions bilatérales et multilatérales ratifiées par les premiers États acteurs en la matière, puis dans les recommandations et directives élaborées par les différents organismes (B). La mise en place de ces règles poursuit un double objectif : en premier lieu, un objectif immédiat de préservation des recettes fiscales des différents États et organisations internationales ; en second lieu, un objectif médiat et plus général de lutte contre la grande délinquance financière (A).

² Rapport du Syndicat national Solidaires-Finances publiques, *Évasion et fraudes fiscales, contrôle fiscal*, janvier 2013, p. 20 (disponible sur http://archives.solidairesfinancespubliques.fr/gen/cp/dp/dp2013/120122_Rapport_fraude_evasionfiscale.pdf).

³ L'OCDE a été créé en 1961 et son siège est établi à Paris : « La mission de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) est de promouvoir les politiques qui amélioreront le bien-être économique et social partout dans le monde » (source : <http://www.oecd.org/fr/apropos/>).

A. Les justifications du cadre normatif de la coopération et de l'entraide en matière de lutte contre la délinquance fiscale

L'objectif premier de la lutte contre la délinquance fiscale est de permettre aux différents États de collecter et de préserver l'ensemble des ressources de nature fiscale, qui représentent une large composante du budget de ces derniers, et qui contribuent à financer leur économie. À titre d'exemple, les collectes de taxe sur la valeur ajoutée représentaient pour l'Union européenne, en 2014, 12,3 % du total des recettes. Ainsi, l'intérêt de limiter les escroqueries à la taxe sur la valeur ajoutée et, de façon plus générale, la délinquance fiscale prend tout son sens. Les membres de la communauté internationale s'accordent à dire que la fraude – et l'évasion – fiscales grèvent largement le budget des États et autres collectivités. Ainsi, l'OCDE constate que

« [l]'évasion et la fraude fiscales portent préjudice aux budgets des gouvernements à travers le monde. Aux États-Unis, le Sénat estime à 100 milliards USD par an les pertes imputables à ces deux fléaux. Dans d'autres pays, les montants concernés sont d'une importance similaire. Il en résulte une contraction des ressources disponibles pour financer les infrastructures, ce qui a un impact sur la vie de tous les citoyens, aussi bien dans les économies développées que dans celles en développement »⁴.

Par conséquent, l'objectif principal et immédiat de la lutte contre les délits fiscaux et assimilés est d'enrayer les conséquences néfastes de ces infractions sur l'économie publique, en limitant le manque à gagner en résultant. Cet objectif était clairement énoncé par la Commission européenne dans une communication du 27 juin 2012, dans laquelle elle précisait que « [l]a fraude et l'évasion fiscales limitent la capacité des États membres à percevoir des recettes et à mettre en œuvre leur politique économique. En période d'assainissement budgétaire, où de nombreux États membres doivent réduire leurs dépenses et augmenter leurs recettes, la fraude et l'évasion fiscales rendent encore plus difficile la conduite de la politique budgétaire »⁵.

Seulement, les contrôles et enquêtes nationaux se révèlent largement insuffisants depuis ces dernières années, du fait notamment des facilités octroyées par les règles qui régissent les flux financiers sur les marchés mondiaux, et des dispositions en matière fiscales ultra permissives en vigueur dans certains États. La dématérialisation des échanges renforce également la difficulté à tracer et à localiser les déplacements des fonds. Ainsi, seuls l'échange d'informations et la coopération entre les autorités des pays impliqués, dans le cadre de modèles d'échanges de renseignements et de conventions d'entraide multilatérales, ou de tout autre instrument normatif de droit international pénal, pourraient permettre d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale et l'escroquerie à la taxe sur la valeur ajoutée ou sur les produits et services⁶. Ces modèles

⁴ <http://www.oecd.org/fr/presse/laluttecontrelafraudedefiscale.htm>, consulté le 10 juin 2017.

⁵ *Communication COM(2012) 351 final du 27 juin 2012 de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur les moyens concrets de renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, y compris en ce qui concerne les pays tiers*, § 1 introduction (disponible sur : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_fr.pdf).

⁶ Cf. le constat opéré par la Commission européenne : « Au cours des dernières années, le défi posé par la fraude et l'évasion fiscales a considérablement gagné en importance. La mondialisation de l'économie, l'évolution technologique, l'internationalisation de la fraude et l'interdépendance des autorités fiscales

d'échanges de renseignements et ces conventions de coopération participeraient d'une mise en place d'un modèle procédural international, créant des procédures d'échange minimales. Ces dernières constitueraient des standards processuels communs à tous les États signataires, que ceux-ci seraient libres de renforcer au gré de leur implication et de la convergence de leurs politiques pénales substantielles.

Par ailleurs, au-delà de cet aspect purement fiscal et d'objectif de financement de l'économie publique, un autre constat doit être opéré : deux tiers des activités financières illicites impliquent dans leur schéma criminel une fraude fiscale et ont pour but de faciliter la dissimulation d'autres infractions financières, telles que la corruption, ou le blanchiment de capitaux issus de trafics d'armes ou de trafics de stupéfiants par exemple, ou encore les infractions en matière de société.

La pénalisation du droit fiscal international poursuit donc également l'objectif plus général de répression de l'ensemble des infractions commises en matière financière et souvent en bande organisée. C'est ce que confirme l'OCDE en expliquant dans la préface de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale que « la Convention n'est pas seulement un précieux outil pour lutter contre la fraude fiscale ; elle peut servir à d'autres fins répressives telles que pour lutter contre la corruption et le blanchiment d'argent »⁷. Autrement dit, la mise en œuvre d'instruments normatifs de coopération en matière de lutte contre la délinquance fiscale, par une internationalisation des échanges d'informations et de coopération en matière de détection, de poursuites et de répression des infractions fiscales, contribue à la sauvegarde de l'ordre public économique mondial. Ces mécanismes d'entraide sont donc fonctionnels à la protection de cet intérêt juridique protégé, collectif et médiat⁸.

Le rôle des autorités fiscales en la matière a été souligné. Ces dernières peuvent contribuer à la lutte contre la grande délinquance économique et financière, en portant à la connaissance des autorités judiciaires les soupçons d'infractions qu'elles identifient dans le cadre de leurs fonctions habituelles. Ainsi, le Comité des affaires fiscales expliquait en 2009 que « les autorités fiscales peuvent jouer un rôle important dans la détection de tous les délits graves et non pas seulement de la corruption transnationale »

des États membres qui en résulte montrent les limites des approches purement nationales et renforcent la nécessité d'une action commune. » (*Ibid.*, p. 4).

⁷ OCDE et Conseil de l'Europe, *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amendée par le protocole de 2010*, Éditions OCDE, 2011, Préface, p. 3 (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264115682-fr>).

⁸ La notion d'« intérêt juridique protégé » est une notion inspirée des théories allemandes du « *Rechtsgut* » et italiennes du « *bene giuridico* ». La doctrine française s'intéresse peu aux notions de « bien juridique » ou « valeur sociale protégée » et l'utilisation indifférente des deux notions (ou parfois celle d'« intérêt social protégé » ; cf. A. VITU, *op. cit.*, § 22, p. 28-29) démontre que leurs contours et leurs contenus sont difficiles à appréhender. Cf. cependant pour une étude approfondie : M. LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, Thèse : droit privé et sciences criminelles, Montpellier, 2009. Nous l'entendons dans la présente étude comme « l'intérêt désigné par le législateur comme digne d'une protection par la norme pénale ». A. VITU, *Traité de droit criminel – Droit pénal spécial*, t. 3 et 4, Paris, Cujas, 1982, § 22, p. 28-29.

Les intérêts juridiques immédiats protégés par les infractions fiscales résident dans la détermination exacte de l'assiette fiscale, et plus indirectement dans la protection des recettes du budget de l'État.

et que « le partage d'informations par les autorités fiscales avec les autorités répressives peut contribuer à faciliter la détection, les enquêtes et les poursuites concernant les délits graves »⁹.

C'est bien dans le but d'atteindre ces objectifs que l'OCDE et l'Union européenne, notamment, ont développé de multiples outils destinés à dresser un cadre de coopération et d'entraide entre les différents États pour lutter contre la délinquance fiscale.

B. Les outils normatifs de la coopération de l'entraide en matière de lutte contre la délinquance fiscale

1. Au niveau international, d'une part, l'OCDE est active et particulièrement impliquée dans la lutte contre la délinquance fiscale. Son activité s'est surtout développée dans le courant des années 2000, et encore davantage suite aux différents forums internationaux « *Fiscalité et délinquance* »¹⁰. Ces derniers ont conduit à l'examen et à la comparaison de l'ensemble des modèles de répression qui pouvaient exister au sein des différents États membres de l'OCDE. Cette analyse a permis de détecter les différents points communs et les différences entre ces modes de répression, mais également leurs imperfections et leurs avantages. Puis, sur la base des constats effectués, l'OCDE a, à son tour, proposé des modèles de coopération institutionnelle en interne, entre les autorités (fiscales, judiciaires, financières, douanières) d'un même État, et à l'international, entre les différents États parties¹¹. Dès lors, un double constat peut être posé : en premier lieu, celui de l'uniformisation à un niveau mondial des règles de coopération entre autorités interétatiques dans le cadre de la lutte contre la délinquance fiscale ; en second lieu, celui du développement d'un droit international pénal processuel, cadre normatif destiné à « standardiser » les échanges d'informations en vue de prévenir, de détecter et de réprimer les délits à caractère fiscale, ainsi que les infractions qui leur sont connexes comme la corruption ou le blanchiment d'argent.

Parmi les recommandations les plus emblématiques et les plus récentes, nous trouvons celle du 14 octobre 2010 en vue de faciliter la coopération entre les autorités fiscales et les autorités répressives pour lutter contre les délits graves¹² ainsi que la recommandation sur les mesures fiscales visant à renforcer la lutte contre la corruption

⁹ *Recommandation du Conseil de l'Europe C(2010)119 du 14 oct. 2010 en vue de faciliter la coopération entre les autorités fiscales et les autorités répressives pour lutter contre les délits graves*, cons. 1 et 2 (disponible sur : <http://www.oecd.org/ctp/crime/2010-recommendation.pdf>).

¹⁰ Premier forum en mars 2011, à Oslo qui a permis le lancement du *Dialogue d'Oslo* ; 2^e forum en juin 2012 à Rome ; 3^e forum en novembre 2013 à Istanbul ; 4^e forum en septembre 2015 à Amsterdam. Le 5^e forum se tiendra à Londres en novembre 2017.

¹¹ Cf. le rapport publié par l'OCDE à l'issue du deuxième forum « *Fiscalité et délinquance* » qui s'est tenu à Rome les 14 et 15 juin 2012, intitulé *Lutter contre les délits à caractère fiscal par une coopération interinstitutionnelle efficace* (<http://www.oecd.org/fr/ctp/delits/Cooperationinterinstitutionnelle.pdf>).

¹² *Recommandation du Conseil de l'Europe C(2010)119 du 14 oct. 2010 en vue de faciliter la coopération entre les autorités fiscales et les autorités répressives pour lutter contre les délits graves*.

d'agents étrangers et dans les transactions commerciales internationales¹³. La première suggérait aux États membres d'établir un cadre légal et administratif, qui organise le signalement par les autorités fiscales aux autorités judiciaires de soupçons de délits graves (corruption, blanchiment, financement de terrorisme)¹⁴, et les encourageait par ailleurs à autoriser, lorsqu'ils sont requis pour une demande d'informations, l'utilisation des informations fiscales recueillies à toute autre fin judiciaire¹⁵. La seconde contenait une requête faite aux États membres d'interdire ou de supprimer la déductibilité fiscale des pots-de-vin reçus par les agents transnationaux, afin de lutter contre la corruption dans les échanges commerciaux mondiaux¹⁶.

Ces recommandations de l'OCDE, qui ne sont pas en principe juridiquement contraignantes contrairement aux décisions prises par cet organe, possèdent toutefois une normative forte. De ce fait, lorsqu'un État y adhère, il cherchera nécessairement à mettre tout en œuvre pour les appliquer et à se conformer aux règles de fond ou de forme qu'elles contiennent ; en revanche, si ledit État n'est pas en accord avec les principes dégagés dans ces recommandations, il préférera ne pas y adhérer du tout. Ainsi, la très grande majorité des États parties à l'OCDE adopte un comportement convergent et se révèle très actif dans la lutte contre la délinquance fiscale, ce qui n'est pas le cas des pays inscrits sur la liste noire du GAFI¹⁷. Ils créent ainsi dans leurs ordres juridiques nationaux des dispositions qui s'inscrivent dans les lignes directrices des modèles de coopération fixés par l'OCDE. Il y a donc en la matière un renforcement de la coopération internationale, lequel se manifeste par une homogénéisation des règles d'entraide entre les États.

2. Sur le continent européen en particulier deux types d'instruments encadrent la lutte institutionnelle contre la délinquance fiscale.

En premier lieu, les conventions de coopération en matière pénale particulièrement nombreuses au sein du Conseil de l'Europe sont le principal instrument juridique de lutte contre la délinquance fiscale. Il est possible de citer à titre illustratif la Convention du 20 avril 1959¹⁸ et son protocole additionnel du 17 mars 1978¹⁹. Ce

¹³ *Recommandation du Conseil de l'Europe C(2009)159/REV1/FINAL du 26 nov. 2009, amendée le 18 fév. 2010 par COM(2010)19 du Conseil visant à renforcer la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales.*

¹⁴ *Recommandation du Conseil de l'Europe C(2010)119 du 14 oct. 2010 en vue de faciliter la coopération entre les autorités fiscales et les autorités répressives pour lutter contre les délits graves, § I.*

¹⁵ *Ibid.*, § II.

¹⁶ *Recommandation du Conseil de l'Europe C(2009)159/REV1/FINAL du 26 nov. 2009, amendée le 18 fév. 2010 par COM(2010)19 du Conseil visant à renforcer la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales, § VIII.*

¹⁷ Le GAFI (Groupe d'action financière) constitue une organisation internationale intergouvernementale créée en 1989 afin d'élaborer et de promouvoir des normes internationales en matière de lutte contre les blanchiments de capitaux, le financement du terrorisme et la prolifération des armes de destruction massive. Son action se traduit par l'adoption de recommandations, régulièrement révisées et applicables dans le monde entier. Les pays inscrits sur la liste noire du GAFI sont les pays considérés comme non coopérateurs par la communauté internationale.

¹⁸ *Convention européenne de d'entraide judiciaire en matière pénale* du 20 avril 1959, convention du Conseil de l'Europe signée à Strasbourg.

protocole, dont l'adoption a été motivée par la volonté des États membres d'améliorer la coopération judiciaire en matière fiscale²⁰, a représenté une réelle avancée dans la lutte contre ce type de délinquance. Il est venu tempérer la possibilité pour l'État requis, initialement contenue dans l'article 2-a de la Convention, de refuser l'entraide judiciaire pour la seule raison que l'infraction, selon les règles applicables sur son propre territoire, possède une nature fiscale²¹. À présent, du fait du protocole, la seule nature fiscale de l'infraction au vu des règles de l'État requis ne peut suffire à faire obstacle à la demande d'entraide judiciaire²². Il s'agit là d'une vraie règle pénale processuelle qui contribue à la protection des intérêts fiscaux des États européens.

En second lieu, l'Union européenne a beaucoup œuvré par le biais des décisions et règlements ayant abouti à la création d'organes spécifiques mis en place dans le cadre de la lutte contre les infractions portant atteinte aux intérêts financiers des communautés puis de l'Union européenne²³. Ces trois organes sont l'Office de Lutte Anti-Fraude (OLAF) créé en 1999, Europol qui constitue l'office d'enquête européen et Eurojust,

¹⁹ *Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale* du 17 mars 1978, protocole additionnel du Conseil de l'Europe signé à Strasbourg.

²⁰ Les premières dispositions dudit protocole sont ainsi rédigées : « Les Etats membres du Conseil de l'Europe, signataires du présent Protocole, Désireux de faciliter l'application en matière d'infractions fiscales de la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale ouverte à la signature à Strasbourg le 20 avril 1959 [...] ».

²¹ Art. 2, a. de la Convention précitée dans sa version antérieure à l'adoption du protocole de 1978. « L'entraide judiciaire pourra être refusée : a. si la demande se rapporte à des infractions considérées par la partie requise [...] comme des infractions fiscales ».

²² Art. 1^{er} du Protocole additionnel du 17 mars 1978 : « Les Parties contractantes n'exerceront pas le droit prévu à l'article 2.a de la Convention de refuser l'entraide judiciaire pour le seul motif que la demande se rapporte à une infraction que la Partie requise considère comme une infraction fiscale ».

²³ À titres d'exemples, il est possible de citer : le Règlement (CE) n° 1073/1999 du Parlement européen et du Conseil du 25 mai 1999, relatif aux enquêtes effectuées par l'Office européen de lutte antifraude (OLAF), *J.O.C.E.* L 136 du 31 mai 1999, pp. 1-7 ; l'Acte du Conseil (2000/C 197/01) du 29 mai 2000 établissant, conformément à l'article 34 du traité sur l'Union européenne, la convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne, *J.O.C.E.* C 197 du 12 juil. 2000, p. 1-23 ; la Décision (2002/187/JAI) du Conseil du 28 fév. 2002 instituant Eurojust afin de renforcer la lutte contre les formes graves de criminalité, *J.O.C.E.* L 63 du 6 mars 2002, pp. 1-13 ; la Décision-cadre 2002/465/JAI du Conseil du 13 juin 2002 relative aux équipes communes d'enquête, *J.O.C.E.* L 162 du 20 juin 2002, pp. 1-3 ; la Décision 2009/426/JAI du Conseil du 16 déc. 2008 sur le renforcement d'Eurojust afin de renforcer la lutte contre les formes graves de criminalité, *J.O.U.E.* L 138 du 4 juin 2009, pp. 14-32 ; la Décision du Conseil du 6 avr. 2009 portant création de l'Office européen de police (EUROPOL), *J.O.U.E.* L 121 du 15 mai 2009, pp. 37-66 ; la Décision 2009/934/JAI du Conseil du 30 nov. 2009 portant adoption des règles d'application régissant les relations d'Europol avec ses partenaires, notamment l'échange de données à caractère personnel et d'informations classifiées, *J.O.U.E.* L 325 du 11 déc. 2009, pp. 6-11 ; la Décision 2009/935/JAI du Conseil du 30 nov. 2009 établissant la liste des États et organisations tiers avec lesquels Europol conclut des accords, *J.O.U.E.* L 325 du 11 nov. 2009, pp. 12-13 ; la Décision 2009/936/JAI du Conseil du 30 nov. 2009 portant adoption des règles d'application relatives aux fichiers de travail à des fins d'analyse Europol, *J.O.U.E.* L 325 du 11 déc. 2009, pp. 14-22 ; la Décision 2009/968/JAI du Conseil du 30 nov. 2009 portant adoption des règles relatives à la confidentialité des informations d'Europol, *J.O.U.E.* L 332 du 17 déc. 2009, pp. 17-22 ; le Règlement (UE, EURATOM) n° 883/2013 du Parlement européen et du Conseil du 11 sept. 2013 relatif aux enquêtes effectuées par l'Office européen de lutte antifraude (OLAF) et abrogeant le règlement (CE) n° 1073/1999 du Parlement européen et du Conseil et le règlement (Euratom) n° 1074/1999 du Conseil, *J.O.U.E.* L 248 du 18 sept. 2013, pp. 1-22 ; le Règlement (UE) 2016/794 du Parlement européen et du Conseil du 11 mai 2016 relatif à l'Agence de l'Union européenne pour la coopération des services répressifs (Europol) et remplaçant et abrogeant les décisions du Conseil 2009/371/JAI, 2009/934/JAI, 2009/935/JAI, 2009/936/JAI et 2009/968/JAI, *J.O.U.E.* L 135 du 24 mai 2016 pp. 53-114.

organe de coopération judiciaire entre les parquets des différents États membres de l'Union européenne. À l'image de l'OCDE au niveau mondial, ces trois instances ont développé des règles processuelles communes à l'ensemble des États parties à l'Union européenne, transposées dans les ordres juridiques internes, et notamment dans les codes de procédure pénale nationaux. Ils ont également mis en place le mécanisme des « équipes communes d'enquête » qui implique l'intervention d'agents de différentes nationalités lorsqu'une infraction fiscale est commise, et qui existe aussi d'ailleurs au niveau international lorsqu'elles agissent dans le cadre fixé par l'OCDE. Autrement dit, il s'agit d'une normalisation, d'une uniformisation relative au vu des différentes réserves émises par les différents pays, des règles de coopération en matière d'enquête et d'instruction des délits fiscaux au sein des États membres de l'Union européenne.

En somme, toutes ces règles tant internationales qu'européennes, constituent un cadre normatif processuel en matière de lutte contre la délinquance fiscale, tant pour les enquêtes que pour les poursuites des délits commis en la matière. En conséquence, le droit fiscal international n'est plus composé des seules dispositions qui régissent la perception de l'impôt dès lors qu'un élément d'extranéité est identifié. Il s'est enrichi d'un *corpus* de règles à connotation pénale, substantielles si l'on se réfère à la définition des infractions fiscales contenues dans les normes internationales, formelles si l'on évoque les mécanismes de coopération judiciaire et d'échanges d'informations insérés dans les différentes conventions. Il s'agit donc d'un vrai cadre normatif qui implique à la fois les autorités judiciaires et les administrations fiscales, douanières et financière des différents États participants.

II. LES MOYENS DE LA COOPÉRATION ET DE L'ENTRAIDE EN MATIÈRE DE LUTTE CONTRE LA DÉLINQUANCE FISCALE

Les moyens de la coopération et de l'entraide en matière de lutte contre la délinquance fiscale résident donc à la fois dans les acteurs internationaux et européens – les moyens humains (A) mais également dans les outils juridiques mis à la disposition de ces derniers (B).

A. Les acteurs de la coopération et de l'entraide en matière de lutte contre la délinquance fiscale

Ces acteurs se retrouvent à la fois au niveau international et au niveau européen.

1. Pour commencer, l'OCDE a cherché à mutualiser les moyens des différents États membres, en particulier en formant certains des agents de police ou autres enquêteurs à la lutte contre la délinquance fiscale, au sein d'un établissement de formation spécifiquement dédié à cet objectif : l'Académie internationale pour les enquêtes en matière de fraude fiscale. L'un des premiers centres de l'Académie a été

créé le 17 juin 2014 à Ostie en Italie. Cet organisme propose un programme de formation composé de modules destinés à acquérir des savoirs en matière d'analyse des flux financiers, d'investigations menées au moyen de ressources humaines et financières limitées, de détection de fraude fiscale, de techniques d'interrogatoire appropriées pour la délinquance financière, etc. Ces agents sont également informés et sensibilisés aux mécanismes de blanchiment de capitaux et aux pratiques de corruption, et formés aux techniques de recouvrement des produits issus des infractions fiscales et plus généralement de la grande délinquance financière. Tous ces modules sont intégrés dans quatre cours (instruction des enquêtes financières, gestion des enquêtes financières, investigations en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée et sur la taxe sur les produits et services, et recouvrement des actifs) proposés à des enquêteurs de cinquante-neuf nationalités différentes²⁴. La formation spécialisée et égalitaire des agents des États membres de l'OCDE est le principal objectif de cette instance pour les années à venir, afin de garantir une détection efficace et des poursuites effectives à l'encontre des auteurs de délits fiscaux. Il est fort probable qu'elle contribue à un rapprochement normatif en matière procédurale, en ce sens que si les enquêteurs utilisent des méthodes d'investigation similaires (techniques d'interrogatoire et méthodes de traçabilité des flux financiers), il semblerait naturel que les procédures pénales internes des États dont les enquêteurs intègrent l'Académie viennent encadrer ces pratiques, contribuant ainsi à renforcer la convergence des règles processuelles de lutte contre la délinquance fiscale au sein de ces pays.

Tous ces agents, qu'ils appartiennent à l'autorité judiciaire ou à l'administration fiscale, peuvent être amenés à travailler ensemble. Quatre modèles de coopération ont été identifiés par l'OCDE à partir des pratiques mises en œuvre par les États membres²⁵ : Il existe des États où l'administration fiscale dirige les enquêtes ; d'autres où l'administration fiscale est chargée des enquêtes mais agit sous la direction du ministère public ; d'autres encore où une cellule fiscale, qui n'appartient pas à l'administration fiscale, mène les enquêtes sous la direction du ministère public et, pour finir, ceux où ce sont la police judiciaire et le ministère public qui connaissent seuls des enquêtes. Il s'agit de mécanismes standards parfaitement répandus au sein des États de l'OCDE et qui inspirent de nouveaux systèmes juridiques, favorisant ainsi l'essor du droit fiscal international pénal. Les différents enquêteurs et agents des organismes de lutte contre les délits fiscaux d'un même État peuvent également être amenés à participer, dans le cadre d'une coopération renforcée, à une « équipe commune d'enquête ». Il s'agit, avec l'utilisation des mécanismes de détachement du personnel et la mise en place des centres de renseignements interinstitutionnels et des bases de données partagées, d'un modèle de coopération identifié par l'OCDE comme l'un des « éléments d'une stratégie d'ensemble cohérente qui oriente toutes les parties prenantes

²⁴ Source : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/delits/academie-fraude-fiscale.htm>.

²⁵ OCDE, *Lutter contre les délits à caractère fiscal et autres délits financiers par une coopération interinstitutionnelle efficace*, Rapport du deuxième Forum annuel « Fiscalité et délinquance », 14 et 15 juin 2012, Rome, Chap. 1 – Principales conclusions et recommandations, pp. 11-12.

vers un objectif commun »²⁶. L'objectif de ces équipes est de permettre aux agents de divers horizons d'unir leurs compétences techniques et juridiques, afin de renforcer l'efficacité des enquêtes menées en matière de fraude fiscale et d'escroquerie à la taxe sur la valeur ajoutée ou sur les produits et services, tout en évitant les doubles procédures liées au caractère pénal et para-pénal des enquêtes et poursuites et au système dual de compétences (administratives et judiciaires).

2. Au niveau européen, ensuite, le modèle prépondérant de coopération est également celui de l'« équipe commune enquête ». Contrairement aux équipes formées au niveau mondial dans le cadre de la coopération impulsée par l'OCDE, elles n'impliquent pas seulement des agents provenant d'organismes ou d'instances qui ont pour objectif commun la lutte contre la délinquance fiscale et, plus généralement, la grande délinquance économique et financière. Elles font également intervenir des agents de différentes nationalités ; c'est donc la pluralité de nationalités des membres de l'équipe qui caractérise l'équipe commune d'enquête européenne. Elles ont été créées par l'article 13 de l'Acte du Conseil du 29 juin 2000 dans le cadre général de la lutte contre les atteintes aux intérêts financiers de l'Union européenne²⁷. Si leur champ matériel d'intervention n'est pas strictement défini, cette disposition mentionne que « [I]es autorités compétentes de deux États membres au moins peuvent, d'un commun accord, créer une équipe commune d'enquête, avec un objectif précis et pour une durée limitée pouvant être prolongée avec l'accord de toutes les parties, pour effectuer des enquêtes pénales dans un ou plusieurs des États membres qui créent l'équipe. La composition de l'équipe est arrêtée dans l'accord ». La mise en œuvre d'une équipe commune d'enquête nécessite l'existence de plusieurs indices laissant suspecter la réalité d'une infraction économique ou financière, et plus précisément pour ce qui nous concerne de nature fiscale. Les indices d'une telle infraction auront pu être constatés soit par les autorités judiciaires ou administratives d'un État membre de l'Union européenne, soit par Europol grâce aux informations relatives aux flux financiers suspects ou illicites, que cet Office collecte et regroupe dans ses différentes bases de données par le biais des agents déployés dans les différents États.

Les équipes communes d'enquête sont actionnées soit à la demande d'un État membre, soit sur requête de l'Olaf, d'Europol ou d'Eurojust. Elles comprennent trois catégories de membres, à savoir ceux de l'État requérant, ceux de l'État d'intervention et les membres des trois organismes européens de lutte contre les atteintes à la protection des intérêts financiers de l'Union européenne. Dans ce cadre de coopération, les agents d'Eurojust pourront assurer la coordination des investigations au sein des parquets et la communication entre les membres des ministères publics des différents pays impliqués, les agents d'Europol enrichiront les renseignements possédés par les

²⁶ OCDE, *Lutter contre les délits à caractère fiscal et autre délits financiers par une coopération interinstitutionnelle efficace*, Rapport du deuxième Forum annuel « Fiscalité et délinquance », 14 et 15 juin 2012, Rome, Chap. 4 – Modèles de coopération renforcée, encadré n° 9, p. 63.

²⁷ Acte du Conseil (2000/C 197/01) du 29 mai 2000 établissant, conformément à l'article 34 du traité sur l'Union européenne, la convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne, *J.O.C.E.* C 197 du 12 juil. 2000, p. 1-23.

agents de police de nationalités diverses grâce aux informations qu'ils détiennent dans leurs bases de données et l'Olaf contribuera à orienter les investigations en identifiant les techniques criminelles utilisées de façon la plus probable par les délinquants concernés, grâce aux statistiques criminelles et aux rapports d'activité élaborés en matière de lutte contre la délinquance fiscale. Toutes ces règles constituent sans conteste un aspect de la pénalisation, sinon internationale, au moins européenne du droit fiscal international, dans le domaine processuel.

La description des mécanismes et évolutions normatives précédente montre qu'au-delà du moyen de la formation égalitaire des agents des autorités judiciaires et administratives et de la coopération renforcée entre ces derniers qui se développe tant au niveau mondial qu'europpéen, l'entraide entre les États sera assurée principalement et surtout par les mécanismes d'échanges informationnels, dernier aspect de la pénalisation processuelle du droit fiscal international.

B. Les moyens matériels de la coopération et de l'entraide en matière de lutte contre la délinquance fiscale

La coopération et l'entraide en matière de lutte contre la délinquance fiscale, que ce soit à l'échelon international ou européen, résulte de façon prépondérante d'échanges d'informations entre les autorités judiciaires, fiscales, douanières et financières des États impliqués dans la commission d'une infraction fiscale transnationale.

1. À l'échelon international, l'OCDE a rédigé de nombreuses recommandations, par lesquelles des mécanismes d'échange de renseignements ont été mis en place, notamment entre les autorités judiciaires et les administrations fiscales, les premières devant le plus promptement possible porter à la connaissance des secondes tout indice laissant suspecter l'existence d'infractions de nature fiscale. Quatre types de modèle juridique d'échange de renseignements entre les organismes de lutte contre la délinquance fiscale ont pu être dégagés par l'OCDE : l'accès direct aux différents registres d'informations, l'obligation de transmettre des informations spontanément, la capacité de transmettre des informations spontanément et l'échange de renseignements, obligatoire ou facultatif, sur demande²⁸. Ces mécanismes concernent à la fois les renseignements détenus par l'administration fiscale, la police judiciaire ou le ministère public, les cellules de renseignement financier, les autorités de régulation financière ou les organismes chargés de centraliser les déclarations de soupçons ou de transactions suspectes. Autrement dit, un large panel d'informations est susceptible de circuler entre les acteurs de la lutte contre la délinquance fiscale, dans la limite toutefois, et non sans portée, de la protection de la vie privée. Il s'agit de règles pénales procédurales, standardisées et applicables au sein des divers États membres de l'OCDE, qui appartiennent au cadre normatif plus large du droit fiscal international. Elles ont pour

²⁸ OCDE, *Lutter contre les délits à caractère fiscal et autre délits financiers par une coopération interinstitutionnelle efficace*, Rapport du deuxième Forum annuel « Fiscalité et délinquance », 14 et 15 juin 2012, Rome, Chap. 1 – Principales conclusions et recommandations, p. 12.

objectif d'assurer le respect des dispositions qui permettent de déterminer l'assiette d'imposition des personnes, physiques ou morales, soumises à un régime fiscal comprenant un élément d'extranéité, et de sanctionner les comportements prohibés par le biais desquels lesdits contribuables tentent de se soustraire à l'imposition.

Dans le même sens, l'OCDE a identifié certaines pratiques au sein de quelques États membres et encourage leur généralisation²⁹. Ainsi, les centres de renseignement interinstitutionnels sont considérés comme très efficaces. Ils collectent et analysent des renseignements concernant soit une zone géographique déterminée, soit un type de criminalité particulier. Ce sont les différents organismes d'enquête qui fournissent les données recueillies par ces centres ; ces organismes peuvent en retour avoir connaissance du résultat des analyses opérées.

Malheureusement, si ces mécanismes sont largement développés concernant les enquêtes pénales donnant lieu à des poursuites pour des infractions fiscales, ils sont beaucoup moins utilisés dans les enquêtes impliquant des infractions de toute autre nature, telles que le blanchiment de capitaux ou la corruption. C'est pourquoi, l'OCDE envisage de les étendre aux enquêtes judiciaires concernant des comportements criminels autres que les délits fiscaux. La pénalisation mise en œuvre en droit fiscal international est donc appelée à se développer en droit bancaire, en droit financier, en droit international privé et public.

2. Au sein de l'Union européenne, plus particulièrement, les bases de données et mécanismes d'échange d'informations sont très utilisés. À titre illustratif, Europol possède trois principaux centres de renseignements qui alimentent l'ensemble de la lutte contre la criminalité organisée et transnationale, et plus particulièrement la lutte contre les atteintes aux intérêts financiers de l'Union européenne. On trouve le SIENA³⁰ ou « Réseau d'échange sécurisé d'informations » qui permet la diffusion de données stratégiques et opérationnelles auprès des États membres, de l'Olaf et d'Eurojust, et des pays tiers avec lesquels Europol a conclu des accords de coopération. L'outil est particulièrement sollicité lorsque sont créées des équipes communes d'enquête ; il contient des données confidentielles et sensibles relatives à toute forme de criminalité. L'EPE ou *Europol Platform for Experts* constitue une base de données qui ne contient aucun renseignement sensible et dont les destinataires résident dans les acteurs de la lutte contre la criminalité. Sont échangés des renseignements relatifs à des savoirs techniques et judiciaires, des statistiques criminelles, des pratiques identifiées comme efficaces. Enfin, l'EIS ou *Europol Information System* est la base de données centrale d'Europol : elle regroupe des renseignements, y compris sensibles et personnels, relatifs aux infractions, aux enquêtes en cours, aux délinquants et personnes suspectées. Elle permet également de répertorier les preuves relatives à des investigations menées par

²⁹ OCDE, *Lutter contre les délits à caractère fiscal et autres délits financiers par une coopération interinstitutionnelle efficace*, Rapport du deuxième Forum annuel « Fiscalité et délinquance », 14 et 15 juin 2012, Rome, Chap. 4 – Modèles de coopération renforcée, encadré n° 9, p. 63.

³⁰ Acronyme anglais de *Secure Information Exchange Network Application*.

Europol et ses collaborateurs. Elle est surtout accessible aux agents de liaison d'Europol. Cette infrastructure implique l'emploi de nombreux analystes qui vont orienter et aider les agents de liaison et enquêteurs dans la lutte contre la criminalité régie par des règles processuelles toujours plus convergentes et insérées dans l'ordre juridique national des États de l'Union européenne.

CONCLUSION

L'OCDE et l'Union européenne ont mis en place un certain nombre de règles processuelles, mises en œuvre par des agents d'investigation de plus en plus spécialisés et dont la formation tend à être harmonisée. Les règles qui émanent d'instances internationales ou régionales, ou des organes de lutte contre la délinquance fiscale eux-mêmes constituent un réel cadre normatif, plus ou moins contraignant, qui régit les relations entre les États en matière fiscale. Le développement de ces modèles de coopération et d'échange d'informations confirme la mise en place de ces normes pénales processuelles qui pénètrent toujours plus le droit fiscal international. Au sein de ce cadre normatif, les dispositions pénales constituent nécessairement des règles subsidiaires au vu de la fonction d'*extrema ratio* du droit pénal, qui suppose que des normes d'autres branches du droit ne soient pas en mesure de garantir la protection des intérêts juridiques protégés par lesdites dispositions³¹. Ainsi, seule une politique pénale mondiale de lutte contre la délinquance fiscale permettra de développer ces règles processuelles, qui harmonisent les pratiques de coopération entre les États, renforcent les échanges informationnels et créent des standards en matière de procédures et de techniques d'enquête.

Cependant, ces modèles ne suffiront pas à eux seuls à endiguer la criminalité fiscale, et plus généralement la criminalité économique et financière. En effet, les règles substantielles restent quant à elles très différentes d'un pays à l'autre. Les escroqueries ayant pour objet les différentes taxes et impôts et la fraude fiscale ne sont pas interdites ou réprimées avec la même force dans tous les États et, par ailleurs, les réglementations en matière d'assujettissement à l'impôt ne convergent pas non plus au sein des différents ordres juridiques internes. Ainsi, certains territoires sont plus ou moins permissifs et proposent des dispositions instaurant des régimes fiscaux très avantageux qui favorisent l'évasion fiscale. Enfin, les règles de protection en matière de secret bancaire et fiscal facilitent la délinquance financière et constituent aussi un obstacle de taille à la répression. Par conséquent, la pénalisation du droit international fiscal pourrait être accentuée notamment dans ses aspects substantiels.

³¹ E. DOLCINI, G. MARINUCCI, « La Constitution et le droit pénal en Italie. Structure de l'infraction et contraintes pour le législateur dans le choix des biens juridiques », *Rev. sc. crim.* 14 juin 1996, n° 2, p. 317. Dans le même sens, R. OLLARD, *La protection pénale du patrimoine*, Dalloz, Coll. « Nouvelle Bibliothèque des thèses », vol. 98, 2010, §§ 217-218, §226.