

Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale

Note de synthèse

Sous la direction de

Alexis Spire, directeur de recherche au CNRS

Katia Weidenfeld, professeure à l'Ecole nationale des chartes.

Etudiants ayant contribué ponctuellement au recueil des données :

Maud Choquet, étudiante de l'Ecole Normale Supérieure

Aline Courtois, post-doctorante (UCD School of sociology).

Mélanie Péclat, doctorante (CESDIP).

Remy Pourquoiier, étudiant à l'IEP de Lille.

Pendant de nombreuses années, la fraude fiscale –même détectée- a été rarement poursuivie et, plus rarement encore, véritablement sanctionnée si ce n'est par des amendes administratives. Suite à plusieurs scandales ayant connu un écho médiatique retentissant (Bettencourt, Cahuzac), beaucoup de commentateurs ont insisté sur la nécessité de lutter davantage contre les paradis fiscaux, comme s'il suffisait de s'attaquer au secret bancaire en Suisse, au Luxembourg ou en Irlande, pour mettre fin à tous les détournements de la loi en matière d'impôt. En revanche, les défauts du système de pénalisation de la fraude fiscale en France ont été peu évoqués. Certes, les pouvoirs publics ont affiché leur intention d'intensifier la répression des infractions fiscales, avec notamment la création d'une police fiscale en 2010 puis d'un « procureur de la République financier » en 2013. Mais qu'en est-il en pratique ?

La discordance entre le montant vraisemblable de la fraude fiscale et le montant effectivement détecté est déjà le signe d'une certaine mansuétude. Elle s'explique, en partie, par les obstacles auxquels se heurte l'action des vérificateurs dans le repérage d'infractions qui débordent très souvent les frontières nationales et qui n'impliquent aucune victime personnalisée. Mais, même décelée, l'irrégularité fiscale fait l'objet d'un traitement par l'administration fiscale qui est rarement guidé par la distinction entre la fraude –à réprimer- et la simple erreur –à corriger. Les poursuites pénales restent exceptionnelles et ne visent que des dossiers fortement sélectionnés. Dans bien des cas, la dimension frauduleuse n'est pas

mise en doute mais pour autant, le processus de pénalisation n'est pas enclenché. L'évitement intentionnel de l'impôt appelle parfois une sanction administrative, mais celle-ci est utilisée par l'administration fiscale à bien d'autres fins que la sanction. Si la démarche punitive n'est pas absente, elle reste bien souvent secondaire –voire résiduelle - par rapport à l'objectif budgétaire.

L'enjeu de cette recherche consiste à restituer le processus complexe par lequel une forme d'évitement de l'impôt peut se transformer ou non en délit poursuivi, puis constitué. Pour y parvenir, on se propose de montrer que le sens de la peine en matière fiscale dépend à la fois de la structure des dispositifs de sanction mis en place par les pouvoirs publics, des catégories de perception des agents de l'Etat mais aussi de la capacité des contribuables à faire évoluer la frontière entre pratiques légales et illégales. En prenant le contrepied d'une approche simpliste consistant à expliquer l'importance de la fraude fiscale par le caractère excessif des taux de prélèvement obligatoire, on voudrait souligner que l'ampleur de certaines transgressions tient en grande partie à la façon dont est construite leur invisibilité sociale. Il en découle une variation dans l'effectivité des sanctions qui s'explique à la fois par les stratégies des contrevenants et les pratiques de ceux qui sont mandatés pour les réprimer.

Méthodologie de la recherche et présentation des matériaux

La recherche conduite durant deux ans et demi s'est appuyée sur un très grand nombre de matériaux empiriques, traités par différentes méthodes et analysés avec le souci constant de suggérer des comparaisons avec les pratiques en vigueur dans d'autres pays.

L'étude sociologique de la répression de la fraude fiscale suppose donc d'englober la totalité des acteurs qui participent à la régulation de la fraude fiscale, depuis sa détection jusqu'à son éventuelle sanction. Pour restituer les étapes successives du processus de pénalisation et le rôle respectif joué par les différentes personnes qui y participent, nous avons réalisé deux campagnes d'entretiens. La première s'est effectuée avec des agents de l'administration fiscale de divers grades et intervenant dans différents services : inspecteurs affectés en brigades de vérification, responsables départementaux du contrôle fiscal et coordinateurs au niveau central du suivi pénal. Une autre campagne d'entretiens a ensuite été conduite auprès des magistrats de l'institution judiciaire, afin de mettre en lumière le rôle qu'ils sont susceptibles de jouer dans la mise en œuvre des poursuites et des sanctions. Nous avons pu rencontrer six procureurs spécialisés dans la délinquance économique et financière, ainsi que cinq magistrats du siège. D'autres magistrats sollicités n'ont toutefois pas souhaité

ou pas pu nous accorder de leur temps. Deux entretiens ont enfin été réalisés avec des membres des services d'enquête judiciaire, ainsi qu'avec un cadre du Ministère de la Justice.

Pour rendre compte de façon précise et rigoureuse des cas de fraude fiscale soumis à l'institution judiciaire, nous avons également constitué une base de données à partir des affaires terminées par un jugement ou un arrêt rendu en 2011. Les jugements ainsi collectés concernent 570 prévenus, auxquels il faut ajouter 23 prévenus dont la mise en cause s'est terminée par un non-lieu, et ont été rendus entre 2007 et 2011. Plus de la moitié de ces jugements (330 soit 57,9%) ont été rendus en 2011 ; ceux qui ont été rendus entre 2007 et 2010 figurent dans la base parce qu'ils ont été frappés d'appel voire de pourvoi en cassation. Cette exploitation statistique nous a permis d'approcher plus précisément le profil des contribuables mis en cause et les types de sanctions adoptées par l'institution judiciaire à leur rencontre. Afin d'initier une comparaison internationale, nous avons collecté des informations relatives à la pénalisation de la fraude fiscale en Angleterre et aux Etats-Unis.

Principaux résultats

Pour comprendre la place singulière qu'occupe l'évitement de l'impôt en France, on revient d'abord dans le premier chapitre sur l'évolution des modes de régulation de la fraude fiscale du XVe siècle à nos jours. Sous l'Ancien régime, l'impunité fiscale trouve sa légitimité dans les abus des collecteurs et le poids réputé oppressant de la fiscalité. La résistance à l'impôt est considérée avant tout comme une défense contre l'agression fiscale des collecteurs d'impôts qui sont perçus comme abusant du mandat qui leur a été conféré pour détourner la loi à leur profit. Les condamnations de contribuables défaillants, pour cette seule cause, sont donc rares et cette bienveillance ne se dément pas jusqu'à la Révolution. Au 19^{ème} siècle, la fraude fiscale reste conçue par les gouvernants à la fois comme une menace pour les intérêts de l'Etat et comme une réponse aux abus de pouvoir de ses agents. De fait, l'idée qu'il puisse s'agir d'un délit comme les autres, dont la pénalisation serait confiée à la seule institution judiciaire, a très vite été écartée. Après la Première Guerre mondiale, on assiste à la montée en puissance de l'institution judiciaire dans la répression de la fraude fiscale mais en pratique, les poursuites correctionnelles n'atteignent que les contribuables qui se refusent absolument à dialoguer avec l'administration. Pour qu'une fraude fiscale conduise devant le juge pénal, il faut que son auteur ait non seulement évité le prélèvement mais aussi ignoré tous les dispositifs de recours, de négociation et de transaction qui lui sont offerts.

Dans le deuxième chapitre, on s'intéresse aux conditions dans lesquelles les agents des finances publiques interviennent dans la pénalisation de la fraude fiscale : leur rôle consiste à sélectionner une infime minorité de cas, considérés comme « les plus graves », dans la perspective de les soumettre au juge. En principe, le premier objectif concernant les poursuites correctionnelles est de produire un effet dissuasif et d'exemplarité. Mais parallèlement, l'administration fiscale les conçoit également à l'aune de considérations budgétaires. La procédure pénale lui procure en effet un levier supplémentaire pour recouvrer les droits fraudés. Pendant de très nombreuses années, la conjonction des pratiques de sélection aux différents niveaux de la chaîne bureaucratique a eu pour résultat de concentrer la pénalisation sur certains secteurs d'activité (bâtiment, gardiennage, sociétés de surveillance) et certaines formes de fraude (défaut de déclaration). Depuis la fin des années 2000, l'administration des finances publiques a multiplié les efforts pour diversifier le profil social des contribuables mis en cause. Ces efforts, s'ils se traduisent par d'indéniables résultats dans les quelques dossiers confiés à la police fiscale, se heurtent dans tous les autres cas à plusieurs obstacles et placent les vérificateurs dans une situation de *double bind* : ils doivent privilégier la pénalisation de certains types d'infractions qui par ailleurs, ont très peu de chances de passer les filtres successifs de l'entonnoir bureaucratique.

Le troisième chapitre aborde les conditions dans lesquelles les acteurs de l'institution judiciaire se réapproprient les dossiers qui leurs sont transmis. Si les modalités de traitement de la délinquance fiscale peuvent varier selon les juridictions, une caractéristique commune se dégage clairement : les magistrats prononcent la culpabilité dans la quasi-totalité des cas mais les fraudes fiscales font l'objet de peines essentiellement symboliques (de la prison avec sursis la plupart du temps). Ce paradoxe s'explique par deux séries de raisons. D'une part, les dossiers transmis aux parquets paraissent déjà résolus et donnent rarement lieu à des investigations complémentaires significatives. Les magistrats en retirent le sentiment que leur rôle est dévoyé, faute de pouvoir se saisir de fraudes complexes et massives. D'autre part, les sanctions classiques –prison et amende-, paraissent assez mal adaptées à la fraude fiscale et si d'autres peines existent, elles sont très rarement prononcées.

Le quatrième et dernier chapitre esquisse une démarche comparative en présentant les modes de fonctionnement de la pénalisation de la fraude fiscale en Angleterre et aux Etats-Unis. En Grande Bretagne, la lutte contre la fraude fiscale a longtemps été cantonnée à un rôle marginal mais dans la deuxième moitié des années 2000, le fisc britannique s'est efforcé de renforcer l'arme de la dissuasion. L'objectif n'est plus seulement de perturber les réseaux du

crime organisé mais d'atteindre la fraude en col blanc, afin de dissuader tout contribuable d'échapper à ses obligations et de renforcer le consensus social en faveur de l'impôt. La volonté d'augmenter le nombre de poursuites pénales a conduit les pouvoirs publics à cibler d'une part, les promoteurs de fraude fiscale et, d'autre part, des secteurs réputés fraudogènes, notamment en raison de l'importance des transactions en liquide. L'évasion fiscale pratiquée par les grandes sociétés est en revanche, jusqu'à maintenant, épargnée. Aux Etats-Unis, le nombre de poursuites a considérablement baissé à partir de la fin des années 1990, notamment suite à la volonté de l'IRS de se transformer en administration de service. Mais depuis 2008, cette évolution s'est inversée. Contrainte par un corps de contrôleurs du fisc relativement restreint, l'administration fiscale américaine fonde sa politique de dissuasion non sur la probabilité élevée d'être contrôlé mais plutôt sur l'exemplarité. Une part importante de cette politique de dissuasion réside dans une publicisation systématique des poursuites accomplies en matière de fraude fiscale et dans le ciblage des conseillers fiscaux impliqués dans des montages frauduleux.

Au total, ce rapport met en lumière les insuffisances du fonctionnement de la répression pénale de la fraude fiscale en France. D'un côté, les fraudes commises par les puissants, entreprises ou particuliers, restent souvent impunies. De l'autre, les peines prononcées par les juridictions pénales restent souvent symboliques et manquent leur fonction répressive comme dissuasive. Cette situation n'a pas été ignorée des gouvernements successifs, quelle que soit leur couleur politique. Depuis 2008, le respect de leurs obligations par les contribuables est régulièrement en bonne place dans l'agenda politique. Plusieurs réformes ont été réalisées en vue d'accroître le respect de l'impôt. Toutes reposent sur la dichotomie des contribuables. La première distinction est opérée entre les « bons », pour lesquels le fisc doit renforcer son visage d'administration de service, et les « mauvais », vis-à-vis desquels le fisc doit faire preuve d'une sévérité croissante. La seconde distinction est faite entre les fraudeurs eux-mêmes : la lutte contre l'évasion fiscale dite sophistiquée -moins de cent cas par an- bénéficie d'un renforcement des pouvoirs et des structures d'investigation (police fiscale et procureur national financier) comme des sanctions encourues. Aucun changement n'a en revanche atteint la répression des autres fraudes fiscales ; elle continue à s'inscrire dans un cadre tracé il y a près de quarante ans, et qui s'est avéré largement inefficace. Pire, une partie des moyens qui lui était affectés lui est retirée pour venir abonder les nouvelles structures dirigées contre les fraudes complexes.

Plutôt que de remettre à plat l'ensemble des mécanismes, les pouvoirs publics ont préféré traiter la « fraude complexe » comme une catégorie distincte et lui réserver des institutions spécifiques. Ce système « à deux vitesses » n'est cependant pas exempt de risques. La création de la police fiscale et du procureur financier comme le relèvement des peines encourues reposent en effet sur l'idée implicite qu'il suffit de changer le cadre institutionnel et législatif pour modifier les pratiques de ceux qui doivent ensuite décider des sanctions. Ainsi, le jugement de la fraude fiscale est resté un angle complètement obscur. Or, les fraudes moins sophistiquées, qui continuent à faire l'objet d'un traitement sommaire et constituent l'écrasante majorité des fraudes fiscales jugées par les tribunaux correctionnels, pourraient bien fixer la « jurisprudence », le niveau moyen des peines.

En conclusion, le rapport esquisse quelques pistes qui s'inspirent d'expériences adoptées dans certains pays et qui pourraient contribuer à renforcer les formes de répression de la fraude fiscale. Il s'agirait tout d'abord d'améliorer la sélection des contribuables poursuivis en cessant d'accorder une priorité absolue au recouvrement de l'impôt et en s'intéressant davantage aux intermédiaires qui sont à l'origine des montages frauduleux. On pourrait également retirer à l'administration le monopole de certaines poursuites, notamment lorsque les transactions dépassent un certain montant ou lorsque l'administration a infligé des pénalités pour manquement délibéré. On pourrait également envisager de revoir les modalités de filtrage de la commission des infractions fiscales. Enfin, ouvrir l'éventail des peines en privilégiant un recours plus fréquent aux sanctions autres que la prison (ferme ou avec sursis), telles que la privation de droits civiques ou l'accomplissement de travaux d'intérêt général, permettrait d'éviter le dilemme entre l'enfermement, que les juges réservent aux cas exceptionnels, et le sursis, qui conduit souvent à une absence de sanction effective.

Au-delà des dispositifs juridiques susceptibles d'être imaginés pour mieux dissuader toute forme d'évitement de l'impôt, l'enjeu est d'élaborer une réflexion plus générale sur la place à donner à l'impôt dans la société. La question de la fraude fiscale peut en apparence être considérée comme technique et résiduelle mais à travers elle, se jouent la place et le prix qu'on accorde à la propriété de l'Etat et les sanctions qu'on réserve à celles et ceux qui en menacent l'intégrité.