

Université de Lille Nord de France

CERAPS (Centre d'Etude et de Recherches Administratives Politiques et Sociales)

Des erreurs ou des fraudes ?

Le sens des sanctions en matière fiscale

Alexis SPIRE, directeur de recherche au CNRS

Katia Weidenfeld, professeur à l'Ecole des Chartes

Recherche réalisée avec le soutien de la Mission de recherche Droit et Justice

Septembre 2014

TABLE DES MATIERES

Introduction	3
Chapitre 1 Une tolérance à la fraude fiscale ancrée dans l'histoire	10
I) Le refus de l'impôt, un délit diversement sanctionné.....	10
II) La fraude fiscale : atteinte au bien commun ou aux intérêts de l'État ?12	
III) Les juges de la fraude fiscale : des tigres de papier ?.....	15
IV) Excuser les erreurs et sanctionner les fraudes.....	23
Chapitre 2. La sélection des dossiers portés devant la justice.....	26
I) Du contrôle au procès : l'entonnoir de l'administration	27
II) La diversification à l'épreuve des contraintes bureaucratiques et institutionnelles	42
III) Les usages stratégiques du droit.....	56
Chapitre 3. Une forme douce de pénalisation.....	62
I) Des parquetiers confrontés à des affaires en apparence réglées.....	63
II) Des peines modérées.....	73
Chapitre 4. La pénalisation de la fraude fiscale dans les pays anglo-saxons.....	92
I) La lutte contre la fraude fiscale en Angleterre et au pays de Galles.....	92
II) La lutte contre la fraude fiscale aux États-Unis.....	122
Conclusion	135
Bibliographie	143
Annexes	147
Annexe 1. Tableau récapitulatif des entretiens	148
Annexe 2. Statistiques utilisées	149
Annexe 3. Le rôle des avocats de l'administration fiscale dans le procès pénal.....	152
Annexe 4. Une forme originale de répression de la fraude fiscale (1952-1977)	172

Introduction

Au cours de ces dernières années, plusieurs rapports officiels ont souligné l'importance de la fraude fiscale et ont préconisé des mesures destinées à mieux lutter contre cette forme de délinquance économique¹. Si l'évaluation précise de l'ampleur de la fraude fiscale est difficile à établir, un récent rapport parlementaire la situe dans une fourchette allant de 60 à 80 milliards d'euros². Le phénomène dépasse largement la France. En septembre 2013, une étude commandée par la commission européenne évaluait la fraude à la TVA en Europe à 193 milliards d'euros de manque à gagner pour l'ensemble des États européens, plaçant la France (avec plus de 32 milliards d'euros manquant dans les caisses de l'État) en deuxième position derrière l'Italie pour les montants éludés³. Au-delà des diverses institutions officielles ayant tenté de quantifier le manque à gagner pour les finances publiques, les travaux empiriques d'historiens, sociologues ou politistes sur l'infliction des sanctions fiscales et leur sens sont beaucoup plus rares. Aucune étude d'envergure n'a en effet été réalisée depuis celles de Pierre Lascoumes qui, au début des années 1980, avait analysé les propriétés des délinquants poursuivis et les peines prononcées⁴ ; il montrait que les poursuites fiscales relèvent moins d'une logique répressive que d'une logique régulatrice pour laquelle la sanction pénale n'est qu'un accessoire exceptionnel⁵.

¹ Voir notamment : A. Anziani, V. Kles, Rapport d'information du Sénat relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière n°78, 10 juillet 2013 ; C. Eckert, Rapport d'information de l'Assemblée relatif au traitement par l'administration fiscale des informations contenues dans la liste reçue d'un ancien salarié d'une banque étrangère, n° 1235, 10 juillet 2013 ; Délégation nationale à la lutte contre la fraude, *Lutte contre la fraude. Bilan 2012*.

² A. Bocquet, N. Dupont-Aignan, Lutte contre les paradis fiscaux : si l'on passait de la parole aux actes, Rapport d'information déposé par la Commission des affaires étrangères, 9 octobre 2013, p. 20.

³ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-844_fr.htm

⁴ P. Lascoumes, G. Moreau-Capdevielle, *Justice pénale et délinquance d'affaire*, juillet 1983, CESDIP, not. p. 89 et s.

⁵ Cf. P. Lascoumes, « Les poursuites en matière fiscale : du contrôle administratif à la sanction pénale », *Gazette du Palais*, 19-20/1, 1983, p. 3 ; « Délit fiscal et/ou délit pénal, poursuites et condamnations en matière de fraude fiscale : une étude d'interface », Paris, 1981 ; « Seveso : des règlements bien enterrés... », *Actes* n°41, 1983, p. 11-20.

Au début des années 1980, ces travaux accompagnaient une attention politique pour les enjeux budgétaires de la fraude fiscale et une volonté de restituer à la peine sa vertu d'exemplarité⁶. Délaisée au cours des années suivantes, la lutte contre la fraude aux prélèvements est, depuis quelques années, à nouveau présentée comme une priorité.

Suite au « séisme » de l'affaire Cahuzac, beaucoup de commentateurs ont insisté sur la nécessité d'intensifier la lutte contre les paradis fiscaux⁷, 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, le gouvernement a affiché son intention d'intensifier la répression des infractions fiscales, avec notamment la création d'un « procureur de la République financier »⁸. Mais qu'en est-il en pratique ? À l'heure actuelle, la fraude fiscale – même détectée – est rarement poursuivie et, plus rarement encore, véritablement sanctionnée si ce n'est par des amendes administratives. En matière de lutte contre la fraude fiscale, l'écart ne cesse de s'accroître entre les déclarations d'intention des décideurs et leur traduction effective sur le terrain. Au terme d'une enquête de plus de deux ans auprès de tous les services impliqués dans la répression de la fraude fiscale, ce rapport met en lumière les contraintes et les contradictions qui pèsent sur tous ces acteurs. Il démonte les mécanismes qui, à chaque étape de la chaîne répressive, grippent le processus de la pénalisation.

Il faut commencer par relever les ambiguïtés que recèle le terme de fraude. Dans certains rapports officiels, l'intention de frauder est définie selon l'application des sanctions qui la punissent⁹ ; en leur absence, il n'y aurait donc pas fraude mais seulement erreur. Prenant le contre-pied de cette acception restrictive, d'autres études imputent systématiquement une présomption de fraude à tout évitement du prélèvement¹⁰ ; une définition aussi extensive de la fraude présente néanmoins l'inconvénient de traiter

⁶Voir par exemple, « Fraude fiscale, Le sixième du budget de l'État... », *L'unité, l'hebdomadaire du Parti socialiste*, 4 juin 1982. Aux États-Unis, c'est sous l'administration Carter que la lutte contre la délinquance en col blanc est devenue une priorité, voir J. Katz, « The Social Movement against White-Colar Crime », *Criminology Review Yearbook*, ed. Egon Bittner & Sheldon L. Messinger, Beverly Hills, 1980, p. 161-184.

⁷Voir notamment les propos de Jean-Marc Ayrault : « Le temps de la fraude, le temps des paradis fiscaux, ce temps-là est en train de disparaître », *Le Figaro*, 15 juin 2013.

⁸Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, adopté par l'AN en première lecture le 25 juin 2013.

⁹Rapport du 1er mars 2007 du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, la Documentation Française, Paris, 2007.

¹⁰Cf. Solidaires finances publiques, *Evasion et fraudes fiscales. Contrôle fiscal*, janvier 2013.

indifféremment des pratiques émanant d'acteurs très disparates et répondant à des logiques très variables.

En outre, la fraude visée par les dénonciations publiques n'est pas nécessairement la plus fréquente ou la plus massive. Les récents scandales déclenchés par les affaires Bettencourt puis Cahuzac ont focalisé l'attention sur les fraudes relativement simples commises par des particuliers. Ce faisant, ces récits ont relégué au second plan les montages plus complexes émanant d'entreprises, pourtant sans commune mesure en termes d'importance budgétaire.

En troisième lieu, la mise en place de nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale ne coïncide pas nécessairement avec l'accentuation d'une logique proprement répressive. Depuis l'arrêt Talmon de la Cour de cassation de 2008, les magistrats savent qu'en matière de blanchiment de fraude fiscale, ils ne sont liés ni par la plainte du fisc, ni par l'avis de la commission des infractions fiscales. Pourtant, cette qualification reste encore peu utilisée en matière de fraude fiscale. La création d'une brigade d'enquête fiscale (appelée souvent « police fiscale ») en 2010 a permis d'intensifier la lutte contre certaines fraudes complexes (passant notamment par l'utilisation des paradis fiscaux ou la falsification d'identité). Mais dans le même temps, la cellule de régularisation des avoirs non déclarés instituée en avril 2009 et prolongée par la suite, s'est accompagnée d'une amnistie pénale ; seuls des intérêts de retard et des pénalités administratives (allégées par rapport au droit commun) ont été infligés, alors que beaucoup de dossiers instruits dans le cadre de ce dispositif dérogatoire renvoyaient à des fraudes dites « actives ».

Ces décalages entre perceptions sociales, dispositions juridiques et réalités pratiques, conduisent à s'interroger sur le niveau de tolérance pour cette forme particulière de délinquance « en col blanc »¹¹. La discordance entre le montant théorique 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 détectée, l'irrégularité fiscale fait l'objet d'un traitement par l'administration fiscale qui n'est pas nécessairement guidé par la distinction entre la fraude et la simple erreur.

¹¹ E. Sutherland, « Is 'White Collar Crime' Crime? », *American Sociological Review*, vol. 10, n°2, 1945, p. 132-139.

Les poursuites pénales restent exceptionnelles et ne visent que des dossiers fortement sélectionnés ; bien des cas dont la dimension frauduleuse n'est pas mise en doute y échappent¹². Plus courantes, les sanctions administratives semblent fréquemment utilisées par l'administration fiscale à bien d'autres fins que la seule répression de l'évitement intentionnel de l'impôt. Si la démarche punitive n'est pas absente, elle reste bien souvent secondaire 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 d'adopter une acception large de la notion d'évitement, incluant différentes formes d'illégalismes et pouvant aller jusqu'à l'optimisation. Il s'agit 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'État 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 montrer 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.

Définir la fraude fiscale

En principe, la fraude fiscale est distinguée à la fois de l'optimisation fiscale -qui s'exerce dans les cadres définis par la loi- et de la méconnaissance des obligations fiscales - qui, tout en étant illégale, n'est pas nécessairement intentionnelle. En pratique, la ligne qui sépare la fraude de l'irrégularité fiscale, d'une part, et de l'optimisation fiscale, d'autre part, est souvent sinueuse. L'une des caractéristiques des classes dominantes est précisément d'entretenir une multiplicité de positions et de relations¹³ qui ne laissent pas réduire à une forme univoque de transgression du droit. Dans les pays anglo-saxons, de nombreux travaux ont montré la continuité entre « tax evasion », terme réservé au caractère frauduleux du non

¹² Conseil des Prélèvements Obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, op.cit.

¹³ L. Boltanski, « L'espace positionnel. Multiplicité des positions institutionnelles et habitus de classe », *Revue française de sociologie*, XIV, 1973, p. 3-26.

paiement de l'impôt, et « tax avoidance » qui consiste à faire baisser ses contributions par des moyens légaux¹⁴.

Selon les définitions communément admises, l'irrégularité fiscale regroupe l'ensemble des cas où le contribuable n'a pas respecté ses obligations, qu'il ait agi de façon volontaire ou involontaire (en anglais, le terme de *non compliance* permet de caractériser les manquements des contribuables, sans présupposer une quelconque intentionnalité¹⁵).

Méthodologie de la recherche et présentation des matériaux

On ne peut pas isoler la question de la pénalisation de la fraude fiscale du traitement administratif des délits fiscaux car les deux sphères sont étroitement imbriquées. En outre, l'une des particularités du cas français est que, par exception à ce qui se passe pour les autres délits¹⁶, l'administration joue un rôle prépondérant dans l'engagement des poursuites pénales contre ceux qui fraudent l'impôt. L'objectivation sociologique de la répression de la fraude fiscale suppose donc d'englober la totalité des agents qui participent à l'ensemble du processus de régulation de la fraude fiscale, depuis sa détection jusqu'à son éventuelle sanction. Cette ambition exige de mobiliser une pluralité de matériaux et de méthodes, de façon à apporter l'éclairage le plus complet possible sur ce phénomène aux multiples facettes.

Pour restituer les étapes successives du processus de pénalisation et le rôle respectif joué par les différents agents qui y participent, on a commencé par réaliser une campagne d'entretiens avec 17 fonctionnaires de la Direction générale des finances publiques 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. Nous avons toujours été très bien accueillis par tous les membres de l'administration fiscale que nous avons sollicités. En revanche, il nous a malheureusement été impossible d'assister aux séances de la commission des infractions fiscales, ni même de réaliser des entretiens avec celles et ceux qui la composent (seule la secrétaire de la CIF a bien voulu nous accorder une entrevue). 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

¹⁴Certains vont même jusqu'à utiliser le terme hybride d'"avoision" pour synthétiser avoidance et evasion, cf. A. Seldon (ed.), *Tax avoision : the economic, legal, and moral inter-relationships between avoidance and evasion*, London : Institute of Economic Affairs, 1979.

¹⁵ P. Webley, H. Robben, H. Elfers and D. Hessing, *Tax evasion. An experimental approach*, Cambridge University Press, 1991, p. 3.

¹⁶ L'article 40 du code de procédure pénale rend le procureur indépendant quant à l'engagement des poursuites.

de jouer dans la mise en œuvre de la sanction. Nous avons pu rencontrer 6 procureurs spécialisés dans la délinquance économique et financière, ainsi que 5 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. Au total, on a ainsi pu réaliser une trentaine d'entretiens (voir tableau en annexe).

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 2011¹⁷. 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, Alexis Spire a collecté des informations relatives à la pénalisation de la fraude fiscale aux États-Unis et Katia Weidenfeld a étudié les modalités du traitement administratif et judiciaire que reçoit la fraude fiscale en Angleterre en se rendant sur place pendant plusieurs mois.

Ce rapport a également bénéficié de plusieurs travaux accomplis par des jeunes chercheurs ou apprentis chercheurs. Une investigation spécifique a été conduite par Mélanie Péclat au cours de l'année 2012 auprès des avocats de l'administration fiscale et sur le déroulement des audiences. Dans le cadre d'un stage réalisé sous la direction d'Alexis Spire, Remy Pourquoiier a travaillé sur l'évolution des sanctions de la fraude fiscale dans les années 1950 et 1960, ainsi que sur les débats parlementaires contemporains. Enfin, Aline Courtois (UCD School of Sociology) a conduit plusieurs investigations en Irlande au sujet de la pénalisation de la fraude fiscale. Ces travaux ont été reproduits en annexes, de façon à rendre visible le travail accompli par ces contributeurs.

¹⁷ Nous tenons à remercier spécialement Maud Choquet qui a construit cette base statistique au terme d'un long, patient et rigoureux travail de saisie et de codage.

Plan du rapport

Pour prendre la mesure du dispositif singulier de répression de la fraude fiscale, on se propose de revenir dans le premier chapitre sur l'évolution des modes de régulation de la fraude fiscale du XV^e siècle à nos jours. Reprenant l'idée défendue par Mireille Delmas-Marty selon laquelle le système pénal reflète une certaine représentation de l'ordre du monde¹⁸, ce retour sur plusieurs siècles de dispositifs et de lois montre que la fraude fiscale a toujours occupé un statut à part dans les représentations des législateurs et des magistrats. La suite du rapport est consacrée à la période actuelle et vise à rendre visible le champ dans lequel les institutions administratives et judiciaires interviennent dans la pénalisation de la fraude fiscale, chacune préservant une relative autonomie dans ses choix et ses orientations. Dans le deuxième chapitre, on tente de restituer les filtres successifs qui, depuis la vérification faite par l'inspecteur des impôts jusqu'au dépôt de la plainte après avis la Commission des infractions fiscales, conditionnent les dossiers susceptibles de faire l'objet d'une pénalisation. Le troisième chapitre est consacré à l'organisation et à la mise en œuvre de la répression de la fraude fiscale au sein des tribunaux. Enfin, le quatrième chapitre a pour objectif d'apporter des éléments de comparaison avec les dispositifs de lutte contre la fraude fiscale mis en place en Angleterre et Pays de Galles, et aux États-Unis.

Ce travail de recherche a commencé en janvier 2012, bien avant que l'affaire Cahuzac ne place sous le feu des projecteurs la question de la fraude fiscale et de l'efficacité des dispositifs destinés à la réprimer. Il s'est achevé en juin 2014, à un moment où tous les bouleversements intervenus dans le cadre juridique et le dispositif institutionnel n'étaient pas encore pleinement entrés en vigueur. Ce contexte particulier nous a contraint à remettre en cause régulièrement certaines hypothèses élaborées précédemment et susceptibles d'être modifiées par les derniers changements législatifs. Il nous a également contraints à faire la part des choses entre ce qui relève des effets d'annonce des pouvoirs publics et ce qui tient à des évolutions réelles de l'appareil répressif de la fraude fiscale.

¹⁸ M. Delmas-Marty, *Modèles et mouvements de politique criminelle*. Paris, Economica, 1983

Chapitre 1

Une tolérance à la fraude fiscale ancrée dans l'histoire

Pour comprendre la place particulière qu'occupe la fraude fiscale dans l'imaginaire national, il faut se plonger dans l'histoire longue des lois et des pratiques déployées pour lutter contre ceux qui refusent l'impôt. Il y a une relation étroite entre notre représentation actuelle de la fraude fiscale et les conceptions qu'en avaient les juristes et les parlementaires qui ont eu à se prononcer contre ce délit pas comme les autres.

Dès le XV^{ème} siècle, le souci d'assurer le recouvrement de l'impôt se décline de deux façons : d'un côté, le roi confère aux collecteurs de l'impôt d'importants pouvoirs de contrainte (saisie des biens, emprisonnement des contribuables) et de l'autre, il se dote des moyens de punir les contribuables qui ont essayé de se soustraire au fisc. En théorie, la résistance à l'impôt est en effet un crime des plus graves. Le droit d'imposer ses sujets n'est-il pas la prérogative de majesté par excellence qui « contient en quelques façons en lui tous les autres »¹⁹ ? Tout au long de l'histoire, la répression, prend des formes diverses selon les délinquants auxquels elle s'applique.

I) Le refus de l'impôt, un délit diversement sanctionné

Sous l'Ancien Régime, la fraude fiscale est un crime de lèse-majesté, au même titre que le faux monnayage. Pourtant, les sanctions prévues par les textes des XV^{ème} et XVI^{ème} siècles ne sont pas de même nature. Si les trafiquants de fausse monnaie risquent d'avoir la main ou l'oreille coupée, les yeux crevés, d'être pendus, décapités ou plongés dans une marmite d'eau bouillante²⁰, les contribuables récalcitrants ne s'exposent pas à un tel « éclat des supplices »²¹ : ils sont le plus souvent passibles d'amendes.

¹⁹ A. de Tocqueville, *L'Ancien Régime et la Révolution*, éd. J.-P. Mayer, Paris, Gallimard, 1967, p. 103.

²⁰ Y. Coativy, « De la fraude à la falsification : le faux monnayage en France à la fin du Moyen Age », *Fraude, contrefaçon et contrebande de l'Antiquité à nos jours*, études réunies par G. Béaur, H. Bonin et C. Lemerrier, Droz, Genève, 2006, p. 237 et s.

²¹ M. Foucault, *Surveiller et punir*, Paris, Gallimard, 1975, p. 36 et s.

Les deux principales préoccupations du pouvoir royal sont alors de réprimer les révoltes et de faire rentrer l'impôt éludé²² par des sanctions très variables selon le type du délit et la classe sociale des contrevenants. Ceux qui font du refus de l'impôt un acte politique en incitant « le peuple à sédition et rébellion contre le roi »²³, sont très sévèrement condamnés. Les « révoltes populaires » des croquants et des nu-pieds qui s'en prennent aux percepteurs du roi sont ainsi réprimées dans le sang²⁴. À la fin du XVII^e siècle, l'intransigeance du pouvoir à l'égard de ce type de résistance se traduit par un renforcement de l'arsenal répressif : à partir de 1680, ceux qui fraudent la gabelle risquent, dans certains cas, une condamnation aux galères ou au bannissement. Ils encourent même la peine de mort (par pendaison ou étranglement) lorsqu'ils sont « attroupés avec armes »²⁵. En réalité, la peine capitale n'est prononcée que si d'autres crimes ont été commis, tel l'homicide d'un agent. Face à ceux qui se contentent de se soustraire à l'impôt sans bruit ni fracas, les juridictions se montrent beaucoup plus conciliantes. Il en est de même pour les nobles, ecclésiastiques ou universitaires qui abusent de leurs privilèges fiscaux : seules des amendes sont prononcées.

À l'époque, la fraude des contribuables est généralement présentée comme le revers d'une autre délinquance, celle des percepteurs. Ayant pour beaucoup acheté aux enchères le droit de lever l'impôt, les collecteurs sont soupçonnés de défendre leur intérêt avant celui du pouvoir souverain : de fait, une part importante des impôts collectés restent entre leurs mains²⁶. Dans les récits judiciaires, les abus commis par les fermiers et les sergents chargés de lever l'impôt éclipsent les manquements des contribuables²⁷ : on leur reproche de procéder à des visites domiciliaires brutales, d'emprisonner des débiteurs solvables ou de confisquer des biens de première nécessité. Aux yeux des juges, la priorité est de réprimer cette violence institutionnelle qu'ils considèrent comme pouvant justifier le refus de l'impôt. Les abus des soldats qui sont envoyés pour s'installer chez les contribuables récalcitrants et à leurs frais, sont très sévèrement sanctionnés. En 1774, un huissier, reconnu coupable d'« exaction et de concussion » sera condamné à être cloué au pilori, avant d'être banni pour six ans²⁸.

²² G. Ardant, *Histoire de l'impôt*, livre I, Paris, Fayard, 1971, p. 453.

²³ Archives nationales, 19 janvier 1417, X/2a/17 fol. 246-247.

²⁴ Voir notamment Y.-M. Bercé, *Croquants et nu-pieds. Les soulèvements paysans en France du XVI^e au XIX^e siècle*, Paris, Gallimard, 1991.

²⁵ Ordonnance sur le fait des gabelles et des aides de mai-juin 1680.

²⁶ C. Tilly, *La France contestée : de 1600 à nos jours*, Paris, Fayard, 1986, p. 89.

²⁷ K. Weidenfeld, « La répression de la fraude fiscale, un accompagnement ambigu du pouvoir royal d'imposer (XV^e-XVIII^e siècle) », *L'unité du droit, Colloque des 21-22 novembre 2013*, à paraître.

²⁸ B. Maillard, « Les communautés d'habitants et la perception de la taille aux XVII^e et XVIII^e siècles en pays d'élections (d'après l'exemple de la généralité de Tours) », *L'impôt des campagnes, fragile fondement de l'État dit moderne (XV^e-XVIII^e siècle)*, Paris, 2005, p. 481 et s.

L'exemple est éloquent : cette peine, qui sanctionne la déloyauté envers l'État, s'applique au collecteur qui abuse de ses pouvoirs, non aux sujets qui éludent leurs obligations fiscales.

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 perçue avant tout comme une défense contre l'agression fiscale des collecteurs d'impôts qui, selon le mythe du « roi caché », abusent du mandat qui leur a été conféré pour détourner la loi à leur profit²⁹. Les condamnations de contribuables défaillants, pour cette seule cause, sont donc rares et cette bienveillance ne se dément pas jusqu'à la Révolution.

La mansuétude des juridictions convainc d'ailleurs le roi, à la demande de la Ferme générale, de transférer à des « commissions spéciales », le jugement de la fraude aux impôts sur le sel et le tabac. La mémoire collective a retenu leur « sauvagerie répressive »³⁰, illustrée notamment par la condamnation exemplaire en mai 1755 du contrebandier Louis Mandrin. Mais en réalité, le glorieux défenseur du peuple contre le vol des Fermiers généraux avait déjà été condamné à mort deux années auparavant pour homicide. En outre, ce moment répressif confirme les magistrats du XVIII^{ème} siècle dans l'idée que leur mission est de garder les « lois sacrées de l'ordre judiciaire » contre les pratiques, réputées expéditives, de la Ferme générale. Bousculée par les idéaux de 1789, cette représentation perdure néanmoins bien après la Révolution.

II) La fraude fiscale : atteinte au bien commun ou aux intérêts de l'État ?

Née d'une insurrection contre l'arbitraire fiscal, la Révolution française met fin aux impôts de l'Ancien Régime et inaugure un système de « contributions » calculées selon des bases visibles et fondées sur les principes de l'égalité et du consentement à l'impôt. Dans ce contexte, la loi d'octobre 1790 interdit d'ailleurs toute inquisition fiscale : l'administration ne pourra rectifier les déclarations fiscales qu'en se fondant sur des éléments apparents et connus de tous³¹. Autant dire qu'il n'y a pas de place pour la poursuite de la fraude. Néanmoins, les recettes procurées par ces nouveaux impôts se révèlent vite insuffisantes. Dès le début du XIX^{ème} siècle, des droits indirects, perçus sur le transport ou la vente de biens de

²⁹ Y.-M. Bercé, *Le roi caché*, Paris, Fayard, 1991 ; Y.-M. Bercé, *Histoire des Croquants. Etudes des soulèvements populaires au XVII^{ème} siècle dans le sud-ouest de la France*, Paris, Droz, 1986, p. 681.

³⁰ D. Roche, *La France des Lumières*, Paris, 1993.

³¹ S. Ségala, *L'activité des autorités administratives départementales des Bouches-du-Rhône de 1790 à 1792*, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1997, p. 305.

consommation (tels le sel, les boissons, le tabac, les cartes à jouer...), réapparaissent. Peu après, les lois prévoient à nouveau la sanction pénale des fraudeurs mais comme aux XV^{ème} et XVI^{ème} siècle, il s'agit essentiellement de peines d'amende et de confiscation. Les peines de prison ne sont prononcées que lorsque la fraude a été commise de manière particulièrement dissimulée ou lorsqu'elle risque d'engendrer des délits de droit commun³².

Tout au long du XIX^{ème} siècle, les pouvoirs publics sont écartelés entre deux impératifs. D'un côté, le souvenir des tribunaux d'exception d'Ancien Régime conduit le législateur à confier les condamnations pour fraudes fiscales à la justice correctionnelle, au même titre que des délits ordinaires d'importance moyenne (violences et injures, vols, vagabondage ou délits de chasse). En pratique, les poursuites sont rares et les transactions fréquentes. Mais, d'un autre côté, les gouvernements nourrissent une défiance persistante à l'égard du pouvoir judiciaire et craignent que les juges ne fassent obstruction au monopole de l'administration en matière de contrôle et de recouvrement de l'impôt. Tout est donc mis en œuvre pour restreindre la marge de manœuvre des tribunaux correctionnels dans le jugement de la fraude fiscale. À la différence d'autres délits, les poursuites ne peuvent être initiées d'office par les procureurs. Ils se prononcent sur les plaintes de l'administration des contributions indirectes qui peut décider à sa guise de ne pas poursuivre, de transiger ou de saisir le tribunal. Ce choix de ressusciter un système accusatoire, disparu depuis la fin du Moyen-âge dans la procédure pénale, est lourd de symboles : il signifie que la fraude fiscale n'est pas considérée comme une atteinte à un bien commun dont le ministère public est le garant ; elle concerne, avant tout et seulement, les intérêts de l'État incarné par les agents des contributions directes. Même lorsqu'ils initient des poursuites, ils ont toujours le droit de les abandonner, à tout moment de la procédure, pour passer une transaction avec le fraudeur. Dans ce cas –contrairement à ce qui se passe lorsqu'une partie civile renonce à son action-, la procédure judiciaire s'interrompt purement et simplement, quelle que soit la peine encourue. En outre, le rôle du tribunal correctionnel se limite à vérifier l'évitement de l'impôt : il ne peut prendre en compte ni l'intention du coupable, ni d'éventuelles circonstances atténuantes. La conséquence en est paradoxale : les juges sanctionnent systématiquement (ou presque) la fraude, mais les peines qu'ils prononcent sont souvent symboliques.

³² Loi du 24 avril 1806 ; article 30 de la loi du 17 décembre 1814 ; articles 19, 46, 123, 143 de la loi du 28 avril 1816 ; article 10 de la loi du 24 juin 1824). La fraude à l'impôt sur les cartes à jouer est plus sévèrement réprimée, sans doute parce qu'elle s'apparente à un faux en écriture publique (articles 166 et 168 de la loi du 28 avril 1816).

Pour des raisons légèrement différentes de celles qui prévalaient sous l'Ancien Régime, les tribunaux continuent donc à traiter la fraude fiscale avec une grande mansuétude et à se montrer vigilants face aux abus des agents fiscaux. En effet, l'étatisation du recouvrement de l'impôt n'a pas levé la suspicion à l'égard des percepteurs. Et parmi ceux-ci, les agents des contributions indirectes sont particulièrement surveillés, notamment car la traque aux fraudes aux droits sur les biens de consommation exige une surveillance souvent intrusive : il faut ôter les double-fonds des voitures, soulever les robes des jeunes filles, pénétrer dans les maisons particulières (le jour), surveiller les allers et venues (la nuit)... À l'inverse, la tentation peut être grande pour les fraudeurs d'acheter la complicité des agents.

De fait, si la loi pénale est là pour décourager les contribuables récalcitrants, les employés prévaricateurs sont également menacés d'une sévérité exemplaire. En 1803, le Consulat lutte contre la contrebande en promettant des peines rigoureuses aux préposés des douanes qui la favorisent, et l'année suivante à ceux des contributions indirectes³³. Ces dispositions ne restent pas lettre morte, même si les fonctionnaires agissant dans l'exercice de leurs fonctions ne peuvent être poursuivis pénalement sans l'autorisation du gouvernement. En 1809, quatre employés de Livourne convaincus d'avoir favorisé l'entrée en fraude de droits de quatre ballots de draps³⁴, sont par exemple condamnés aux fers. Quelques années plus tard, la Monarchie restaurée abolit la protection dont bénéficiaient les agents des contributions indirectes³⁵ : l'administration centrale doit être informée de la citation de ses agents, mais elle n'a pas à y consentir. Le juge peut même, de son propre chef, les placer en détention³⁶. Le sort des fonctionnaires fiscaux se sépare ainsi de ceux des autres administrations qui continuent, jusqu'en 1870, à bénéficier d'une protection contre les poursuites pénales, connue sous le nom de « garantie des fonctionnaires »³⁷. En soulignant ainsi que la main du fisc agit sous le regard du juge correctionnel, le gouvernement entend asseoir la légitimité de l'impôt. En pratique, la responsabilité pénale des agents fiscaux est très rarement recherchée et pour cause : les contribuables ont bien des raisons de ne pas traîner leur percepteur devant le tribunal et les magistrats de ne pas condamner lourdement des agents soumis (comme eux) à la vindicte publique. Mais que les gouvernements aient

³³ Loi du 13 floréal an XI (3 mai 1803) et du 5 ventôse an XII (21 mars 1804).

³⁴ Dujardin-Sailly, *Législation des douanes de l'Empire français*, Paris, 1813, p. 483.

³⁵ Loi du 8 décembre 1814 sur les boissons article 144, repris à l'article 244 de la loi du 28 avril 1816.

³⁶ Cour de cassation, 21 novembre 1823.

³⁷ Pour une synthèse, cf. K. Weidenfeld, *Histoire du droit administratif*, Paris, Economica, 2010, p. 211

permis de poursuivre pénalement, sans leur autorisation, les agents fiscaux montre que la défiance des citoyens à l'égard de ces fonctionnaires était partagée par les pouvoirs publics.

Jusqu'au 19^{ème} siècle, la fraude fiscale est conçue par les gouvernants à la fois comme une menace pour les intérêts de l'État et comme une réponse aux abus de pouvoir de ses agents. 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. Cette représentation se perpétue tout au long du XX^{ème} siècle, malgré un changement très net des rapports de force en faveur du contribuable.

III) Les juges de la fraude fiscale : des tigres de papier ?

Au début du XX^{ème} siècle, la refonte du système fiscal autour d'impôts taxant les richesses sur des bases moins visibles que celles retenues aux lendemains de la Révolution³⁸, appelle l'invention de nouvelles techniques de contrôle. Face aux difficultés que connaissent les finances publiques, d'intenses débats ont lieu sur le type de prélèvement à privilégier mais un consensus se crée autour de la nécessité de lutter contre la fraude fiscale perçue désormais comme un fléau pour les recettes de l'État. Pour autant, la nécessité de réprimer la fraude non seulement par des amendes fixées par l'administration, mais aussi par des peines dissuasives, prononcées par un juge, se heurte à de nombreuses oppositions. Celles-ci tiennent d'abord à la permanence de craintes quant aux excès d'une « inquisition fiscale ». L'intégration résolue de la lutte contre la fraude dans la politique de redressement des finances publiques est, en outre, porteuse d'un dilemme durable : la carotte, incarnée par l'amnistie, n'est-elle pas plus efficace que le bâton que représente la sanction pénale ?

La progression du consentement à l'impôt tout au long du XIX^{ème} siècle a rendu possible l'avènement d'un principe déclaratif, notamment pour les impôts sur les revenus des valeurs mobilières (1872) et sur les successions (1901). Dès lors, un risque d'évasion fiscale est particulièrement redouté : la dissimulation à l'étranger de valeurs mobilières et de capitaux. Entre 1908 et 1914, de nombreux projets de loi sont donc déposés pour réprimer les fraudes commises par les héritiers qui entrent en possession de ces biens sans payer l'impôt. L'idée avancée alors serait de déchoir de leurs droits les héritiers de dépôts et valeurs à l'étranger, qui n'auront pas payé les droits dus, au profit des héritiers de rang plus lointain, incités ainsi à la délation. Toutes ces propositions sont finalement écartées, au nom du

³⁸Parmi les plus importants, on peut citer l'impôt progressif sur les successions (1901), l'impôt global sur le revenu (1914) et les impôts cédulaires sur les revenus (1917).

caractère sacré de la cellule familiale : les parlementaires se rangent ainsi à une conception largement répandue sous l'Ancien Régime, selon laquelle la résistance à l'impôt se justifie si le prélèvement constitue une menace pour la défense moralement légitime des droits de la famille³⁹. Mais à partir du déclenchement de la Grande Guerre, le délit de fraude fiscale change de sens et ne tarde pas être présenté comme une trahison à l'égard de la nation.

L'impunité dont bénéficient les fraudeurs aux impôts directs est pointée du doigt comme une « excessive indulgence » et le ministre des finances, Louis-Lucien Klotz, n'hésite pas à qualifier la fraude fiscale de « véritable crime »⁴⁰. Dans ce contexte, le projet de loi présenté en 1917 retient un dispositif très dissuasif, prévoyant d'accompagner les déclarations de successions et les actes de vente d'un serment de sincérité : en cas de mensonge, les parties risqueraient un emprisonnement de un à cinq ans et une amende élevée. Mais les parlementaires s'empressent d'édulcorer cette proposition : le serment disparaît et seule la déclaration frauduleuse (i.e. intentionnellement mensongère) peut finalement être sanctionnée⁴¹. Par sa portée morale, le projet s'efforçait de lier fraude fiscale et défaut de patriotisme. Mais cette équation est écartée. Face à ceux qui, à l'instar du sénateur de la Marne, assimilent les fraudeurs de l'impôt à des « déserteurs civiques »⁴², le Bloc national et le gouvernement de Poincaré font valoir que certains Français n'ayant pas « rempli leur devoir fiscal » « ont très vaillamment fait leur devoir pendant la guerre »⁴³.

Avec l'instauration puis le développement de l'impôt général sur le revenu, la question de la fraude fiscale revient néanmoins sur le devant de la scène parlementaire. Le principe d'une sanction pénale reste très discuté : plusieurs parlementaires font entendre leur crainte que, comme en matière de contributions indirectes ou de droits de douanes, les tribunaux entérinent les décisions arbitraires de l'administration et condamnent sans pouvoir vérifier l'intentionnalité du délit⁴⁴. La loi adoptée en juin 1920 restitue donc au juge son pouvoir d'appréciation mais elle ne prévoit de sanctions pénales que pour les contribuables ayant manœuvré pour tromper le fisc (en produisant par exemple une fausse comptabilité). En outre, ceux qui sont jugés pour la première fois ne risquent qu'une amende et c'est seulement en cas

³⁹ P. Bourdieu, « Esprits d'États », *Actes de la recherche en sciences sociales*, n° 96-97, 1993, p. 53.

⁴⁰ Journal officiel, *Débats parlementaires*, chambre des députés, 21 décembre 1917, 2^e séance, p. 2437.

⁴¹ Loi du 18 avril 1918, article 8, Journal officiel du 19 avril 1918, p. 3376. Cette sanction sera étendue aux déclarations d'avoirs possédés à l'étranger en 1925.

⁴² Henri Merlin, 2^{ème} séance du 30 mai 1925, JO Débats Sénat, p. 1120.

⁴³ Ministre des finances devant la chambre des députés le 22 février 1924 (2^e séance), JO Débats du 23 février p. 957.

⁴⁴ M. René-Lefebvre, Duval-Arnould, Séance du 25 avril 1920, JO Débats Chambre des députés, p. 1342.

de récidive dans les cinq ans qu'une peine de prison est encourue. Enfin, le principe d'un filtre préalable est maintenu : l'administration fiscale reste seule à pouvoir initier les poursuites. Dès le début des années 1920, le principe d'un circuit hiérarchique interne au ministère des finances avant la plainte s'instaure : le contrôleur doit transmettre les dossiers de fraudes les plus graves au directeur départemental qui en sélectionne certains pour les soumettre au directeur général, seul habilité à déposer plainte.

À partir de 1924, la question de la fraude fiscale entre de plain-pied dans le débat public⁴⁵, ce qui conduit le deuxième cabinet Poincaré, à afficher une attitude plus intransigeante envers ceux qui échappent à l'impôt. Par ce biais, l'objectif est également de faire mieux accepter les hausses d'impôt qui viennent d'être décidées. Mais après avoir avancé la menace d'un emprisonnement de six jours à six mois contre les contribuables volontairement défaillants, le gouvernement s'en remet à la volonté du Parlement d'éviter tout risque de fuite des capitaux⁴⁶ : la loi finalement votée en juin 1924 reproduit, à peu de choses près, les sanctions prévues en 1920. L'année suivante, le Cartel des gauches tente à son tour de faire voter des sanctions dissuasives contre l'évasion des capitaux, titres ou valeurs vers l'étranger : il propose une peine de prison de deux à cinq ans pour les primo-délinquants ainsi que la dégradation civique en cas de condamnation⁴⁷. Mais le Sénat s'y oppose et s'en tient au principe d'une répression purement pécuniaire, sauf pour les récidivistes. Dans l'esprit des parlementaires comme du gouvernement, la sanction pénale est un moyen supplémentaire pour inciter les contribuables défaillants à payer et non une arme de dissuasion comme elle peut l'être pour d'autres délits. Dans cette perspective, le Cartel des Gauches fait adopter, comme nombre de ses prédécesseurs, une amnistie fiscale et l'accompagne d'une mesure plus originale, l'instauration d'un droit de repentir : chaque contribuable soupçonné de fraude intentionnelle est invité à corriger sa déclaration et s'il se met d'accord avec le contrôleur, il échappe aux poursuites correctionnelles. Celles-ci ne sont engagées que s'il ne répond pas à la mise en demeure. Autrement dit, en pratique, seuls les contribuables qui refusent de discuter avec le fisc risquent d'être déférés au juge pénal.

C'est d'ailleurs au nom de ce droit de repentir que l'un des plus grands scandales fiscaux de l'entre-deux-guerres se solde par un coup d'éclat judiciaire. À l'automne 1932, le parquet de Paris annonce, à grand fracas, l'ouverture d'informations judiciaires contre un

⁴⁵ N. Delalande, *Les batailles de l'impôt*, Paris, Seuil, 2011, p. 318-322.

⁴⁶ F. Tristam, « L'administration fiscale et l'impôt sur le revenu dans l'entre-deux-guerres », CHEFF, *Etudes et documents*, IX, 1997, p. 211 et s.

⁴⁷ Journal des débats politiques et littéraires, samedi 12 décembre 1925, p. 3.

millier de titulaires de comptes ouverts à la Banque commerciale de Bâle. Des sénateurs, des évêques, des industriels, des propriétaires de journaux et deux conseillers de la cour d'appel de Paris ont pu, grâce à des banquiers suisses, toucher les intérêts et dividendes de leurs titres sans les déclarer au fisc, ce qui représente un manque à gagner pour l'État de plusieurs millions de francs par an⁴⁸. Tandis que la presse de gauche s'indigne des tentatives d'étouffer l'affaire, les journaux de droite dénoncent la spoliation fiscale comme la véritable cause de la fraude. Finalement, le dernier mot revient à la Cour d'appel de Paris qui juge les procédures irrégulières car elles n'ont pas été précédées d'une mise en demeure de régulariser ; pourtant, aucune loi ne le prévoyait expressément en matière de dissimulation d'avoirs étrangers⁴⁹. Salué par le Palais, cette décision est présentée comme une preuve d'indépendance de la magistrature. Pour les juristes comme pour les parlementaires de l'entre-deux-guerres, l'unanimité semble se faire derrière l'idée que la fraude est une juste résistance à la « férocité » du système fiscal.

Après la Seconde Guerre mondiale, la possibilité de punir d'emprisonnement les fraudes fiscales les plus graves est entérinée dans la plupart des pays industrialisés. Aux États-Unis, le Code fiscal du 15 août 1954 prévoit que toute personne essayant intentionnellement d'échapper ou de faire échec à l'impôt sera coupable de félonie et puni des peines maxima de 10 000 \$ et cinq ans d'emprisonnement. En Allemagne, la fraude fiscale (*Steuerhinterziehung*) est punie d'une amende dont le montant n'est pas limité et à laquelle peut s'ajouter une peine de prison de un jour à cinq ans⁵⁰. En Grande-Bretagne en revanche, les peines se limitent à une amende de 20 £ et à un triplement de la taxe ; une telle modération s'explique en partie par l'habitude généralisée de faire établir les déclarations et les comptabilités par un corps d'Accountants considérés comme fiables par les pouvoirs publics⁵¹.

En France, le débat se déplace alors sur la nécessité d'attirer l'attention du public sur le caractère immoral de ce délit. L'objectif des gouvernements successifs est de créer des sanctions « qui frappe[nt] l'imagination »⁵², même si elles sont très rarement appliquées. L'effet dissuasif des sanctions pénales est d'abord accentué à l'occasion de la réorganisation

⁴⁸S. Guex, « 1932 : l'affaire des fraudes fiscales et le gouvernement Herriot », *L'Économie politique*, 2007/1, n° 33, p. 89-104.

⁴⁹*Revue de science et de législation financière*, 1933 vol. 31 p. 196.

⁵⁰ La Documentation française, *Le système fiscal de la RFA*, 19 mars 1963.

⁵¹ La Documentation française, *L'impôt sur le revenu et les achats dans le système britannique*, Notes et études documentaires, 29 juin 1956 (CAC 19950317 art 158).

⁵²JO Débats conseil de la République, 2^{ème} séance du 11 avril 1952, p. 1014.

du contrôle fiscal en 1948⁵³ : tout contribuable ayant sciemment éludé l'impôt est désormais passible d'une peine de prison. Mais c'est curieusement sous la férule d'Antoine Pinay, partisan déclaré de la détente fiscale, que de nouvelles mesures sont prises. D'un côté, la loi de finance du 14 avril 1952 prévoit une baisse drastique des droits de succession, des exonérations d'impôt pour les souscripteurs d'emprunts et surtout une amnistie fiscale garantissant l'effacement pur et simple des infractions des fraudeurs qui se déclarent dans les deux mois suivant la publication de la loi. De l'autre, de nouveaux dispositifs sont adoptés contre les fraudeurs de l'impôt : lorsque l'administration fiscale a porté plainte contre un contribuable défaillant, une commission départementale présidée par le préfet peut décider, avant toute sanction pénale, de le punir par une interdiction provisoire d'exercice professionnel et de permis de conduire. Cette interdiction provisoire –qui double la procédure judiciaire- oblige le juge, s'il reconnaît ensuite le contribuable coupable, à prononcer l'interdiction professionnelle et de permis de conduire pour au moins cinq ans⁵⁴. Pour accentuer la portée morale des décisions judiciaires, il est également décidé que tout jugement prononcé à l'encontre des fraudeurs du fisc doit être automatiquement publié au Journal Officiel, dans la presse, sur les panneaux d'affichage officiel de la commune et sur la porte extérieure de l'immeuble de l'auteur du délit pendant trois mois. La majorité conservatrice de l'époque peut de cette façon alléger les impôts des plus fortunés et, en guise d'équilibre, afficher une certaine intransigeance envers les fraudeurs. La lutte contre l'injustice fiscale s'en trouve totalement reformulée : elle ne porte plus sur la répartition de ce que payent les différentes catégories sociales mais prend la forme d'une croisade morale contre ceux qui tentent d'échapper à l'impôt. À l'occasion de la création de la Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la peine d'emprisonnement pour fraude fiscale est même substantiellement relevée, pouvant aller jusqu'à cinq ans pour les primo-délinquants⁵⁵. Mais dans un premier temps, cette croisade morale contre la fraude fiscale demeure théorique : jusqu'en 1959, on compte à peine une dizaine de retraits de permis de conduire et le nombre d'affaires de fraudes fiscales portées devant les tribunaux correctionnels s'élève tout au plus à deux cents par an⁵⁶. L'étude

⁵³Cette coordination se traduit également par la création d'un casier fiscal (loi du 6 janvier 1948, art. 46).

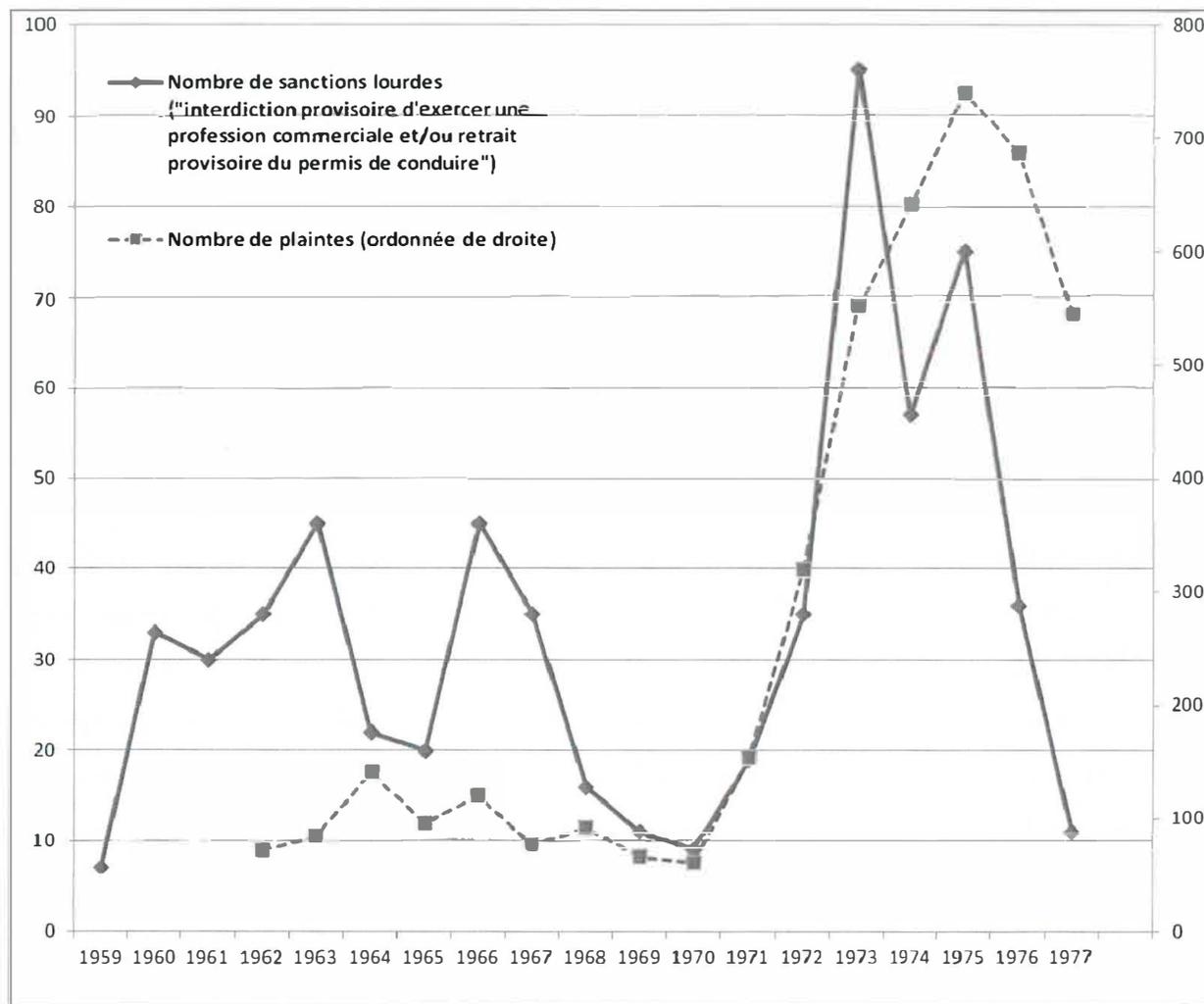
⁵⁴ Article 47 de la loi du 14 avril 1952.

⁵⁵ Article 36 de la loi du 10 avril 1954.

⁵⁶Cf. JO Débats AN, 10 juillet 1963, p. 3999.

exhaustive des arrêtés de retraits de permis de conduire et d'interdiction de gérer rend visible le type de contribuables visés par ces sanctions⁵⁷.

Graphique n°1 : Evolution des sanctions accessoires préventives pour fraude fiscale de 1954 à 1977



Entre la fin des années 1950 et la fin des années 1970, deux types de sanctions sont venues s'ajouter aux classiques amendes administratives. D'une part, les décisions de retrait de permis de conduire et d'interdiction de gérer qui commencent à être prononcées à partir de 1959 : on en compte au total 631 jusqu'en 1977. D'autre part, les plaintes pour fraude fiscale qui oscillent autour d'une centaine par an jusqu'en 1970, puis connaissent un essor

⁵⁷ Nous tenons à remercier Rémy Pourquoiier qui a procédé à la saisie exhaustive des tous les arrêtés publiés au Journal officiel entre 1954 et 1977 et dont le travail d'analyse a été précieux dans la rédaction des passages qui suivent. On peut se reporter aux annexes pour consulter l'ensemble de son étude.

significatif. L'évolution chiffrée de ces différentes sanctions prises pour réprimer la fraude fiscale s'explique par deux chronologies parallèles, l'une liée à l'évolution des structures administratives et l'autre liée à la conjoncture politique. Une première période se distingue, celle des années 1960. Suite à la publication en 1959 du « Rapport sur les obstacles à l'expansion économique » par Louis Armand et Jacques Rueff⁵⁸, la lutte contre la fraude fiscale acquiert une dimension économique et non plus seulement morale. Pour ces hauts fonctionnaires, la principale conséquence de la fraude fiscale est de fausser les rapports économiques en introduisant des distorsions dans les coûts et de dispenser ainsi certaines entreprises de moderniser leurs infrastructures et leurs techniques de gestion. Ils préconisent donc « le renforcement du contrôle et de l'action directe contre la fraude »⁵⁹. Dans ce contexte, une commission présidée par Jean-Louis Costa (conseiller à la chambre criminelle de la cour de cassation et ancien membre de la Cour des comptes) propose d'inscrire dans la loi l'impossibilité pour l'administration de retirer sa plainte après le jugement, pour l'empêcher de pratiquer des transactions une fois le délit jugé⁶⁰. Mais les parlementaires s'opposent à une telle évolution et le gouvernement, sans doute pour ne pas risquer de remettre en cause son plan de stabilisation économique, renonce finalement à renforcer l'arsenal répressif⁶¹. Durant cette décennie, le nombre de sanctions lourdes (retraits de permis de conduire et interdiction de gérer) oscille entre 30 et 50 par an et le nombre de plaintes pénales est à peine supérieur. L'administration cible alors son action sur certains secteurs (les métaux le textile, ou encore le commerce) et frappe des entreprises qui sont pour plus des trois quarts basées en région parisienne. À défaut d'engager un nombre significatif de poursuites, le fisc privilégie la dissuasion par l'exemple, incarné par des procès retentissants comme celui intenté à M. Joinovici qui fut à la fois une figure du marché noir durant l'occupation nazie et l'un des premiers à avoir expérimenté les détournements de TVA : par un jeu de fausses factures, il créait des sociétés qui vendaient des métaux hors taxes et les rachetaient ensuite taxes comprises, de façon à obtenir de la part du Trésor public des remboursements conséquents d'une TVA jamais versée⁶².

⁵⁸ Rendu public à l'automne 1959, ce rapport sur les obstacles à l'expansion économique visait à mettre fin aux intérêts catégoriels faisant obstacle à la croissance.

⁵⁹ *Rapport sur les obstacles à l'expansion économique*, Paris, Imprimerie nationale, 1960, p. 64.

⁶⁰ Rapport final de la commission Costa, CAC 19950317 art 157.

⁶¹ Sénat, Séance du 24 octobre 1963, p. 2150 ; loi n°63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, JO du 29 décembre 1963, p. 11 827.

⁶² Archives nationales, CAC 20020070 art. 9, dossier 5095.

L'absence de mesure législative ne signifie pas le statu quo comme l'atteste la période des années 1970. Se référant au modèle anglo-saxon, Valéry Giscard d'Estain, alors ministre de l'économie, annonce en septembre 1970 un allègement de l'impôt pour les non salariés et un renforcement des contrôles⁶³ : l'objectif affiché est de « ramener la fraude fiscale aux proportions d'un phénomène isolé ». Dans le même temps, le sujet entre de plain-pied dans le débat public, notamment à la suite de la publication du livre d'un magistrat spécialisé dans la délinquance économique, dénonçant l'incapacité de l'État à se défendre contre ceux qui pillent ses ressources⁶⁴. Le nombre de sanctions préventives (retraits de permis et interdictions de gérer), réservées aux cas considérés comme les plus graves, est multiplié par dix en trois ans (de 9 en 1970 à 95 en 1973) et le nombre de procédures pénales passe de 155 en 1971 à plus de 700 en 1975. Désormais, les secteurs les plus touchés sont ceux du bâtiment, de l'immobilier et de l'hôtellerie-restauration. Les contribuables incriminés ne sont plus seulement des gérants de petites entreprises mais se recrutent également parmi les artisans, les restaurateurs-hôteliers, et, plus rarement, parmi les cadres d'entreprise et les professions libérales. Alors que les interdictions provisoires étaient censées sanctionner des fraudes d'une ampleur exceptionnelle, elles touchent en réalité des artisans, des gérants de petites et moyennes entreprises ou de petits escrocs (mareyeur, récupérateurs de métaux, entrepreneurs du bâtiment, vendeurs par correspondance, marchands de biens). Pas d'avocat, pas de médecin et peu de grands chefs d'entreprises parmi ces contribuables qui font l'objet des mesures préventives les plus radicales. Les partisans de Gérard Nicoud, ardent défenseur des artisans et commerçants tout comme les parlementaires de gauche, dénoncent alors une répression qui touche beaucoup plus les petits entrepreneurs que les patrons des très grandes sociétés : René Rieubon, du groupe communiste s'indigne par exemple de l'absence de suite donnée à la demande de vérification du groupe Amaury ou aux révélations sur les fraudes du groupe Dassault⁶⁵. Écartant toute idée d'augmenter le nombre de plaintes pénales, l'administration fiscale entreprend de viser des personnes dont la situation sociale est représentative ou visible du grand public. Le cas de Robert Judet, orthopédiste renommé et professeur de médecine, défraye la chronique : accusé d'avoir, avec son frère, dissimulé 3 millions de francs de revenus au fisc, il est condamné en mai 1976 à un an de prison avec sursis et à 20.000 francs d'amende. Cette condamnation a d'autres effets plus infamants : elle

⁶³ De 1969 à 1975, les vérifications passent de 25.700 à 44.200 et les examens approfondis de situation fiscale personnelle de 2 700 à 13 500, soit une multiplication par cinq.

⁶⁴ Cf. J. Cosson, *Les industriels de la fraude fiscale*, Paris, Seuil, 1971.

⁶⁵ AN Débats, 2^{ème} séance du 22 juin 1977, p. 4070.

entraîne sa radiation des listes électorales et son exclusion du corps des professeurs des disciplines médicales. La mise au ban de l'hôpital public de ce spécialiste des implantations de prothèse métallique, entraîne un débat très controversé sur l'exemplarité des sanctions fiscales : plusieurs voix s'élèvent pour dénoncer l'acharnement politique contre ce grand professeur qui a eu le tort de soutenir Jacques Chaban-Delmas contre Giscard⁶⁶ ; d'autres, plus minoritaires, s'offusquent qu'un professeur puissent dégager de tels profits en développant une activité privée au sein de l'hôpital public, de surcroît sans les déclarer⁶⁷. À peine un an plus tard, le jeune Jean-Philippe Smet déjà connu sous le nom de Johnny Halliday, comparait devant le tribunal de Paris pour avoir dissimulé au fisc plus de 4 millions de francs de revenus, soit l'équivalent de 2,5 millions de francs d'impôts. Arguant ne rien comprendre aux déclarations fiscales⁶⁸, il écope finalement de 10 mois de prison avec sursis et de 20 000 francs d'amende. Les quelques cas de personnalités très en vue ainsi poursuivies pour fraude fiscale, sont relayés par la presse comme autant de scandales ; il en résulte une campagne de dénigrement des inspecteurs des impôts et de l'usage abusif qu'ils font de leurs prérogatives. Le gouvernement s'en saisit pour préparer une nouvelle réforme destinée à mieux encadrer le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale.

IV) Excuser les erreurs et sanctionner les fraudes

Au cours des années 1970, l'hostilité à l'impôt passe du statut de revendication circonscrite aux petits travailleurs indépendants à celui d'un mouvement à audience nationale. Tandis que les partisans de Gérard Nicoud engagent des actions violentes contre des symboles de l'État, les élites politiques et les grands médias nationaux se rallient progressivement à l'idée que l'intensification des contrôles représente une menace pour le consentement à l'impôt⁶⁹. Dans ce contexte, le gouvernement fait adopter en 1977 une loi destinée à mettre fin à cette « guerre froide » entre les Français et l'administration fiscale⁷⁰. L'objectif est d'édifier « un système fiscal contractuel »⁷¹ consacrant une frontière étanche entre l'erreur ou l'évasion qui doit être traitée avec une certaine compréhension, et la fraude qui doit être combattue. Dans cette perspective, l'objectif est de limiter le pouvoir discrétionnaire de l'administration

⁶⁶ « L'opération Judet », *Le nouvel Observateur*, 16 août 1976, p. 23-24.

⁶⁷ P. Viansson-Ponté, « Le contribuable et le savant », *Le Monde* du 10 août 1976 p. 10

⁶⁸ F. Berger, « Les silences de Johnny Halliday poursuivi pour fraude fiscale », *Le Monde*, 04 avril 1977.

⁶⁹ A. Spire, "The Spread of Tax Resistance: The Antitax Movement in France in the 1970's", *Journal of Policy History*, vol. 25, n°3, 2013, p. 444-460.

⁷⁰ L. Virapoullé, rapporteur de la commission des lois constitutionnelles, de législation...au Sénat, 27 octobre 1977, Sénat, p. 2460.

⁷¹ G. Petit, Séance du 27 octobre 1977, Sénat, p. 2474.

et de renforcer les pouvoirs de l'autorité judiciaire. Ainsi, l'administration perd le droit d'interdire provisoirement l'exercice de certaines professions et l'utilisation du permis de conduire ; le juge recouvre la pleine liberté de prononcer, ou non, ces peines accessoires, dont la durée maximale est ramenée de dix à trois ans. Et la loi affirme solennellement le principe classique de procédure pénale selon lequel la preuve du caractère intentionnel de la fraude incombe à l'accusation, c'est-à-dire en l'occurrence à l'administration et au parquet. Pour empêcher le gouvernement de choisir arbitrairement les contribuables déférés au juge pénal, une Commission des infractions fiscales (CIF), composée de magistrats de la Cour des comptes et du Conseil d'État, est créée. Dans le projet initial, cette commission devait non seulement vérifier que le gouvernement ne portait pas devant les juridictions pénales des affaires ne le méritant pas, mais aussi qu'il n'évitait pas des procédures pénales à des fraudes graves. À cette fin, elle disposait d'un droit d'auto-saisine mais face à l'hostilité des parlementaires, le gouvernement y renonce bien volontiers. Son objectif n'est pas d'augmenter le nombre de plaintes pénales mais d'instaurer un filtre supplémentaire séparant les erreurs compréhensibles des fraudes impardonnables. D'emblée, il est affirmé que la Commission ne sera saisie que d'environ mille affaires par an, soit 2,5% des 40.000 vérifications qui ont lieu chaque année⁷².

Dès lors, le cadre juridique de la pénalisation de la fraude fiscale reste à peu près stable jusqu'à la fin des années 2000. Alors que la volonté d'apaisement de la fin des années 1970 a conduit à une diminution des contrôles et du nombre de poursuites correctionnelles, le changement de majorité présidentielle en 1981 remet l'impératif de lutte contre la fraude fiscale à l'agenda politique. Les effectifs des services de contrôle sont renforcés et les procédures pénales augmentent légèrement. Mais ce relatif durcissement est tempéré par la réaffirmation d'une culture du dialogue entre l'administration et les contribuables et par le souci que la lutte contre la fraude soit rentable pour l'État. C'est dans cette perspective qu'est adoptée une amnistie particulièrement large : les contribuables qui avouent avant le 1^{er} août 1982 des insuffisances de déclarations obtiennent la garantie d'échapper non seulement aux poursuites pénales mais aussi aux majorations fiscales. En légère augmentation au cours des décennies 1980 et 1990, le nombre de plaintes pénales se fige au début des années 2000 juste en dessous du millier. L'instrument de répression pénale reste ainsi utilisé dans des proportions très limitées. On aurait pu penser que la poursuite de la politique d'abaissement

⁷² Marc Lauriol, AN 2^{ème} séance du 22 juin 1977, JO Débats, p. 4068.

des sanctions proprement fiscales aurait conduit l'administration à tenter plus fréquemment des poursuites correctionnelles. Mais il n'en a rien été.

Tout au long du XX^{ème} siècle, les pouvoirs publics ont été amenés à durcir les sanctions pénales pour fraude fiscale, tantôt pour répondre à l'indignation suscitée par les scandales (surtout dans l'entre-deux-guerres), tantôt pour accompagner des hausses d'impôt, de l'époque. Cette montée en puissance de l'institution judiciaire dans la régulation de la fraude fiscale ne semble pas répondre à un clivage partisan. Si les dirigeants de gauche sont souvent prompts à dénoncer la facilité des puissants à contourner l'impôt, les ténors de la droite savent également instrumentaliser la fraude fiscale pour donner un contenu moral – et non économique – à la lutte contre l'injustice fiscale. Tel est le paradoxe de cette histoire française. Alors que la lutte contre les fraudeurs de l'impôt semble faire l'unanimité, les mesures annoncées par les gouvernements ont souvent été atténuées par l'Assemblée puis neutralisées par le Sénat. C'est ce qui donne aussi un caractère ambigu à l'édifice ainsi construit. Sur le plan juridique, les sanctions aux fraudeurs apparaissent conséquentes, avec des amendes et des peines de prison à la clef. Mais en pratique, les poursuites correctionnelles n'atteignent que les contribuables qui se refusent absolument et manifestement à entrer dans la démarche de contractualisation de l'impôt. 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 tout au long de la procédure. On peut y voir une forme de continuité avec la justification donnée par le pouvoir de l'Ancien Régime à la répression des contrebandiers : ce qui est visé, ce n'est pas le fait d'avoir éludé l'impôt mais d'avoir manifesté, par cette résistance au fisc, son refus d'adhésion aux principes et aux valeurs de l'État.

Chapitre 2

La sélection des dossiers portés devant la justice

Le retour sur plusieurs siècles d'histoire a permis de montrer que la fraude fiscale n'a jamais constitué un délit comme les autres. Alors que dans tous les autres domaines, les magistrats du parquet choisissent les infractions à poursuivre, il n'en est rien en matière de fraude fiscale : encore aujourd'hui, c'est l'administration des finances publiques qui sélectionne les dossiers qu'elle soumet ensuite au juge pénal pour d'éventuelles poursuites. Ce monopole bureaucratique est une singularité française qu'on retrouve uniquement dans les pays du Maghreb qui ont importé le schéma hexagonal. Après le scandale déclenché par l'affaire Cahuzac, plusieurs associations, relayées par la presse, ont condamné cette prérogative qualifiée de « verrou de Bercy » l'initiative laissée à l'administration fiscale de sélectionner les contribuables qui seront poursuivis devant les tribunaux est alors suspectée de permettre au pouvoir en place de protéger ses proches. Soit. Mais l'essentiel n'est pas là. Le rôle de filtre dévolu à la Direction générale des finances publiques a plus généralement pour effet de sélectionner des fraudeurs ayant un profil social assez singulier.

En droit, toute omission déclarative ou toute minoration d'impôt supérieure à 153 euros peut faire l'objet de poursuites pénales⁷³, qui s'ajoutent aux sanctions administratives. À la différence de plusieurs pays européens, comme l'Italie⁷⁴ ou l'Espagne, la France n'a donc pas inscrit dans le texte législatif la restriction de l'intervention pénale aux seuls délits importants, qualitativement ou pécuniairement. Mais en pratique, l'administration fiscale ne porte plainte que pour une infime minorité de cas.

⁷³ L'article 1741 du Code Général des impôts reste très général : « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification... est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans... Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 € ». Cet article punit également l'organisation d'insolvabilité mais cette hypothèse ne concerne que quelques poursuites par an.

⁷⁴En Italie, le décret législatif 74/2000 prévoit trois délits fiscaux : la déclaration frauduleuse qui repose sur la présentation de documents faux ou contrefaits, la déclaration infidèle et la déclaration omise qui n'est constituée qu'au-dessus de 77.468,53 euros pour chaque impôt. En Espagne, l'article 305 du code pénal fixe comme seuil pour que la « fraude aux finances publiques » soit constituée une somme de 120.000 euros, Carta Europea, *Droit fiscal et douanier (procédure de contrôle)*, Italie et Espagne.

L'existence parallèle de pénalités fiscales conduit en effet à ne soumettre au juge pénal que les fraudes considérées comme « les plus graves ». Le premier objectif affiché par les pouvoirs publics concernant les poursuites correctionnelles est de produire un effet dissuasif et d'exemplarité, notamment vis-à-vis du voisinage géographique et professionnel du contribuable (ceci peut d'ailleurs expliquer que les statistiques produites annuellement sur la question soient ventilées par catégorie socio-professionnelle) ; la condamnation judiciaire autorise en effet à porter sur la place publique des affaires que le secret professionnel interdit à l'administration de divulguer. Mais, à côté de ce premier objectif, l'administration fiscale conçoit les poursuites correctionnelles également à l'aune de considérations budgétaires. La procédure pénale lui procure en effet un levier supplémentaire pour recouvrer les droits fraudés (notamment par l'incitation du contribuable à payer, avant la décision de la Commission des infractions fiscales ou le jugement, dans le but d'éviter les poursuites ou alléger la peine, ou, par le prononcé de la solidarité du dirigeant au paiement de l'impôt dû par sa société).

Dans une perspective sociologique, l'utilisation sélective des poursuites correctionnelles pose la question des critères qui permettent d'identifier les infractions pouvant être portées au pénal et des acteurs qui sont chargés de les appliquer. En suivant un raisonnement davantage marqué par la science politique, l'enjeu est de savoir s'il existe une politique pénale en matière de répression de la fraude fiscale et de quelle façon les différents acteurs et institutions participent à cette politique, en sélectionnant les contribuables qu'on pourrait qualifier de 'pénalisables'.

I) Du contrôle au procès : l'entonnoir de l'administration

Depuis la loi de décembre 1977, chaque cas de fraude fiscale sélectionné par l'administration est soumis à l'appréciation de la Commission des infractions fiscales (CIF) mais en pratique, l'essentiel des filtres intervient avant cette étape, lorsque le dossier est encore à l'intérieur des rouages de l'administration. Pour qu'un dossier fasse l'objet d'une procédure pénale, la première condition est que l'inspecteur qualifie l'anomalie de « manquement délibéré », ce qui représente environ un tiers des contrôles fiscaux (en 2011, 15 402 contrôles fiscaux externes entraient dans cette catégorie). Dès lors, la question est de savoir comment on passe d'un peu plus de 15 000 cas de manquements délibérés (donc susceptibles d'être poursuivis pénalement), à environ un millier de dossiers transmis à la CIF. Pour comprendre les raisons d'un tel effet de sélection, il faut restituer les pratiques des

agents qui interviennent tout au long de la chaîne bureaucratique et qui constituent autant de filtres dans le suivi pénal du contrôle fiscal.

I-A) Les inspecteurs en brigade

Dans tous les entretiens que nous avons pu mener avec des inspecteurs des impôts, le suivi pénal des dossiers est toujours apparu comme une dimension très secondaire voire résiduelle de l'activité des brigades de vérification :

« L'impôt ça a d'abord une vocation budgétaire. Dans les services de contrôle, on suit aussi cette logique d'efficacité financière : il s'agit de faire rentrer de l'argent pour les contribuables qui ne jouent pas la règle du jeu. Mais quand on a des rectifications très importantes, il n'y a plus seulement les considérations budgétaires ; on se dit que le comportement du contribuable est tellement atypique qu'on ne peut pas en rester là. Il faut se poser la question de la répression pénale... On ne peut pas amener tout le monde devant les tribunaux : il faut de l'exemplarité ».

Entretien avec un chef d'une brigade départementale en province (A10)⁷⁵.

Dans cette présentation des fonctions de l'impôt et du contrôle fiscal, la procédure pénale apparaît comme une sanction subsidiaire qui s'ajoute à toutes les autres et qui reste limitée à quelques contribuables atypiques. Dès lors, il convient de se demander ce qui conduit un vérificateur à considérer qu'il se trouve confronté à un dossier pénalisable (ou « à potentiel pénal »). Dans cette démarche, le vérificateur ne prend jamais seul la décision : il discute de la stratégie de contrôle avec son chef de brigade, notamment concernant les informations à récupérer, les investigations à mener et celles qui doivent être arrêtées.

Depuis quelques années, les hauts fonctionnaires de l'administration centrale enjoignent les agents à repérer et à signaler le plus tôt possible les dossiers susceptibles d'être amenés au pénal, de façon à ce que les cadres intermédiaires des directions départementales puissent davantage contrôler le déroulement de la procédure :

« Traditionnellement, donc, le choix d'aller vers une sanction pénale intervenait à la fin, une fois les redressements notifiés. Maintenant, on essaye de remonter en amont ; c'est une stratégie dont on parle depuis sept ou huit ans et on fait vraiment des efforts en ce sens depuis au moins cinq ans. On met les moyens pour faire ça, en particulier avec la formation des collègues dans tous les services et avec des instruments pour appréhender en amont les cas de fraude fiscale... ».

Entretien avec un chef d'une brigade départementale en province (A10).

Pour cet inspecteur des impôts qui a exercé pendant huit ans comme vérificateur au sein d'une brigade départementale, avant de devenir rédacteur en direction départementale puis chef de brigade, le suivi pénal des dossiers fait l'objet d'une attention plus soutenue de la part de la hiérarchie. Alors que pendant longtemps, l'orientation pénale était en grande partie

⁷⁵ La codification mentionnée entre parenthèse renvoie à la nomenclature des entretiens qui figure en annexe et qui détaille les principaux éléments de la trajectoire professionnelle des enquêtés.

laissée à l'appréciation du vérificateur qui l'envisageait au terme du contrôle, la détection des dossiers 'pénalisables' intervient désormais beaucoup plus en amont, autant que possible dès la programmation du contrôle.

« Quand on transforme l'administratif en pénal, il faut démontrer qu'on a tout fait pour entrer en contact. Si on veut rester en administratif, on sécurise seulement l'opposition avec deux courriers, un à la société et un au gérant ; au pénal, il faut dépasser cela (...). Quand il y a une possibilité pénale, il faut blinder ; il faut sécuriser au maximum ».

Entretien avec un chef de brigade chargé du suivi pénal en province (A14).

Comme l'explique cet inspecteur principal ayant quinze ans d'expérience dans le contrôle fiscal, la perspective de donner une suite pénale à un dossier requiert des investigations et des vérifications qui s'ajoutent à celles déjà nécessaires pour appliquer des sanctions administratives.

Le vérificateur et son chef de brigade sont donc à l'origine du processus de sélection des dossiers pour fraude fiscale. Comme le font d'autres agents du maintien de l'ordre⁷⁶, ils construisent un jugement sur la personnalité du délinquant, la gravité de son acte et l'intensité de la sanction qu'il appelle. C'est en général au cours de la vérification qu'ils sont amenés à tracer la frontière entre l'illégalisme et le délit :

« Au départ, quand on arrive dans une entreprise, on est le plus neutre possible ! On ne sait pas ce qu'on va découvrir... Au fur et à mesure de notre travail, surtout quand on a l'expérience, on se rend vite compte à qui on a affaire ! Et si on a affaire à un fraudeur, ou à une honnête personne qui peut avoir commis des erreurs, on s'en rend compte ! Nous, ce qu'on entend par fraude, c'est pour vous de la grosse fraude ! Euh... c'est des manquements caractérisés, intentionnels, etc. »

Entretien avec un inspecteur chargé du suivi départemental des procédures pénales en province (A15).

D'emblée, deux critères semblent prévaloir dans la décision de ranger une transgression dans la catégorie de l'erreur ou de la fraude. Le premier renvoie à l'ampleur de la transgression (« grosse fraude ») et apparaît comme objectivable dans le sens où il peut être quantifié. Le second élément relatif au « caractère intentionnel », est davantage soumis à l'interprétation du vérificateur. De fait, le choix de proposer un dossier pour un suivi pénal dépend en grande partie du jugement moral que l'inspecteur des impôts porte sur la personnalité du contribuable, au vu de ses réactions tout au long de la procédure de vérification. C'est souvent un faisceau d'indices qui est utilisé :

« Quand vous savez d'ores et déjà qu'une société ne déclare pas tout son chiffre d'affaire pour une raison X ou Y... et que vous supputez aussi que dans le cercle par exemple familial, il y en a déjà qui ont été condamnés, qu'il y a déjà eu par le passé en fait des fraudes qui ont été décelées. C'est déjà des dossiers où on peut se dire : potentiellement on a du répressif, potentiellement, on a du pénal. Mais tant qu'on n'a pas été sur place... on ne peut pas en être certain ».

Entretien avec une chef de brigade chargée du suivi pénal en province (A8).

⁷⁶ J.-C. Chamboredon, « La délinquance juvénile, essai de construction de l'objet », *Revue française de sociologie*, 1971, XII, 2, p. 362.

En combinant des critères objectifs et des impressions subjectives, le vérificateur qualifie différemment la transgression du droit selon le jugement qu'il porte sur la personnalité du contribuable. Comme dans d'autres univers bureaucratiques, le représentant de l'administration est ainsi amené à traduire en termes juridiques la perception qu'il a de l'auteur de l'infraction, à partir d'une série d'indices⁷⁷.

Au-delà de ces considérations qui tiennent aux rapports qui se nouent entre vérificateur et vérifié, le choix d'opter pour une poursuite correctionnelle dépend également de contraintes liées à l'organisation du travail dans une brigade de vérification. Le suivi pénal d'un dossier suppose en effet une procédure plus lourde à mettre en place et plus coûteuse en temps :

« Si vous rejetez une TVA déductible, il y a deux possibilités ! Soit une possibilité très facile : vous n'avez pas de justificatif de facturation ou de paiement et le Code général des impôts vous autorise par un article, à rejeter ! Vous faites le rappel, il est incontestable, ce rappel ! On peut se présenter devant n'importe quel tribunal administratif, on gagne ! ... Mais pour aller au pénal, il faut démontrer la fraude comme l'utilisation personnelle de biens sociaux ou la fausse facturation... Et ça, c'est beaucoup plus difficile à démontrer l'élément caractérisé de fraude intentionnelle ! »...

Entretien avec un inspecteur chargé du suivi départemental des procédures pénales en province (A15)

Le choix d'orienter un dossier vers la procédure pénale implique des investigations et des recoupements qui s'ajoutent à celles nécessaires pour appliquer des sanctions administratives. Certains redressements doivent être justifiés sur des fondements plus exigeants : par exemple, lorsque le vérificateur estime que des dépenses ne pouvaient être portées en déduction du résultat imposable, il ne peut pas se contenter d'invoquer l'absence de preuve des dépenses, par des factures notamment (ce qui suffit en matière purement fiscale) ; il lui faut démontrer que les dépenses en cause n'ont pas été engagées dans l'intérêt de la société (dépenses dans l'intérêt personnel du gérant ou au profit d'un de ses proches etc.). Il faut veiller à ce que la procédure suivie soit irréprochable, en allant parfois au-delà des exigences de régularité de la procédure administrative, demander la copie des chèques, vérifier plus systématiquement les factures, notamment par le biais de droits de communication. À l'échelle du vérificateur, ce surcroît de travail se traduit par une alternative entre une solution consistant à s'en tenir à la procédure habituelle, et une option plus incertaine et plus contraignante, l'orientation pénale. Cette dernière suppose de pouvoir prouver de façon indiscutable la matérialité de l'infraction et le caractère intentionnel de la fraude, tout en évitant des vices de procédure.

⁷⁷ V. Dubois, D. Dulong, « Les ruses de la raison juridique », *Recherches et prévisions*, 73 (2003) 53-64.

Outre ces contraintes, le choix de proposer des poursuites correctionnelles implique aussi davantage de contrôles internes sur le travail réalisé. En effet, si elle émane de la brigade, la proposition de mener une affaire devant le juge pénal suit un processus de sélection interne :

« Comme les chefs de brigade s'estiment autonomes, ils ne veulent pas trop qu'on aille voir ce qu'ils font et c'est pareil pour les vérificateurs... Parce que dès lors qu'il y a visa, ça veut dire qu'il y a déjà le chef de brigade, et puis il y a encore une autre personne qui va venir sur son dos ! Parce qu'après, le dossier, il est lu par nous, par la direction départementale, après, il est lu par la direction générale, il est lu par beaucoup de monde ! Donc ça peut effectivement demander un peu plus de travail, ou disons, un suivi plus rigoureux ! »

Entretien avec un chef de brigade chargé du suivi pénal en région parisienne (A7).

Dans un univers comme celui des brigades de vérification où l'autonomie dans le travail est une valeur cardinale partagée par la plupart des vérificateurs, la perspective de devoir répondre aux remarques de supérieurs hiérarchiques qui sont parfois très éloignés du travail de terrain peut également dissuader de s'engager dans la voie du suivi pénal. L'intervention de multiples acteurs ne constitue pas seulement une remise en cause de l'autonomie du travail accompli en brigade de vérification : chaque échelon s'apparente à un filtre supplémentaire susceptible d'interrompre le processus avant qu'il n'aille à son terme :

« Pour aller au pénal, il faut passer outre ses propres réticences, passer outre les réticences de la hiérarchie et puis, il faut tomber sur des policiers et des magistrats qui s'intéressent aux affaires fiscales, ce qui est loin d'être toujours le cas. Le fiscal, ça les ennuie dans le meilleur des cas et sinon ils n'en veulent pas car ils se voient comme les garants des libertés publiques... »

Entretien avec un inspecteur en brigade départementale de vérification (A18).

Le surcroît de travail induit par un dossier pénal apparaît d'autant plus important que même dans l'hypothèse où le dossier passe tous les filtres successifs, la peine qui risque d'être prononcée semble souvent dérisoire au regard de l'énergie déployée :

« Je pense que le pénal, ça marchera le jour où on aura des vraies condamnations. Parce que sortir du tribunal avec quelqu'un qui a six mois de sursis, alors qu'il est en récidive, c'est un peu décourageant.... Je n'ai pas vu encore un effet très dissuasif, c'est-à-dire que, quand je suis en cour d'appel et que la personne, ça fait deux fois qu'elle est condamnée, je ne l'ai pas vue trembler devant le juge. Je ne comprends pas : tout ça pour ça... Six mois de sursis, pas d'amende et même pas de condamnation à une peine d'affichage ».

Entretien avec une chef de brigade chargée du suivi pénal en province (A8).

La plupart des vérificateurs partagent les doutes de cette chef de brigade quant aux procédures pénales qui apparaissent en définitive très coûteuses en temps et en énergie, pour une issue très incertaine.

Une fois que ces réticences et ces obstacles ont été surmontés, le vérificateur et son chef de brigade soumettent le dossier à la direction départementale en listant les motifs favorables et défavorables à des poursuites correctionnelles.

I-B) Les responsables départementaux

Si le vérificateur et le chef de brigade sont à l'origine du processus de correctionnalisation, le cœur de la politique pénale en matière de fraude fiscale revient aux responsables départementaux qui assument l'essentiel du travail de sélection et de constitution des dossiers. Dans la période récente, les hauts fonctionnaires de l'administration centrale ont même renforcé le pouvoir de l'échelon départemental en enjoignant les chefs de brigade de signaler très en amont les dossiers susceptibles de faire l'objet d'un suivi correctionnel.

D'après les propos tenus par les responsables nationaux et départementaux du suivi pénal des fraudes fiscales, les principes qui régissent la politique de sélection des dossiers pour des poursuites correctionnelles seraient homogènes et identiques sur l'ensemble du territoire : ils reposeraient sur la lecture des pièces de procédure, la rédaction de la plainte et la production systématique de pièces. En réalité, les pratiques de sélection sont très variables d'un département à l'autre et dépendent de chaque configuration locale. Déjà dans son rapport de 2007, le Conseil des prélèvements obligatoires relevait que « dans certains départements, le recours aux sanctions pénales est rare, voire inexistant » et déplorait que la Seine-et-Marne n'ait porté aucune affaire au pénal alors qu'elle figurait dans le groupe des directions des services fiscaux les plus importantes⁷⁸.

Dans la plupart des départements, le pouvoir de sélection des dossiers revient au chef du contrôle fiscal ou à son adjoint. À Paris et à Lille (Nord), cette prérogative est assumée par un voire plusieurs inspecteurs principaux qui se consacrent entièrement à la sélection et au suivi pénal des dossiers issus des brigades territoriales. En revanche, les dossiers qui proviennent des directions nationales sont constitués et instruits en interne par ces directions qui les transmettent directement à l'administration centrale. Ce n'est qu'après le passage par la Commission des infractions fiscales, au moment où la plainte est déposée, que l'inspecteur principal chargé du suivi pénal (IPRPC) en est saisi.

Pour effectuer cette mission, ils sont entourés d'une cellule dédiée qui effectue ce travail de tri et qui, à Paris, rejette entre 40 % et 60 % des propositions formulées par les brigades :

« Quand on renvoie 50 % des dossiers aux brigades avec souvent un mot désagréable 'Monsieur le chef de brigade voudra bien à l'avenir...', ils ne sont pas contents. On leur dit qu'il ne faut pas se vexer. C'est accompagné d'une note expliquant les raisons. (...) J'analyse les personnes pénalement visibles, le montant des droits pénalement visibles et la validité de la procédure. Si la procédure comporte un loupé, je ne vais pas me risquer à avoir un clash en plein milieu d'audience avec une faute de procédure. Alors on n'y va pas... On ne retient que l'ultra solide. Dans le cas d'une

⁷⁸ Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, mars 2007, p. 197.

profession libérale, on n'ira pas le poursuivre pour des charges non justifiées car ce n'est pas du sûr : il peut à tout moment retrouver les justificatifs et les ressortir, jusqu'au moment de l'audience ».

Entretien avec un inspecteur principal chargé du suivi pénal en région parisienne (A16)

Comme l'explique cet inspecteur principal, la décision de poursuivre est un arbitrage personnel (« j'analyse ») mais qui engage toute l'administration (« on n'y va pas »). L'enjeu pour l'IPRPC est de repérer le plus tôt possible, parfois dès la programmation, les « personnes pénalisables » pour ensuite conserver la maîtrise du suivi du dossier. Cet important pouvoir de décision pourrait laisser penser que les IPRPC occupent une position enviable mais en pratique, le suivi pénal du contrôle fiscal reste une activité peu valorisée, confiée à d'anciens inspecteurs des impôts n'ayant pas voulu évoluer dans des positions d'encadrement ou d'audit. Ils doivent maîtriser à la fois le droit fiscal et le droit pénal et se trouvent en position d'intermédiaire entre les vérificateurs du terrain dont ils sont proches et l'administration centrale, dont ils doivent appliquer les instructions.

L'IPRPC est chargé du tri mais aussi du suivi de l'affaire au tribunal, ce qui peut l'inciter à relativiser la gravité de la fraude fiscale par rapport à des délits d'atteinte aux personnes :

« Quand je vais dans des plus petits parquets, où on juge en même temps des faits de violence... ce sont des faits qui sont à mon sens, parfois plus graves qu'une fraude fiscale, si vous voyez ce que je veux dire.

Comme par exemple ?

Lorsqu'il y a des faits de violence, des faits de viols... on n'est pas dans le même degré d'atteinte à la sécurité publique ! Donc on se dit que c'est normal de réserver la correctionnelle aux gens qui réalisent de la grosse fraude fiscale ! ».

Entretien avec un inspecteur chargé du suivi départemental des procédures pénales en province (A15)

Cette manière de replacer la fraude fiscale dans la hiérarchie des délits est utilisée ici pour justifier un taux de refus des poursuites pénales relativement important.

I-C) Le bureau des Affaires fiscales et pénales

Si l'essentiel de la sélection est opéré au niveau départemental, un nouveau tri est ensuite effectué par l'administration centrale, au niveau du bureau des Affaires fiscales et pénales (AFP).

Chargé de transmettre les dossiers à la Commission des Infractions fiscales, le bureau AFP constituait jusque dans les années récentes, un filtre important : le taux annuel de rejet est monté jusqu'à 30 %. Depuis que les responsables de ce service d'administration centrale organisent des formations destinées à diffuser les critères légitimes de sélection des dossiers, la part de dossiers rejetés à leur niveau a beaucoup baissé, notamment en raison du fait que les agents départementaux anticipent davantage leurs critères d'exigence. Encore aujourd'hui, le

bureau AFP est dans une position intermédiaire ambivalente. D'un côté, les agents qui le composent sont censés construire la politique de l'administration fiscale en matière de pénalisation de la fraude. Mais de l'autre, ils demeurent soumis aux exigences des magistrats de la CIF qui ne partagent pas entièrement leur définition des dossiers 'pénalisables'. Aux yeux des vérificateurs, cette seconde dimension l'emporte largement, ce qui conduirait l'administration centrale à écarter certains dossiers pourtant irréprochables du point de vue de l'enjeu pénal :

« Le problème de cette administration centrale, c'est que très souvent... ce sont les rédacteurs qui disent la messe ! Et comme il y en a aucun qui est passé en vérif' ! Ou très peu, ou très loin, ils connaissent très mal le... ils n'ont pas l'expérience pratique du terrain.... Leur raisonnement s'arrête à la CIF. Mais le parquet a des exigences qui ne sont pas celles de la CIF... Alors, ils n'ont jamais vu le dossier, avec un vérificateur, mais ils tronquent un argument, ils décident de passer tel argument de fait sous silence, on ne sait pas pourquoi ! Alors, votre dossier revient, c'est complètement aseptisé déjà, par le style qu'ils emploient ! »

Entretien avec un inspecteur chargé du suivi pénal en région parisienne (A9).

Comme dans beaucoup de services bureaucratiques, on retrouve un rapport de méfiance et de soumission entre les agents des services déconcentrés et leurs homologues de l'administration centrale. Mais les propos de cet inspecteur qui a dix ans d'ancienneté dans une brigade proposant beaucoup de dossiers en suivi pénal, dépasse cette simple tension bureaucratique : il oppose les exigences de la CIF à celles du parquet et reproche aux agents de l'administration centrale de se conformer trop systématiquement aux premières, et de négliger les secondes. Si l'on se situe plus haut dans la hiérarchie, les appréciations portées sur l'action du bureau des affaires pénales se révèlent plus indulgentes, à tel point que les inspecteurs chargés du suivi pénal les intègrent dans leur pratique au même titre que des règles contraignantes :

« En 2009, on avait beaucoup de rejets par la centrale, donc on a pris en considération leurs critères ! Et on ne leur envoie plus ce qu'ils n'aiment pas ! Par exemple, la fraude sur le taux de TVA, le fait de payer la TVA à 5,5 au lieu du taux normal de 19,6, ils considèrent que c'est moins grave que de ne pas payer de TVA du tout et on s'est fait jeter quelques dossiers comme ça ! Donc maintenant, on évite d'en envoyer... Un autre exemple sur ce qu'on n'envoie plus à la centrale, ce sont les dossiers de flux internationaux. Maintenant, on n'envoie plus de dossiers si on n'a pas eu systématiquement les retours des assistances administratives étrangères qui nous confirment qu'ils n'ont rien chez eux et que la fraude est ici !... Ce qui fait que parfois on n'envoie pas le dossier, alors qu'il mériterait d'y aller ! Parce que, là c'est pareil, les assistances administratives, quand ils ne sont pas débordés, quand ils sont sympas, on les a ! Parfois on ne les a pas et on ne maîtrise pas, ça ! Et le... le dossier de fraude est le même, que l'assistance administrative réponde ou pas ! »

Entretien avec un inspecteur chargé du suivi départemental des procédures pénales en province (A15)

Pour cet inspecteur chargé du suivi départemental des procédures pénales, l'objectif est clairement d'anticiper les exigences de l'administration centrale. L'exemple qu'il évoque concernant le rejet par l'administration centrale d'un dossier portant sur une infraction au taux de TVA applicable confirme, comme l'entretien précédent, l'appropriation par le bureau AFP

des critères de la CIF. Ces critères de rejet, qui ne renvoient à aucune disposition légale ou réglementaire, sont perçus par cet inspecteur départemental comme des préférences subjectives (« ils n'aiment pas ») auxquelles il accepte de se plier, sans grande conviction. Enfin, lorsque l'administration centrale n'explique pas les motifs pour lesquels elle écarte certains dossiers, son rôle de sélection ne manque d'éveiller la suspicion des inspecteurs et des chefs de brigades :

« Dans les cas d'abandon en opportunité, vous pouvez avoir un contribuable qui a fait... une intervention ministre, et donc on ne va pas le dire au service ! Donc on lui dit ' non, c'est vous qui avez mal travaillé ' ! ».

Entretien avec un inspecteur chargé du suivi pénal en région parisienne (A9).

Le devenir des dossiers en matière de poursuites correctionnelles apparaît ici comme un révélateur des rapports hiérarchiques qui régissent l'administration fiscale. Les inspecteurs des impôts qui évoluent en brigade de vérification restent très attachés au principe de l'égalité devant l'impôt⁷⁹ et acceptent difficilement que leurs pratiques puissent être désavouées par l'échelon central pour des motifs qui ne leur sont pas toujours communiqués.

Jusqu'à récemment, tous les dossiers faisaient l'objet d'un contrôle par l'administration centrale mais depuis le début des années 2000, une procédure dite « déconcentrée » a été instaurée. Sur ces dossiers – de 400 à 500 par an⁸⁰ –, les rédacteurs du bureau AFP réalisent un contrôle rapide, à partir d'une simple grille d'analyse, avant de transmettre à la Commission des Infractions Fiscales (CIF). En principe, cette procédure s'applique aux « affaires ordinaires »⁸¹ mais cette qualification peut donner lieu à diverses interprétations selon les inspecteurs et les rapports qu'ils entretiennent avec l'échelon central.

I-D) La commission des infractions fiscales

Au terme de cette chaîne bureaucratique interne à l'administration se trouve la Commission des infractions fiscales (CIF). La saisine de cette commission est un préalable impératif au dépôt de la plainte. La prescription de l'action publique est suspendue pendant six mois, ce qui correspond en général au temps nécessaire à la commission pour se prononcer. Mais ce délai allonge encore le temps séparant la réalisation de la fraude de l'ouverture de l'enquête préliminaire (ou de l'instruction).

S'il n'existe aucune « jurisprudence », la part d'avis défavorable reste relativement stable, oscillant entre 5 % et 10 % selon les périodes (voir tableau ci-dessous).

⁷⁹ Sur cet aspect, voir A. Spire, *Faibles et puissants face à l'impôt*, Paris, Raison d'agir, 2012.

⁸⁰ Commission des infractions fiscales, Rapport annuel, 2013, p. 5.

⁸¹ Voir les critères mentionnés dans l'annexe 8 de la note du 22 juin 2006.

Tableau 1 : La part d'avis défavorables pris par la CIF

	1979	1980	1981	2009	2010	2011	2012	2013
Dossiers transmis à la commission des infractions fiscales	339	472	419	1 005	1 043	1 046	1126	1182
Nombre de plaintes déposées*	274	408	420	939	981	966	987	1018

Source : Rapports annuels de la Direction générale des impôts

En l'espace de trois décennies, entre le début des années 1980 et les années 2010, le nombre de dossiers transmis à la CIF a été multiplié par 2,5 mais celle-ci a conservé un taux d'avis défavorable relativement stable.

Composée de conseillers d'État et de conseillers maîtres de la Cour des comptes (12 titulaires et 12 suppléants)⁸², elle peut se réunir en formation de section ou en séance plénière et prend ses décisions en opportunité. Le contribuable est généralement informé de la saisine de la Commission mais il est seulement invité à communiquer « les informations qu'il jugerait nécessaire »⁸³. Chaque dossier est donc présenté à la commission –sans procédure contradictoire- par un rapporteur, choisi parmi les hauts cadres de l'administration fiscale (ayant grade d'administrateur général des finances publiques) ou parmi des magistrats administratifs ou membres du Conseil d'État. Les décisions adoptées ne sont soumises à aucune exigence de motivation ou de transparence. Même le rapport annuel d'activité de la commission –qui ne comporte pourtant aucune donnée nominative- n'a pu nous être communiqué.

La question des critères qui entrent en ligne de compte dans les décisions des membres de la CIF reste difficile à percer, même si on peut en deviner certains à travers le discours de cette ancienne inspectrice des impôts chargée de la coordination de la commission :

« Ce qu'on regarde, c'est plutôt la situation personnelle du contribuable, ses difficultés de trésorerie. Il faut aussi que les dossiers qui nous sont soumis portent sur des montants suffisamment importants... Quand le contribuable fait valoir une situation de famille particulièrement difficile, quand il a des problèmes personnels, des problèmes de santé, c'est pris en compte. La décision tient compte aussi du comportement du contribuable après le contrôle. S'il a payé, ça peut être un critère ».

Entretien avec l'inspectrice chargée de coordonner la Commission des infractions fiscales (A17).

Au-delà de ces propos euphémisés qui peuvent faire l'objet d'interprétations variables (« montants suffisamment importants », « situation de famille particulièrement difficile »), on

⁸²A compter du 1er janvier 2015, vont s'y ajouter des magistrats honoraires à la Cour de cassation et des personnalités qualifiées choisies par les présidents des deux Assemblées.

⁸³ Article L. 228 du livre des procédures fiscales.

peut dégager cinq critères⁸⁴ susceptibles de justifier l'abandon des poursuites par la Commission des infractions fiscales.

Le premier motif d'abandon est d'ordre financier. Pendant longtemps, la CIF exigeait que les droits et pénalités dépassent un quantum minimal de 60 000 euros mais depuis quelques temps, elle a relevé ce seuil à 100 000 euros. Les causes du relèvement restent incertaines ; on ne peut pas exclure qu'il soit lié à l'anticipation d'une augmentation du nombre de saisine « que la CIF ne serait pas capable d'absorber », selon les propos de l'inspectrice qui coordonne les séances. Devant la commission d'enquête parlementaire « Evasion des capitaux »⁸⁵, le président de la Commission a évoqué un seuil d'« environ 60 000 à 80 000 euros ». Mais tous les acteurs que nous avons rencontrés ont, au contraire, mentionné un montant de 100.000 euros, et, pour beaucoup, relevé qu'ils étaient fortement contraints par ce montant.

Même si, selon les interventions publiques des représentants de la Commission, le seuil est censé être modulé en fonction des circonstances précises de l'affaire, tous les agents qui interviennent en amont se sentent contraints de l'appliquer de façon uniforme, ou presque, à tous les dossiers. Le fait que la CIF affiche le quantum de 100 000 euros produit ainsi de puissants effets de sélection : les responsables départementaux refusent la quasi-totalité des dossiers qui se situeraient en deçà. Or comme dans la plupart des départements, la médiane en termes de redressements suite à contrôle fiscal se situe aux environs de 20 000 euros, la majorité des dossiers de fraude fiscale proposés pour un suivi pénal proviennent de la région parisienne.

« Il y a des dossiers qui peuvent concerner un avocat à Rodez et qui ont une vraie importance au niveau local. Mais comme on reste en dessous des seuils de la CIF, ils ne remontent pas. Du coup, le maillage se concentre vers les centres et les activités économiques les plus importants, alors qu'en pratique, il y a des fraudes tout aussi graves ailleurs ».

Entretien avec l'un des avocats pénalistes de l'administration fiscale

Les statistiques du ministère de la Justice relatives aux affaires enregistrées par les Parquets pour la période 2005-2008⁸⁶ montrent également un fort éparpillement : presque la moitié des affaires sont déposées dans des tribunaux qui comptent moins de 10 plaintes pénales par an. Il faut aussi signaler le faible nombre de plaintes déposées dans les tribunaux des métropoles de l'Ouest (Rennes, Toulouse, Bordeaux) et du Nord (Strasbourg et Lille) et la

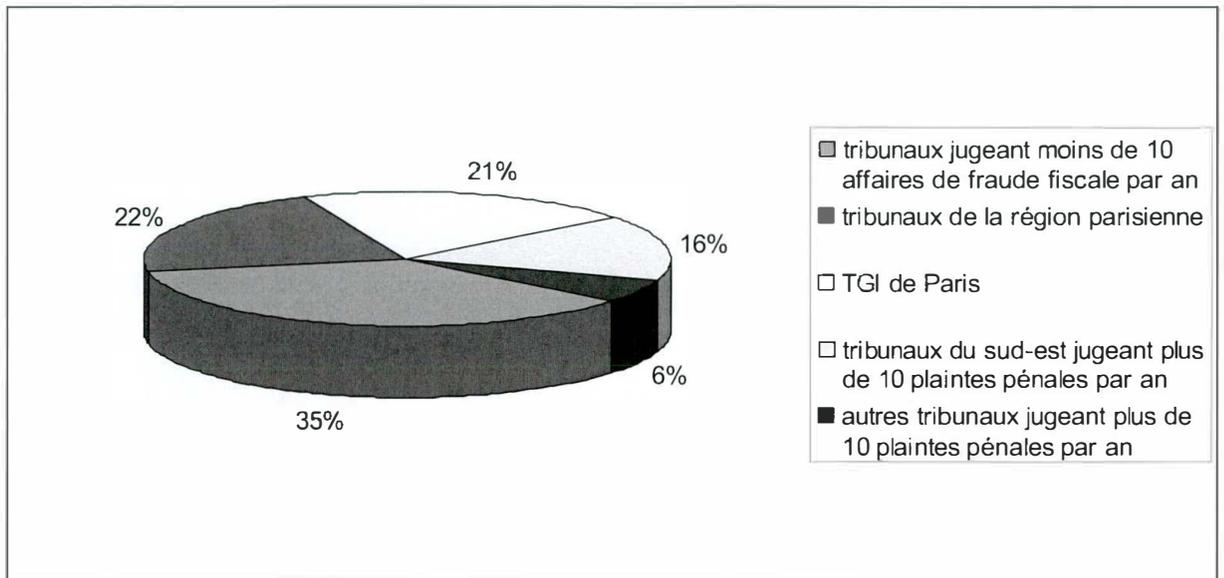
⁸⁴Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, mars 2007, p. 195-196.

⁸⁵ http://www.senat.fr/compte-rendu-commissions/20120430/ce_evasion.html

⁸⁶ Du fait d'un changement d'application informatique, de telles données ne semblent pas disponibles pour la période plus récente.

place relativement importante des plaintes issues du Sud-Ouest⁸⁷. Cette répartition géographique devra être confrontée à celle des contrôles fiscaux.

Graphique n°2 : La place de la fraude fiscale dans les tribunaux



Source : Affaires enregistrées au parquet (statistiques du ministère de la Justice) -moyenne sur les années 2005-2008

Appliqué uniformément sur l'ensemble des départements, le quantum affiché par la CIF est générateur de disparités géographiques qui sont par ailleurs accentuées par les particularités de chaque configuration locale.

Le deuxième critère a trait à la vigueur de la preuve de l'intentionnalité de la fraude. Lorsque la démonstration lui paraît insuffisamment solide, la CIF peut décider de ne pas poursuivre, comme dans ce cas raconté par cet inspecteur qui a longtemps travaillé sur les dossiers de particuliers fortunés, au sein de la Direction Nationale des Vérifications de situations fiscales (DNVSF) :

« À l'époque, on avait proposé un gros dossier au pénal, celui d'un directeur d'une grande société française de parfum qui avait fait des opérations sur titres qui avait falsifié le document IFU [Imprimé fiscal unique] fourni par la banque. Donc pour nous, les manœuvres frauduleuses étaient claires. Mais la CIF a émis un avis défavorable avec comme motif 'élément intentionnel pas suffisamment établi' ; donc là, on a été très surpris et c'était un peu difficile : on fait un dossier financier, qui a tout ce qu'il faut, et c'est retoqué au niveau de la CIF »...

Entretien avec un inspecteur devenu responsable du suivi pénal à la DNVSF (A2).

On perçoit à travers les propos de ce rédacteur l'effet de découragement que peuvent avoir les décisions d'une commission qui tranche sans consulter le vérificateur qui a instruit le

⁸⁷ Le tableau figure en annexe 2.

dossier et sans véritablement détailler les raisons l'incitant à douter de l'élément intentionnel de la fraude.

Le troisième critère est lié à la régularité de la procédure administrative d'imposition. Si la Commission estime que celle-ci est sujette à caution, elle rend généralement un avis défavorable. Ainsi, dans les cas d'hésitation sur un point de procédure, le moindre doute permet au contribuable suspecté de fraude d'échapper aux poursuites pénales.

Le quatrième critère est d'ordre moral : si la personne a commencé à rembourser sa dette fiscale, il n'est pas rare que la CIF considère que les poursuites pénales ne se justifient plus.

Enfin l'ultime critère relève de la logique humanitaire : si la personne est malade, âgée ou en situation de détresse, la commission peut refuser la poursuite. Cette mansuétude est également présente dans les services des impôts. Mais elle dépend beaucoup des représentations du vérificateur et du profil du contribuable, surtout en région parisienne où l'agent qui sélectionne est aussi celui qui devra suivre l'audience :

« Le fait que le contribuable soit âgé, on en tient compte. Quand le contribuable a quatre-vingt cinq ans, on y réfléchit à deux fois. Quand on s'aperçoit que dans le dossier il y a un certificat médical avec un cancer, on y réfléchit à deux fois, et en général, on ne poursuit pas ; c'est personnel, ce n'est pas l'avis de la DG. Mais on fait attention. Il y a tellement de gens à poursuivre, on est quand même humains. La fois où on a eu des certificats médicaux, on a considéré que la fraude n'en méritait pas la chandelle. . Les rédactrices qui travaillent avec moi, il arrive qu'elles tiennent compte des charges de famille, des enfants. Donc après, ça fait l'objet d'une discussion dans le service ».

Entretien avec un inspecteur principal chargé du suivi pénal en région parisienne (A16)

S'il est pris en compte par les agents de l'administration fiscale, le critère humanitaire revêt une acception plus large et une importance plus systématique aux yeux des membres de la CIF. Comme l'expliquait son président à l'occasion de l'enquête parlementaire ⁸⁸, la Commission entend d'une oreille beaucoup plus attentive que le juge judiciaire les excuses telles que « le comptable, l'épouse, la secrétaire, la surcharge de travail, les difficultés de trésorerie, la fragilité psychologique, les difficultés familiales, les emplois à sauver... ». La commission « est sensible à un certain nombre de ces excuses et en tient compte lorsque, au vu du contexte, il lui semble qu'il n'y a pas eu volonté manifeste de nuire aux intérêts de l'État et que d'autres éléments ont pu entrer en ligne de compte ».

⁸⁸ http://www.senat.fr/compte-rendu-commissions/20120430/ce_evasion.html

Ces critères dépassent largement la raison souvent invoquée pour justifier le maintien de l'intervention de la CIF, à savoir la nécessité d'écarter les poursuites intempestives ou celles qui seraient injustement infamantes⁸⁹.

Comme le souligne son président, la CIF –dont ont été volontairement exclus les magistrats judiciaires- exerce dans certains cas une sélection sensiblement plus favorable au contribuable que ne le ferait la jurisprudence criminelle : ainsi exempte-t-elle de responsabilité pénale au vu de certaines fragilités, qui auraient été balayées par le juge judiciaire, et au vu de certaines irrégularités procédurales, qui n'ont pas nécessairement un caractère substantiel. Parmi les refus de poursuite opposés par la CIF, certains auraient ainsi très vraisemblablement fait l'objet d'une condamnation pénale. Le rôle de la Commission ne se limite pas à protéger contre le coût, financier et humain, de poursuites inutiles.

L'examen effectué par la CIF tient également largement compte des qualités de la personne à laquelle les redressements ont été notifiés. Ce n'est pourtant pas, en principe, le sens de son contrôle. La saisine préalable de la CIF intervient en effet *in rem*, c'est-à-dire à l'égard des faits qui laissent présumer que le redevable de l'impôt a participé, comme auteur ou complice, à la fraude. Lorsqu'elle se prononce sur un dossier, la CIF ne circonscrit donc pas limitativement les personnes qui peuvent être poursuivies. Une fois saisi, le ministère public peut ensuite diriger ses poursuites contre les autres personnes pénalement impliquées dans la fraude, sans qu'il soit nécessaire de les soumettre à l'avis de la CIF⁹⁰.

L'interprétation que fait la CIF de la nature de son contrôle comme portant sur la personne –alors que la jurisprudence lui assigne un rôle limité aux faits - a un effet pervers massif. Il y a peu de risque pour les clients d'un avocat qui organiserait à leur profit une fraude de quelques dizaines de milliers d'euros de voir leur cas soumis à la CIF ; par voie de conséquence, la complicité de l'avocat a peu de chance d'être recherchée.

Le sens que la CIF assigne à sa mission est en outre en contradiction avec la volonté affichée par le bureau AFP de « prendre des risques » en sélectionnant des dossiers dans lesquels la preuve de l'intention frauduleuse pourrait être consolidée par des investigations judiciaires.

⁸⁹Le président de la CIF l'évoquait en ces termes « La procédure pénale est infamante pour l'immense majorité de nos concitoyens. Même si, ultérieurement, il y a relâche, le fait d'avoir été engagé dans une affaire correctionnelle est très déstabilisant. Il n'est donc pas invraisemblable que l'État se contrôle lui-même en donnant à cette commission une telle responsabilité. » http://www.senat.fr/compte-rendu-commissions/20120430/ce_evasion.html

⁹⁰Cass. Crim. 31 janvier 1983 n°82-90516 ; Cass. Crim. 2 mai 1984 n°83-92934.

Les différents critères d'opportunité appliqués par la CIF ne sont formalisés dans aucun texte mais tous les agents de la chaîne bureaucratique qui interviennent en amont en tiennent compte. Le faible taux d'avis défavorable de la CIF ne doit donc pas être mal interprété ; les critères officieux au vu desquels elle se prononce produisent de puissants effets d'autocensure. Ainsi, même pour les cadres intermédiaires qui interviennent au niveau départemental, le rejet d'un dossier par la CIF est considéré comme un désaveu à éviter à tout prix :

« Dans la direction, si on envoie un dossier qui au final est rejeté par la CIF, ça veut dire, en tout cas statistiquement, que le dossier était mauvais ! Même si le dossier, en lui-même n'était pas mauvais... À partir du moment où il ne va pas au pénal, on est frustré... d'autant plus que statistiquement, on met un dossier mauvais pour nous ! Nous, dans nos indicateurs de qualité, si on envoie un dossier qui va au bout, il est comptabilisé, donc ça va ! Si on l'arrête en route, votre dossier, statistiquement, il devient mauvais ! »

Entretien avec un inspecteur chargé du suivi départemental des procédures pénales en province (A15)

L'anticipation des décisions de la CIF par les cadres intermédiaires et les hauts fonctionnaires de l'administration confère aux avis de cette institution le caractère de prophéties auto-réalisatrices. Alors que les membres de la CIF appliquent des critères de sélection de plus en plus exigeants, ils peuvent ainsi afficher de très faibles taux d'avis défavorables. L'équivalence énoncée ici entre dossiers rejetés par la CIF et « mauvais dossiers » est néanmoins loin d'être partagée par les vérificateurs qui perçoivent cette institution comme lointaine et opaque. Le fait d'apprendre qu'un de leurs dossiers, pour lequel ils se sont investis et ont produit un surcroît de travail, a été rejeté par la CIF sans qu'ils puissent en connaître le motif, contribue à entretenir un sentiment d'arbitraire quant aux décisions prises en opportunité par cette commission. Il n'en reste pas moins qu'à tous les niveaux, l'administration fiscale se plie aux critères implicites fixés par la CIF, avant même que celle-ci n'ait eu à les mettre en œuvre.

Le processus de traduction du fiscal au pénal résulte donc d'un ensemble de filtres successifs qui font de cette procédure un véritable entonnoir. Le caractère cumulatif des pratiques de sélection déployées par chacun des acteurs intervenant en amont de l'institution judiciaire, entraîne plusieurs conséquences.

Comme on l'a déjà relevé, le seuil de 100 000 euros concentre les affaires sur la région parisienne et occulte les organisateurs d'évasions fiscales multiples lorsque chacune d'elles reste de dimension limitée. En outre, à la différence des cas d'atteinte aux biens ou aux personnes où le manquement à la règle est, d'emblée, traité comme un acte délibéré par la

police⁹¹, la présomption d'innocence l'emporte, dès la phase de traitement administratif de la délinquance fiscale, sur toute autre considération. Les inspecteurs des impôts doivent en effet prouver l'intentionnalité de la fraude avant la saisine de la Commission des infractions fiscales, donc avant même que l'institution judiciaire ne diligente des investigations. Or, la prise en compte de cette difficulté à prouver l'intentionnalité entre directement dans les choix des vérificateurs de s'orienter vers certaines transgressions susceptibles d'être plus facilement 'pénalisables' que d'autres. Il est par exemple beaucoup plus aisé de prouver l'intentionnalité lorsqu'il s'agit d'une entreprise qui ne dépose aucune déclaration (comme c'est souvent le cas dans le bâtiment) que lorsque l'entrepreneur rejette l'insuffisance de déclaration sur une interprétation erronée de la loi fiscale véhiculée par son comptable. Plus généralement, la complexité de certaines fraudes rend plus improbable la démonstration du caractère intentionnel, surtout lorsque le vérificateur anticipe que le dossier sera instruit par un magistrat pas nécessairement spécialisé en fiscalité qui risque de conclure que le contribuable a pu se tromper de bonne foi.

La conjonction de ces pratiques de sélection à différents niveaux de la chaîne bureaucratique se traduit par une prédominance de certains secteurs d'activité (bâtiment, gardiennage, sociétés de surveillance) et de certaines formes de fraude (défaut de déclaration). Depuis la fin des années 2000, les hauts fonctionnaires de l'administration ont pris conscience des pesanteurs liées à cet « entonnoir » et ont engagé d'importants efforts pour y remédier. Leur démarche, qui tend à diversifier le type de fraude et le profil des fraudeurs faisant l'objet de plaintes au pénal, se heurte toutefois à des contraintes bureaucratiques et institutionnelles.

II) La diversification à l'épreuve des contraintes bureaucratiques et institutionnelles

L'effort de diversification, qui résonne comme une antienne dans l'administration fiscale, comporte plusieurs dimensions : il s'agit tout à la fois de couvrir l'ensemble du tissu économique, d'appréhender des fraudes complexes notamment patrimoniales et de viser des contribuables qui, en raison de leur âge ou de leur statut social, échappaient traditionnellement à la répression pénale :

« Mon objectif, c'est sortir le pénal du classique contrôle externe de comptabilité. Traditionnellement, le pénal, c'est le vérificateur qui va faire sa vérification de comptabilité dans une entreprise. Moi, pour diversifier, j'essaye de sensibiliser au pénal tous les agents de la maison, je m'adresse aussi bien au

⁹¹ J.-C. Chamboredon, « La délinquance juvénile, essai de construction de l'objet », *Revue française de sociologie*, 1971, XII, 2, p. 3369

contrôle du bureau (ceux qui ont oublié de déclarer des plus-values etc.), qu'aux brigades qui font du contrôle des successions ou de l'ISF ou encore aux services de recherche. Je le dis aussi aux comptables qui sont chargés du recouvrement (quand quelqu'un paye des grosses sommes en argent comptant, je leur dis interrogez-vous...). J'essaye de faire sortir le pénal du traditionnel, et pour cela, je m'adresse à toute la maison. Il faut aller chez les sociaux, chez les douanes. Il faut que leur représentation du pénal change, pour que ça ne soit plus seulement réservé au contrôle sur place de l'entreprise ».

Entretien avec un haut fonctionnaire de l'administration centrale (A4)

L'administration a ainsi entrepris un travail de sensibilisation auprès des services de fiscalité patrimoniale pour les inciter à orienter certains dossiers vers des poursuites pénales. En outre, elle a mis en place une formation intitulée : « détection et sécurisation des dossiers de poursuite au correctionnel » à destination des chefs de brigades puis des vérificateurs. Cependant, cet objectif de diversification se heurte à plusieurs contraintes qui constituent autant d'obstacles à sa réalisation.

II-A) La difficile pénalisation des chefs de grandes entreprises et des particuliers fortunés

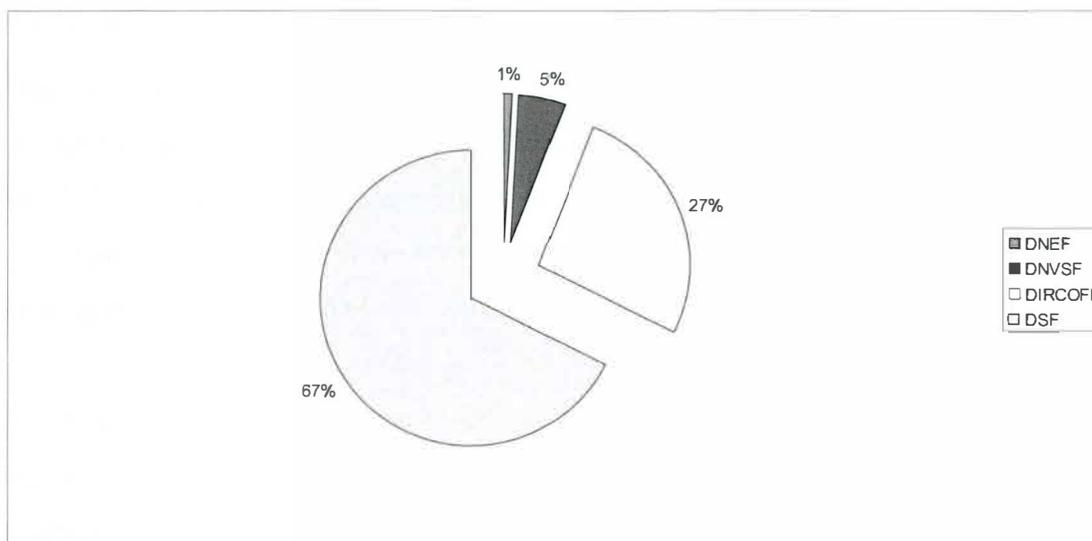
Un des enjeux de la diversification est de porter devant les juridictions correctionnelles des fraudes de grande ampleur impliquant des catégories de contribuables jusque-là épargnés par les poursuites correctionnelles.

Les différents services chargés du contrôle fiscal ont chacun leurs particularités, leurs traditions et leur mode de fonctionnement. Selon les impôts et les contribuables pour lesquels ils sont compétents, ils sont plus ou moins enclins à recourir à la procédure pénale. Au terme d'une campagne d'entretiens dans ces différents services on voit ainsi se dessiner un continuum, avec à un bout la Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) qui ne propose jamais de dossier vers des poursuites correctionnelles, et, à l'autre extrémité, les brigades départementales qui concentrent l'essentiel des plaintes. Les deux directions nationales chargées respectivement des grandes entreprises et des particuliers fortunés, la DVNI et la DNVSF, occupent ainsi une place marginale dans la pénalisation de la fraude fiscale.

L'étude des différentes pratiques au sein des institutions chargées du contrôle fiscal fait ressortir une série de contradictions qui traversent le suivi pénal des dossiers de fraude fiscale : les brigades départementales qui ont en charge les fraudes de faible ampleur (émanant de travailleurs indépendants, d'artisans et de petites entreprises), n'ont aucune difficulté à remplir l'objectif de 30 % de contrôles répressifs mais ces dossiers, qui atteignent difficilement le quantum de 100 000 euros, sont rarement orientés vers des poursuites

correctionnelles. À l'inverse, les directions nationales spécialisées comme la DVNI ou la DNVSF notifient régulièrement des redressements bien au-dessus du seuil des 100 000 euros mais transmettent encore moins de dossiers, en raison de la culture de dialogue qu'elles entretiennent avec les contribuables et de leur difficulté à prouver l'intentionnalité de la fraude.

Graphique n° 3 : Origine des fraudes fiscales par service de contrôle



Source : Base statistique (voir en annexe) *. Le service à l'origine du contrôle a été identifié dans presque tous les cas (sauf 9).

Si la DVNI ne dépose presque jamais de plainte pour fraude fiscale en vue de poursuites correctionnelles, les raisons en sont multiples. La première explication tient à la nature des interactions qui se nouent lors de la vérification des très grandes entreprises :

« En huit ans, je n'ai jamais vu de dossiers venant ni de la DVNI, ni de la Direction des grandes entreprises ; mais c'est sans doute lié au fait qu'on les attaque toujours sur des provisions, sur des amortissements...sur des choses qui sont des sujets, sur lesquels on n'a pas de certitude. Or, comme la DGFIP ne va au pénal que sur du quasi-sûr, on ne suit pas ce genre de dossier »

Entretien avec un inspecteur principal chargé du suivi pénal en région parisienne (A16)

« Quand j'étais à la DVNI, c'était beaucoup plus feutré, c'est beaucoup plus délicat, euh... c'est beaucoup mieux fait, c'est beaucoup mieux protégé par des conseils, c'est aussi beaucoup plus sophistiqué... et donc ça donne moins lieu à des poursuites ! »

Entretien avec une chef de brigade affectée pendant cinq ans à la DVNI (A8)

Les termes de « feutré », « délicat » attestent d'un certain type de relation sociale entre vérificateur et vérifié, peu propice aux poursuites pénales. Plutôt que de fraude fiscale, les vérificateurs utilisent d'ailleurs plus volontiers le terme d'« ingénierie fiscale ». Ce champ lexical traduit à la fois l'existence de montages beaucoup plus complexes et la capacité des professionnels de la fiscalité à euphémiser leurs pratiques de contournement de l'impôt en les

présentant comme des tentatives d'optimisation. Au-delà de ces aspects formels, la preuve du caractère intentionnel de la fraude est beaucoup plus difficile à établir face à des professionnels du droit qui privilégient une divergence d'interprétation de la loi plutôt qu'une transgression pure et simple du droit :

« L'intentionnalité, vous ne l'avez pas parce que souvent, ça va plus relever de l'erreur ... Soit ça va relever de l'erreur simple, soit ça va relever en fait d'une différence d'interprétation de la législation. On a face à nous des fiscalistes ou des fiscalistes émérites qui ne sont pas forcément d'accord avec la position de l'administration, ce n'est pas pour autant qu'on va les mener au pénal ».

Entretien avec une chef de brigade affectée pendant cinq ans à la DVNI (A8)

Les grandes entreprises savent s'entourer de comptables et de fiscalistes pointus qui confèrent à leurs litiges une technicité et une complexité rendant beaucoup plus improbable la preuve de leur culpabilité. La pluralité des intervenants –président directeur général, directeur financier, directeur juridique...- dilue également l'intentionnalité de la fraude. Même si, d'un strict point de vue juridique, des poursuites pour fraude fiscale pourraient être engagées contre la personne morale, cette voie n'est presque jamais utilisée⁹².

De plus, la relation que les responsables des grandes entreprises instaurent avec les vérificateurs n'est jamais conflictuelle, contrairement à ce qui est souvent le cas pour de petites entreprises vérifiées par les services départementaux. Il s'agit ici de montages plus complexes pour lesquels il est plus difficile de convaincre un juge :

« Il y a des sujets, je me serais mal vue aller les débattre devant un juge. Quand vous dites qu'il y a certains produits financiers, il faut les prendre sur leur valeur actualisée et pas de façon linéaire sur des calculs de soultes par exemple, je me serais mal vue expliquer ça à un juge. Il y a un enjeu financier qui est très important, maintenant, le fait qu'ils aient mal paramétré leur informatique, que derrière le calcul, ils estimaient que c'était trop compliqué de le faire en actualisé je pense que c'est un petit peu compliqué à expliquer devant un juge ».

Entretien avec une chef de brigade affectée pendant cinq ans à la DVNI (A8)

Le choix assumé par cette vérificatrice de ne pas engager de poursuites correctionnelles se comprend ici à travers l'anticipation des difficultés à défendre des dossiers d'une grande complexité face à un juge pénal pas nécessairement spécialisé dans le domaine fiscal. La technicité de la matière apparaît alors comme un obstacle de taille pour prouver l'intentionnalité du délit :

« Les magistrats, ils se disent, si moi, je ne comprends pas bien, c'est peut-être pas intentionnel. Le magistrat se dit, il a fait ça mais ce n'est peut-être pas exprès. On en a suffisamment à l'administratif. Mais le pénal, il en faut plus. »

Entretien avec un chef de brigade chargé du suivi pénal en province (A14).

Ces différents arguments ne sont pas l'apanage des vérificateurs ; la hiérarchie en tient compte dans la fixation des objectifs chiffrés. Tandis que les brigades de vérification

⁹² La base statistique* met en évidence seulement deux occurrences.

départementales et régionales doivent présenter à leur actif 30 % de redressement à dimension répressive (c'est-à-dire comportant des pénalités pour « mauvaise foi »), les brigades de la DVNI n'y sont pas astreintes.

L'autre obstacle de taille pour engager un suivi pénal à l'encontre des plus grandes entreprises tient à leur dimension internationale :

« Pour aller au pénal, il faut que vous mettiez d'abord du manquement délibéré... Le problème c'est que quand vous faites des rappels de prix de transfert et que vous mettez du manquement délibéré, ça ferme la possibilité qu'ils ont de demander une procédure amiable. La procédure amiable, c'est quand deux pays se rapprochent pour dire, quand une entreprise est sur plusieurs pays et qu'elle a un bénéfice de 100, quelle est la part du bénéfice qui revient à chaque pays. Si par exemple, ils avaient imposé 60 aux États-Unis, 40 en France et qu'on dit finalement que c'est 60 en France et 40 aux États-Unis, ensuite on voit avec les États-Unis pour que la société ne subisse pas une double imposition, ce qu'on appelle une procédure amiable. Si vous mettez les manquements délibérés, ils n'ont pas droit à cette procédure.

Entretien avec une chef de brigade affectée pendant cinq ans à la DVNI (A8)

La dimension transnationale des très grandes entreprises les place dans une position singulière vis-à-vis du droit : leur implantation dans plusieurs pays leur permet de relativiser chaque règle nationale en faisant jouer la concurrence entre États. Il en découle une série de litiges qui n'engagent pas seulement une administration face à une entreprise contribuable mais éventuellement plusieurs États aux intérêts divergents ; dès lors, ce pluralisme juridique oblige les administrations à pratiquer l'arbitrage et l'agrément plutôt que la sanction.

La DVNI n'est pas la seule direction nationale du contrôle fiscal à se distinguer par le faible nombre de poursuites pénales ; il en est de même pour la direction nationale de vérification des situations fiscales (DNVSF), spécialisée dans le contrôle des particuliers fortunés.

Pendant longtemps, cette direction nationale avait un rédacteur qui se consacrait entièrement au suivi pénal des dossiers mais son poste a été supprimé en 2006. Le recul en matière de correctionnalisation est donc relativement récent. D'ailleurs, si d'une manière générale, nos interlocuteurs se sont montrés compréhensifs à l'égard de l'absence de dossiers issus de la DVNI, la faiblesse des dossiers issus de la DNVSF suscite davantage d'interrogations :

« Ce qui me paraît bizarre, c'est que la DNVSF ne passe pas plus de pénal. Au niveau du quantum, pour eux, il n'y a pas de problème. La DVNI, je peux comprendre, c'est souvent de l'optimisation ; juridiquement, ce n'est pas toujours clair. Mais à la DNVSF... Pour diversifier, il faudrait peut-être s'adresser à la DNVSF ».

Entretien avec un chef de brigade chargé du suivi pénal en province (A14).

Un des facteurs avancés pour expliquer cette faible correctionnalisation est le séisme provoqué par l'arrêt Ravon de la Cour européenne des droits de l'homme du 21 février 2008. En jugeant la procédure de perquisition et de saisie fiscale non conforme aux exigences de la

convention européenne, cet arrêt a fragilisé de nombreux contrôles, notamment ceux visant les fraudes à la domiciliation. En 2008, la DNVSF –qui est à l’origine de la plupart de ces procédures de visite- n’a ainsi transmis que 20 dossiers au bureau chargé du suivi pénal⁹³. Mais si l’arrêt Ravon peut expliquer la baisse des poursuites correctionnelles entre 2007 et 2008, il ne saurait justifier l’absence de reprise des poursuites par la suite. Le dispositif réformé est en effet de nouveau opérationnel (il a été utilisé à 232 reprises en 2010). Pourtant, les preuves ainsi constituées paraissent ne donner que rarement lieu à des plaintes pénales.

Tableau n° 2 : Finalité répressive et pénalisation à la DNVSF

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Nombre de dossiers à finalité répressive	209	194	199	205	181	168		
Part des dossiers à finalité répressive	34%	32%	26%	32%	28%	26%		
Nombre de plaintes déposées	57	48	44	44	40	20	19	17
Taux de correctionnalisation	9,4%	7,9 %	7,1%	6,9%	6,3%	3,1%		

Source : Extrait des rapports de la DNVSF⁹⁴.

D’après cet inspecteur de la DNVSF, plusieurs raisons peuvent expliquer une telle baisse des poursuites à l’encontre des contribuables fortunés :

« S’il n’y a pas de dossier pénal à la DNVSF, c’est sans doute parce qu’on y traite des fraudes fiscales les plus sophistiquées. En brigade départementale, la fraude est un peu plus avérée.... Et puis, à la DNVSF, on avait un objectif budgétaire donc on avait tendance à favoriser des transactions avec un paiement immédiat. Et pour un de mes dossiers, mon supérieur hiérarchique a reçu le conseil et lui a dit, soit vous transigez, soit on va au pénal. Quand on fait ce genre de chantage au pénal, on est sûr d’obtenir une transaction... Faire des transactions permettait à la fois de réduire le stock du contentieux et d’améliorer le recouvrement ».

Entretien avec un inspecteur devenu responsable du suivi pénal à la DNVSF (A2).

À travers ces propos, on retrouve des idées, déjà présentes dans le discours des inspecteurs de la DVNI : la trop grande complexité des dossiers constituerait un obstacle majeur à leur éventuelle pénalisation. Cet argument est d’ailleurs également utilisé par les

⁹³ La répartition s’établit ainsi : 9 défauts de déclaration, 4 établissements stables, 1 dossier activité occulte, 2 dossiers distributions occultes et 4 minorations de déclaration dans le cadre de reconstitution de recettes.

⁹⁴ En dépit de plusieurs demandes répétées, la DGFIP n’a pas souhaité nous communiquer des chiffres pour la période plus récente.

inspecteurs des brigades régionales (DIRCOFI) pour expliquer qu'ils traitent moins de dossiers qu'en brigades départementales. Là, encore, les variations d'un secteur géographique à l'autre montrent que la tendance à la pénalisation dépend en grande partie des routines administratives qui découlent elles-mêmes des représentations des agents :

« Entre la DIRCOFI Ouest et la DIRCOFI Est, il y a des différences. L'Ouest travaille avec le haut de portefeuille de l'Ouest parisien, et ils ont un peu tendance à laisser le répressif aux DDFIP... L'Ouest continue à travailler avec une approche DVNI, DNVSF, je transige ! Alors qu'à l'Est, ils ont la Seine-Saint-Denis, on leur demande beaucoup plus de pénal ».

Entretien avec un inspecteur chargé du suivi pénal en région parisienne (A9).

La répartition géographique entre Est et Ouest constitue ici une illustration éloquentes du poids des représentations et des routines administratives propres à chaque service. La tendance à la pénalisation peut varier de façon significative selon la position sociale des contribuables et le type de relation qui s'est instauré au fil du temps dans le travail de vérification. Dans les secteurs les plus fortunés comme l'Ouest parisien, l'importance des redressements et l'enjeu budgétaire qu'ils représentent conduit à privilégier le recouvrement, quitte à consentir une transaction et à renoncer à mettre en avant l'exemplarité liée à une procédure pénale. Dès lors qu'ils sont bien conseillés, les contribuables contrôlés peuvent éviter des poursuites pénales par une attitude coopérative, pouvant aller jusqu'à rechercher une transaction et faire ainsi obstacle à toute pénalisation (cf. infra).

Un autre facteur de la faible pénalisation des dossiers issus de la DNVSF est la difficulté de parvenir à des sanctions judiciaires significatives. Ceci est, à nouveau, lié à la difficulté d'établir l'intentionnalité mais aussi à la solidité de la défense des personnes mises en cause. L'organisation administrative fragilise également la position du fisc : l'interlocuteur des magistrats et des policiers ainsi que de l'avocat de l'administration, l'IPRPC, n'a pas participé au montage du dossier et peut être en situation inconfortable pour le défendre :

« Il y a aussi les dossiers qui nous sont transmis par la DNVSF et là, ce sont des gros dossiers. Or les dossiers les plus lourds, les plus complexes, ce sont aussi ceux qui sont très difficiles à défendre au palais de justice. Dans ces cas-là, la DNVSF construit le dossier puis transmet au bureau AFP mais c'est moi ensuite qui suis l'interlocuteur des magistrats et des policiers. Dans ces gros dossiers de la DNVSF, les gens sont bien défendus et ils ont des arguments qui portent, donc c'est d'autant plus difficile pour nous. Je pense par exemple au dossier de X où on vient de m'informer qu'il a eu une relaxe partielle... Ça c'est une mauvaise nouvelle pour nous. Le procureur m'avait appelé après l'enquête de police en me disant qu'il n'y croyait pas. Et faut dire, moi aussi, quand je regardais le dossier... On est un peu interpellé quand on a le bébé sur la table qui arrive d'une autre direction, est-ce que vraiment il faut correctionnaliser... »

Entretien avec un inspecteur principal chargé du suivi pénal en région parisienne (A16)

La faiblesse du nombre de dossiers correctionnels issus de la DNVSF doit également être mise en relation avec les obstacles auxquelles se heurte la volonté de porter des fraudes en matière de fiscalité patrimoniale devant les juridictions correctionnelles.

II-B) Les transgressions en matière patrimoniale : des erreurs et non des fraudes

Alors que la majorité des dossiers orientés vers des poursuites pénales concerne traditionnellement la TVA et l'impôt sur les sociétés⁹⁵, un des enjeux de la diversification est d'y ajouter une dimension patrimoniale (c'est-à-dire concernant des fraudes sur les droits de succession, sur les plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'un bien voire sur l'évaluation d'un patrimoine assujéti à l'impôt de solidarité sur la fortune). Ces transgressions en matière patrimoniale se heurtent néanmoins à la difficulté d'établir l'intention d'éluder l'impôt.

Pour justifier l'orientation pénale d'un dossier, les inspecteurs des impôts invoquent souvent d'éventuelles transgressions antérieures qui placeraient le contribuable en situation de « récidive » administrative. Or, en matière patrimoniale, les transgressions portent sur des faits qui ne se produisent qu'une fois et pour lesquels le contribuable peut facilement plaider l'erreur de bonne foi :

« Qu'est-ce que c'est que le patrimonial au pénal ? C'est une plus-value... ! Par exemple un chef d'entreprise, qui cède son activité, il cède ses parts... Alors, il oublie de déclarer sa plus-value. C'est normal, parce qu'il n'a jamais cédé avant et il ne cédera plus après, puisqu'il part ! Il oublie. On le redresse, c'est incontestable ! C'est incontesté d'ailleurs. On applique des pénalités, les montants sont conséquents... Où est l'élément intentionnel ? Il suffit d'oublier une 2042⁹⁶ et ça suffit pour dire qu'on s'est trompé de bonne foi ! C'est ça le patrimonial !

Entretien avec le responsable départemental du contrôle fiscal en province (A1)

La preuve irréfutable est plus difficile encore à apporter lorsqu'il s'agit de fraude internationale. Même lorsqu'une réponse est obtenue aux demandes d'assistance administratives, l'emboîtement de structures permet de retarder le déclenchement de la procédure :

Si les comptes sont à l'étranger, on n'a pas le moyen d'aller voir ! Comment après on dépose plainte ? Et c'est... des gens bien organisés, des fraudeurs de haut vol qui... fabriquent leur fraude sur les conseils avisés de professionnels de la fiscalité, des fiscalistes, etc. ils vont vous créer tout un tas de structures qui vont faire paravent, des comptes qu'ils vont créer un peu partout, et ils savent très bien que... si la première se trouve en Belgique, on va déjà avoir énormément de mal à savoir ce qui se passe en Belgique, parce que même si on actionne l'assistance administrative, ça mettra au moins 6 mois. Et ceux qui sont de haut vol sont plus prudents : ils ont créé une deuxième boîte au Luxembourg. Donc là, on revient de l'assistance avec une réponse du style « on ne peut pas trop vous répondre, parce que ça se passe après au Luxembourg » ! Donc on va faire une demande qui va aller au

⁹⁵Notre analyse statistique ne permet pas d'identifier l'impôt concerné dans 41 cas, soit 14,4% des affaires. Mais pour le reste, seuls trois impôts apparaissent : TVA, IR et IS. Dans la majorité des cas, la TVA est couplé à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés. Dans environ un tiers des cas, un seul impôt est visé, (TVA dans 163 cas, IR dans 62 cas et IS dans 18 cas). Dans l'ensemble, la TVA est visée 448 fois (soit dans près de 85% des affaires dans lesquelles les impôts visés sont identifiés), l'IS 221 fois (soit 41,8%) et l'IR 145 fois (27,4%).

⁹⁶ Il s'agit du formulaire de déclaration d'impôt sur le revenu qui comporte un cadre « plus-values et gains taxables ».

Luxembourg ! Et ça reviendra, et il y aura une troisième boîte aux Îles Caïman, et une autre aux Îles Vierges ! Et à la fin, on aura fait le contrôle mais on ne pourra pas poursuivre ! On n'a pas les moyens juridiques pour le faire !

Entretien avec un inspecteur chargé du suivi départemental des procédures pénales en province (A15).

Le tableau dressé par cet inspecteur expérimenté dans les fraudes patrimoniales révèle les possibilités multiples de dissimulation dont disposent les contribuables astucieux. L'utilisation de plusieurs territoires *offshore* complexifie les montages frauduleux et leur garantit une opacité que les agents des impôts n'ont pas les moyens de mettre au jour. Le caractère limité des instruments de contrôle ne saurait néanmoins suffire à expliquer la moindre pénalisation des fraudes patrimoniales. La culture des agents et les routines administratives auxquelles ils se conforment jouent également un rôle important. Historiquement, les procédures visant à contrôler le paiement des droits d'enregistrement, qui touchent à la propriété individuelle, ont toujours été moins intrusives et moins inquisitoriales. La culture de contrôle des agents spécialisés dans cette matière joue sans doute également un rôle important :

« Il y a une culture d'indulgence relative sur le patrimonial par rapport aux autres domaines, alors que les écarts de richesse se font sur le patrimonial. C'est quelque chose d'ancien : il y a l'idée qu'on impose deux fois ; une première fois comme revenu et une deuxième fois comme patrimoine. L'ISF, c'est un impôt politique très sensible. Il y a une culture d'indulgence relative en patrimonial ».

Entretien avec un inspecteur devenu responsable du suivi pénal à la DNVSF (A2).

Pour les inspecteurs spécialisés dans le contrôle des déclarations de patrimoine, la perspective de poursuites pénales apparaît rarement comme une option possible : ils ont tendance à considérer que si le contribuable accepte de verser au moins une partie du montant du redressement, il est superflu d'engager des poursuites. Cette « culture d'indulgence » peut être mise en relation avec le déficit de légitimité des impôts sur le patrimoine. En outre, les contrôles sont souvent effectués uniquement « sur pièces », sans contact direct avec le contribuable, ce qui peut rendre plus fragile l'appréciation de l'intentionnalité. Généralement complexes, les montages font régulièrement intervenir des professionnels de la fiscalité. Or, le contrôle exercé par la CIF porte sur l'intention de frauder du redevable de l'impôt, et non de ses éventuels complices. Si quelques inspecteurs commencent à envisager des poursuites correctionnelles pour des dossiers patrimoniaux, ils peinent à traverser les différents filtres administratifs qui les séparent de la plainte pénale :

« Le patrimonial, on le découvre un peu ; là, on a eu deux dossiers qui sont remontés : l'affaire d'exonération de plus-values dont on vient de parler et l'affaire d'une dame... qui n'avait pas d'héritier et qui, avec un cabinet de conseil, avait monté une usine à gaz avec une EURL, des trusts, des sociétés au Luxembourg et elle avait cédé des titres et fait un vrai micmac. Le service est descendu avec le dossier. Et on s'est aperçu que la dame n'avait pas d'intention frauduleuse, mais c'était le cabinet qui était en cause ; elle ne voulait pas tricher sur l'impôt dû mais elle voulait donner à certaines

associations.... En regardant toute l'histoire, on voyait bien qu'elle ne voulait pas vraiment frauder. Donc on a rejeté les deux ».

Entretien avec un inspecteur principal chargé du suivi pénal en région parisienne (A16)

Ainsi même lorsque les inspecteurs parviennent à faire clairement apparaître une manœuvre frauduleuse, il suffit que le contribuable plaide qu'il a confié l'organisation de la fiscalité de son patrimoine à son conseil pour que l'intention frauduleuse soit contestée et qu'il puisse échapper ainsi aux poursuites.

II-C) Le difficile recul des « turqueries »

La volonté affichée par les hauts fonctionnaires de l'administration fiscale de diversifier les dossiers 'pénalisables' concerne également les fraudes qui résultent de contrôles réalisés par les brigades territoriales.

Dans un rapport publié en février 2010, la Cour des comptes a sévèrement fustigé la tendance de l'administration fiscale à focaliser son attention sur certaines professions et sur les fraudes les plus simples à débusquer. Elle déplore notamment que près du tiers des plaintes pour fraude fiscale déposées par l'administration auprès des juridictions pénales visaient en 2008 des entrepreneurs du bâtiment, dont une grande partie de « maçons originaires d'un même pays méditerranéen ». Elle relevait également que les agriculteurs et les agents immobiliers étaient quant à eux très rarement poursuivis. Pour répondre à ces griefs, les responsables du bureau des affaires pénales ont entrepris de déposer des plaintes plus représentatives du tissu économique français :

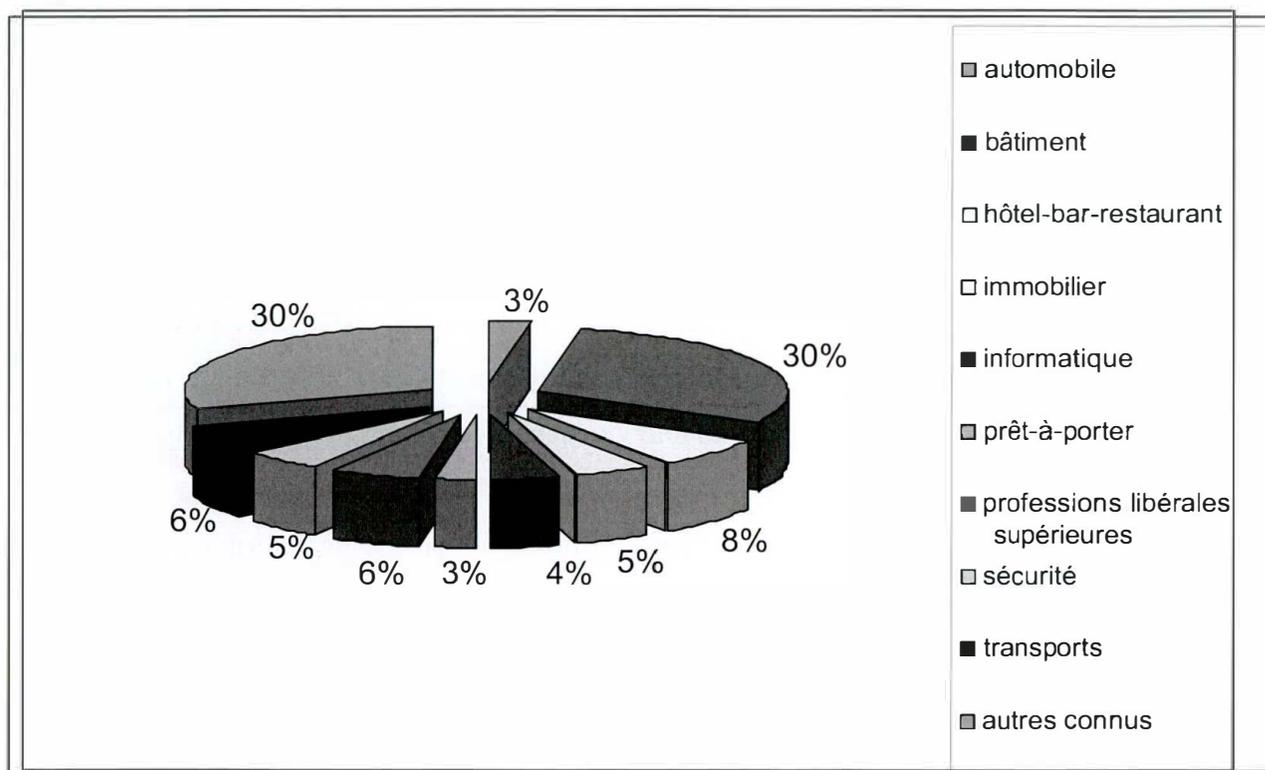
« On essaye d'améliorer la qualité de nos dossiers correctionnels. On reste sur le nombre de 1 000 dossiers mais on essaye de les positionner sur les fraudes les plus graves... On est encore trop positionné sur certains secteurs d'activité comme le bâtiment. Donc j'essaie de réorienter les services sur des dossiers à plus fort enjeu, plus diversifiés... Je leur ai fixé une sorte de plafond, un nombre maximum de dossiers à m'envoyer pour tel ou tel secteur. Ce plafond, c'est un chiffre qui fait le lien entre leur tissu fiscal et le pénal. Mais moi, de là où je suis, Je leur dis, quand on a 10% d'entreprises dans tel secteur, ça ne peut pas donner 50% d'entreprises au pénal. Mais ce n'est pas un encadrement impératif, c'est indicatif ».

Entretien avec un haut fonctionnaire de l'administration centrale (A4)

Tous les ans depuis la fin des années 1970, l'administration fiscale publie les statistiques des contribuables poursuivis, selon leur catégorie socioprofessionnelle. Au premier abord, toutes les catégories sont concernées. La nomenclature et le mode de classement retenus permettent d'afficher que les poursuites concernent un large éventail de métiers (chefs d'entreprises mais aussi professions libérales supérieures ou fonctionnaires) et d'activités économiques diverses (entreprises de publicité, de pompes funèbres, de laboratoire médical, de production de films, de l'édition etc.).

En réalité, la majorité des plaintes se concentre sur certains secteurs. L'étude statistique réalisée à partir des jugements rendus en matière de fraude fiscale* montre en effet l'importance du bâtiment qui concentre près du tiers des poursuites et la surreprésentation des prévenus de nationalité étrangère (près du quart), tant par rapport à leur place dans la population de la France (environ 6%) que dans les prévenus toutes infractions confondues (13%). Une majorité des fraudes poursuivies résulte également de l'absence de déclaration des résultats ou du chiffre d'affaires soumis à la TVA.

Graphique n°4 : La répartition des dossiers de fraude fiscale par secteur d'activité



Source : Base statistique des jugements* (l'activité et/ou le secteur d'activité des prévenus est connu pour 560 d'entre eux (soit 98,1%).

La surreprésentation notoire du secteur du bâtiment parmi les dossiers transmis aux tribunaux pour fraude fiscale s'explique par les raisons opposées à celles qui rendent compte de la difficulté de poursuivre la fraude patrimoniale. Les inspecteurs en poste en brigade départementale reconnaissent que ces transgressions sont non seulement plus faciles à détecter mais qu'elles ont aussi plus de chances de répondre aux exigences des organes de filtre et de sanction :

« Dans le secteur du bâtiment, c'est là que la fraude est la plus facile à montrer. On peut aller directement sur les comptes bancaires et là, vous voyez clairement les rentrées d'argent et les montants de TVA qui ont été fraudés. Après, quand on dit que ce sont souvent les maçons turcs qui se

retrouvent au pénal, il y a des raisons objectives à cela. Les immigrés ont souvent le mauvais réflexe de ne pas répondre aux courriers qu'on leur envoie donc ça se transforme très vite en opposition à contrôle fiscal et ça devient très facile de faire un carton : quand une entreprise arrive à un million d'euros de chiffres d'affaires, ça fait tout de suite 200 000 euros de TVA donc ça va vite. Un enfant de quatre ans peut le faire ».

Entretien avec un chef de brigade départementale en région parisienne (A12)

« Quand vous allez faire un maçon défaillant turc, ce n'est pas compliqué : il est défaillant, il a fait de la sous-traitance, il est plus là, on ne le retrouvera jamais ! Il va être jugé si on va jusqu'au bout... et le juge va donner un avis favorable la plupart du temps, parce que c'est un dossier relativement standard. Attaquez-vous à un pharmacien ! Le pharmacien, c'est le notable du village ! Vous pensez que ça va passer comme une lettre à la poste? Non, c'est beaucoup plus compliqué ! Alors là, le contrôle va être plus tendu, il faut argumenter, et même quand on aura passé la CIF, on va aller dans le prétoire au tribunal correctionnel, ben bon courage !... Je vous prends l'exemple de la dernière audience que nous avons eu, sur un fraudeur évident en matière de TVA qui s'est présenté à la barre. Le juge ... n'a pas retenu notre démonstration, au motif qu'il fallait isoler dans la TVA déductible l'intégralité des factures sur lesquelles on avait des doutes ! Et du coup, on part en appel. J'aurais eu un défaillant, c'était réglé ! »

Entretien avec le responsable départemental du contrôle fiscal en province (A1)

Derrière la surreprésentation du secteur du bâtiment apparaît de façon concomitante une surreprésentation de contribuables étrangers qui à défaut de savoir s'entourer ou engager des négociations avec l'administration fiscale, choisissent de ne pas répondre aux convocations, ce qui les expose encore davantage aux mesures répressives. Il en est d'ailleurs de même dans les secteurs du gardiennage et du nettoyage. Derrière le secteur économique, c'est également la position sociale du fraudeur qui intervient comme variable cruciale. Au-delà de ces facteurs, la surreprésentation du secteur du bâtiment manifeste bien que l'articulation entre jugement moral sur l'auteur de l'infraction et l'usage de critères juridiques ne va pas de soi. Elle nécessite de convertir les manquements comptables d'une entreprise avec la personnalité de celui ou celle qui en a la charge. Comme on l'a dit, plus l'organisation de l'entreprise est complexe, moins cette conversion est aisée. Or, les entreprises du bâtiment présentent généralement une simplicité de façade, avec un gérant endossant l'ensemble des activités.

Le rapport de la Cour des comptes de 2010 –qui faisait écho aux critiques formulées par les magistrats judiciaires- a été pris comme un sévère avertissement et une injonction à modifier les pratiques. Mais les effets de la diversification recherchée restent encore faibles. Celle-ci dépend en effet en premier lieu des choix et des évaluations du chef de brigade qui, au moment du déclenchement du contrôle fiscal, est le premier à opter pour une orientation classique (administrative) ou une issue pénale. Or, celui-ci est soumis à des contraintes et à des objectifs difficilement compatibles voire contradictoires avec les pré-requis d'une poursuite pénale.

- **Maximiser les droits notifiés par dossier**

Chaque chef de brigade est astreint à une médiane en termes de droits notifiés par dossier et cette contrainte peut s'avérer contradictoire avec l'objectif de diversification. Sur le papier, la vérification d'une entreprise du bâtiment « rapporte plus » car ce sont des entreprises qui, souvent, n'ont déposé aucune déclaration pendant longtemps.

Cette attention au montant des droits notifiés peut engager des tensions entre le chef de brigade, qui tient à réaliser ses objectifs et le responsable du suivi pénal, sensibilisé au souci de diversification.

- **Atteindre l'objectif chiffré de recouvrement**

Toutes les brigades de contrôle fiscal sont soumises à un indicateur, le « taux de recouvrement après contrôle fiscal » (TRCF) qui évalue le recouvrement effectif des sommes notifiées suite à des vérifications sur place⁹⁷. Pour améliorer cet indicateur, le chef de brigade peut être tenté d'abandonner les poursuites :

« Le contribuable, quand il vient voir le chef de brigade et qu'il demande 'bon j'acquiesce, je paye tout de suite', il y en a certains qui font un chèque immédiatement ! Il y a des chefs de brigade qui reçoivent des chèques de gros montants ! 'Je paye tout de suite, mais je ne veux pas les majorations, et surtout, je ne veux pas de pénal !', qu'est-ce que vous voulez qu'il fasse ? Il n'envoie pas le dossier au pénal, il envoie le chèque au comptable, et il encaisse, voilà ! »

Entretien avec un inspecteur chargé du suivi pénal en région parisienne (A9).

L'objectif de recouvrer les sommes notifiées peut entrer en contradiction avec la pénalisation, surtout lorsque les sommes éludées sont susceptibles d'être revues à la baisse, au risque de tomber en-dessous du seuil fixé par la CIF. C'est le cas lorsque les redressements sont fondés sur une reconstitution de recettes.

« La reconstitution de recette d'un café, d'un restaurant, on n'est jamais sûr à 100% Bon, si on voit que la personne... si on n'est pas trop sûr de nos redressements, de nos rappels, la transaction peut être un moyen de faire passer le dossier ! C'est pour ça que je le conseille ! Enfin, c'est vrai, c'est deux logiques contradictoires ! »

Entretien avec un chef de brigade chargé du suivi pénal en région parisienne (A7).

Dans de nombreux cas où la transgression est avérée mais où son ampleur reste relativement incertaine, le vérificateur est tenté de privilégier la transaction, ce qui l'empêche nécessairement de s'engager sur la voie pénale.

Certains chefs de brigade, lorsqu'ils sont également chargés de coordonner l'action pénale au niveau du département, peuvent privilégier les poursuites correctionnelles (« un dossier de pénal, c'est sacré »), mais cette position demeure marginale. Le plus souvent, le chef de brigade est davantage sensible à l'idée de transiger, dans la mesure où cette option lui

⁹⁷ Créé en 1999, cet indicateur porte sur la totalité des créances à l'exception de celles relatives aux impôts locaux.

permet d'atteindre plus facilement les 15 ou 16 indicateurs auxquels il doit se conformer et dont dépend la Prime à la performance (PALP). De surcroît, l'objectif de parvenir à une transaction peut également s'inscrire dans une stratégie du contribuable et de ses conseils pour éviter la procédure pénale.

« Là, mon... le premier dossier de l'année 2012, que j'ai voulu présenter, tout le monde a fait le boulot, au niveau de la vérification et de l'équipe de direction pour amener le dossier au pénal.... Mais juste avant que le dossier parte à la direction générale, le dirigeant arrive, demande un nouvel entretien avec le chef de brigade, et il arrive avec un chèque ! Evidemment, on lui a pris son chèque ! Évidemment ! Nous, notre priorité, c'est d'avoir un contrôle qui est incontestable juridiquement et qui est recouvré ! Et si ce dossier-là, on ne peut pas l'amener au pénal parce qu'il a été recouvré, ben soit, mais nous, oui, on ne va pas faire exprès de pas le mettre en recouvrement pour amener un dossier au pénal ! »
Entretien avec un inspecteur chargé du suivi départemental des procédures pénales en province (A15).

Les avocats fiscalistes les plus avertis savent jouer des objectifs contradictoires de l'administration, notamment en conseillant à leur client de payer tout de suite ou de proposer une transaction, pour éviter l'application de pénalités de mauvaise foi. Or l'objectif de diversification vise le plus souvent des professionnels qui savent s'entourer des bons conseillers. Les plus expérimentés savent que s'ils parviennent à convaincre l'administration de parvenir à une transaction, ils ont la garantie que leur client ne fera l'objet d'aucune poursuite pénale. Par exemple, l'avocat d'un médecin qui avait fraudé de façon manifeste et qui était susceptible d'être poursuivi, a très vite proposé une transaction à l'administration : il a ainsi obtenu une réduction des pénalités, en échange de l'engagement de ne pas poursuivre la procédure au tribunal administratif et de ne pas être lui-même poursuivi en correctionnelle.

De manière plus générale, le « savoir être » au cours de la vérification joue un rôle déterminant sur l'appréciation par le vérificateur de l'enjeu pénal du dossier, comme le souligne l'exemple suivant :

« Le dossier C., il a démarré avec un axe BNC. On voulait juste voir mais on pensait à une petite chose. On est allé les voir ; la vérificatrice a pris les comptes bancaires, confronté avec les notes d'honoraires, ça cadrerait parfaitement. Il avait son activité de prof et de consultant. On ne partait pas du tout sur du pénal. Mais ça s'est mal passé. La vérificatrice a été reçue assez désagréablement, il l'a prise de haut. Alors pour l'emmerder, la vérificatrice –c'est une teigne- elle a fait des droits de communication sur ce que les entreprises avaient versées. Et là, on a découvert des sommes très importantes non déclarées.... Là, il s'est effondré. Il a tout reconnu, qu'il ne nous avait pas fourni tous ses comptes bancaires. Il a tout payé, immédiatement, il ne voulait surtout pas que ça aille au pénal ».
Entretien avec un chef de brigade chargé du suivi pénal en province (A14).

À l'inverse, lorsque les vérifications se déroulent dans un climat de dialogue et d'entente cordiale, il est particulièrement difficile pour les vérificateurs d'envisager une suite pénale alors que le contribuable a accepté de coopérer. Les efforts pour normaliser les relations entre l'État et les contribuables ont conduit à convertir les agents du fisc – particulièrement depuis la loi Aicardi de 1987- au dialogue avec le contribuable et à

l'abandon des formes inquisitoriales. Leur demander de déclencher la procédure pénale revient ainsi à remettre en cause cette culture qu'on les incite par ailleurs à développer.

Cette tension entre la nécessité d'un recouvrement rapide et les poursuites pénales, entre la cordialité du contrôle et la dureté de la pénalisation, est beaucoup moins prégnante dans le secteur du bâtiment. En effet, le rapport de proximité sociale avec les mandataires y est plus rare, les cas où le contrôle se déroule sans dialogue y sont plus nombreux⁹⁸ et les chances de recouvrement de toutes façons compromises.

« Et puis quand ce sont des gens qui nous ressemblent, qui payent, qui semblent être de bonne foi, on n'est pas très enclins à les poursuivre en correctionnelle. C'est particulièrement vrai pour les services du patrimonial où ils ont l'habitude de considérer qu'à partir du moment où le contribuable paye, l'affaire est réglée. J'ai l'impression que quand on se retrouve face à des gens qui nous ressemblent, qui semblent être de bonne foi, qui dialoguent parce qu'ils sont conseillés, les gens du patrimoine écartent le correctionnel car ils voient qu'on va les payer.

Alors que c'est très différent pour le bâtiment, surtout pour ceux du pourtour méditerranéen pour reprendre l'expression de la cour des comptes. C'est un secteur où il y a beaucoup de défauts de déclaration....Le problème avec le bâtiment, c'est qu'il n'y a personne derrière donc vous n'attrapez personne. C'est très facile de faire du correctionnel, d'autant plus que ce n'est pas méchant car souvent il n'y a personne derrière. »

Entretien avec un inspecteur principal chargé du suivi pénal en région parisienne (A16)

L'objectif de diversification exige des vérificateurs qu'ils se positionnent sur certains secteurs et certains impôts pour lesquels il est beaucoup plus long et fastidieux de construire un dossier pénal que dans les cas habituels de contribuables défaillants dans le bâtiment. Or, comme on l'a vu précédemment, les risques que le processus soit interrompu par l'un des multiples filtres sont relativement importants, ce qui les dissuade de s'engager dans une voie aussi incertaine.

III) Les usages stratégiques du droit

L'objectif de diversification place 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. Une tension similaire se fait sentir entre la volonté de couvrir l'ensemble du tissu économique et social –ce qui impose de « diversifier » les plaintes- et celle de continuer à poursuivre au pénal les contribuables évoluant dans les secteurs les plus exposés à la fraude (bâtiment, gardiennage...). Comme les hauts fonctionnaires de l'administration fiscale ont intériorisé la

⁹⁸ La base statistique montre une corrélation significative et forte entre les cas où une opposition à contrôle fiscal a été relevée (87) et l'appartenance de l'entreprise contrôlée au secteur du bâtiment.

volonté des membres de la CIF de maintenir un nombre stable de plaintes pour fraude fiscale (environ mille par an), cette double exigence apparaît impossible à satisfaire.

III A) L'essor des plaintes pour escroquerie

Pour résoudre une telle contradiction, certains inspecteurs des impôts développent des usages stratégiques du droit, de façon à contourner la chaîne bureaucratique en charge du suivi pénal, en visant des délits autres que la fraude fiscale. Certaines infractions fiscales sont ainsi poursuivies en tant qu'escroqueries punies par l'article 313-1 du code pénal. La qualification est plus exigeante : il faut non seulement une remise de biens (remboursement d'une TVA ou d'un crédit d'impôt) mais aussi une tromperie, c'est-à-dire un acte matériel donnant force et crédit à la fraude (le cas emblématique étant celui des fausses factures). Face aux contraintes de plus en plus nombreuses qui pèsent sur le dépôt de plainte pour fraude fiscale, les inspecteurs tendent à recourir à ce critère pour traiter des cas qui risquent trop sûrement d'être rejetés par la CIF, soit parce que les montants en jeu sont inférieurs à 100 000 euros, soit parce qu'il s'agit de fraudes survenues dans le bâtiment et dans le gardiennage et contrevenant donc aux objectifs de diversification :

« On dérive tout sur l'escroquerie, à condition qu'on puisse le faire ! En dérivant sur l'escroquerie, c'est là qu'on ouvre la porte... au lieu que ces faits-là soient prescrits, dans le système de la fraude fiscale classique, on bascule dans l'escroquerie, effectivement on dénonce un délit, un préjudice causé au Trésor public, au travers de la TVA déductible, qui est mensongère, enfin, voilà ! On dénonce des délits qui sont : travail dissimulé, blanchiment d'argent, etc. etc. Et donc le Parquet est ravi ! ! Et ils sont extrêmement pugnaces... pour réprimer vraiment tout ce qui est travail dissimulé, parce que eux-mêmes ont des bûchettes à faire ! »

Entretien avec un inspecteur chargé du suivi pénal en région parisienne (A9).

L'usage stratégique du délit d'escroquerie permet de court-circuiter la CIF et ses exigences de diversification. Même s'il a connaissance des plaintes déposées, le bureau des affaires pénales s'abstient également d'exercer son rôle de filtre. Les directions départementales ne paraissent d'ailleurs pas avoir d'objectif en la matière. Au-delà de la liberté laissée aux services départementaux, cette qualification permet de gagner du temps et de restituer aux magistrats un rôle actif (cf. infra).

« Les magistrats aiment bien [la police fiscale] ; d'ailleurs deux jours après c'était parti à l'enquête. Ils aiment aussi l'escroquerie à la TVA, là, il n'y a pas la CIF, on n'attend pas. »

Entretien avec un chef de brigade chargé du suivi pénal en province (A14).

Cet usage est toutefois encore embryonnaire. Il ne commence à se développer que depuis la fin des années 2000 et on dénombre depuis 2011 environ une centaine de cas par an (voir tableau n° 3).

Tableau n° 3 : Evolution des plaintes pour escroquerie

Années	Nombre de plaintes	Montant des droits en jeu (en millions d'euros)
2001	21	7,61
2002	13	9,18
2003	10	2,02
2004	16	3,69
2005	14	0,97
2006	8	0,50
2007	31	2,62
2008	59	3,96
2009	75	11,15
2010	73	15,97
2011	94	202,32
2012	100	15,96
2013	114	n.c.

Source : Direction générale des finances publiques

Les plaintes pour opposition à fonction constituent une autre échappatoire, utilisée à peu près dans les mêmes proportions. Cette qualification ne vise pas la fraude en elle-même mais le fait de faire obstacle aux missions des inspecteurs des impôts, et l'infraction est punie moins sévèrement (la peine d'emprisonnement, de six mois au maximum, ne peut être prononcée qu'en cas de récidive ou d'opposition collective)⁹⁹. Mais l'objectif affiché par tous les acteurs de développer cette forme de poursuites répond à la même logique de rendre au fisc un peu de son pouvoir d'intimidation.

« On a quand même de plus en plus d'oppositions à contrôle fiscal ! Et des gens qui, pour autant, ont l'air même pas du tout affectés lorsqu'on leur montre un petit peu les griffes en disant 'voilà, on va faire un PV d'opposition fiscale', on s'est aperçu, sur certaines affaires, que certains se sentent... ben voilà, n'ont pas peur, quoi ! »

Entretien avec une responsable du contrôle fiscal en province (A11)

Par ailleurs, pour surmonter les capacités d'investigation limitées dont disposent les vérificateurs comme le refus de la CIF de permettre des plaintes pour fraude fiscale lorsque l'administration n'en a pas rapporté la preuve, une nouvelle procédure a été créée par la loi de finances rectificative de 2009.

⁹⁹L'article 1746 du code général des impôts dispose que « 1. Le fait de mettre les agents habilités à constater les infractions à la législation fiscale dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions est puni d'une amende de 25 000 €, prononcée par le tribunal correctionnel. En cas de récidive de cette infraction, le tribunal peut, outre cette amende, prononcer une peine de six mois d'emprisonnement. /2. L'opposition collective à l'établissement de l'assiette de l'impôt est punie de six mois d'emprisonnement et de 7 500 € d'amende ».

Dans les cas de fraudes internationales ou relativement complexes, l'administration a désormais la possibilité de saisir la commission des infractions fiscales de simples « présomptions caractérisées de fraude fiscale » et sans que le contribuable en soit informé. Elle peut ensuite déposer plainte avant que le contrôle fiscal ne soit achevé. Et dans ce cas, les procureurs sont invités à solliciter une nouvelle structure, la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale – dite « police fiscale ».

III B) La police fiscale, un outil prometteur ?

Dotée de pouvoirs de perquisitions et d'investigation, la police fiscale a été créée en 2010 pour mieux appréhender les cas de fraudes internationales ou relativement complexes, dans la perspective de renforcer l'exemplarité de la sanction pénale. Jusqu'en 2012, ses effectifs se limitaient à deux brigades de douze agents chacune. Depuis la fin de l'année 2013, ses effectifs ont plus que doublé : elle compte désormais 28 inspecteurs des impôts ayant qualité d'officiers fiscaux judiciaires et 22 officiers de police judiciaire, auxquels s'ajoutent deux agents administratifs. Depuis la loi de décembre 2013, ses pouvoirs ont également été étendus aux cas de blanchiment de fraude fiscale et de comptes bancaires dissimulés à l'étranger.

Présentée comme la vitrine de la lutte contre la fraude fiscale, elle reste néanmoins relativement limitée par les moyens mis à sa disposition. En 2012, elle a transmis 60 dossiers à l'institution judiciaire¹⁰⁰, soit à peine 6 % des plaintes déposées par l'administration fiscale et même si ce nombre est en augmentation (environ 80 pour 2013), il ne devrait pas dépasser la centaine en 2014. Basée à Paris, elle doit couvrir l'ensemble du territoire sans disposer de services déconcentrés. De plus, elle doit composer avec la réticence de certains États, comme la Suisse, le Liechtenstein, Andorre ou Malte, qui ont pourtant conclu avec la France une convention d'échange d'informations en matière d'évasion fiscale à coopérer effectivement :

« Alors nous, on reste beaucoup dans des affaires de type HSBC, et là la Suisse...ben ils sont totalement fermés ! On a eu plusieurs fins de non-recevoir sur des demandes qu'on a pu faire via les magistrats, au motif que à partir du moment où ils considèrent que dans leur droit, on ne peut pas faire... de... enfin, d'enquête judiciaire sur des données volées ! Ils ne peuvent pas envisager de collaborer avec nous. Donc c'est sur ce genre d'artifices-là, entre guillemets, derrière lesquels ils se retranchent pour dire qu'ils ne collaboreront pas... La Suisse a un petit peu lâché sur le secret bancaire... mais d'un point de vue judiciaire, ça change pas beaucoup ».

Entretien avec un cadre de la police fiscale

¹⁰⁰ Comité national de lutte contre la fraude fiscale, *Lutte contre la fraude aux finances publiques*, 2013, p. 5.

À la fin 2011, moins d'un tiers des 230 demandes formulées avaient obtenu une réponse et pour l'instant, cette procédure n'a encore donné lieu qu'à quelques jugements qui portent sur des montants relativement faibles.

En outre, si le nombre de dossiers pris en charge par la police fiscale a beaucoup augmenté en l'espace de quelques années, il semble que les contribuables visés présentent toujours le même type de profil, celui de contribuables particuliers étant en lien direct ou indirect avec des formes de délinquance plus classique :

« Dans beaucoup d'affaires qu'on prend en charge, le blanchiment, la problématique de blanchiment et les circuits de blanchiment vont servir à la fois à de la criminalité qu'on peut qualifier de traditionnelle et à la fraude fiscale, à l'évasion fiscale... Il n'y a pas une barrière étanche entre les deux ! »

Entretien avec un cadre de la police fiscale (A6).

Durant les trois premières années de fonctionnement, l'essentiel des dossiers instruits par la police fiscale provenaient de la liste HSBC. Certains procureurs émettent d'ailleurs des doutes quant aux capacités de la police fiscale à englober un spectre diversifié de fraudes et de profils de contribuables :

« Ils ont des moyens limités et puis... l'année dernière, ils ont tout déposé au mois de décembre... alors là, ce n'est pas assez diversifié : ils travaillent trop sur le même type de thème, le même type d'enquêtes... Disons qu'une bonne partie des dossiers sur lesquels ils travaillent sont de la même source ! »

Entretien avec un parquetier en charge de la délinquance économique et financière (P3).

L'augmentation du nombre de dossiers pris en charge par la police fiscale laisse penser qu'elle sera amenée à prendre en charge différents types de fraude patrimoniale, sans pour autant nécessairement étendre ses prérogatives aux organisateurs de la fraude (comme des conseils en optimisation ou des intermédiaires bancaires) ou encore aux très grandes entreprises qui semblent encore échapper à cette accentuation de la répression.

Dans la hiérarchie des tâches associées au contrôle fiscal, le suivi des poursuites pénales a toujours occupé une place à part, plutôt en retrait par rapport aux autres priorités affichées par l'administration fiscale. Tout d'abord, elle est normée par un indicateur considéré comme moins crucial que celui relatif au nombre de vérifications ou aux montants redressés. En outre, la procédure pénale concerne une part infime des vérifications (moins de 2 %) alors qu'elle nécessite plus d'investigations et de recoupements, ce qui en fait un domaine dans lequel il est difficile de se distinguer par rapport à sa hiérarchie. D'ailleurs, la plupart des inspecteurs spécialisés dans le suivi des affaires pénales ont choisi ce poste par goût plus que par ambition ; l'un d'eux travaillant en Dircofi nous a même expliqué que sa

hiérarchie n'avait pas trouvé de remplaçant suite à son annonce de mutation. Enfin, il est également significatif que les trois directions les plus prestigieuses pour les métiers du contrôle fiscal (la DVNI, la DNEF et la DNVSF) sont aussi celles qui font très peu de poursuites pénales, cette pratique restant encore aujourd'hui l'apanage des brigades départementales et régionales.

Chapitre 3

Une forme douce de pénalisation

Après le long processus de filtrage effectué par l'administration, le dossier est transmis à un magistrat qui en a connaissance une fois que le contrôle fiscal est achevé, que la Direction générale des finances publiques a jugé opportun de déposer plainte et que la Commission des infractions fiscales a donné son accord. La répression de la fraude fiscale représente une part minime des dossiers relatifs à la délinquance économique et financière, domaine déjà très marginal au sein de l'institution judiciaire : les condamnations pour fraude fiscale (environ un millier par an) représentent 3% des 33 000 infractions économiques et financières, soit 0,1% des condamnations en général¹⁰¹.

L'organisation de la répression de la fraude fiscale et sa place au sein des tribunaux varient aussi selon les lieux. Dans les juridictions les plus importantes (Paris, Lille, Lyon, Marseille, Nanterre, Bobigny...), une section du parquet est spécialisée dans les affaires financières, et une formation de jugement, au moins, est dédiée à ces contentieux. Elles traitent des contentieux commerciaux, des infractions liées au blanchiment d'argent, aux abus de biens sociaux, des délits liés au travail dissimulé et de la fraude fiscale. Cette spécialisation est cependant incomplète : des magistrats dont le contentieux financier ne constitue pas l'ordinaire participent à leur jugement. En effet, les chambres financières fonctionnent généralement avec un président et un magistrat fixe et un assesseur, qui exerce des fonctions de juge civil. Dans toutes les autres juridictions, les dossiers de fraude fiscale sont traités par les mêmes formations de jugement que tous les autres délits.

Malgré cette diversité dans l'organisation des juridictions, le traitement de la délinquance fiscale comporte plusieurs points communs à tous les lieux du territoire. D'abord, la fraude fiscale occupe plutôt une place de relégation dans la hiérarchie symbolique des délits. Dans les chambres non spécialisées, la matière est perçue comme rébarbative et technique, ce qui la place au dernier rang des préoccupations¹⁰². Dans les chambres

¹⁰¹ *Les condamnations en 2010*, Statistiques du ministère de la justice.

¹⁰² De manière symptomatique, dans les audiences de chambres non spécialisées auxquelles nous avons assisté, les magistrats ont choisi de traiter les affaires de fraude fiscale en dernier, après toutes les autres.

spécialisées, la priorité est donnée aux affaires ayant de grands enjeux financiers et médiatiques –ce qui est assez rarement le cas de la fraude fiscale. La deuxième caractéristique commune réside dans l’ambiguïté des sanctions répressives. Si l’absence de poursuite est exceptionnelle et si les magistrats prononcent la culpabilité dans la quasi-totalité des cas, les fraudes fiscales font l’objet de peines essentiellement symboliques (de la prison avec sursis dans la plupart des cas).

Alors que l’administration fiscale sélectionne de façon drastique les dossiers pour ne porter devant la justice pénale que les contribuables dont la culpabilité paraît incontestable, les magistrats prononcent des peines qui n’apparaissent guère dissuasives. 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.

I) Des parquetiers confrontés à des affaires en apparence réglées

Dans la plupart des dossiers transmis aux procureurs, la fraude –c’est-à-dire tant la soustraction objective à l’impôt que l’intentionnalité- est établie. Mais les vérificateurs n’ont ni les moyens juridiques d’engager des investigations approfondies, ni d’ailleurs d’incitation à réaliser des enquêtes, de forme policière, qui leur permettraient de débusquer les véritables auteurs ou de mettre en lumière les modes opératoires de fraudes sophistiquées.

Pour autant, à l’issue du long processus de sélection opéré en amont (voir *infra*, chapitre 2), les dossiers qui sortent de l’entonnoir bureaucratique ont l’apparence de « produits finis ». Dans cette configuration, les magistrats sont plutôt réticents à s’impliquer dans un travail de pénalisation qui semble déjà achevé¹⁰³. Ainsi, ils mobilisent assez peu leur

¹⁰³ Certaines affaires échappent à cette appréciation. Mais elles sont rares. Comme on l’a dit, divers facteurs concourent à ce que les cas dans lesquels une enquête administrative fiscale a d’emblée mis en lumière une organisation complexe ne parviennent pas devant le juge. Le cercle vicieux est essentiellement rompu dans les hypothèses où l’enquête judiciaire précède le contrôle administratif. C’est le cas en matière de « police fiscale », mais la procédure de sélection mise en œuvre pour ces dossiers suit de près celle existant pour les affaires de fraude classique. Des « critères » officieux sont instaurés qui peuvent donner aux magistrats –qui continuent à intervenir en seconde main- le sentiment d’une absence de variété. L’implication des magistrats paraît plus nette dans les cas où l’infraction se glisse dans les qualifications de droit commun (escroquerie à la

capacité d'enquête pour prolonger les investigations administratives. De leur côté, les agents de l'administration fiscale assurent un suivi attentif de ces dossiers, même après l'introduction de la plainte, ce qui contribue également à une forme de dessaisissement des magistrats.

I-A) Une utilisation restreinte des pouvoirs d'enquête

Dans la plupart des affaires de fraude fiscale poursuivies au pénal, les procureurs renoncent à engager d'importantes investigations. Seule une toute petite minorité des dossiers (moins de 10 %) donne lieu à l'ouverture d'une information judiciaire entre les mains d'un juge d'instruction.

« Aujourd'hui, la quasi-totalité des dossiers part en enquête préliminaire puis en citation directe ; seule une très petite minorité va à l'instruction, des dossiers très techniques où il faut des investigations particulières. Après la plainte, le procureur prend un soit-transmis qui sert essentiellement à faire entendre la personne mise en cause ou d'autres personnes, notamment le ou les comptable(s) car c'est fréquent que la personne poursuivie dise « c'est mon comptable... ». Cette enquête préliminaire se limite en général à quelques procès-verbaux d'audition ».

Entretien avec un avocat de l'administration fiscale

L'orientation vers une enquête dirigée par le procureur lui-même s'inscrit dans une tendance générale de réduction des interventions effectives du juge d'instruction¹⁰⁴. En matière financière, elle est accentuée par la diminution des effectifs des magistrats spécialisés.

Dans la très grande majorité des cas, après la plainte, le procureur charge les services de police ou de gendarmerie de l'enquête. Hormis à Paris, il s'adresse rarement à une brigade spécialisée dans les affaires économiques et financières. L'enquête sert souvent essentiellement à faire entendre la personne mise en cause pour qu'il confirme, ou infirme, les faits mis à sa charge par l'administration fiscale. Mais ces auditions, conduites par des policiers peu familiarisés avec ces questions, sont en général sommaires.

« Alors, on va arrêter quelqu'un qui a fait une escroquerie dans la rue, ils [les policiers] savent les questions à poser, puisque c'est tout simple ! Quand il s'agit du Fisc, déjà, ils sont un peu comme une poule avec un couteau ! Euh... et si vous ne leur mettez pas un questionnaire à développer, ben il ne se passera rien ! Ils vont dire 'qu'est-ce que vous avez à dire ?', le type va dire 'ce n'est pas vrai, je n'y suis pour rien', on n'a pas avancé ! »

Entretien avec le chef d'un parquet économique et financier en région parisienne (P6)

TVA ou blanchiment de fraude fiscale) ; la poursuite échappe alors aux filtres successifs et le procureur recouvre la plénitude de l'opportunité des poursuites. Mais ces hypothèses concernent quelques dizaines d'affaires par an.

¹⁰⁴ En dehors des crimes pour lesquels l'instruction est obligatoire, une instruction n'est ouverte que dans environ 5% des dossiers en matière pénale, quels qu'ils soient. Il faudrait pouvoir comparer ce pourcentage de 10% aux seules affaires économiques et financières.

Si le procureur leur adresse des canevas d'audition, ceux que nous avons pu consulter ne comportent que des questions très simples ; il s'agit essentiellement d'interroger le prévenu sur sa compréhension de ses obligations fiscales et de sa reconnaissance des faits.

Cet interrogatoire a lieu sur simple convocation, à laquelle le prévenu répond généralement volontairement. En matière de fraude fiscale, la garde à vue est en effet l'exception. Lorsqu'un prévenu ne répond pas à une convocation, il est rare, surtout en province, que les forces de police se déplacent à son domicile pour l'y contraindre, alors que c'est le cas pour d'autres délits. Cette douceur dans la conduite de l'enquête préliminaire – dont on ignore, à ce stade, si elle est définie dans le cadre d'échanges avec les magistrats du parquet- peut être rapportée à la position sociale des personnes mises en cause et au sentiment que la fraude fiscale revêt un caractère de moindre gravité que des atteintes aux personnes ou aux biens (privés).

Elle est également justifiée, tant par l'administration fiscale que par les magistrats, par les risques contentieux qu'induit l'usage de moyens plus musclés, tels que la garde à vue, face à des délinquants souvent entourés d'avocats :

« Le financier c'est un flux. C'est des sous. Ils n'ont tué personne, ils n'ont violé personne. Des fois, quand même, ils le font, ils mettent en garde à vue 2-3h. D'ailleurs, j'ai un dossier qui va tomber à cause de la garde à vue car ils n'avaient pas fourni d'avocat. Ils ont voulu faire du zèle donc...On attend mais je crois bien que ça va tomber. Dans le PV, ils reconnaissaient les faits. C'est dommage ».

Entretien avec un chef de brigade chargé du suivi pénal en province (A14).

Lorsque au cours de son audition, le prévenu se retranche derrière la responsabilité d'une autre personne, éventuellement son comptable, celui-ci est parfois entendu. Mais ce n'est pas toujours le cas et les confrontations sont exceptionnelles. Surtout, il apparaît que les investigations judiciaires conduisent rarement à mettre en cause les techniciens organisateurs de la fraude.

« Alors bien-sûr la grande technique, c'est de dire que c'est de la faute du comptable mais sur ce point, la jurisprudence est très claire et ça n'exonère en rien la personne. Dans ces cas-là, je faisais entendre le comptable et il est arrivé une fois que je le considère comme complice ».

Entretien avec une procureure chargée des questions financières en région parisienne (P1)

Les statistiques judiciaires confirment le caractère exceptionnel de l'extension, au sein de l'institution judiciaire, de la procédure aux complices. Pour les seules infractions fiscales, elles répertorient en effet entre 750 (pour 2010) et 972 (pour 2008) condamnations inscrites

au casier judiciaire par an¹⁰⁵, pour un taux de relaxe de l'ordre de 10% (cf. infra)¹⁰⁶ ; le nombre de personnes jugées par l'institution judiciaire n'est donc pas sensiblement plus élevé que les mille plaintes annuelles déposées par le fisc. C'est la preuve que la procédure judiciaire est rarement étendue à des personnes qui n'avaient pas été visées par l'administration fiscale.

L'enquête préliminaire se résume ainsi en général à quelques procès-verbaux d'audition qui n'ajoutent pas grand chose par rapport au dossier transmis par le fisc.

L'absence de véritable appropriation de la plainte par les procureurs se manifeste également dans la gestion des regroupements de dossiers. Lorsqu'un réseau de contribuables est en jeu –comme dans le cas classique d'un carrousel de TVA¹⁰⁷-, l'administration fiscale procède rarement au regroupement des dossiers au sein d'une même brigade et n'a d'ailleurs pas toujours la possibilité juridique de le faire. Chacune des sociétés impliquées est contrôlée par la brigade territoriale dont elle dépend, qui lui notifie les redressements et les pénalités. La manière dont est effectuée la sélection des dossiers « à enjeu pénal », l'importance de cet indicateur dans la statistique de chaque service et le caractère échelonné des vérifications font que la plainte pénale conserve cet éparpillement. C'est au sein de chaque brigade concernée que va, éventuellement, être initiée la procédure ; si elle résiste à tous les filtres, la plainte va être déposée devant le tribunal de grande instance local. Ainsi, pour des affaires connexes, plusieurs tribunaux pourront être saisis et certains acteurs de la fraude pourront rester à l'écart de la procédure pénale. L'absence de regroupement des dossiers avant la saisine du Parquet est fortement critiquée par les magistrats comme par les services d'enquête judiciaire. Si la saisine d'un juge d'instruction peut y remédier, elle est rare.

« Donc si vous voulez, j'ai ouvert une information pour fraude fiscale et d'escroquerie en bande organisée, dans des affaires où justement je voulais que le juge d'instruction puisse remettre toutes les pièces ensemble. Parce que vous comprenez ce que je critiquais aux Impôts tout à l'heure, quand vous

¹⁰⁵ Extraction du rapport Condamnations publié annuellement par le Ministère de la Justice (<http://www.justice.gouv.fr/budget-et-statistiques-10054/etudes-statistiques-10058/les-condamnations-en-2010-23382.html>) pour les infractions codées dans les codes Natinf correspondant à la fraude fiscale (cf. infra les encadrés définissant nos bases statistiques).

¹⁰⁶ Devant la commission d'enquête « Evasion des capitaux », la directrice des affaires criminelles et des grâces au ministère de la justice a fait état de 1348 condamnations en 2010. Ce chiffre n'est toutefois pas incompatible avec celui mentionné dans les statistiques qui nous ont été fournies par le ministère de la Justice : en effet, ces dernières portent sur les seules infractions fiscales, alors que celles présentées à la commission concernent également les condamnations prononcées pour d'autres délits connexes (une affaire peut être comptabilisée comme plusieurs condamnations).

¹⁰⁷ Ce système de fraude, inventé dès la généralisation de la TVA, peut prendre différentes formes. Son principe est de faire circuler (réellement ou fictivement) une marchandise entre différents acteurs, en omettant, à un stade ou un autre, le reversement à l'État de la TVA ou en procédant à une déduction de TVA injustifiée. Aujourd'hui, de tels circuits sont particulièrement fréquents dans le cadre communautaire.

avez un carrousel fiscal à la TVA par exemple, vous avez une boîte qui est à Versailles, une autre qui est à Pontoise, une autre qui est à Paris, une quatrième à Créteil, ils s'envoient des factures les uns les autres... Alors, les impôts eux, ils vont déposer une plainte contre l'une à Versailles, une plainte contre l'autre à Pontoise, une plainte contre l'autre... et vous allez avoir les 4 tribunaux qui vont se retrouver avec 4 plaintes de fraude fiscale sans rien comprendre à la chaîne de l'opération... Et donc, dans ces cas-là, je l'ai fait volontairement, pour que mon juge puisse récupérer toutes les plaintes et instruire un truc qui ait un sens économique euh... pour rechercher le véritable organisateur du truc, plutôt que les 4 crétiens qui avaient prêtés leur nom pour constituer la société ».

Entretien avec le chef d'un parquet économique et financier en région parisienne (P6)

Les procureurs ont également, en principe, pour mission de procéder à ces regroupements.

« Quand il y a des connexités, on centralise tout à l'endroit où c'est le plus important...ça fait partie des missions du procureur »

Entretien avec un responsable des affaires fiscales dans un parquet de région parisienne (P3)

Mais, en pratique, les procureurs n'ont pas toujours une politique active en matière de regroupement des dossiers fiscaux¹⁰⁸.

« On pourrait le faire [de demander le regroupement aux collègues parquetiers]... mais honnêtement, au milieu des piles de dossiers, s'il faut appeler son collègue à Versailles en disant « j'ai l'impression que... qu'est que t'en pense, etc... », si lui ça l'intéresse pas, il va dire « j'ai autre chose à faire ! ». C'est aussi ça, la réalité quotidienne des tribunaux ! Ben le juge d'instruction il a plus de recul et puis c'est son boulot, d'essayer de donner un sens à quelque chose ! Bon, le parquetier aussi, bien sûr, c'est...le problème, c'est un problème de...d'efficacité dans le temps ! »

Entretien avec le chef d'un parquet économique et financier en région parisienne (P6)

Les pratiques de jonction sont par ailleurs contrariées par la pression statistique qui pèse également sur les magistrats : des dossiers joints ne comptent plus que pour une unité ! Ainsi, non seulement les magistrats ne regroupent pas systématiquement les dossiers imbriqués, mais il arrive qu'ils pratiquent la disjonction, en raison du nombre trop important de protagonistes et/ou de la complexité des faits. Un carrousel de TVA dans lequel était impliquée la société Grosbill a, par exemple, été disjoint au cours de la procédure. C'est ce qui fait dire au président de la 9^{ème} chambre du TGI de Créteil, lorsque la procédure concernant des dirigeants de cette société arrive à l'audience en mars 2012, alors que d'autres protagonistes ont déjà été jugés, qu'il a le sentiment de prendre un feuilleton en route, mais sans avoir vu les épisodes précédents. « La jurisprudence d'airain : Ne jamais faire de disjonction » qu'il évoque à cette occasion, ne correspond pas à une pratique généralisée.

Même à l'intérieur d'un tribunal, la fraude fiscale n'est pas toujours rapprochée des autres délits connexes, comme l'abus de biens sociaux. Les affaires peuvent être appelées à des audiences différentes. L'établissement de liens, qui permettraient de comprendre la réalité

¹⁰⁸ L'importance du regroupement –ou de la jonction– des dossiers était déjà mise en lumière par Pierre Cosson qui soulignait la contradiction entre l'efficacité évidente de ce mode opératoire et les outils statistiques d'évaluation, *Les industriels de la fraude fiscale*, op.cit., p. 50.

économique sous-jacente, est laissé à l'éventuelle mémoire des magistrats du siège, à condition qu'ils restent suffisamment longtemps en place...

« C'est nous qui faisons les regroupements par la mémoire que l'on peut avoir des dossiers...mais le procureur, lui, il ne suit pas... ».

Entretien une magistrate du siège dans une chambre financière d'un tribunal de région parisienne (S4)

Cet investissement limité de la part des procureurs manifeste bien la place ambivalente occupée par la fraude fiscale dans le travail des magistrats. D'un côté, comme il s'agit de dossiers fortement sélectionnés par le processus de filtrage administratif, ils s'apparentent à des cas relativement simples, voire inintéressants. Les avocats de l'administration fiscale ont le sentiment que les dossiers qui sont aujourd'hui jugés sont plus complexes que par le passé. Mais les magistrats ne perçoivent pas –ou pas encore- les évolutions liées à la « politique de diversification ».

« On pouvait avoir le sentiment qu'on cédait à la facilité, il y a une dizaine d'années. On voit maintenant dans les dossiers qui commencent à arriver à l'audience que l'administration prend le risque de faire venir des dossiers plus complexes, des choses plus organisées, avec des personnes qui s'entourent de meilleurs conseils. Avec le risque de relâche quand on n'arrive pas à démontrer le caractère organisé de la fraude ».

Entretien avec un avocat de l'administration fiscale

« La diversification, c'est leur pub, ça... Ils le disent pour le croire ! (rires). Bon, on va dire que on sent une évolution, mais qui est très légère ».

Entretien avec un responsable des affaires fiscales dans un parquet de région parisienne (P3)

D'un autre côté, dans un contexte de gestion managériale, ces affaires, qui ont déjà été mises en forme, permettent aux magistrats d'atteindre plus facilement l'objectif chiffré, à condition de s'en tenir à leur apparence « bouclée » et de ne procéder qu'à des investigations minimales. Pour les parquetiers comme pour les autres acteurs de la chaîne, le niveau d'effort consenti dans un dossier de fraude fiscale est le fruit d'un calcul. Si les procureurs des parquets financiers regrettent que ne leur soient déférés que les responsables apparents - gérants de paille notamment-, le choix de consentir des efforts pour trouver les véritables organisateurs de la fraude fiscale nécessite de prendre en compte le coût, en temps et en argent, de cette recherche et le risque de ne pas y parvenir. L'arbitrage profite généralement à une certaine passivité. Les procureurs, qui n'ont pas eux-mêmes sélectionné les dossiers de fraude fiscale, ont en effet le sentiment que ceux qui leur sont soumis ne valent pas cet investissement. En outre, la recherche des preuves, plusieurs années après l'acte délictueux et surtout après que des contrôles fiscaux ont attiré l'attention des intéressés, paraît difficile et l'effectivité de la sanction douteuse. Le contrôle de l'autorité hiérarchique –qui, par exemple, exerce un droit de regard sur la mise en cause par un substitut de personnes qui n'étaient pas

visées par la plainte- peut également constituer un frein : il augmente en effet le coût d'une prise en main active des dossiers de fraude fiscale.

L'implication de l'administration fiscale au cours de la procédure pénale contribue également à maintenir les procureurs –surtout dans les petites juridictions- dans une situation de relative extériorité par rapport aux poursuites qu'ils dirigent.

I-B) Le soutien de l'administration fiscale au cours de la procédure pénale

Le cadre juridique entretient l'image d'une procédure scindée en deux phases : l'une administrative, l'autre judiciaire. Mais les occasions de collaboration entre les acteurs de ces deux institutions après l'introduction de la plainte sont multiples.

L'agent qui sert de courroie de transmission entre les deux institutions est l'Inspecteur chargé du suivi pénal (IPRPC). En principe, il se contente de transmettre les dossiers mais en pratique, les échanges sont beaucoup plus fréquents¹⁰⁹. En province et en banlieue, l'IPRPC vient souvent lui-même déposer les dossiers au procureur et, le cas échéant, lui donner certaines informations. Au-delà du travail d'explicitation des dossiers, c'est aussi pour l'IPRPC l'occasion d'en assurer le suivi.

« On a des actions de sensibilisation vers le procureur, sur les dossiers un peu particuliers... L'IP pénal, il dépose aussi des dossiers pour la Dircofi ou pour des directions extérieures... Donc, il y a un peu de... pas de lobbying, mais enfin de sensibilisation, ce qui permet aussi d'avoir de meilleurs rapports avec les procureurs, voilà. Et c'est déjà pas mal parce que je trouve que les procureurs sont assez convaincus de nos dossiers, il vaut mieux quand même ! Après, les juges du siège, on est à leur disposition, mais on n'est pas dans une position à discuter. D'ailleurs, je ne me verrais pas trop envoyer un IP discuter des dossiers, sauf si le magistrat le demande ! »

Entretien avec le responsable départemental du contrôle fiscal en province (A1)

À Paris, l'échange sur les dossiers est moins systématique, mais il intervient chaque fois que l'IPRPC veut signaler un élément particulier ou un risque de prescription.

Avec le Parquet, ces échanges apparaissent d'autant plus naturels que certains agents sont passés d'une institution à l'autre. On a ainsi pu rencontrer un magistrat ayant fait toute la première partie de sa carrière au ministère des finances, avant de rejoindre le pôle de l'instruction d'un parquet spécialisé dans les affaires financières. Un autre, du pôle financier du parquet de Paris, nous a raconté son expérience accumulée durant la première partie de sa carrière comme inspecteur des impôts.

¹⁰⁹ L'instruction ministérielle du 5 novembre 2010 prend même acte de cette nécessité en enjoignant les directeurs des services fiscaux à rencontrer régulièrement les procureurs généraux.

Dans les départements où le magistrat n'a pas de compétence particulière en matière fiscale, l'IPRPC devient vite un interlocuteur privilégié, souvent de sa propre initiative comme l'explique cet inspecteur :

« Au départ, on est dans des univers très différents, et on a du mal à se comprendre les uns les autres ! Donc on essaie de nouer des relations solides, cordiales et durables, pour que... pour que justement on apprenne à mieux se connaître et puis à un peu parler la même langue ! »

Entretien avec un inspecteur chargé du suivi départemental des procédures pénales en province (A15).

Dès que le parquetier a une incertitude ou un doute sur un dossier, il contacte l'IPRPC et si la question concerne la procédure, il sollicite l'avocat de l'administration. Souvent, le procureur n'est pas spécialisé en matière fiscale et s'en remet donc à l'expertise de l'administration fiscale pour qu'elle l'éclaire sur le dossier.

Dans cette configuration, l'inspecteur est à la fois partie prenante et expert.

De plus, la réduction des effectifs de magistrats dans les parquets financiers contraint les IPRPC à épauler de plus en plus activement les procureurs, comme l'explique cet inspecteur :

« Au parquet financier de B, quand j'ai commencé et pendant des années, il y avait 3 substituts mis à part le vice-proc... sur le secrétariat du parquet financier, ils étaient 7 ! Maintenant, plus aucun substitut ne s'occupe des dossiers : c'est le vice-proc' et le proc' adjoint qui ont pris ça en charge, ils ne sont plus que 2 au lieu de 7... Il y a un nouveau vice-proc' qui est arrivé mais il n'est pas en charge du parquet financier comme pouvait l'être son prédécesseur. Donc pour établir les citations, maintenant, j'y vais ! Parce que la personne qui fait ça, elle s'y perd dans nos plaintes... Depuis deux ans, quand il y a des citations qui posent problème, je me déplace pour valider ».

Entretien avec un chef de brigade chargé du suivi pénal en province (A14).

I-C) L'usage des avocats par l'administration fiscale¹¹⁰

Outre l'IPRPC, les avocats de l'administration fiscale assurent ce rôle de lien avec l'institution judiciaire. Durant la procédure pénale, le fisc a le statut de partie civile et, à la différence d'autres administrations financières, comme celle des douanes, il s'adjoint les conseils d'un avocat.

Deux cabinets se partagent les juridictions, le cabinet Normand-Bodard et Charlemagne-Urbino-Soulié ; le choix de ces deux cabinets remonte au milieu des années 1950 et a été reconduit jusqu'à aujourd'hui, désormais dans le cadre d'un marché public. Les affaires fiscales représentent une part substantielle du travail de ces cabinets.

Ces spécialistes du droit pénal n'interviennent qu'après le dépôt de la plainte. Certains procureurs le déplorent. L'intervention de ces avocats pénalistes pourrait avoir une plus grande valeur ajoutée si elle était plus précoce. Elle orienterait le regard d'inspecteurs des

¹¹⁰ Voir également sur ce point le rapport effectué par Mélanie Péclat joint en annexe.

impôts qui raisonnent davantage avec leurs compétences fiscales. Dans la mesure où les efforts de l'administration des impôts convergent vers un repérage précoce des dossiers à enjeu pénal, ses avocats pourraient être associés dès ce stade ; ils permettraient d'effectuer les connections entre les différentes procédures diligentées par des services parfois géographiquement éloignés.

Dans la configuration actuelle, les avocats du fisc semblent, à certains égards, redoubler l'échelon des IPRPC. Comme les IPRPC, un élément important de leur rôle est de suivre l'avancement des procédures. C'est particulièrement vrai dans les petites juridictions où aucun magistrat n'est intéressé à la question : un dossier peut y stagner pendant un grand nombre d'années avec un risque de prescription.

«Le problème, quand ça part en enquête préliminaire, c'est que l'administration fiscale n'est pas une partie civile constituée mais seulement une victime, donc l'avocat n'est pas associé à la procédure avant la citation directe ; il n'est pas informé. Et dans certaines juridictions, notamment quand un parquetier n'a pas beaucoup d'attrait pour la fraude fiscale, le dossier peut rester dans les placards pendant X années, avec le risque de la prescription.

L'un des rôles que nous avons, c'est justement d'avoir des clignotants pour relancer nos interlocuteurs lorsqu'un dossier dort trop longtemps ; dans ce cas, on relance souvent l'inspecteur principal chargé de représenter l'administration fiscale. Notre rôle, partagé avec ce représentant, c'est de faire venir les dossiers à l'audience ».

Entretien avec un avocat de l'administration fiscale

La valeur ajoutée des mémoires que rédigent les avocats du fisc par rapport aux documents établis en amont est limitée. Ils reprennent pour l'essentiel l'argumentation développée par l'administration fiscale.

« En règle générale, il n'y a pas de problème, ils connaissent leurs dossiers, nous on leur livre un emballage fini, hein ! Bon, quand vous voyez la conclusion, c'est du copié-collé de ce qu'on a fait ... on est là même pour aider techniquement parce que c'est vrai qu'au niveau fiscal, parfois, ils nous posent des questions parce qu'ils ne savent pas, ou ils veulent être sûrs, etc. Entre nous, on sait qu'untel est meilleur que l'autre, mais ça... bon, c'est plus anecdotique ! Quand ils ont été renouvelés, on ne nous a pas demandé lequel était bon... Jamais ! On ne m'a jamais, jamais, jamais demandé quelque chose sur les avocats ! Vraiment jamais ! Donc alors, nous, on trouve que certains sont meilleurs, mais bon, comme partout ! ».

Entretien avec un chef de brigade chargé du suivi pénal en région parisienne (A7).

À l'audience, les IPRPC sont systématiquement présents et généralement mieux à même de répondre aux questions fiscales ; ils apportent d'ailleurs sur ce point un soutien constant aux avocats, notamment lorsqu'il s'agit de jeunes collaborateurs.

Les avocats du fisc assument néanmoins quelques missions propres que les IPRPC jugent fondamentales. D'abord, ils sont presque les seuls à prendre la parole devant le tribunal. Si en province, les IPRPC sont parfois appelés à la barre, ce n'est presque jamais le cas à Paris, où ils ne prennent même pas place sur le banc des parties civiles. La représentation de l'administration par des avocats, qui maîtrisent les codes et usages du

tribunal, est certainement un élément important de crédibilité de la plainte fiscale. En effet, aux yeux des magistrats, le représentant de l'administration fiscale est essentiellement étranger aux principes de la procédure pénale.

« En plus, c'est un milieu [le milieu des magistrats] qui se considère d'une certaine manière. Nous, disent-ils, on n'est pas des fonctionnaires, on n'est pas comme vous ».

Entretien avec un chef d'une brigade départementale en province (A10).

« Alors, bon... les impôts et le contradictoire, ça fait un peu deux ! Euh... ils ont tendance à considérer que c'est eux qui ont raison, et à mettre de côté l'argumentation de... de la personne poursuivie ! Et ça... devant le tribunal, c'est pas possible, donc le parquet le sait bien, donc on est obligé de donner la parole à l'autre ! »

Entretien avec le chef d'un parquet économique et financier en région parisienne (P6)

L'importance des incidents de procédure, liée à la présence d'avocats généralement bien informés, donne en outre un rôle important à ces spécialistes de la procédure pénale.

« Si, les avocats de l'administration jouent un vrai rôle car il y a de nombreux incidents de procédure en la matière et ils permettent comme ça de suggérer une réponse au procureur qui sinon serait souvent à court »

Entretien avec une magistrate du siège d'une chambre financière d'un tribunal de région parisienne (S4)

Le rôle actif joué par l'IPRPC et l'avocat du fisc conduit souvent le procureur à se reposer sur leur travail. C'est particulièrement vrai dans les juridictions de taille moyenne, qui n'ont à juger que quelques affaires de fraude fiscale par an et dans lesquelles le magistrat n'est pas familiarisé avec cette matière.

À l'audience, il n'est pas rare que le magistrat lise ce que l'inspecteur chargé du suivi pénal a préparé, c'est-à-dire la plainte et la fiche complémentaire ; il rentre très rarement dans le détail des pièces de procédure. Le procureur ne s'en cache d'ailleurs pas :

« C'est clair que si la personne ne conteste pas, nous on vérifie les pièces qui sont données par l'administration fiscale avant d'envoyer en enquête, mais après on s'en tient à ce qui est demandé par l'administration fiscale ».

Entretien avec un procureur dans un pôle spécialisé sur les affaires économiques (P5)

« On leur mâche quand même plus ou moins le travail ! Parce que la plainte, il y a la plainte, il y a ce qu'on appelle la fiche complémentaire, donc on a déjà fait le gros du travail, hein, je veux dire, on a déjà tout préparé ! Et d'ailleurs, à l'audience, je ne sais pas d'ailleurs si vous avez remarqué, les magistrats lisent ce que nous, nous avons préparé ! C'est-à-dire la plainte et la fiche complémentaire, ils ne vont quasiment jamais dans les pièces de procédures, etc. Alors, ils vont dans l'enquête préliminaire, bon, ça, c'est normal ! Quand la personne a déclaré ceci cela devant les policiers, pour voir si... ils maintiennent leur... etc. Mais donc on mâche quand même pas mal le travail, hein ! Ce qui aide, d'ailleurs, parce que si, on leur disait simplement « je porte plainte contre Monsieur, parce qu'il a fraudé ! », ça serait à eux à faire tout le travail, là, je pense qu'alors là, il y aurait des classements sans suite... »

Entretien avec un chef de brigade chargé du suivi pénal en région parisienne (A7).

Dans la mesure où les réquisitions interviennent après la plaidoirie de l'administration fiscale-, le procureur de la République est d'ailleurs souvent concis « pour ne pas répéter ce qui vient d'être dit par l'avocat de la partie civile »¹¹¹.

L'investissement que fait l'administration fiscale en se dotant d'un arsenal destiné à accompagner la carrière pénale de la plainte paraît ainsi, à certains égards, contre-productif. Il conforte le désengagement des procureurs pour qui ces dossiers apparaissent comme « déjà bouclés » et donc sans intérêt. Si ce suivi administratif attentif permet sans doute d'éviter des relaxes, il est aussi partie prenante de la modération des peines prononcées par les magistrats.

II) Des peines modérées

Le code général des impôts prévoit une sanction lourde : la fraude fiscale est en effet passible de cinq ans d'emprisonnement ; l'amende maximale qui était jusqu'en 2012 de 37.500 euros, a été portée en 2012 à 500.000 euros. La loi du 14 mars 2012 accentue sensiblement la sanction quand la fraude a été faite grâce à un paradis fiscal (sept ans d'emprisonnement et un millions d'euros d'amende). La loi du 6 décembre 2013 est venue parachever cet édifice en aggravant les sanctions pour les porter, dans certaines circonstances aggravantes (notamment utilisation de comptes ou de domiciliation à l'étranger, ou d'une entité fictive), à sept ans d'emprisonnement ferme et deux millions d'euros d'amende. Ces modifications ne pourront s'appliquer qu'aux fraudes commises après la promulgation de ces lois ; les juges ne pourront donc en tenir compte dans leurs décisions qu'à partir, vraisemblablement, de la fin 2015 ou 2016. Mais tout laisse penser que l'arsenal répressif continuera à être un « tigre de papier ».

Les peines prononcées en matière de fraude fiscale sont largement en-deçà de ces possibilités. Il existe sans doute des différences entre tribunaux, voire entre chambres. Les échelles de réquisition, comme de peines, se forment au niveau local, avec peu d'échanges entre procureurs et magistrats, au sein d'un même tribunal et, plus encore, entre juridictions. En l'absence de réunions comme de formation –initiale ou continue- consacrée à la fraude fiscale à l'Ecole nationale de la magistrature, les partages d'expérience sont quasiment inexistantes. Ainsi, il suffit que la chambre change de composition pour que le niveau des sanctions soit fortement modifié.

Quelle que soit la variable géographique, les peines classiques (prison et amende) sont faibles. Quant aux peines complémentaires, leur usage reste encore très peu développé. Cette

¹¹¹ Voir par exemple l'audience du 1^{er} février 2012 TGI Paris 11^{ème} chambre.

modération de la peine tranche avec l'exemplarité recherchée par l'administration fiscale. Cet objectif se heurte à une forme de pusillanimité des magistrats que renforce la scission des procédures administrative et pénale.

Deux séries d'explication peuvent être avancées à la relative bienveillance des peines prononcées en matière de fraude fiscale. D'une part, le sentiment est largement répandu que la répression dont on les charge est souvent inutile. D'autre part, à l'instar des agents de l'administration fiscale, ils sont particulièrement sensibles à la manière dont se comportent les prévenus ; la procédure judiciaire donne ainsi aux personnes mises en cause une seconde chance d'utiliser les ressources qui leur auraient sans doute permis, au stade des contrôles fiscaux, d'échapper à la procédure pénale.

II-A) Une approche conventionnelle de la prison

Pour décider entre une peine de prison ferme ou avec sursis, les juges utilisent certains critères. Le principe général, posé par le code pénal et répété par les circulaires¹¹², est que, en matière délictuelle, la prison ferme est un « ultime recours ». Celle-ci ne doit être prononcée qu'à raison d'un passé pénal ou de la gravité du délit. Et ce sont bien ces préceptes qui sont mobilisés à l'égard des fraudeurs du fisc.

Quand une peine de prison ferme est prononcée, ses déterminants ne sont, selon notre analyse statistique, ni la nationalité du prévenu, ni son genre, ni son âge, ni son secteur d'activité. Le déterminant principal est l'histoire judiciaire. Une écrasante majorité des contribuables condamnés à de la prison ferme a des antécédents pénaux. Cette notion doit être entendue au sens strict : le regard du juge s'arrête en effet au seuil des condamnations prononcées par la justice. En matière fiscale, où la pénalisation des fraudes est exceptionnelle, ce principe joue en faveur du délinquant. Même s'il résiste de longue date à ses obligations fiscales, comme c'est souvent le cas, le contribuable traduit pour la première fois devant un tribunal correctionnel reste un primo-délinquant contre lequel il est rare qu'une peine de prison ferme soit prononcée. La page blanche, qu'ouvrent les magistrats dans la procédure judiciaire, leur fait oublier que les contribuables qui se trouvent devant eux ont déjà, pour la plupart, reçu un bon nombre d'avertissements –y compris accompagnés de sanctions pécuniaires élevées- de la part de l'administration fiscale.

¹¹² Article 132-24 du code pénal ; circulaire du 10 novembre 2010 relative à la présentation des dispositions de la loi pénitentiaire n°2009-1436 du 24 novembre 2009 relatives au prononcé des peines et aux aménagements de peines, NOR JUSD1028753C.

En l'absence d'antécédents judiciaires, les hypothèses dans lesquelles une peine de prison ferme est prononcée correspondent à des cas où les montants fraudés sont élevés et où le prévenu n'a pas su, ou pu, utiliser l'audience pour convaincre les juges de son honorabilité (*good character*). De telles peines ont ainsi été prononcées dans des cas de fraudes organisées de grande ampleur –dont les escroqueries à la taxe carbone sont emblématiques–, où les connexions entre délinquance financière et délinquance conventionnelle étaient apparentes.

Le prévenu qui se refuse à faire amende honorable devant le tribunal s'expose également à une sanction plus élevée que la moyenne. C'est le cas des prévenus qui ne se présentent pas devant leur juge. Ces personnes jugées « par défaut » représentent une faible part des prévenus¹¹³, mais les condamnations prononcées à leur encontre comportent généralement de la prison ferme. Comme l'explique ce magistrat, il s'agit là d'une stratégie pour obtenir leur arrestation et les inciter à demander, comme la loi le leur permet, à être à nouveau jugés :

« D'ailleurs, quand on prononce des peines par défaut, on fait tout pour que la personne ait envie de revenir devant nous. On rend des décisions qui incitent la personne à faire opposition pour qu'elle vienne à l'audience. Etre répressif dans le cadre d'un jugement par défaut permet de vraiment juger. »

Entretien avec un magistrat du siège dans une chambre financière en région parisienne (S3)

À l'égard des contribuables qui refusent, y compris devant le tribunal, de se composer une figure d'honnête homme, les juges hésitent également moins à prononcer une sentence ferme. Ainsi de ce conseiller financier qui, devant le tribunal, a persisté à nier la dissimulation d'avoirs en Suisse et a écopé d'une peine de deux ans dont six mois fermes¹¹⁴. Comme l'explique ce magistrat, dans un tel cas, prononcer une peine de prison ferme peut paraître dissuasif :

« Le type qui a une attitude de déni complet, on se dit qu'il va recommencer, il est tellement dans une logique qui est à l'encontre de ce qu'on pourrait souhaiter, on se dit qu'une peine d'emprisonnement va être dissuasive »

Entretien avec une magistrate du siège dans une chambre financière de région parisienne (S1)

Mais la peine ne porte toutefois que sur quelques mois de prison ferme, dont le tribunal sait bien qu'ils seront « détricotés » par le juge d'application des peines et ne conduiront pas effectivement le délinquant vers l'établissement pénitentiaire.

¹¹³ Plusieurs magistrats ont indiqué la fréquence de ces jugements par défaut en matière de fraude fiscale. Mais notre base statistique ne confirme pas ce sentiment. Les défauts (2%) ne paraissent pas être plus fréquents que dans d'autres matières : pour l'ensemble des affaires correctionnelles, la proportion de défaut est de 3% (Statistiques du ministère de la Justice, Les condamnations en 2011).

¹¹⁴ TGI Paris, 11^{ème} chambre, jugement du 10 juin 2014 n°110355092021.

Hormis dans ces quelques cas de figure, l'application à la fraude fiscale de la grille classique de lecture des peines conduit les magistrats à porter leur choix vers une peine de prison avec sursis.

II-B) Une répression qui paraît souvent inutile

Plusieurs facteurs nourrissent chez les magistrats le sentiment de l'inutilité des poursuites à l'encontre des prévenus qu'ils ont en face d'eux. D'abord, le temps de la procédure judiciaire –souvent de l'ordre de deux ou trois ans- s'ajoute à celui de la procédure fiscale. Au moment où l'affaire est jugée, la plupart des sociétés sont placées en liquidation judiciaire ; les prévenus –qui supportent les redressements fiscaux lorsque la solidarité est prononcée (ce qui est presque toujours le cas)- ont eu le temps d'organiser leur insolvabilité ou de quitter la France. Devant le TGI de Versailles, à certaines périodes, il semble que dans près d'un tiers des cas, les défendeurs ne comparaissent pas.

La base de jugements que nous avons construite conforte ce sentiment d'un procès sans accusé, tout en invitant à le relativiser. Sur les 570 prévenus qu'elle concerne, 14 seulement (c'est-à-dire 2%) font l'objet d'un jugement par défaut. Mais 56 (soit près de 10%) ont précédemment été dans ce cas et le tribunal statue sur leur opposition à jugement par défaut. Au total, dans 12% des cas, les prévenus ont été absents à un stade ou un autre de la procédure judiciaire.

Tous les magistrats que nous avons rencontrés se sont dits conscients du caractère peu dissuasif des sanctions qu'ils prononcent. Tous ont également justifié le faible niveau des peines prononcées par le fait que les fraudes et les personnes poursuivies n'étaient pas les « bonnes », celles pour lesquelles une réponse pénale mériterait vraiment d'être ajoutée à la réponse fiscale. Faute d'être saisis de fraudes complexes et massives, tous ont exprimé le sentiment que leur rôle est dévoyé. Dans l'ensemble, ces affaires sont considérées comme simples et justifiant un investissement limité, y compris à Paris :

«Au niveau de la chambre économique et financière, c'est la moitié de l'activité, enfin en nombre de dossiers ; mais en activité, c'est beaucoup moins...Globalement –avec l'audience et le délibéré-, on traite un dossier de fraude fiscale en 2 heures et demie, trois heures. L'audience, c'est une heure et quart avec 2 prévenus, 2 avocats...Le reste de mon activité, ce sont les finances, la gestion des entreprises, les abus de biens sociaux, les faux, les banqueroutes. Peuvent s'ajouter des infractions en droit du travail. »

Entretien avec un magistrat du siège dans une chambre financière en région parisienne (S3)

Comme on l'a vu, la sélection des affaires portées devant le juge pénal laisse effectivement échapper tout un pan de la fraude fiscale. Pourtant, ces lacunes n'expliquent pas, à elles seules, les condamnations prononcées par les juges. Pour expliquer la modération

des peines, les juges relèvent régulièrement la médiocre qualité des dossiers qui leur sont transmis. Faute d'investigations, les prévenus, disent-ils, sont souvent de simples « gérants de paille ». Il s'agit de personnes, plus ou moins démunies, qui acceptent de servir de prête-noms, mais sans assumer les responsabilités concrètes du gérant. Comme l'explique cet inspecteur des impôts, le recours à de tels hommes de paille est fréquent dans les petites sociétés qui fraudent l'impôt, et particulièrement dans les secteurs d'activité qui fournissent les plus gros contingents de cas portés au pénal :

« Quand vous êtes sans papiers, la première chose qu'on vous demande, quand vous allez à l'hôpital, c'est votre carte vitale et pour avoir une carte vitale, il suffit d'être sur une déclaration annuelle des données sociales ! Donc que fait le gérant de fait : 'tu veux des papiers, tu veux une carte vitale ? Tu te mets gérant de paille !'. Et donc le type l'accompagne à la banque, ils ouvrent le compte bancaire de la personne morale, et on recycle comme ça l'argent sale ! Ensuite, on le convoque au tribunal donc il vient. Mais le pauvre gars, il n'a pas d'argent, donc il n'a pas d'avocat, ou il a un avocat commis d'office, et puis alors vous voyez un pauvre type, qui est là, qui ne comprend rien, ou même s'il parle correctement français, il ne sait pas ce qui se passe, il ne sait pas ce qui lui arrive, parce que bon, c'est des gens qui sont limités, intellectuellement ! On ne fait pas ça avec n'importe qui ! »

Entretien avec un inspecteur chargé du suivi pénal en région parisienne (A9).

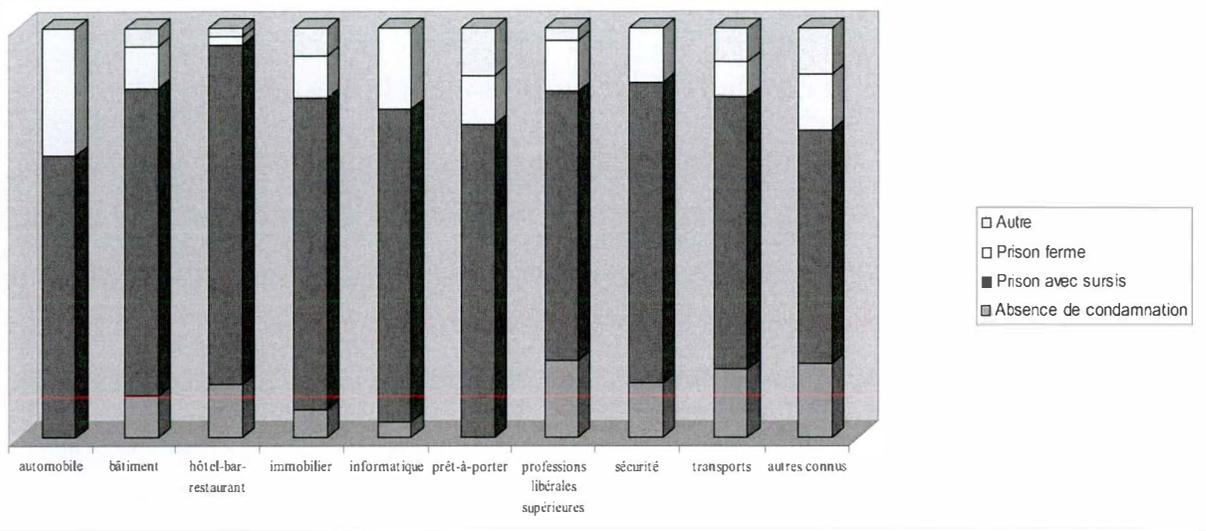
Si le « pauvre gars » qui se retrouve devant les juges a accepté négligemment de servir de prête-nom pour quelques menus avantages, il n'est ni l'organisateur ni le principal bénéficiaire de la fraude. Souvent mal défendus, ces « gérants de paille » sont néanmoins presque systématiquement condamnés. Dans leur décision de prononcer une sanction pénale - comme, en amont, celle d'engager des poursuites pénalement-, les juges intègrent les effets pervers qu'aurait une relaxe. Ce serait donner un blanc seing aux véritables organisateurs de la fraude fiscale en facilitant considérablement leur capacité à recruter de tels « gérants de paille ». En contrepoint, l'équivoque qui pèse sur l'étendue de la responsabilité de ces prévenus justifierait la modération de la peine.

Néanmoins, la portée de cette justification doit être relativisée. En effet, le tableau que dressent les magistrats exagère le trait. Les poursuites concernent parfois non pas le seul « gérant de droit », mais aussi le « gérant de fait », c'est-à-dire la personne qui tient effectivement les manettes de la société. Dans notre base de jugements, 12% des prévenus ont cette qualité. Mais les peines qui les frappent ne sont pas plus lourdes que celles qui atteignent les autres prévenus.

De la même manière, les fraudes fiscales commises par les gérants d'entreprises du bâtiment ou de gardiennage, souvent de nationalité étrangère, sont dénoncées comme étant l'archétype des opérations simples, sans grande envergure, pour lesquelles les sanctions fiscales devraient suffire. Néanmoins, la sévérité des condamnations prononcées par le juge pénal n'est pas statistiquement corrélée avec la nature de l'activité à l'origine de la fraude. En

réalité, les choses se passent comme si les poursuites dirigées contre des « gérants de paille » du bâtiment contribuaient à asseoir une « jurisprudence » dont les magistrats ne s'écartent que dans des cas exceptionnels.

Graphique n°5 : Répartition des peines en fonction des secteurs d'activité



Source : Base statistique des jugements* (l'activité et/ou le secteur d'activité des prévenus est connu pour 560 d'entre eux (soit 98,1%).

Au-delà même de la problématique des « gérants de paille », les magistrats justifient parfois les peines relativement faibles qu'ils prononcent par le caractère tronqué des procédures. Comme on l'a dit, il arrive régulièrement que seule une partie des coupables y est attraitte, comme dans le cas des carrousels de TVA, ou que toutes les affaires connexes ne soient pas regroupées. Ce regard seulement partiel ne permet pas aux juges de prendre la mesure de la fraude organisée. Dans une affaire de carrousel de TVA portant sur une fraude de près de 400.000 euros, jugée par le tribunal de grande instance de Bobigny, la condamnation à seulement 10 mois d'emprisonnement avec sursis paraît entériner la difficulté du tribunal à mesurer le niveau réel de responsabilité du prévenu.

Les quelques procédures dirigées contre des fraudes considérables, ayant des liens avec la criminalité de droit commun (trafic de stupéfiants notamment), dont l'exemple-type est l'affaire de la fraude à la TVA sur les quotas de carbone¹¹⁵, a également pour conséquence de dévaluer, tant chez les enquêteurs que chez les magistrats, les enjeux de la fraude fiscale

¹¹⁵ Sur cette affaire, voir notamment le chapitre du rapport annuel 2012 de la Cour des comptes consacré à cette question.

« en col blanc »¹¹⁶. Les magistrats entendent ainsi distinguer les fraudes criminelles devant donner lieu à sanction lourde et les simples infractions pouvant faire l'objet d'une plus grande mansuétude¹¹⁷.

La relative indulgence des sanctions pénales est ainsi rapportée par les magistrats au sentiment d'inutilité de la procédure pénale. Elle peut être également éclairée par la grille de lecture appliquée par les magistrats à cette infraction.

L'application de la grille de lecture judiciaire à la fraude fiscale

Les magistrats soumettent les procédures sur lesquelles l'administration a déjà préjugé au crible de leur propre culture professionnelle. La présomption d'innocence et le débat contradictoire sont particulièrement valorisés : les magistrats ont en effet le sentiment que ces principes sont ignorés des autres acteurs de la chaîne pénale.

La faiblesse des investigations purement judiciaires renforce les effets de cette culture judiciaire du doute. Portés à écarter les éléments recueillis par le fisc pour apprécier l'intentionnalité de la fraude, les magistrats ne peuvent s'appuyer sur leur propre enquête.

« Sur certains dossiers DNVSF, on se rendait compte qu'on atteignait les limites administratives. On se rendait compte qu'il manquait un étage au niveau judiciaire. La justice a eu un doute et donc elle a fait des condamnations très légères. Mais je ne sais pas...c'est le vérificateur qui aurait peut-être pu...mais je ne sais pas ce qu'il aurait pu faire... Ce sont des dossiers qui administrativement ont très bien vécu, mais d'un point de vue pénal, ça coïncait ».

Entretien avec un chef de brigade chargé du suivi pénal en province (A14).

La scission des procédures –administrative et pénale- donne au prévenu une seconde chance de faire valoir sa « bonne foi » (ou du moins, sa connaissance seulement partielle de la fraude), sans que le magistrat ne puisse lui opposer l'impression qui s'était dégagée au moment du contrôle fiscal.

Quand un prévenu justifie ses actes au cours de la procédure pénale d'une manière qui paraît plausible, les résistances opposées pendant la procédure fiscale à des agents des impôts dont les valeurs professionnelles ne sont pas partagées par les magistrats, pèsent beaucoup moins lourd. De manière naturelle, les magistrats donnent le pas à leur propre ressenti à l'égard du prévenu. Or celui-ci se forge généralement au moment de l'audience, c'est-à-dire plusieurs années après le contrôle fiscal, alors que l'intéressé a eu tout le loisir de s'entourer de conseils avisés, de se créer une défense et de rassembler les éléments nécessaires à l'étayer.

¹¹⁶ Plus généralement, les acteurs judiciaires partagent avec les acteurs administratifs l'idée que la délinquance en col blanc n'est pas aussi condamnable que celle de droit commun, cf. H. Croal, *White Collar Crime*, Criminal Justice and Criminology, Open University Press, 1992.

¹¹⁷ Cf. J.E. Conklin, *Illegal But not criminal. Business crime in America*, Prentice hall Inc, 1977.

L'exemple qui suit en atteste. Un couple aux revenus très confortable, vivant dans le 16^{ème} arrondissement de Paris, s'est abstenu de souscrire ses déclarations à l'impôt sur le revenu pendant plusieurs années, pour des sommes avoisinant le milliard d'euros. Des mises en demeure lui ont été adressées, en vain. Un contrôle est initié. Après avoir reporté plusieurs fois le rendez-vous, le couple rencontre enfin l'inspecteur qui lui demande de souscrire les déclarations d'impôt. Le couple dit l'avoir fait, mais l'administration n'a rien reçu. Elle lui notifie des redressements et engage une procédure de pénalisation. Un an après, les sommes sont payées mais l'autorisation de porter l'affaire devant le tribunal correctionnel est donnée. À l'audience, le couple explique qu'il héberge une personne kleptomane qui s'est emparée des courriers du fisc (déclarations pré-remplies et différents courriers de rappel). Des certificats médicaux attestant de cette kleptomanie et des courriers scellés (mais pas ceux de l'administration fiscale) sont produits. Ce qui, aux yeux du fisc, était un refus caractérisé de se plier aux obligations déclaratives devient, dans l'enceinte du tribunal¹¹⁸, une simple négligence imputable à une vie professionnelle chargée qui conduit le procureur à requérir la dispense de peine et le tribunal à prononcer la relaxe. Comme l'explique le procureur, l'audience joue un rôle crucial dans cette appréciation, « il y a des choses qui se sentent ». Le sentiment éprouvé par les agents de l'administration au cours des longs mois de contrôle fiscal n'a, lui, aucune valeur judiciaire.

D'une manière plus générale, le nouveau départ que constitue l'ouverture de la procédure pénale donne au contribuable l'occasion d'adopter une posture plus humble qui peut le laver de son arrogance passée. Conformément au principe d'individualisation de la peine –mais contrairement à ce que l'on a pu voir s'agissant des « gérants de paille »-, ces éléments prennent le dessus sur la considération de l'intérêt que peut avoir la société, dans son ensemble, à la sanction de la fraude fiscale.

Comme on l'a vu, les contribuables pour lesquels une plainte pénale est déposée sont souvent ceux qui n'ont pas su convaincre le vérificateur qu'ils acceptaient de coopérer au contrôle fiscal ; il s'agit typiquement des cas dans lesquels le contribuable a fait obstruction au contrôle (sans forcément que cela constitue une opposition à contrôle fiscal, au sens juridique), ou bien s'est enfermé dans une posture de dénégation qui l'a conduit à refuser de payer.

Devant le tribunal, les prévenus trouvent une nouvelle enceinte pour faire valoir leurs difficultés personnelles, professionnelles ou familiales et leurs bonnes intentions (que traduit

¹¹⁸ TGI Paris, 11^{ème} chambre, audience du 2 mars 2012, 13h30.

le paiement de la dette fiscale). La mise en scène de la fraude, en la replaçant dans une trajectoire personnelle, peut produire un effet d'atténuation auxquels les magistrats sont sensibles, comme dans l'exemple suivant. Un contribuable d'origine chinoise, auquel est reprochée une fraude fiscale de plusieurs centaines de milliers d'euros, comparaît devant le tribunal de grande instance de Meaux. Se conformant à son auditoire qui, de l'aveu même du procureur, a « affaire à un contentieux qui [lui] échappe », son avocat avoue ne pas connaître grand chose en matière fiscale. Puis il s'emploie à bien souligner ce qui distingue le pénal – la présomption d'innocence – du fiscal. Son client, dit-il, a adopté « une attitude passive » pendant le contrôle fiscal, « il a laissé courir », avec pour conséquence un renversement de la charge de la preuve (opposition à contrôle fiscal). Mais, poursuit-il, ce sont « des exceptions à nos principes ». Le prévenu intervient, quant à lui, pour reconnaître les faits ; il rappelle les difficultés auxquelles il a été confronté : ses enfants malades, sa société en difficulté. Déjà condamné, il ne peut bénéficier du sursis. Mais la peine d'emprisonnement ferme que prononce le tribunal (quatre mois) sera aménagée ; d'ailleurs, dès le délibéré, le président du tribunal l'invite à prendre rendez-vous avec le juge d'application des peines.

Néanmoins, pour profiter de cette deuxième chance, le prévenu doit disposer d'un « capital procédural », c'est-à-dire d'une capacité à embrasser les attentes du juge. Et celle-ci tient beaucoup à la possibilité, à la fois financière et relationnelle, de s'entourer de bons conseils¹¹⁹.

Par ailleurs, dans le choix des magistrats de condamner ou non, l'effet du doute ne peut qu'augmenter avec la position de l'inculpé dans l'échelle sociale. Le risque pris à condamner lourdement quelqu'un qui dispose des moyens de se faire entendre – y compris dans la hiérarchie judiciaire – est en effet beaucoup plus élevé que lorsqu'il est apparent que la personne ne pourra pas davantage élaborer sa défense devant la juridiction d'appel ou devant d'autres instances (médias, politiques...).

La prise en compte du risque apparaît également dans l'attitude des magistrats quand l'impôt dû est contesté devant le juge administratif. D'un point de vue juridique, la sanction pénale est seulement liée à l'existence d'une intention délibérée d'éviter l'impôt ; elle est donc indépendante du sort du redressement en lui-même. Les avocats de l'administration s'efforcent d'ailleurs d'attirer l'attention des magistrats sur leur autonomie pour ne pas faire dépendre un délit pénal d'une procédure fiscale devant le tribunal administratif. En pratique,

¹¹⁹ Cf. A. Spire et K. Weidenfeld, « Le tribunal administratif : une affaire d'initiés ? Les inégalités d'accès à la justice et la distribution du capital procédural », *Droit et Société*, 3, n° 79, 2011.

toutefois, les inspecteurs des impôts ne proposent jamais de suites pénales lorsque les redressements sont abandonnés. Les magistrats ont également toujours un œil sur le montant des redressements. Tant que les délais d'audiencement devant le juge de l'impôt étaient très longs, les magistrats prononçaient rarement des renvois dans l'attente de la décision du juge de l'impôt. Mais maintenant que les délais de jugement du contentieux fiscal devant le tribunal administratif, notamment à Paris, se sont « raccourcis », les magistrats paraissent davantage enclins à sécuriser leur solution en se prononçant après le juge de l'impôt¹²⁰. Or, celui-ci est parfois amené à prononcer l'annulation des redressements pour des raisons qui n'ont rien à voir avec l'appréciation de l'existence, ou non, d'un illégalisme fiscal. L'accélération de la justice administrative pourrait ainsi avoir pour conséquence indésirable d'introduire une nouvelle cause de fragilité au pénal.

II-C) Les peines prononcées

Il est rare que les poursuites pénales n'aboutissent pas à une condamnation effective des prévenus. Dans notre base de jugements, ce sont ainsi 55 prévenus sur les 570 ayant fait l'objet d'un jugement, soit environ 10%, qui n'ont pas été sanctionnés pour des raisons diverses (dispense de peine, relaxe, irrecevabilité ou incompétence). Les peines prononcées sont majoritairement de la prison avec sursis et/ou une amende ; si certaines peines complémentaires pourraient avoir un impact, les magistrats y recourent faiblement.

Les peines de prison

En dépit de la variété des politiques des parquets et des jurisprudences des tribunaux, les juges s'accordent sur l'idée que la prison ferme doit rester exceptionnelle. Les magistrats sont néanmoins partagés sur l'adaptation des peines de prison à la délinquance financière. Certains estiment que mettre à l'écart de la société des personnes qui ne menacent pas directement son équilibre quotidien est inutile, voire néfaste. Selon eux, incarcérer les condamnés pour fraude fiscale serait les priver de revenus et, de fait, les empêcher de rembourser le fisc, voire de payer leurs amendes.

On touche ici aux limites de l'égalité devant les condamnations pénales. Le même dilemme peut être observé lorsque l'on évoque la possibilité de proposer un travail d'intérêt général, en alternative à une incarcération. Dans les cas de fraude sociale, les procureurs

¹²⁰A l'audience du 21 mars 2012 13h30 : le président auquel on présente le jugement (de rejet) du tribunal : « Les délais judiciaires se raccourcissent. C'est la première fois qu'on a un jugement administratif. » ; l'avocat de la défense : « C'est pour ça que ce dossier avait été renvoyé. »

n'hésitent pas à requérir un travail d'intérêt général, par exemple, pour une mère isolée qui aurait bénéficié de prestations sociales auxquelles elle n'avait pas droit. En revanche, l'idée de requérir ce type de peine en cas de fraude fiscale paraît incongrue.

- « *Les peines d'intérêt général, vous ne le faites pas pour les cas de fraude fiscale ?* »

- Non, non, non, non ! ça ne serait pas adapté ! Bon, je ne l'ai pas vu pour l'instant ici, euh... non ! Enfin... la peine d'intérêt général, ce n'est pas forcément une peine moins sévère d'ailleurs que le sursis simple ! Parce que, l'intérêt général, c'est normalement une alternative à l'incarcération, donc ! Dans l'échelle des peines c'est finalement entre le sursis simple et la peine ferme d'emprisonnement ! On pourrait l'envisager, hein ! Mais ce n'est pas... ce n'est généralement pas le cas, parce que ce sont des gens qui de toutes façons continuent à travailler, qui matériellement ne pourraient pas acquitter cette peine, euh... bon les personnes qui ne sont pas là à l'audience, ne sont pas là du tout, il faut que les gens soient là ! Sur le cas du médecin, on n'allait pas demander un travail d'intérêt général, alors qu'il continue à travailler et que justement son travail lui permet d'avoir des revenus, et après d'indemniser la partie civile ! Voilà, c'est la logique. Donc il vaut mieux avoir une peine pour ces infractions-là, pour les primo délinquants, euh... d'un an, voire deux ans avec sursis, simple, c'est une peine qui est inscrite au casier judiciaire. »

Entretien avec un procureur dans un pôle spécialisé sur les affaires économiques (P5)

« Ah, sur le ton de la plaisanterie, on a évoqué le fait de condamner des présidents du CAC40 à des travaux d'intérêt général...je vois mal Monsieur Sellière ou autre accepter un travail d'intérêt général, mettre la combinaison verte et puis aller balayer... enfin, je ne sais pas, non, mais !? »

Entretien avec un responsable des affaires fiscales dans un parquet de région parisienne (P3)

Ce point de vue –au moins sur la prison ferme- est cependant discuté. D'autres magistrats considèrent en effet au contraire que le risque de perdre la liberté est seul à pouvoir peser effectivement sur cette forme de délinquance. Mais même dans ce cas, la prison ferme paraît presque complètement exclue pour les « primo-délinquants ».

À ce titre, la récidive est entendue au sens strict d'une condamnation judiciaire pour une infraction équivalente. Si l'existence d'un précédent redressement fiscal pour des motifs similaires est prise en considération pour établir l'intentionnalité de la fraude, elle ne l'est en revanche pas pour la détermination de la peine. Or, comme on l'a dit, la pratique de l'administration fiscale tend à retarder la pénalisation de la fraude fiscale à la deuxième ou à la troisième infraction fiscale. Elle utilise alors cette arme, la plus forte dont elle dispose, contre des contribuables qu'elle estime particulièrement récalcitrants. Mais le regard du juge s'arrête au seuil des procédures judiciaires. Même s'il résiste de longue date à ses obligations fiscales et n'a échappé qu'*in extremis* à la procédure pénale (p.ex. en s'acquittant des sommes demandées), le contribuable traduit pour la première fois devant un juge reste un primo-délinquant contre lequel il est rare qu'une peine de prison ferme soit prononcée.

Selon les statistiques du Ministère de la Justice**, 12% des personnes condamnées pour fraude fiscale ont été frappées de peines de prison ferme (10% en 2008, 11,6% en 2009

et 13,7% en 2010). Notre base* donne une proportion identique. Ces prévenus condamnés à des peines de prison ferme sont presque exclusivement des hommes (en moyenne, à 94% dans les statistiques du Ministère de la Justice** comme dans notre base*). D'une manière générale, d'ailleurs, les poursuites pour fraude fiscale concernent davantage les hommes (à hauteur de 86%) que les femmes. Si celles-ci sont davantage impliquées dans la fraude fiscale que dans la délinquance générale (seulement 9%), elles sont cependant plus touchées par les autres infractions économiques (faux en écriture, 23% ; escroquerie, 32%, infractions en matière de chèque, 34%¹²¹ ; gestion et comptabilité délictueuses, 19%¹²²). On peut même noter qu'en matière de fraude aux prestations ou cotisations sociales, le rapport s'inverse ; les femmes sont majoritaires (380 soit environ 64 %) ¹²³.

La prison ferme est corrélée à une situation de récidive, mais pas systématiquement. Ainsi, dans notre base*, 52 prévenus condamnés à de la prison ferme (souvent pour des infractions qui joignaient à la fraude fiscale d'autres qualifications comme abus de biens sociaux, escroquerie etc.) n'étaient pas en situation de récidive. En revanche, l'existence d'un casier judiciaire est quasi-systématique. Les quelques cas dans lesquels une condamnation à de la prison ferme intervient alors que le prévenu n'a pas de casier judiciaire et n'est pas en situation de récidive concernent des montants fraudés élevés (entre 1 et 10 millions d'euros). Les peines prononcées tiennent en effet classiquement compte des antécédents judiciaires du prévenu, ainsi qu'aux montants des droits.

« Ma politique, au niveau de la section, c'est... de requérir des peines qui sont au minimum de la prison avec sursis pour quelqu'un qui n'est pas connu, et pour des montants d'impôts qui sont quand même pas importants... Après, on a d'autres critères de choix, euh... pour aller au-delà de cette peine minimum ! Euh... si on est sur des montants très importants, même si les personnes ne sont pas connues ! Là, on peut aller sur une plus lourde peine : deux ans avec sursis, trois ans avec sursis, éventuellement, voire une peine mixte, c'est-à-dire deux ans dont un an avec sursis et un an ferme ! Voilà, après, ça dépend vraiment de chaque dossier. Ça dépend aussi des antécédents euh... judiciaires des prévenus, évidemment ! »

Entretien avec un procureur dans un pôle spécialisé sur les affaires économiques (P5)

Certains tribunaux paraissent, ponctuellement, adopter des positions plus rigoureuses. C'était, semble-t-il, le cas du tribunal de grande instance de Perpignan :

« Quand j'étais à Perpignan, j'ai bien vu la différence avec Paris ; il paraît que c'est le tribunal le plus sévère de France en matière de délinquance économique et financière. C'est le seul tribunal qui donne des peines courtes de prison ferme : souvent 3 mois de prison ferme. Du coup, le JAP avait une marge

¹²¹ *Les condamnations en 2010*, p. 10.

¹²² *Ibid.* Tableau 21, p. 200.

¹²³ *Ibid.* Tableau 21, p. 200.

de négociation : il pouvait négocier la dispense de peine sous condition du paiement des sommes dues. Alors qu'à Paris, on n'avait que des peines d'amendes donc ça ne servait pas à grand-chose. Tant qu'il y a des peines d'amende ou des peines de prison avec sursis, on n'a pas pris sur le prévenu. Et à Paris, je n'ai jamais vu un magistrat donner de la prison ferme pour fraude fiscale donc on ne pouvait pas faire grand-chose ».

Entretien avec un chef de brigade de Dircofi (A5)

Pour la période plus récente, notre base* ne permet pas de conforter cette appréciation. Des tribunaux (comme Tours ou Marseille) paraissent prononcer plus fréquemment que d'autres des peines de prison ferme, mais les échantillons sont si petits qu'ils n'ont pas de significativité.

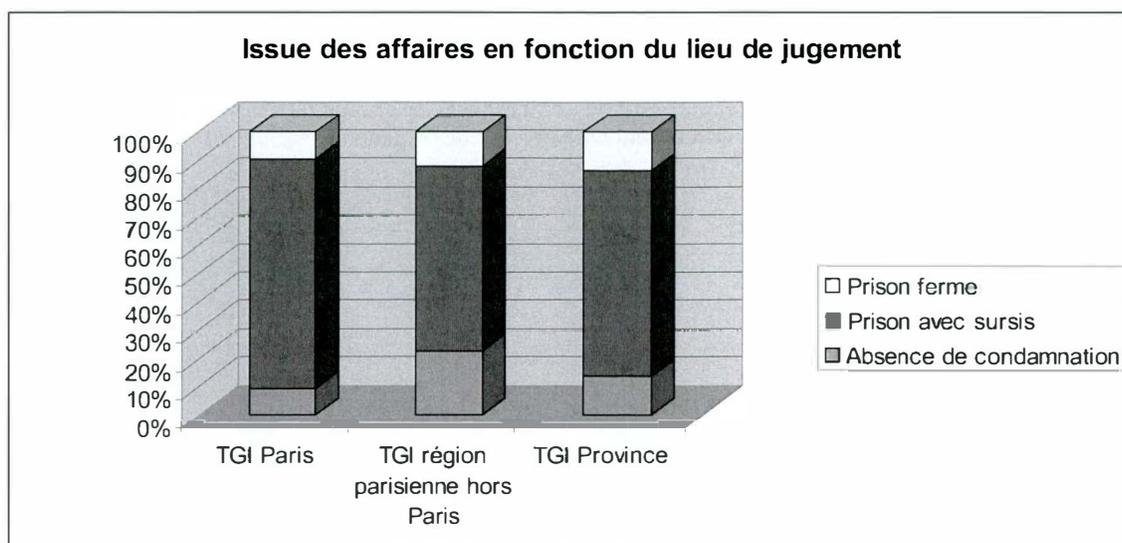
Si la condamnation à de la prison ferme est rare, elle est, en revanche, assortie d'un sursis dans environ 80% des cas, selon les statistiques du ministère de la Justice**. Notre base* donne une proportion légèrement plus faible, de 75%, mais cela peut simplement s'expliquer par le fait que les périodes considérées ne coïncident pas.

La durée des peines de prison avec sursis s'échelonne entre 1 et 36 mois avec une moyenne de 8,8 mois. Là encore, on observe des différences locales. Les tribunaux de la région parisienne paraissent ainsi prononcer des condamnations sensiblement plus légères (6,5 mois de prison avec sursis en moyenne) que le tribunal de grande instance de Paris (11,2 mois en moyenne). Peut-être est-ce la conséquence de l'importance accordée au cours des dernières années aux délits de droit commun dans ces tribunaux. Mais l'étude reste sur ce point embryonnaire. Elle pourrait confirmer un résultat d'études américaines sur la délinquance en col blanc : pour donner de la crédibilité à leurs décisions, les magistrats prononcent quelques peines très lourdes destinées à envoyer un signal de sévérité mais aussi à justifier un grand nombre de peines clémentes prises par empathie envers les accusés ou en raison de la difficulté de prouver l'intentionnalité du délit¹²⁴. Comme les criminologues américains l'ont montré, la distribution des peines est aussi, particulièrement en matière de délinquance en col blanc, fortement liée aux personnalités des juges¹²⁵. En l'absence de partages d'expérience, le niveau des peines se forge en effet essentiellement au niveau local.

¹²⁴ Wheeler S., Mann K. & Sarat A., 1988, *Sitting in judgment: The Sentencing of White collar Criminals*, New Haven, Conn. Yale University Press.

¹²⁵ M.B. Clinard et P.C. Yeager, Corporates crime –Issues in Research, *Criminology*, 2006, 16, p. 255-272.

Graphique n°6 : Les peines en fonction du lieu de jugement



Source : Base statistique*

Non seulement les magistrats écartent presque systématiquement la prison ferme pour les raisons que nous avons vues, mais ils n'utilisent pas, ou peu, les autres sanctions disponibles.

Les peines d'amende

Les peines d'amende sont prononcées moins souvent. Elles apparaissent, dans notre base*, seulement dans environ un quart des condamnations. Dans la mesure où les personnes poursuivies ont déjà fait l'objet de pénalités fiscales et où le recouvrement des amendes est très problématique, la plupart des acteurs judiciaires estime que ces condamnations pécuniaires sont surtout symboliques.

« Les peines d'amendes, à mon sens, ce n'est pas trop intéressant dans ce domaine, quand on a affaire à des gens qui ont plusieurs millions à payer, je vois pas ce que ça va apporter de plus, si vous voulez... j'aime autant qu'ils payent... et ce que j'aimais bien requérir, moi, c'était des sursis avec mises à l'épreuve, dont l'obligation... dont une obligation serait euh... de payer ses impôts ! Indemniser... donc ça, c'est une façon intéressante... SME [Sursis mise à l'épreuve] avec obligation de rembourser ! Mais sinon, les amendes, en soi, je vois pas ce que ça va apporter, je préfère qu'il ait payé ce qu'il doit payer, rajouter encore 10 000 euros, 100 000 euros, c'est pas capital ! Ce qui est intéressant aussi éventuellement, c'est de leur requérir des interdictions de gérer... si on a quelqu'un qu'il vaut mieux écarter du paysage économique et financier ».

Entretien avec le chef d'un parquet économique et financier en région parisienne (P6)

L'inscription au casier judiciaire est parfois beaucoup plus redoutée par les prévenus que des peines d'amendes même très élevées. C'est notamment le cas lorsqu'ils sont fonctionnaires et qu'une inscription au B2 constitue une lourde menace pour la suite de leur carrière. Mais, même dans cette hypothèse, la dispense d'inscription est parfois admise, au moins lorsque les droits éludés ont été payés.

« Ce qui les chagrine beaucoup ici, c'est l'inscription au casier judiciaire le B2. Des fois, ils font appel seulement pour obtenir la dispense. Je crois, mais je ne suis pas juriste, que le tribunal ne peut pas dispenser, mais la cour le peut. Je vous donne l'exemple de M. C., prof... Il a tout payé, il voulait filer doux. Mais non, il a été condamné. Il a fait appel pour obtenir la dispense. Et là, à la Cour, ils ont accepté. Faut dire que c'était mettre sa carrière en péril. Pour ..., idem : c'est un haut gradé dans la légion d'honneur et ça le préoccupait de garder une condamnation inscrite au B2 ».

Entretien avec un chef de brigade chargé du suivi pénal en province (A14).

Il apparaît ici que certaines peines infamantes peuvent se révéler beaucoup plus dissuasives lorsqu'elles sont véritablement appliquées que des peines apparemment beaucoup plus lourdes mais assorties de sursis.

Les peines complémentaires

La difficulté de prononcer des peines de prison ferme et le caractère peu dissuasif de la prison avec sursis comme des amendes conduisent certains procureurs spécialisés en matière financière à mettre particulièrement l'accent sur les peines complémentaires.

La condamnation à la solidarité, qui permet au fisc de demander au dirigeant condamné le paiement des redressements notifiés à la société, prévue par l'article 1745 du code général des impôts, est très fréquente. En revanche, les peines complémentaires non financières occupent une place résiduelle.

Tandis que la réflexion sur l'efficacité des peines complémentaires est très développée à l'étranger, particulièrement aux États-Unis ou en Italie, celle-ci reste embryonnaire en France en matière fiscale. Elle reste encore dominée par la figure traditionnelle de la peine d'affichage et de publication

La peine d'affichage et de publication

Jusqu'à la fin de l'année 2010, le juge avait l'obligation lorsqu'il condamnait un contribuable pour fraude fiscale de prononcer la peine complémentaire de publication et d'affichage sur les panneaux communaux du domicile et sur la porte extérieure de l'immeuble de son établissement professionnel pendant une durée de trois mois. Mais le Conseil constitutionnel a jugé cette disposition contraire au principe d'individualisation des peines et l'a abrogé avec effet immédiat¹²⁶.

Même si quelques juridictions continuent à « résister » et à prononcer cette peine complémentaire, elle a pratiquement disparu. L'alternative, évoquée en forme de plaisanterie

¹²⁶ Décision QPC 2010-72/75/82 du 10 décembre 2010.

par une avocate, « de convoquer la presse », n'est pas non plus exploitée de manière systématique.

Quelques semaines après la décision du Conseil constitutionnel, la loi a, à nouveau, prévu une peine de publication et d'affichage, mais seulement facultative et laissant au juge le soin de fixer les lieux et la durée de l'affichage. Cette nouvelle règle ne peut s'appliquer qu'aux infractions commises après le 30 décembre 2010. C'est donc seulement dans les mois et les années qui vont venir que les juges vont pouvoir à nouveau donner une publicité aux condamnations en matière fiscale. Et la liberté qui leur est laissée dans le choix de ses modalités pourrait renouveler le sens de cette peine complémentaire. Certains parquets suggèrent, par exemple, un support national dans les cas exemplaires et un journal local bien diffusé (comme *Le Parisien*, dans la région parisienne) dans les cas plus ordinaires.

Mais certains magistrats paraissent réticents à un usage généralisé de la publicité. De par son caractère potentiellement infamant, elle peut apparaître comme la version moderne de la peine du pilori ; surtout, beaucoup s'interrogent sur son véritable impact, compte tenu de sa difficulté de mise en œuvre¹²⁷.

Les interdictions d'exercice et les privations de droits civiques

On pourrait penser que le délit de fraude fiscale s'apparente à une atteinte à l'intégrité de l'État ; dans cette perspective, il pourrait se traduire par des condamnations comparables à celles prises au nom de l'indignité nationale¹²⁸. Selon les époques, ces peines infamantes combinent privations de droits et interdictions professionnelles. Pourtant, elles demeurent très minoritaires dans les cas de fraude fiscale.

Les interdictions d'exercice sont prononcées environ dans 10% des cas, selon notre base*. Mais dans la quasi-totalité des cas, le délai d'interdiction est relativement bref (deux ou trois ans). Surtout, ces interdictions d'exercice sont très difficiles à faire respecter : en effet, il n'existe pas de fichier des interdits de gérer.

La privation des droits civiques, civils et de famille est beaucoup plus rare : elle apparaît dans moins de 5% des cas et concerne généralement des durées courtes (un ou deux ans). D'une manière générale, les magistrats interrogés ont relevé que la violence de cette

¹²⁷ Il faut fixer les tarifs de publication et ensuite exercer un contrôle sur l'exécution de la peine qui peut être complexe.

¹²⁸ Cf. A. Simonin, *Le déshonneur dans la République. Une histoire de l'indignité, 1791-1958*, Paris, Grasset, 2008.

condamnation n'était pas adaptée à la sanction de la fraude fiscale –ce qui est sans doute révélateur du caractère relativement bénin qu'elle revêt dans leur échelle de représentation.

Les peines de confiscation

Jusqu'à récemment, la peine de confiscation était assez rarement requise et prononcée (6 occurrences dans notre base statistique). Tant dans l'administration fiscale, dans les services du ministère de la justice que dans les services d'enquête, l'accent paraît mis sur le développement de cette peine complémentaire, à l'instar des pratiques italiennes de lutte contre la mafia.

« La réflexion du Ministère de la Justice sur la peine tourne actuellement autour de la confiscation. L'emprisonnement n'est pas forcément la réponse la plus intelligente et la peine d'amende n'ajoute pas forcément quelque chose aux amendes administratives. Alors que la saisie pénale paraît réellement efficace ».

Entretien avec un cadre du Ministère de la justice

Dans les affaires de police fiscale, les enquêteurs procèdent désormais, de manière systématique, à la saisie de biens qu'ils confient à l'Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués¹²⁹. Mais les pratiques des juges paraissent encore hésitantes en la matière¹³⁰.

Surtout, concernant les autres dossiers (soit 90%), les magistrats du siège ne paraissent pas décidés à utiliser leurs pouvoirs pour pallier les carences d'enquêtes qui se soucient rarement de déterminer le patrimoine du contribuable mis en cause. Tous les obstacles pratiques avancés par ce magistrat résonnent comme une réticence à procéder à une confiscation judiciaire des biens du délinquant :

« On ne peut saisir que quelque chose qui existe. Si les services d'enquête ne nous disent pas ce qui existe, le tribunal ne peut pas saisir ; donc les juges ne peuvent pas ordonner la confiscation d'autres biens, s'ils n'ont pas été recensés. Pour les juges, si les services d'enquête ont recensé, ils ont saisi automatiquement, donc le juge ne peut plus rien faire. En plus, entre le moment du recensement (si la saisie n'a pas été opérée à ce moment), à l'heure où le tribunal intervient (un ou deux ans après), rien ne permet de savoir...pour qu'il y ait saisie, il faut que le tribunal dispose de nombreuses précisions, par exemple, il faut qu'on lui ait donné les références cadastrales du bien... »

Entretien avec une magistrate du siège dans une chambre financière de région parisienne (S1)

¹²⁹ La confiscation aurait été utilisée dans 148 affaires, correspondant à des biens d'une valeur 266 millions d'euros, AGRASC, Rapport annuel 2013.

¹³⁰ Les affaires de police fiscale jugées jusqu'à maintenant révèlent un usage erratique de la confiscation judiciaire, jugements du TGI Paris, 11ème chambre, 18 décembre 2013 n°10334092037, 12 février 2014 n°10351092030 et 10 juin 2014 n°110355092021.

Du côté des acteurs non judiciaires de la procédure, de grands espoirs sont placés dans les sanctions de nature pécuniaire¹³¹, qui paraissent même pouvoir remplacer l'emprisonnement. C'est le risque de perdre tout ce qu'ils ont gagné sur le dos du fisc qui ferait fléchir les fraudeurs¹³². Mais ces sanctions sont relativement délaissées par les juges. S'ils mettent l'accent sur l'obligation de dédommager la partie civile –en assortissant par exemple le sursis d'une mise à l'épreuve consistant en un remboursement de la dette fiscale-, ils ne cherchent ni à imposer autoritairement des moyens d'y parvenir, ni à alourdir ce poids financier. Les affaires de police fiscale qui devraient être jugées dans les mois qui viennent, pourraient se traduire par un usage judiciaire plus courant de cette peine complémentaire.

De même que la procédure pénale occupe une place de relégation au sein de la hiérarchie des tâches du contrôle fiscal, les affaires fiscales sont également considérées comme marginales (quantitativement et qualitativement) au sein de l'institution judiciaire. Les tribunaux, qui ne disposent ni de parquet ni de chambre spécialisée et traitent ces affaires parmi la délinquance ordinaire, se reposent souvent sur le travail du fisc, faute de compétences techniques. Dans les juridictions de plus grande taille où existent un parquet et une chambre spécialisés, ces affaires ne semblent pas pouvoir aboutir à la condamnation de fraudes de grande ampleur. Dans un contexte de raréfaction des ressources, à la fois en magistrats et en enquêteurs, affectées aux enquêtes financières, les mesures d'investigation proprement judiciaires en matière de fraude fiscale ne sont pas privilégiées. Cette absence d'appropriation par les magistrats d'affaires, au choix desquelles ils ne participent quasiment pas, initie un cercle vicieux : les investigations judiciaires limitées renforcent le poids du doute dans la décision du tribunal ; les condamnations limitées privent la sanction pénale de son exemplarité et n'incitent pas l'administration à investir dans le travail de montage des dossiers ; la volonté de maximiser les chances de passer tous les filtres, sans coûts trop élevés, conduit à sélectionner des dossiers peu sophistiqués ; et ces dossiers peu sophistiqués renforcent le désintérêt des juges qui ne cherchent, dans l'ensemble, ni à les élaborer ni à se

¹³¹ La criminologie américaine est parvenue à la même conclusion, si ce n'est que dans son optique, les amendes doivent être accompagnées d'une détention effective ! M. D. Silberbarb, *Justifying Punishment for White-Collar Crime : A Utilitarian and Retributive Analysis of the Sarbanes-Oxley Act*, 2003, p. 101 et s.

¹³² Assez curieusement, cette doctrine ne s'est pas accompagnée, en France, d'un relèvement des pénalités administratives qui, au contraire, n'ont cessé de diminuer depuis la fin des années 1970. Au Royaume-Uni, un constat identique a conduit à porter le taux maximal des pénalités fiscales, pouvant être imposées sans recours au juge judiciaire, à 200%.

saisir –par les quelques qualifications disponibles (blanchiment de fraude fiscale, ou escroquerie)- des fraudes dont ils peuvent par ailleurs avoir connaissance.

Chapitre 4

La pénalisation de la fraude fiscale dans les pays anglo-saxons

Dans un domaine comme la fiscalité, aussi technique et aussi imbriqué avec l'histoire de chaque État-nation, il peut paraître hasardeux d'esquisser la moindre comparaison transnationale. Pourtant, si l'on circonscrit le propos au thème de la pénalisation de la fraude fiscale, force est de reconnaître une convergence des questionnements d'un espace national à l'autre. La démarche comparative peut s'avérer alors des plus fécondes : ce qui paraît inconcevable ou hors de propos en France peut se révéler être une pratique habituelle ailleurs. L'enjeu ici n'est pas de suggérer des transpositions mécaniques de dispositifs exportables immédiatement mais plutôt d'utiliser la méthode comparative pour révéler l'inconscient national de chaque pays.

I) La lutte contre la fraude fiscale en Angleterre et au pays de Galles

Jusqu'au début des années 2000, la lutte contre la fraude fiscale est restée un angle obscur de la politique britannique. Le récit administratif et judiciaire traditionnel tendait à cantonner la réponse pénale aux organisations criminelles liées à des formes de délinquance conventionnelle.

Cette configuration n'a commencé à évoluer au Royaume Uni que dans la deuxième moitié des années 2000. Tout en cherchant à renforcer l'adhésion des contribuables par le développement d'une administration de service, le fisc britannique s'est efforcé de renforcer l'arme de la dissuasion. Pour tenir ces deux objectifs contradictoires, une ligne de partage a été tracée : d'un côté, le contribuable usager, qu'il faut inciter à rester ou à revenir dans le droit chemin ; de l'autre, le contribuable indigne, qu'il convient de punir sévèrement. Dans le discours politique, l'ambition de mettre fin à l'évasion fiscale pour renforcer le consentement à l'impôt est ainsi devenue une figure récurrente ; des actions ont été déployées pour augmenter

le nombre de poursuites pénales et en diversifier les cibles, sans cependant abandonner le principe selon lequel la réponse pénale demeure une voie subsidiaire.

Si le volet pénal de la lutte contre la fraude fiscale est devenu visible¹³³, les ambitions affichées ne sont pas encore entièrement atteintes. En termes quantitatifs, le nombre de poursuites reste encore sensiblement en-deçà des objectifs. En termes qualitatifs, la volonté de diversification a conduit à cibler certaines professions dans le but de moraliser des pans entiers de l'activité économique ; néanmoins les grandes entreprises et les fortunes patrimoniales sont restées largement à l'écart du renforcement de la pénalisation. Fortement sélectionnées, les poursuites conduisent à des condamnations presque systématiques et des peines significatives sont souvent prononcées. Néanmoins, pour la période la plus récente, le changement de cible de la répression s'est accompagné d'une diminution sensible de la sévérité des condamnations.

I-A) La transplantation tardive d'une logique pénale en matière fiscale

Pendant tout le XXème siècle, la fraude fiscale est restée un sujet tabou au Royaume Uni. Seuls les cas les plus proches du crime conventionnel faisaient l'objet d'une répression pénale. Au milieu de la décennie 2000, la fusion des deux administrations fiscales - l'administration des impôts directs *Inland Revenue*, d'une part, et celle des douanes et des impôts indirects, *Her Majesty Customs and Excise*, d'autre part- a modifié profondément la donne. Elle a en effet conduit à la confrontation de la culture policière des douanes à l'idéal de conciliation du fisc.

Un consensus social autour de l'impôt ?

La pénalisation de la fraude fiscale est restée exceptionnelle jusqu'au début des années 2000. Cette faible criminalisation¹³⁴ est, jusqu'au milieu des années 1980, le reflet d'un

¹³³De son statut précédent d'objet méconnu, elle a néanmoins conservé le caractère extrêmement lacunaire des statistiques publiées. Aucun rapport annuel ne donne une information comparable à celle que l'on peut trouver dans le rapport de la Direction générale des finances publiques ou dans le tome I Voies et Moyens annexé à chaque projet de lois de finances. Si le *Sentencing Council* a consacré une étude aux condamnations pour fraude en 2011, aucune publication régulière comparable à l'Annuaire statistique de la justice n'est disponible. Certaines informations complémentaires ont pu être obtenues par le biais de *Freedom of Information Request*, mais la plupart des renseignements sollicités excédait la limite prévue par la loi.

¹³⁴Le terme est employé dans le sens anglo-saxon qui ne distingue pas entre les crimes et les délits.

désintérêt général des acteurs britanniques pour la délinquance en col blanc¹³⁵. Mais cette inattention s'est manifestée de manière particulièrement nette et prolongée en matière fiscale¹³⁶. La comparaison des politiques de poursuites des départements chargés de la fiscalité avec celles des autres instances luttant contre les crimes en col blanc révèle le caractère particulièrement sélectif des premiers¹³⁷. Le rapprochement avec le traitement de la fraude aux allocations sociales est éclairant¹³⁸. Au début des années 1980, les fraudes en matière de *benefit* sont presque systématiquement déferées au juge pénal ; les *supplementary benefits* font ainsi l'objet de plus de 20.000 poursuites pour l'année 1980-1981¹³⁹. C'est le contraire qui prévaut en matière fiscale ; pendant toute la décennie, *Inland Revenue* initie environ 400 actions pénales par an, dont les trois quarts concernent le vol d'ordre de paiement (*theft of payable orders and giro cheques*) ou la fraude aux « certificat d'exemption du sous-contractant » (*sub-contractor exemption certificate frauds*)¹⁴⁰. De manière significative, aucun texte ne prévoit spécifiquement le délit de fraude aux impôts directs ; avant le Finance Act 2000 (section 144), la fraude à l'impôt sur le revenu ne peut être poursuivie que sous la qualification de la *common Law* « *cheating the public revenue* »¹⁴¹. Ce désintérêt pour l'instrument pénal en matière fiscal s'accroît encore dans les années 1990 et au début des années 2000 : à la fin des années 1990, ce sont moins de 50 poursuites par an qui sont initiées. A l'égard des contribuables, *Inland Revenue* adopte systématiquement, ou presque, une attitude compréhensive qui éloigne la menace d'une criminalisation.

¹³⁵Michael Levi, *Regulating fraud : white-collar crime and the criminal process*, Tavistock Publications, 1987.

¹³⁶Sur les 22.573 cas de sous-déclarations ayant donné lieu à une enquête fiscale entre 1948 et 1953, seulement 15 poursuites ont été initiées, cf. *95th and 96th reports of the Commissioners of Inland Revenue*, Cmd. 8726 and 9030, cités par Gus O'Donnell, "Reforming Britain's Tax Administration and Policymaking", Hardman Lecture, 2004.

¹³⁷Michael Levi, *The Investigation, Prosecution and Trial of Serious Fraud*, The Royal Commission on Criminal Justice, Research Study n°14, 1993, p. 69.

¹³⁸Dee Cook, *Rich Law, Poor Law: Different responses to tax and supplementary benefit fraud*, Open University Press, 1989.

¹³⁹Le nombre de poursuites pour *benefit fraud* connaît une baisse sensible à partir de 1986/1987 où il tombe à 8000, puis plus lente pour se stabiliser dans les années 2010 autour de 6000 par an.

¹⁴⁰Ce système, qui a cessé d'exister en 1999, était destiné à garantir le paiement de l'impôt sur le revenu correspondant au travail exécuté par l'employé dans l'industrie de la construction.

¹⁴¹Anthony Arlidge and al., *Arlidge and Parry on Fraud*, Sweet and Maxwell, 4th ed., 2013, p. 381 et s.

Tableau n°4 : Evolution des poursuites d’Inland Revenue (1978-2004)

	1978 ¹	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987
Poursuites d’ <i>Inland Revenue</i>	383	455	327	423	415	356	265	338	426	472
Délits fiscaux	44	84	81	90	71	51	74	66	54	51

Source : *Board of Inland Revenue 1997* reproduit par Dee Cook, *Rich Law, Poor Law*, Appendix 1, p. 181.

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Poursuites d’ <i>Inland Revenue</i>	322	363	327	236	249	217	216	356	177	167
Délits fiscaux	47	52	52	70	40	37	42	89	44	59

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Poursuites d’ <i>Inland Revenue</i>	116	32	37	56	68	83	99
Délits fiscaux	59	26	33	46	n.c.	n.c.	n.c.

Source : UK, *Annual Reports of the Board of Inland Revenue*, Appendix, table 5 “Criminal Proceedings”, (reproduits par K. Devos, *art. cit.* note 14, jusqu’en 2001).

¹L’année budgétaire britannique s’étend du 1^{er} avril au 31 mars. Ainsi la colonne 1978 correspond à l’année 1977/1978.

De son côté, *Her Majesty Customs and Excise* a une activité pénale plus marquée, mais elle s'exerce essentiellement en matière de droits de douane. Les impôts indirects, dont *HM Customs and Excise* est également chargé, ne donnent lieu qu'à environ 90 poursuites par an, exclusivement ou presque en matière de TVA¹⁴².

Cette rareté de la criminalisation de la fraude fiscale est la conséquence de deux conceptions en matière de prélèvement obligatoire. En premier lieu, le système fiscal britannique souffre d'un déficit de légitimité. Cette traditionnelle -presque pittoresque- haine est bien exprimée par le mot d'humour attribué successivement à Christopher Bullock (1716), Edward Ward (1724), puis au conservateur victorien Benjamin Disraeli : "*there are only two inevitabilities in life : death and taxation !*". De fait, la fraude est essentiellement regardée comme une réponse -illégal mais pas immorale- à l'inquisition fiscale¹⁴³. Le *New Right* de l'ère Thatcher donne un second souffle à ce message. L'ambition de minimiser les interventions de l'Etat et de maximiser la régulation par le marché vient au soutien de l'idéologie anti-fiscale. Obérant les contribuables et les entreprises, payer des impôts est regardé comme un instrument économiquement contreproductif. Même lorsqu'il accentue l'action pénale sur la délinquance économique en vue de convaincre l'opinion publique, de l'honnêteté du "capitalisme populaire", le thatchérisme ne se préoccupe pas de fraude fiscale. Créé en 1988, pour enquêter et poursuivre¹⁴⁴ les fraudes complexes, le *Serious Fraud Office* laisse ainsi les questions fiscales hors de son escarcelle.

A cette tolérance compréhensive à l'égard de la résistance à l'impôt, s'ajoute la foi en un fonctionnement satisfaisant du contrat fiscal. Dans les années 1980 et 1990, *Inland Revenue* nourrit une forte confiance dans le niveau élevé de respect volontaire de la fiscalité par l'immense majorité des contribuables britanniques¹⁴⁵. Tout est donc fait pour renforcer encore l'adhésion au système fiscal. En témoigne notamment la rédaction, en 1986, d'une Charte des contribuables qui consigne les droits et les devoirs respectifs du contribuable et de

¹⁴²National Audit Office, *HM Customs and Excise Tackling VAT Fraud*, Report, Session 2003-2004, 3 March 2004, p. 10.

¹⁴³Dee Cook, *Rich Law, Poor Law*, *Op. cit.*, p. 13 et 26-27 et 39.

¹⁴⁴La création et l'existence de cette agence constituent une entorse au principe dit de Philips de séparation du processus d'investigation et de poursuite, qui avait pourtant été solennellement affirmé dans le *Prosecution of Offences Act 1985* et qui a ensuite justifié l'évolution des compétences de l'administration fiscale (cf. *infra*).

¹⁴⁵Ken Devos, Penalties and Sanctions for Taxation Offences in selected Anglo-Saxon Countries : Implications for Taxpayer Compliance and Taxpayer Policy, *Revenue Law Journal*, 2004, vol. 14, p. 66 et s.

l'administration¹⁴⁶. Tant qu'un règlement consensuel est possible, la criminalisation des fraudes paraît inutile¹⁴⁷ et l'évaluation de leur volume global superflu.

Les changements administratifs impliqués par la fusion des deux organes qui étaient chargés de la gestion et de la collecte des impôts, *Inland Revenue* et *HM Customs and Excise*¹⁴⁸, vont donner une nouvelle place à la question pénale.

HM Revenue and Customs : entre administration de services et police douanière

Proposée à plusieurs reprises par le *Treasury Committee* (commission des finances) à partir de la fin des années 1990, la fusion des deux départements est effectivement opérée au milieu des années 2000. Le 1^{er} avril 2005, un nouveau département non ministériel, directement responsable devant le Chancelier et l'Echiquier, voit le jour : *Her Majesty Revenue and Customs*.

Un des obstacles longtemps opposés au rapprochement entre les anciens organes est leur différence radicale de culture et d'image. *Inland Revenue* était considéré comme une agence à la recherche permanente d'une solution de conciliation avec le contribuable, qu'il s'agisse d'une entreprise ou d'un particulier. Ses pouvoirs d'investigation étaient limités¹⁴⁹ et surtout, sa politique était traditionnellement davantage tournée vers l'incitation que vers la contrainte¹⁵⁰. *HM Customs and Excise*, créé en 1909, avait au contraire bâti son identité autour de la collecte des droits de douane, auxquels la TVA ne s'est ajoutée qu'en 1974. Confronté aux trafiquants d'alcool, de tabac et de drogues, *HM Customs and Excise* disposait de pouvoirs de police étendus. Faisant intervenir des personnes de plus bas niveau socio-économique et des actes matériels de dissimulation (voire de violence), la contrebande en matière douanière est en effet traditionnellement traitée comme une délinquance conventionnelle.

¹⁴⁶Board of Inland Revenue, *Taxpayer's Charter*, HMSO, 1986.

¹⁴⁷Gus O'Donnell, "Reforming Britain's Tax Administration and Policymaking", *art. cit.*

¹⁴⁸A la fiscalité, *HM Revenue and Customs* ajoute d'autres compétences, notamment en matière douanière mais aussi en matière de travail (salaire minimum...).

¹⁴⁹Le Finance Act de 1976 lui avait bien permis, sous certaines conditions, de procéder à des saisies mais ce pouvoir n'était utilisé que de manière exceptionnelle, Michael Levi, *The Investigation, Prosecution and Trial of Serious Fraud*, Op. cit., spec. p. 58 et s.

¹⁵⁰*Inland Revenue* indique ainsi en 1983 : "We do not allege an offence more serious than is necessary to secure a reasonable settlement by agreement" (*Keith Committee Report on the Enforcement Powers of the Revenue Departments*, London, HMSO, p. 422)

Entendu par le *Treasury Committee* juste avant la réforme de 2005, un conseiller fiscal exprime bien ses inquiétudes quant au choc de cultures qu'entraînera la fusion des administrations fiscale, d'une part, et douanière, d'autre part : « *We want a business-friendly, taxpayer-friendly approach. There is a time, if you are cracking down on drug smugglers to take the police-type behaviour. That is fine. But for general taxpayer compliance we want to set a proper tone...* »¹⁵¹. De fait, la création d' *HM Revenue and Customs* s'est accompagnée de plusieurs gages du maintien de cette approche '*taxpayer friendly*'.

Dès les premiers mois de son existence, la nouvelle autorité s'est employée à convaincre les contribuables de leur intérêt à coopérer avec une administration pourvoyeuse de conseils et de services. Plusieurs rapports ont ainsi insisté sur le sens revêtu par le contrôle fiscal, appelé à être un instrument d'éducation, non de redressement¹⁵².

Même dans les cas de fraude avérée, l'administration fiscale rénovée a continué à ne pas fermer la porte à une relation collaborative avec le contribuable. C'est le sens de la création, à l'occasion de la fusion, de la procédure de *Civil Investigation of Fraud*. Quand une évasion fiscale importante est suspectée, mais lorsque la voie pénale ne paraît pas opportune (efficace), *HM Revenue and Customs* peut décider d'ouvrir une enquête civile. Si, dans ce cadre, les agents sont autorisés à se rendre sur place, saisir certains documents et contacter les tiers pour obtenir des renseignements, les poursuites pénales sont en revanche exclues. Le contribuable est en outre incité financièrement à coopérer : s'il joue le jeu de la transparence, il a non seulement la garantie de ne pas faire l'objet de poursuites mais peut aussi bénéficier de pénalités réduites.

Parallèlement, pour éviter de heurter de front les milieux d'affaires¹⁵³, l'extension des pouvoirs d'enquête dont disposaient les agents d'*HM Customs and Excise* aux agents issus d'*Inland Revenue* a été remise à plus tard. La nouvelle structure a maintenu, un temps, les compétences spécifiques des différents départements. Une consultation a seulement été initiée pour acclimater l'idée d'une extension des pouvoirs d'instruction criminelle des agents opérant

¹⁵¹Mr John Whiting, Tax Partner, PricewaterhouseCoopers, cité par House of commons, Treasury Committee, Ninth Report of Session 2003-04, 'The Merger of Customs & Excise and Inland Revenue', HC 556, 11 novembre 2004, p. 14.

¹⁵²*Making the new relationship a reality. HMRC's reponse to small businesses' priorities for reducing the administrative burden of the tax system*, nov. 2005, not. p. 20.

¹⁵³Cf. *Association of Chartered Certified Accountants* : « *The Inland Revenue is more prepared to negotiate and has a more human face. By contrast, mention Customs investigators to accountants and business people and exasperation sets in* » (cité dans le rapport du Treasury Committee précédant la fusion).

en matière d'impôts directs¹⁵⁴. Ce n'est qu'à l'issue de celle-ci, en 2007, que les pouvoirs d'investigation en matière d'impôts directs seront alignés sur ceux existant en matière de droits indirects. Quelle que soit l'imposition en cause, les enquêteurs criminels d'*HM Revenue and Customs* disposent dès lors de véritables pouvoirs de police¹⁵⁵, emportant la possibilité d'obtenir des mandats de perquisition, d'ordonner la production de documents, de procéder à une surveillance intrusive et à des arrestations¹⁵⁶.

Présentée comme une mesure de rationalisation, la décision en 2005 de confier le soin d'orchestrer les poursuites pénales à un organisme extérieur à *HM Revenue and Customs* participe aussi de cette volonté de rassurer les contribuables. N'intervenant plus dans la procédure pénale, *HM Revenue and Customs* s'affiche résolument comme une administration de services, soucieuse de bâtir ses relations avec le contribuable sur le modèle de la coopération plus que sur celui de la répression. L'architecture institutionnelle suit ainsi le principe d'une différenciation claire de l'attitude du fisc selon le profil de son interlocuteur : les contribuables qui respectent leurs obligations fiscales ou se trompent (plus ou moins intentionnellement) doivent être aidés à rester ou à revenir vers le droit chemin, et ceux qui persévèrent dans la fraude traités comme des criminels¹⁵⁷.

Un organe unique pour poursuivre contrebandiers et contribuables

Jusqu'en 2005, chacune des deux administrations était responsable non seulement de la conduite des enquêtes criminelles mais aussi des poursuites, dans le cadre d'une justice pénale de type accusatoire¹⁵⁸.

Néanmoins, des échecs spectaculaires avaient mis à mal ce modèle. Publié en mars 2001, le rapport *Gower et Hammond* décrit les pratiques en marge de la légalité des enquêteurs d'*HM Customs and Excise*, qui, selon lui, ont compromis les chances de condamnation dans deux trafics de stupéfiants majeurs à la fin des années 1990. A la suite de ce rapport, le soin d'initier les poursuites judiciaires est confié à un département indépendant au sein de l'administration douanière : le *Customs and Excise Prosecutions Office (CEPO)*,

¹⁵⁴Cf. *HMRC and the Taxpayer : Modernising Powers, Deterrents and Safeguards*. A consultation on the developing programme of work : Responses to the March 2006 Consultation Document.

¹⁵⁵Finance Act 2007 ; Serious Crime Act de 2007 ; John Newth and Graham Funnell, *HMRC Investigations and Enquiries 2011/12*, p. 185.

¹⁵⁶ En 2013/2014, les enquêteurs d'HMRC ont ainsi procédé au placement en garde à vue de 421 personnes (*Annual report*, p. 68). Mais on ignore la répartition en fonction de la nature du délit.

¹⁵⁷O'Donnell Review, *Financing Britain's Future, A Review of the Revenue Departments*, March 2004.

¹⁵⁸Nicola Padfield, *Texts and Materials on the Criminal Justice Process*, Lexisnexis, 4th éd., 2008, p. 203 et s.

créé en avril 2002. L'objectif de cette dissociation est double : il s'agit, d'une part, d'encourager les enquêteurs à recueillir les conseils de spécialistes de la procédure pénale et, d'autre part, de permettre un véritable contrôle sur les choix de poursuite opérés par les enquêteurs.

Quelques années plus tard, la relaxe de quinze personnes accusées de fraude aux droits de douane sur la bière et les alcools, dans les entrepôts douaniers de Londres, au trente-cinquième jour du procès, en raison de la méconnaissance du principe du contradictoire par les enquêteurs²², conduit à une nouvelle introspection. Le *Butterfield Report* de juillet 2003 appelle à une complète dissociation entre l'organe chargé de l'enquête et celui chargé des poursuites.

La création de l'administration fiscale unitaire, en 2005, donne l'occasion de procéder à cette réforme. Le *Revenue and Customs Prosecutions Office (RCPO)*, autorité complètement indépendante du fisc, responsable devant l'*Attorney General*, absorbe le *CEPO* et le petit *Inland Revenue Crime Group*. C'est ainsi un organe unique qui est chargé de poursuivre devant les cours pénales les fraudes aux impôts directs et indirects et aux droits de douane, auxquelles s'ajoutent d'autres délits comme le blanchiment d'argent et le trafic de stupéfiants.

Cette séparation entre l'organe de poursuite et celui d'enquête ne doit néanmoins pas être interprétée comme une relégation de l'action pénale.

D'une part, le *RCPO* restait, en pratique, intimement lié au nouvel *HM Revenue and Customs*. Installé dans les anciens locaux d'*Inland Revenue (New King's Beam House*, à Londres), il pouvait, de manière plus ou moins formelle, lui prodiguer des conseils et discuter des affaires. Un des objectifs affichés du *RCPO* était d'ailleurs de développer des liens précoces entre les services d'enquête fiscaux et l'autorité de poursuite¹⁵⁹.

D'autre part, alors que la fusion entre *HM Customs and Excise* et *Inland Revenue* s'est accompagnée d'une réduction très sensible des personnels (passés de 100.000 au total avant la fusion à 85.000 en 2008)¹⁶⁰, le *RCPO* ne souffre pas de cette compression : doté de 210 agents à sa naissance (dont près des trois quart issus du *CEPO*), il en compte 266 à la fin 2006¹⁶¹ et 338 en 2008/2009¹⁶². En revanche, le nombre de fraudes fiscales prises en charge par le *RCPO* n'évolue pas de manière parallèle¹⁶³ : en 2009, son directeur déplore, au contraire, une

¹⁵⁹Cf. *RCPO, Annual report, 2005-2006*.

¹⁶⁰*HMRC, Annual Report, 2004-2005*.

¹⁶¹*HMCPSI, RCPO Follow-Up, November 2006, pp. 5 et 25*.

¹⁶²*RCPO, Annual report, 2008-2009*.

¹⁶³En 2006/2007, le *RCPO* avait mené à bien 1318 cas impliquant 1645 défendeurs ; en 2008/2009, son action concerne 1121 cas impliquant 1506 défendeurs. Les rapports indiquent une spectaculaire augmentation du

diminution continue des affaires référées par *HM Revenue and Customs*¹⁶⁴. Aucune statistique détaillée sur la nature des affaires poursuivies ne paraît malheureusement disponible. Néanmoins, les rapports annuels du *RCPO* laissent clairement apparaître que la fraude fiscale ne constitue qu'une faible part de son activité¹⁶⁵.

La fusion des deux entités, *Inland Revenue* et *HM Customs and Excise* et le rattachement des questions pénales à un organe très fortement imprégné par la culture répressive des douanes n'a pas modifié immédiatement la donne. Néanmoins, ce changement organisationnel a préparé le nouvel élan donné à la lutte contre la fraude fiscale à partir de la fin des années 2000.

I-B) Un nouvel élan donné à la lutte pénale contre la fraude fiscale

La fin de la décennie 2000 est marquée par une volonté des pouvoirs publics de muscler la lutte contre la fraude fiscale. Initiée par l'administration travailliste, cette nouvelle politique est poursuivie et développée par la coalition conservateurs- Lib Dem qui lui succède en 2010. Sous l'effet des crises financière et économique, la réduction du *tax gap*, c'est-à-dire la différence entre l'impôt théorique et les rentrées réelles, devient un rang d'enjeu majeur. A partir de 2009¹⁶⁶, *HM Revenue and Customs* s'attache à estimer ce *tax gap* annuellement aussi bien pour les impôts directs et indirects. Si la méthodologie utilisée est contestée¹⁶⁷ -et conduit sans doute à minorer gravement le *tax gap*-, l'évaluation permet de prendre la mesure de la fraude : au minimum 15 milliards de livres¹⁶⁸.

Pour accroître le respect de l'impôt, l'instrument privilégié du gouvernement demeure l'amélioration des services rendus aux contribuables et la promotion d'une adhésion volontaire. Mais parallèlement, des efforts sont entrepris pour renforcer la pénalisation de la fraude fiscale. Jusque-là, l'instrument pénal était essentiellement utilisé à l'encontre de la

nombre de poursuites, passant d'environ 1700 personnes par an à plus de 7000 pour l'année 2008/2009. Curieusement, ce dernier chiffre ne fait l'objet d'aucun commentaire littéral dans le rapport qui le met en exergue : il paraît s'agir soit d'un artefact (lié, par exemple, à une série), soit d'une faute de frappe...*RCPO, Annual reports (2005-2009)*.

¹⁶⁴*RCPO, Annual report, 2008-2009*.

¹⁶⁵Roy Coleman et al. (*Surveillance and Crime. Key approaches to criminology*, Londres, 2011, p. 5) évoque le chiffre de 23 poursuites pour fraude fiscale en 2008-2009, mais cette donnée est certainement erronée : elle se rapporte au nombre de personnes condamnées dans le cadre d'un carrousel de TVA, auxquelles il faut ajouter quelques autres fraudes fiscales.

¹⁶⁶Le *tax gap* lié aux impôts indirects, et particulièrement à la TVA, était évalué annuellement, à partir de 2001, dans le *Pre-budget Report*.

¹⁶⁷Voir notamment les critiques de l'économiste Richard Murphy (p.ex. HMRC's new tax gap report : a work of fiction and guess work, octobre 2013, Tax Research UK) et de la présidente de la commission parlementaire des comptes publics (*House of Commons public accounts committee*) (p.ex. Britain's £35 bn tax gap is 'tip of the iceberg', says Margaret Hodge, The Guardian, 28 octobre 2013).

¹⁶⁸National Audit Office, *HMRC. Managing civil tax investigation*, 17 décembre 2010, p. 4.

fraude organisée ; son ambition était principalement de perturber les réseaux frauduleux pour les empêcher de fonctionner normalement. Il s'agit désormais d'atteindre la fraude en col blanc. Deux objectifs sont en effet assignés à cette nouvelle politique : dissuader les éventuels fraudeurs par la menace de peines graves et renforcer le consensus social en faveur de l'impôt¹⁶⁹.

La fin de la spécificité fiscale : l'intégration du RCPO dans le Crown Prosecution Service

L'évolution qui avait conduit à distendre les liens entre l'organe de poursuite et l'administration fiscale est parfaite au début de l'année 2010. Le *RCPO* quitte complètement son berceau en rejoignant le service indépendant créé en 1986 pour prendre en charge la plupart des poursuites publiques, le *Crown Prosecution Service (CPS)*.

Cette nouvelle fusion est dans une large mesure motivée par des considérations budgétaires. Au-delà de la mise en commun des frais fixes, la réforme a été l'occasion d'une réduction des effectifs¹⁷⁰. Ainsi le service du *Crown Prosecution Service* -la *Central Fraud Division*- qui recueille l'essentiel des compétences du *RCPO*, ne compte plus en 2013-2014 que 135 agents¹⁷¹, soit moins de la moitié des 300 agents transférés en 2010¹⁷².

D'un point de vue symbolique, la décision de confier la répression des fraudes fiscales à l'autorité chargée, d'une manière générale, de la poursuite des crimes et délits contre l'intérêt public constitue néanmoins une étape importante. Elle affiche clairement une volonté de retirer à la fraude fiscale le traitement indulgent dont elle avait bénéficié jusque-là¹⁷³ pour la traiter comme un délit comme les autres.

Ce souci politique de tirer toutes les conséquences de la fin d'une spécificité fiscale transparaît clairement dans le discours que le directeur du *Crown Prosecution Service*, Keir Starmer, consacre, le 23 janvier 2013, à la répression de la fraude fiscale (*Prosecuting tax evasion*). Son ambition est de souligner qu'au-delà de la fraude organisée qui fait communément intervenir des délinquants de plus faible niveau socio-économique et

¹⁶⁹HMRC, *Tackling tax evasion. Corporate report*, Updated 22 January 2014.

¹⁷⁰A partir de la *Comprehensive Spending Review* de 2007, le *Crown Prosecution Service* est engagé dans une politique continue de réduction des effectifs qui se traduit par des diminutions réelles dès l'année suivant la fusion : le personnel du CPS passe ainsi de 8300 personnes en mars 2010 à 7750 personnes en mars 2011 (*Annual reports*).

¹⁷¹http://www.cps.gov.uk/your_cps/our_organisation/cfg/

¹⁷²CPS, *Annual Report*, 2009-2010.

¹⁷³Cf. Dee Cook, *Criminal and Social Justice*, SAGE Publications Ltd, 2006 ; Roy Coleman et al., *Surveillance and Crime. Key approaches to criminology*, Londres, 2011.

s'apparente plus facilement au crime conventionnel¹⁷⁴, l'évasion fiscale constitue un délit qui ne peut être regardé comme « sans victime ». A cette occasion, il insiste avec fermeté sur la parenté qui unit les fraudeurs fiscaux aux autres criminels et sur la similitude de ce délit avec les différentes formes de vol.

Une politique d'augmentation des poursuites

De manière plus concrète, la fusion du *RCPO* et du *Crown Prosecution Service* coïncide avec la décision du gouvernement d'accroître le nombre de poursuites pour fraude fiscale.

Alors que le budget¹⁷⁵ et les effectifs d'*HM Revenue and Customs*¹⁷⁶ ne cessent de diminuer, il est décidé –dans les dernières semaines du gouvernement travailliste de Gordon Brown en 2010- de procéder à une injection de fonds de 900 millions de livres sur quatre ans pour renforcer le service des investigations criminelles¹⁷⁷. A l'horizon 2014, celle-ci doit compter 2200 agents¹⁷⁸. C'est beaucoup moins que les 3000 personnes qui travaillaient dans cette structure avant le départ, en 2006, de près de la moitié des enquêteurs vers une nouvelle agence dédiée au crime organisé, le *Serious Organised Crime Agency* (replacée en 2013 par le *National Crime Agency*). Mais le département répressif (*Enforcement*) –comme le département des contrôles (*Compliance*)- est protégé des coupes qui touchent les autres services.

En contrepartie, des objectifs chiffrés sont fixés à l'administration fiscale : les poursuites criminelles initiées par *HM Revenue and Customs*, en dehors de la criminalité organisée, doivent être multipliées par cinq pour atteindre 1165 poursuites à l'horizon 2014/2015¹⁷⁹. Le taux de pénalisation de la fraude fiscale –défini comme le rapport du

¹⁷⁴Sappho Xenakis, *Corruption and Organised Crime in the UK*, in P. Gounev and V. Ruggiero (eds), *Corruption and organised crime in Europe : illegal partnerships*, London, 2012, pp. 189-200.

¹⁷⁵Entre 2004 et 2010, le budget d'HMRC a diminué de 27% ; pour les cinq années suivantes, la diminution budgétaire prévue, en tenant compte des fonds dédiés à la lutte contre la fraude fiscale, devait être de 15% (3,2 milliards de livres à l'horizon 2014/2015).

¹⁷⁶Entre 2004 et 2010, les effectifs ont diminué de 30% et pour les cinq années suivantes, les effectifs prévisionnels devaient être réduits de 10.000 (environ 60.000 équivalents temps plein à l'horizon 2014/2015).

¹⁷⁷*Comprehensive Spending Review 2010*, p. 71 et s. En réalité, les agents disposant de compétences criminelles sont présents dans trois équipes : la Criminal Investigation division, mais aussi la Specialist Investigation et le Risk and Intelligence Service, mais c'est essentiellement la première qui intervient en matière de fraude fiscale.

¹⁷⁸Je n'ai pas trouvé d'indication sur ce point dans le dernier rapport d'HMRC. Néanmoins, ce chiffre est cohérent avec les renseignements approximatifs recueillis auprès des agents.

¹⁷⁹HMRC, HM Treasury and David Gauke MP, *Preventing tax evasion*, Updated 2 June 2014.

nombre de poursuites sur la population¹⁸⁰ - doit ainsi dépasser, au Royaume-Uni, celui de la plupart des Etats occidentaux.

La mise en œuvre de ce contrat d'objectifs a effectivement conduit à une augmentation sensible du nombre de poursuites pour fraude fiscale.

Tableau n° 5 : Evolution des poursuites pour fraude fiscale (2009-2014)

Année	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Poursuites pour fraude fiscale (individuels et fraude organisée) ¹⁸¹	243	372	501	739	880 ¹⁸²

Source : *Freedom of Information Request*

Mais celle-ci reste bien en-deçà des ambitions affichées. Ceci s'explique en partie par des difficultés dans la chaîne administrative. Rappelons en effet que si *HM Revenue and Customs* a l'initiative des enquêtes de fraude fiscale, le *Crown Prosecution Service* a le monopole des poursuites. Or, si de nouveaux moyens ont été alloués au premier pour développer sa police fiscale¹⁸³, les effectifs de la *Central Fraud Division*, au sein du second, n'ont, eux, pas été épargnés. Au contraire, ils ont subi de plein fouet les diminutions de personnel qui ont affecté et continuent à affecter cette agence¹⁸⁴. La capacité de l'autorité de poursuite à faire face à l'augmentation du nombre de dossiers envoyés par *HM Revenue and Customs* a ainsi été mise en doute ; environ deux cents cas seraient en attente de la décision de poursuite, selon des agents d'*HM Revenue and Customs*¹⁸⁵.

Mais au-delà du goulet d'étranglement que pourrait jouer le *Crown Prosecution Service*¹⁸⁶, le nombre limité de poursuites pénales tient au maintien du caractère subsidiaire de la voie criminelle en matière de fraude fiscale. Contrairement à ce que pouvait laisser espérer

¹⁸⁰ Il est impossible de calculer un taux de pénalisation au Royaume Uni par référence au nombre de contrôles opérés en raison de la dispersion des formes que ceux-ci peuvent prendre.

¹⁸¹ Contrairement aux objectifs fixés dans le cadre du « contrat » de 2010, ces chiffres prennent également en compte la fraude organisée. Le bilan dressé par le directeur du *CPS* en janvier 2013 quant aux « individuels » poursuivis fait état de chiffres très inférieurs : 165 poursuites en 2010-2011, 565 en 2012-2013.

¹⁸² Le rapport annuel d'HMRC 2013/2014 (p. 5) indique un nombre de 915 mais celui-ci n'est cohérent ni avec l'indication donnée, quelques jours plus tôt, dans le cadre d'une *Freedom of Information Request*, ni avec le chiffre de 804 présenté en page R36 du rapport (p. 240 du document pdf).

¹⁸³ HMRC, *Closing in on tax evasion, HMRC's Approach*, mars 2012.

¹⁸⁴ Voir par exemple HMCPSI, *CPS London Inspection Report*, April 2014, p. 46.

¹⁸⁵ Entretiens avec des agents d'HMRC.

¹⁸⁶ Pinsent Masons, *This is money.co.uk*, 23 April 2013.

le rattachement de la fraude fiscale au *CPS, HM Revenue and Customs* est resté l'unique pourvoyeur de dossiers¹⁸⁷. Or, pour celui-ci, l'objectif prioritaire reste le recouvrement de l'impôt fraudé (éventuellement assorti d'amendes fiscales). Sauf dans quelques cas très ciblés, la procédure criminelle demeure un remède de dernier recours. Les 7% de contribuables (soit près de 2 millions) qu'*HM Revenue and Customs* désigne régulièrement comme ne respectant pas leurs obligations fiscales¹⁸⁸ sont loin de tous finir dans le box des accusés.

La réponse pénale, une voie subsidiaire

L'accent mis sur la nécessité de lutter pénalement contre la fraude fiscale n'a en effet pas entamé la culture '*taxpayer friendly*' de l'administration fiscale britannique. Au contraire, si des moyens étaient déployés au profit des investigations criminelles, la politique d'incitation au civisme fiscal a également été amplifiée. Des investissements importants ont ainsi été consentis dans les systèmes de déclaration et de paiement en ligne. Suivant les recommandations du rapport Varney de 2006¹⁸⁹, plusieurs mesures tendant à accroître la sécurité fiscale des entreprises ont été adoptées. La technique du rescrit -qui permet au contribuable d'obtenir en amont l'approbation de l'administration fiscale- a notamment été étendue¹⁹⁰.

De nouveaux instruments sont par ailleurs venus renforcer le caractère purement subsidiaire de la procédure pénale en offrant au fisc des alternatives pour inciter le contribuable à respecter ses obligations.

D'une part, les pénalités fiscales ont fait l'objet, entre 2007 et 2009, de réformes importantes conduisant notamment à relever très substantiellement leur taux. Ces amendes, que l'administration fiscale peut prononcer elle-même, peuvent désormais atteindre jusqu'à 200% de l'impôt dû (pour l'évasion fiscale offshore). En pratique, les pénalités fixées par l'administration atteignent rarement ces montants ; mais cette possibilité accrue de sanction financière limite le sens de la procédure pénale aux cas où une condamnation à une peine proprement pénale, notamment d'emprisonnement, est attendue.

¹⁸⁷Ce « verrou de *Customs House* » est parfaitement assumé et ne semble faire l'objet d'aucune discussion.

¹⁸⁸Un *leit motiv* des rapports, des discours et même des affiches est de souligner que 93% des contribuables respectent leurs obligations fiscales.

¹⁸⁹HMRC, *Review of Links with Large Business* (Sir David Varney), November 2006

¹⁹⁰Code of practice 10.

D'autre part, *HM Revenue and Customs* a généralisé et modernisé l'usage des campagnes d'amnistie¹⁹¹. Depuis la fin des années 2000, des opérations sont régulièrement lancées pour permettre à certaines catégories de contribuables de mettre leurs affaires fiscales en ordre. Leur principe est toujours sensiblement identique. Quand l'administration fiscale dispose d'informations permettant d'identifier des secteurs ou des activités fraudogènes, elle autorise, pendant une durée déterminée, les personnes concernées à déclarer spontanément leurs turpitudes sans risquer de poursuites pénales. Ce n'est qu'à l'issue de cette période que des enquêtes fiscales, voire criminelles, sont réalisées. Une campagne de ce genre a, par exemple, été initiée en 2007, pour exploiter des données recueillies auprès d'institutions financières anglaises sur les titulaires de comptes offshore non déclarés. Grâce au *Offshore Disclosure Facility* (ODF), ceux-ci avaient la possibilité de se mettre en règle entre avril et novembre 2007. Le *Liechtenstein Disclosure Facility* (LDF), lancé en septembre 2009 après qu'un informaticien a vendu des données sur les comptes bancaires des clients de la banque LGT au Liechtenstein, repose sur un schéma identique : les contribuables britanniques qui auraient failli à leurs obligations de déclarer des investissements ou des biens au Liechtenstein peuvent le faire jusqu'au 5 avril 2016 ; en échange, ils obtiennent l'assurance d'échapper à des poursuites pénales et limitent même en moyenne les pénalités dues à 10%¹⁹². En 2010, un *Tax Health Plan* (THP) a été spécialement adressé aux professions médicales, dentistes et médecins. On peut encore citer le *Plumbers' Tax Plan*, clos en août 2011 qui, comme son nom l'indique, a concerné les plombiers. Des programmes similaires ont visé les électriciens, les pourvoyeurs de leçons privés, les revendeurs sur e-bay, les professionnels du bien-être ou les propriétaires fonciers...

La création du *Contractual Disclosure Facility*, au début de l'année 2012, constitue une nouvelle étape. Elle permet au contribuable -quelle que soit la nature de sa fraude- de contracter avec le fisc pour éviter des poursuites pénales, moyennant une révélation complète de ses méfaits. Ce contrat -qui nécessite l'adhésion des deux parties- peut être conclu à l'initiative du contribuable, qui révèle volontairement sa fraude, ou à celle de l'administration fiscale. Lorsque celle-ci dispose d'informations permettant de suspecter une fraude, tout en estimant que des poursuites criminelles sont inopportunes, une lettre est envoyée au contribuable pour l'informer qu'il est suspecté d'une fraude fiscale sérieuse et pour lui offrir

¹⁹¹ Cette politique était déjà utilisée par *Inland Revenue* sous la forme de l'*Hansard warning*.

¹⁹² Johanna Robinson, *Should you confess to tax dodging ? Why coming clean in a tax amnesty could pay off*, *Thisismoney.co.uk*, 13 juin 2012.

de révéler cette fraude dans les soixante jours. En échange de révélations complètes, l'immunité de poursuites pénales lui est promise. Six contribuables par mois semblent s'être exonérés de cette manière d'une procédure répressive¹⁹³. Mais le fisc peut également s'affranchir de cette procédure ou refuser de signer le contrat sollicité par le contribuable, si la fraude lui paraît, par sa nature, son montant ou son auteur, appeler nécessairement une réponse pénale.

Ainsi, sauf dans ces cas rares, la répression criminelle de la fraude est seulement une voie subsidiaire. Elle n'est empruntée que lorsque le contribuable a laissé passer les chances de régularisation qui s'offraient à lui. Et même dans cette hypothèse, l'engagement de poursuites pénales est le fruit d'une sélection qui privilégie certaines catégories de contribuables, au détriment de certaines autres.

I-C) La diversification des poursuites pénales

La décennie 2010 est marquée par une double ambition. Des moyens ont été déployés pour augmenter le nombre de poursuites pénales et envoyer un message de sévérité aux fraudeurs « ordinaires ». Cette politique a partiellement produit ses effets. Néanmoins, la volonté d'améliorer la couverture des secteurs à risque a laissé de côté les fraudes en col blanc les plus massives, tandis que des fraudes en col bleu sont venues gonfler les chiffres de la répression. La rareté de l'information statistique empêche toutefois de prendre la mesure précise de ces évolutions contrastées¹⁹⁴.

Une sélection en deux temps

Des poursuites pénales ne sont engagées qu'à condition que le choix d'orienter l'affaire vers cette voie ait été réalisé à deux niveaux. Dans un premier temps, c'est l'administration fiscale qui est à la manoeuvre et va décider de l'opportunité de procéder à une enquête criminelle. Jusqu'en 2012, cette décision était prise de manière précoce et irréversible. La création du *Contractual Disclosure Facility* a changé la donne en autorisant *HM Revenue and*

¹⁹³Ce chiffre a été obtenu par la law firm Irwin Mitchell par le biais d'une demande Freedom of Information Act. Néanmoins, Phil Berwick, à l'origine de cette demande, souligne que l'administration fiscale a refusé de répondre sur le nombre de révélations effectivement acceptées par elle, en échange de l'immunité pénale.

¹⁹⁴Le Sentencing Council (*Fraud Offences Sentencing Data*, June 2013, p. 13) a seulement relevé que les personnes poursuivies étaient des hommes à 94% en 2011 –ce qui constitue une proportion supérieure à ce que nous avons observé en France, mais l'information est peut-être biaisée car toutes les incriminations ne sont pas concernées par cette étude. Une indication concernant l'ethnicité a également été publiée mais elle est si parcellaire qu'elle ne paraît pas exploitable : 45% ont été perçus comme d'origine blanche par l'officier de police qui a traité le cas, mais, pour 39% des délinquants, l'ethnicité était inconnue.

Customs à revenir à la procédure d'investigation criminelle lorsque le contribuable ne collabore pas.

Concrètement, les sections locales¹⁹⁵ ou les brigades spécialisées, qui suspectent une évasion fiscale supérieure à 50.000 livres ou dont la nature justifie par elle-même des poursuites (il s'agit essentiellement de schémas frauduleux engageant un grand nombre de contribuables ou de contribuables bénéficiant d'un crédit de réputation, tels les avocats ou les experts-comptables), transmettent les cas à une équipe centrale, la *Evasion Referrals Team*. Cette équipe est également saisie, avant tout contrôle fiscal, des renseignements transmis par d'autres agences ou recueillis par le service *Risk and Intelligence*. C'est à l'*Evasion Referrals Team* qu'il revient, après analyse de l'affaire et consultation du département des enquêtes criminelles, de décider l'ouverture d'une enquête criminelle, la recherche d'une solution négociée (*Contractual disclosure facility*)¹⁹⁶ ou simplement le renvoi devant la section locale. Le rôle de cette procédure centralisée est d'assurer la cohérence de la sélection avec les orientations de la politique pénale, mais il ne s'agit absolument pas de veiller à une égalité de traitement entre les contribuables¹⁹⁶. Les décisions de poursuite revêtent un caractère purement discrétionnaire : l'administration fiscale n'a en effet pas l'obligation de traiter de manière égale tous les contribuables qui ont commis le même délit¹⁹⁷. A ce stade, les critères de sélection sont pluriels¹⁹⁸. Le montant de la fraude joue, mais (du moins au-delà de 10 ou 20.000 livres) il ne constitue qu'un élément parmi d'autres. Sont pris en considération le caractère organisé de la fraude, la position de confiance ou de responsabilité du contribuable, l'existence de faux ou de violences contre des agents du fisc, ou la présence d'un lien avec un crime conventionnel. Au-delà des caractéristiques objectives de la fraude, le choix d'ouvrir une enquête criminelle est guidé par l'effet dissuasif qui peut être attendu des poursuites. Les agents responsables de cette sélection ne font ainsi pas mystère de leur préférence à poursuivre des fraudeurs en province, où le procès bénéficiera d'une meilleure couverture médiatique, plutôt qu'à Londres. Lorsqu'un nouveau mode opératoire est détecté, l'orientation

¹⁹⁵ La diminution du nombre de cas référés à l'*Evasion Referral Team*, au cours des dernières années, est peut-être la conséquence des coupes subies par les équipes locales. Alors qu'en 2008-2009, 4500 cas ont été recensés, un peu moins de 2900 sont remontés en 2012-2013. Ces chiffres ont également été obtenus par le biais d'une demande *Freedom of Information Act* réalisée par Phil Berwick (alors au sein du cabinet Pinsent Masons), *Serious tax evasion cases at their lowest level for five years*, Pinsent Masons, media, press-releases 2013. Le chiffre pour l'année 2013-2014 n'a pas été diffusé, soit qu'il n'ait pas été obtenu, soit qu'il ne confirme pas la baisse précédemment relevée par ce cabinet d'avocats.

¹⁹⁶ Entretien avec des officiers d'*HMRC*.

¹⁹⁷ It "is inherent in such a [discretionary policy] that there may be inconsistency and unfairness as between one dishonest tax payer and another who is guilty of a very similar offence", R. V. Inland Revenue Commissioners, ex parte Mead and Cook, 1992, STC 482.

¹⁹⁸ HMRC Criminal Investigation Policy, <http://www.hmrc.gov.uk/prosecutions/crim-inv-policy.htm>

criminelle est souvent retenue pour le « tuer dans l'oeuf ». A la suite de cette procédure de sélection, ce sont environ 1200 affaires qui sont orientées vers une enquête criminelle¹⁹⁹.

Une fois l'enquête criminelle achevée, le dossier est transféré au *Crown Prosecution Service* auquel revient la décision d'engager les poursuites. De manière classique, ce choix est opéré à l'aune de deux critères : la suffisance des preuves, d'une part, et l'intérêt public, d'autre part. Les poursuites sont refusées dans 15 à 20% des cas²⁰⁰. Selon les juristes du *Crown Prosecution Service* qui ont été interrogés, la principale cause de rejet est l'insuffisance des preuves recueillies par le fisc. Les agents d'*HM Revenue and Customs* interrogés ont toutefois relevé que si le test de l'intérêt public était facilement acquis dans les cas de fraude organisée, il était beaucoup plus litigieux dans les affaires de moindre ampleur. Un agent de l'administration fiscale a d'ailleurs été chargé de mener des actions de communication pour convaincre les juristes du *Crown Prosecution Service* du bien-fondé de cibler des fraudes d'assez faible envergure commises par des petites entreprises dans des secteurs fraudogènes.

En général, c'est une enquête bouclée qu'*HM Revenue and Customs* apporte au *Crown Prosecution Service*. Une fois la décision de poursuivre prise, le travail des agents du *Crown Prosecution Service* consiste essentiellement à mettre en ordre les preuves recueillies par l'administration fiscale pour construire un dossier judiciaire et à diriger le travail de l'avocat chargé de la présentation du cas devant la Cour. Dans les cas les plus complexes, le *Crown Prosecution Service* est toutefois associé à un stade plus précoce : ses juristes sont informés de l'avancement de l'enquête par les agents d'*HM Revenue and Customs* et leur fournissent un conseil juridique.

Cette double sélection conduit à porter devant le juge pénal différentes catégories de fraudeurs. Les efforts pour augmenter le nombre de procédures pénales ont abouti à diversifier la cible traditionnelle. Néanmoins, l'injonction du nombre a multiplié les poursuites dans le cadre de fraudes simples, tandis que le caractère subsidiaire de la procédure pénale laisse toujours de côté certaines catégories de contribuables.

Des réseaux frauduleux aux organisateurs de fraude fiscale

Comme dans les années 2000, certaines délinquances fiscales qui s'apparentent à la criminalité conventionnelle, notamment par les liens qu'elles entretiennent avec celle-ci,

¹⁹⁹Entretien avec des officiers d'*HMRC*.

²⁰⁰Aucune statistique officielle ne paraît avoir été diffusée mais cette proportion nous a été indiquée de manière concordante par deux officiers du CPS et cinq officiers d'*HMRC*.

continuent à fournir un nombre important de poursuites pénales. C'est le cas des fraudes à la TVA intracommunautaire qui passent par la création de sociétés sans activité économique et par le truchement de fausses transactions. De la même manière, les fraudes organisées au crédit d'impôt, qui impliquent des vols d'identité, donnent lieu à des réponses pénales systématiques.

Mais à côté de ces profils, les personnes poursuivies se recrutent aussi parmi les contribuables d'influence²⁰¹. C'est par exemple le cas des avocats (*barristers* et *solicitors*), des juristes et des comptables pour lesquels la politique affichée d'*HM Revenue and Customs* est de privilégier une orientation criminelle dès lors que la fraude est démontrée et même si le montant en jeu est relativement limité. Ces professionnels constituent une cible revendiquée à deux titres. D'une part, en raison de leur activité, ils devraient « savoir qu'il y a mieux à faire que de chercher à tricher »²⁰². D'autre part, la lutte contre leurs fraudes s'inscrit dans la volonté récente de s'attaquer aux schémas de défiscalisation agressifs.

Traditionnellement, une frontière étanche était tracée entre l'optimisation (*tax avoidance*), éventuellement illégale mais toujours exempte de réponse pénale, et la fraude fiscale (*tax evasion*), pénalement répréhensible. Les montages réalisés pour bénéficier pleinement des dispositifs légaux ne pouvaient donner lieu à poursuites pénales, même lorsque leur seul objectif était d'échapper à l'impôt et même lorsqu'ils se révélaient en réalité contraires à la loi fiscale. La seule conséquence de l'illégalité était de ne pas obtenir l'avantage recherché et, éventuellement, de s'exposer à des intérêts de retard.

Les dernières années ont marqué un déplacement très sensible de la frontière entre l'optimisation et l'évasion²⁰³. Dans son discours du 23 janvier 2013, le directeur du *Crown Prosecution Service* pointe du doigt l'existence d'une “*dishonest tax avoidance*”, notion qui marque à elle seule une rupture. L'adoption de la *General Anti-Abuse Rule*, entrée en vigueur en juillet 2013, qui permet d'anéantir les schémas d'optimisation fiscale abusifs constitue également une étape importante. Si cette loi concerne essentiellement les conséquences fiscales (et non pénales) des schémas “inacceptables”, elle attire l'attention sur les professionnels qui les mettent sur le marché. Les experts fiscaux promoteurs de schémas de défiscalisation agressifs ont ainsi été, à plusieurs reprises, mis en cause. La loi britannique sert

²⁰¹ Il s'agit là d'un critère appliqué depuis longtemps par HM Customs and Excise, cf. National Audit Office, *HM Customs and Excise Tackling VAT Fraud*, Report, Session 2003-2004 : 3 March 2004, p. 10.

²⁰² Un directeur des enquêtes criminelles d'HMRC, relativement à un barrister emprisonné pour 18 mois pour 80.000 livres de fraude fiscale, 15 mars 2013, Citywire.co.uk.

²⁰³ HMRC, *Levelling the tax playing field. Compliance progress report*, March 2013.

cette politique en englobant dans un même délit le fait de frauder et celui de conseiller à quelqu'un de commettre une fraude fiscale.

Des poursuites pénales ont ainsi été engagées contre un expert qui avait encouragé plus de 600 contribuables à acheter des parts de sociétés et à les donner à des fondations charitables après que leur valeur a été artificiellement augmentée, les autorisant ainsi à réclamer un crédit d'impôt de plus de 70 millions de livres²⁰⁴. Un conseiller fiscal, à l'origine d'un montage fiscal permettant à ses clients de revendiquer des crédits d'impôt d'un montant total de 4,4 millions de livres, a été condamné à quatre ans de prison ferme²⁰⁵. Les producteurs d'un film factice -au titre provocateur : *Un Paysage de Mensonges* (A Landscape of Lies)- destiné uniquement à bénéficier d'une aide fiscale à la production cinématographique ont été condamnés à des peines allant de trois ans et demi à six ans et demi de prison ferme²⁰⁵.

Les effets du nombre

A côté de ces cas « *high-profile* », la politique d'augmentation du nombre des poursuites a conduit à porter devant les tribunaux des fraudes fiscales plus simples et de moindre ampleur. Aucune statistique ne permet d'apprécier leur place, mais il est admis que ces affaires occupent environ la moitié du temps des enquêteurs criminels d'*HM Revenue and Customs*²⁰⁶ ; leur part peut donc être évaluée au moins à deux tiers des poursuites.

Cette évolution est une conséquence attendue et recherchée du contrat d'objectif conclu en 2010 (*Comprehensive Spending Review 2010 Settlement*) : l'augmentation des moyens dédiés aux investigations criminelles devait permettre de détecter un vaste éventail de fraudes incluant non seulement les montages complexes développés et vendus par des agents fiscaux sans scrupule mais aussi les évasions fiscales peu sophistiquées et de moindre ampleur²⁰⁷. Un des objectifs était, comme l'ont relevé des agents d'*HM Revenue and Customs* interrogés, de mettre un terme à l'impunité totale dont pouvaient bénéficier certains fraudeurs de petite envergure, qui s'abstenaient simplement de déclarer leurs impôts ou leur chiffre d'affaires.

²⁰⁴Keir Starmer, Discours du 23 janvier 2013, *cit. supra*.

²⁰⁵Robert Marshall Faichney, Blackfriars Crown Court, 7 février 2012.

²⁰⁶Entretiens avec 3 officiers d'HMRC.

²⁰⁷HMIC, *An Inspection of Her Majesty's Revenue and Customs performance in addressing the recovery of crime from tax and duty evasion and benefit fraud*, Revisit 2013, p. 11.

Des brigades spécialisées destinées à contrôler des milieux réputés fraudogènes - comme les restaurants, les fast-foods, le commerce automobile, l'immobilier, les sociétés de sécurité, les concierges londoniens...- ont été créées. Leur objectif revendiqué est de faire preuve de sévérité pour modifier les comportements dans des secteurs à risque. Les objectifs chiffrés qui leur ont été assignés ne semblent pas recouvrir les poursuites pénales ; mais les cas qu'ils présentent à la *Evasion Referrals Team* ont de fortes probabilités d'être retenues pour une investigation criminelle²⁰⁸. L'objectif d'exemplarité, à l'origine de leur création, commande en effet, selon *HM Customs and Revenue*, de mener des actions pénales²⁰⁹. Si les montants en jeu sont parfois importants, les mécanismes frauduleux sont souvent très simples. C'est le cas, par exemple, de ces deux restaurateurs, à la double nationalité anglaise et bangladaise, poursuivis pour une fraude fiscale avoisinant les deux millions de livres, en l'absence de toute déclaration d'impôt pendant les cinq dernières années²¹⁰.

La politique des *Disclosure Facilities* a également joué dans ce sens. Leur principe est que les contribuables qui se refusent à coopérer avec le fisc encourent des poursuites pénales. Celles-ci sont présentées comme ayant un caractère systématique lorsque les preuves sont réunies et les montants sont suffisants. Faute d'avoir saisi les possibilités d'amnistie qui leur étaient offertes, des hommes d'affaires ayant dissimulé leurs salaires sur des comptes offshore ont été poursuivis et condamnés²¹¹. La campagne menée dans le secteur de la santé a conduit à porter plusieurs médecins devant les juridictions pénales²¹². Si ce plan visait une classe moyenne diplômée en col-blanc, d'autres campagnes, qui concernaient des contribuables de moindre niveau socio-économique, se sont également soldées par des poursuites criminelles. A l'issue de la *Disclosure Facility* concernant les plombiers, cinq poursuites criminelles²¹³ ont ainsi été initiées pour des fraudes à l'impôt sur le revenu ou à la TVA allant de 40.000 livres à 91.000 livres et plusieurs ont été condamnés à des peines de prison ferme²¹⁴. Les campagnes visant les professions du bâtiment ont (ou auront) certainement des conséquences analogues.

²⁰⁸Entretien avec un officier d'HMRC.

²⁰⁹Entretien avec un officier d'HMRC.

²¹⁰*Crown Court Southwark*, 1er juillet 2014.

²¹¹Les premiers cas jugés (par la Crown Court de Liverpool) sont ceux de Roderick Smith et Stephen Howarth (20 février 2013).

²¹²William Robins, "HMRC opens 16 criminal cases in tax evasion Crackdown", *citywire.co.uk*.

²¹³The Telegraph, 17 août 2011, Time to come clean as HMRC flushes out tax evasion ?

²¹⁴Notamment (les autres affaires n'ont sans doute pas encore été jugées) : David Michael Williams, (DOB 28.05.58) : évasion à l'impôt sur le revenu de 91.000 livres, 12 mois de prison ferme ; Peter Mack, évasion de 88.000 livres à la TVA et à l'impôt sur le revenu, 4 mois de prison avec sursis et 100 heures de travail d'intérêt général ; Melvyn Careswell, évasion de 50.000 livres à l'impôt sur le revenu, 12 mois de prison.

L'absence du grand capital

La volonté d'augmenter le nombre de poursuites pénales a conduit 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, restée complètement à l'écart de ce mouvement²¹⁵. Pour répondre aux critiques quant à une forme de complaisance à l'égard du grand capital²¹⁶, *HM Revenue and Customs* affirme ne pas hésiter à poursuivre les grandes sociétés lorsqu'une fraude est suspectée. Néanmoins, en pratique, les montages des sociétés multinationales –telles Starbucks, Amazon ou Google– qui, malgré les succès commerciaux remportés en Angleterre, n'y payent presque aucun impôt, n'appellent aucune action pénale ; les consommateurs sont seulement appelés à les bouder²¹⁷.

Cette absence est en partie liée à la difficulté –en l'absence de responsabilité pénale de l'entreprise– d'établir l'intentionnalité d'un dirigeant haut placé, dans des entreprises où les affaires fiscales sont prises en charge par plusieurs personnes et par des juristes spécialisés²¹⁸. Cette explication ne paraît cependant pas suffisante. La culture *business friendly* que continue à revendiquer l'administration fiscale britannique la porte également à traiter davantage comme des erreurs que comme des fraudes les illégalités fiscales commises par ces sociétés. Cette tendance n'est d'ailleurs pas spécifique à *HM Revenue and Customs*. Même le *Serious Fraud Office*, dont le rôle premier est la criminalisation des fraudes commises par les entreprises, n'y échappe pas. Le *Crime and Courts Act 2013* vient d'ailleurs de mettre à sa disposition un nouvel instrument qui va encore en ce sens : le *Deferred Prosecution Agreement* (DPA). Pour autant qu'elles acceptent une pleine collaboration, les entreprises ayant commis une fraude économique peuvent se voir proposer, avec l'accord du juge, un contrat qui leur permet d'échapper aux poursuites pénales²¹⁹.

S'agissant des particuliers, les classes moyennes supérieures, représentées par les médecins, les avocats, les juristes ou les « vedettes » (du sport et du spectacle), figurent en bonne place parmi les personnes poursuivies. En revanche, les poursuites contre les

²¹⁵Sappho Xenakis, *Corruption and Organised Crime in the UK*, Art. cit.

²¹⁶L'attitude à l'égard de Google, Amazon ou Starbucks a été particulièrement critiquée, *House of Commons. Public Accounts Committee*, HMRC Tax Collection : annual report and accounts 2012-13. 34e report of session 2013-2014 (ordre d'impression du 11 décembre 2013).

²¹⁷Voir par exemple "Amazon UK boycott urged after retailer pays just £4.2 m in tax. Margaret Hodge says consumer action forced Starbucks to pay tax in UK and could persuade Amazon to follow suit", *The Guardian*, 9 mai 2014.

²¹⁸Entretien avec un agent d'HMRC.

²¹⁹Dechert LLP's White Collar Practice, What Price a DPA ? Navigating Unchartered Waters, OnPoint.

contribuables dont la richesse provient non de leurs revenus mais de leur patrimoine paraissent plus rares. Depuis la première poursuite d'une fraude à la taxe sur les héritages en Angleterre, jugée en 2005²²⁰, aucun cas significatif ne paraît avoir été jugé²²¹.

En 2009, une *High Net Worth Unit*, composée d'environ 400 officiers, a été créée au sein d'*HM Revenue and Customs* pour se concentrer sur les 5800 contribuables les plus fortunés, dont le patrimoine dépasse 20 millions de livres. A la différence des *taskforces* spécialisées (consacrées aux restaurants...), cette unité n'est toutefois pas dédiée au contrôle fiscal ; sa stratégie est tournée vers la rentabilité, non vers la répression. Son ambition est ainsi de rendre aux contribuables aisés un service sur-mesure, permettant d'instaurer des relations de coopération avec l'administration fiscale et d'améliorer le civisme fiscal de cette fraction de la population. Selon un agent haut placé du service *Risk and Intelligence*, « la complexité de leurs affaires justifie et exige ce concours réciproque »²²². A ce titre, la *High Net Worth Unit* prolonge les divers efforts d'*HM Revenue and Customs* pour améliorer son dialogue avec les entreprises mais ne participe pas à la diversification des poursuites pénales.

En mai 2012, une *Property taskforce* a bien été créée pour améliorer le respect de l'impôt sur les plus-values (*Capital gain*) ; à sa suite, 12 enquêtes criminelles ont été ouvertes. Néanmoins, les agents d'*HM Revenue and Customs* invoquent volontiers l'impopularité de cet impôt pour justifier leurs réticences à s'engager dans une voie répressive²²³.

I-D) Le procès pénal, un investissement onéreux

Une fois la décision d'engager des poursuites prise, le procès pénal suppose une mobilisation importante et risquée, de l'administration fiscale comme du *Crown Prosecution Office*. Les condamnations sont attendues et le succès est mesuré à l'aune de la lourdeur des condamnations prononcées.

Une démarche exigeante

Sauf dans les dossiers particulièrement complexes où ses conseils sont sollicités dans le cours de l'enquête, l'autorité de poursuite, le *Crown Prosecution Service*, ne prend

²²⁰ R v Gray : Shaun Gray était le petit fils du cousin d'Helen Guiterman. Helen meurt en 1998. Dans son testament, elle laisse son importante collection de peintures de David Roberts à Art Fund. Mais un testament plus tardif désigne Shaun comme bénéficiaire principal. Celui-ci oublie néanmoins de déclarer des biens d'une valeur de 500.000 livres au fisc. Il a plaidé coupable en 2005 et a été condamné à trois ans d'emprisonnement.

²²¹ Ce point a été contesté par les officiers d'HMRC interrogés mais aucun exemple ne m'a été donné et aucun cas ne paraît avoir été médiatisé, ni par la presse ni par HMRC lui-même.

²²² Entretien.

²²³ Entretien avec deux agents d'HMRC.

connaissance de l'affaire qu'à l'issue des investigations criminelles. Un juriste, plus ou moins *senior* selon la nature de l'affaire, est alors responsable du devenir du dossier jusqu'à son jugement. Son intervention ne signe cependant pas le retrait des enquêteurs du fisc. Ceux-ci demeurent au contraire des interlocuteurs réguliers pendant toute la procédure. Or, entre la découverte de la fraude (qui intervient généralement plusieurs années après sa réalisation) et son jugement, il s'écoule souvent plus de 5 ans²²⁴.

La procédure juridictionnelle commence généralement²²⁵ par une citation des accusés devant une *Magistrates Court*. Mais celle-ci ne peut prononcer que des peines inférieures à 6 mois de prison ferme et l'inculpé a toujours le droit de refuser sa compétence. En 2011, les *Magistrates Courts* jugeaient environ 13% des poursuites pour fraude fiscale²²⁶.

La plupart des affaires sont donc portées devant une *Crown Court*. A ce stade, le *Crown Prosecution Service* fait systématiquement appel à un avocat (*barrister*) extérieur, chargé de présenter l'affaire devant la Cour et de rédiger les différents actes de procédure et surtout de présenter l'affaire devant la Cour. Pour effectuer son choix, le *Crown Prosecution Service* dispose de listes d'avocats classés selon leur niveau (de compétence et de prix) et selon leur spécialité. Ceci permet, par exemple, au *Crown Prosecution Service* de recourir à un avocat spécialisé en matière de confiscation, dans une affaire de fraude fiscale peu sophistiquée mais aux enjeux financiers conséquents. Ou à un spécialiste des carrousels de TVA lorsqu'il s'agit de mettre en exergue les relations entre une myriade de sociétés.

Devant la *Crown Court*, la procédure peut emprunter deux voies différentes selon la stratégie de défense adoptée par l'accusé. Si celui-ci plaide coupable -ce qui lui permet de bénéficier d'une réduction de peine d'environ un tiers-, le procès est effectué de manière relativement sommaire (en quelques jours ou quelques heures) devant le juge seul. Aucune statistique récente disponible n'indique la proportion de fraudeurs fiscaux ayant plaidé coupable ; les entretiens réalisés avec les agents invitent toutefois à retenir la proportion d'environ 60%. Lorsque l'accusé plaide non-coupable, un jury de 12 résidents britanniques, doit être nommé pour décider de sa culpabilité ; le soin de fixer la peine est ensuite remis au

²²⁴Rien ne permet de penser que le constat effectué il y a dix ans serait aujourd'hui périmé, National Audit Office, *HM Customs and Excise Tackling VAT Fraud, Report*, Session 2003-2004 : 3 March 2004, p. 10.

²²⁵La plupart des délits de fraude fiscale sont jugeables *either way* (devant la *Crown Court* ou les *Magistrates Court*). Ce n'est toutefois pas le cas du délit de common law '*cheating the public revenue*'.

²²⁶Sentencing Council, *Fraud Offences Sentencing Data*, June 2013, p. 11. Les données utilisées par ce rapport ne concernent pas toutes les fraudes fiscales, mais la proportion indiquée est comparable à celle observée en 2004-2005 pour les poursuites engagées par le *CEPO* (HMCE, *Annual Report*, 2004-2005, p. 85). Les indications approximatives que nous ont données les agents d'*HMRC* et du *CPS* sont légèrement inférieures (8-10%).

juge, qui aura présidé à l'ensemble des débats préalables. La procédure contradictoire qui s'engage alors est souvent très fouillée. L'avocat du *Crown Prosecution Service* commence par présenter les faits de la manière la plus pédagogique possible, schémas à l'appui dans certains cas. Son travail exige à la fois de ne pas perdre les jurés dans des développements excessivement techniques, tout en leur faisant comprendre la nature de la fraude en cause. Ce préliminaire peut prendre une demi-journée dans les affaires extrêmement simples, mais, dans un cas de carrousel de TVA, il peut durer deux à trois jours. A l'issue de cette première phase, les preuves matérielles recueillies par l'administration fiscale sont présentées ; des témoins sont produits et interrogés par les deux parties. La présentation sommaire initiale est précisée par des agents de l'administration fiscale : les inspecteurs qui ont procédé au contrôle mais aussi des agents du fisc spécialement formés à exposer des problématiques complexes à des jurés profanes²²⁷. Sont également souvent entendus des employés, des clients ou des banquiers. Dans les cas de fraude organisée, le *Crown Prosecution Office* et l'administration fiscale préfèrent souvent ne pas poursuivre les derniers maillons de la chaîne, en échange de leur témoignage. L'enjeu est, pour l'autorité poursuivante, de démontrer non seulement l'existence de la fraude, mais aussi son contexte : quels sont les modes opératoires, comment a été employé l'argent fraudé, quel est le train de vie de l'accusé etc. Enfin, l'accusé fait l'objet d'un double interrogatoire. Toute cette procédure est extrêmement longue : le procès des deux restaurateurs ayant manqué à leurs obligations déclaratives était prévu pour une durée de trois à quatre semaines ; un carrousel de TVA impliquant quatre accusés a pris jusqu'à huit semaines. Tout au long du procès, l'avocat du *Crown Prosecution Service*, souvent assisté d'un *junior*, est bien entendu présent, mais il est secondé par des agents des deux offices concernés : au moins deux agents (le responsable *senior* et le *disclosure case manager*²²⁸), et souvent beaucoup plus (dont l'enquêteur financier, chargé de déterminer le patrimoine disponible pour saisie), d'*HM Revenue and Customs* l'assistent pendant le procès ; la présence du *Crown Prosecution Service* est souvent plus éclipétique, mais le juriste et, dans certains cas, son assistant sont également présents aux étapes importantes de la procédure. Au-delà du procès *stricto sensu*, l'équipe reste mobilisée jusqu'à ce que le jury parvienne à un verdict unanime, ce qui peut nécessiter jusqu'à deux semaines.

La décision d'engager des poursuites pénales est donc porteuse de conséquences lourdes en temps et en argent pour chacune des institutions parties prenantes.

²²⁷ Entretien avec un agent d'HMRC.

²²⁸ Agent spécialement chargé de veiller au respect par l'administration fiscale de la procédure contradictoire.

La voie pénale est en outre risquée. Elle fait peser sur l'administration une charge de la preuve beaucoup plus lourde que celle qui lui incombe dans le cadre de la procédure administrative. Surtout, elle peut conduire à soumettre l'appréciation des deux agences au contrôle d'un jury, qui comporte toujours une part d'aléa. En 2012, l'acquittement, après treize jours de procès, de l'ancien footballeur Harry Redknapp, poursuivi à raison d'un compte monégasque crédité de près de 190.000 livres²²⁹, est un exemple net de cette incertitude. *HM Revenue and Customs* avait enquêté pendant cinq ans et dépensé plusieurs millions de livres en procédures et frais judiciaires, mais le jury a finalement admis que la somme était un prêt destiné à des investissements. Le management du *Crown Prosecution Service* paraît avoir intégré cette dimension d'incertitude : ses juristes sont évalués sur leur aptitude à conduire une affaire jusqu'à l'issue de la procédure (c'est-à-dire à éviter les erreurs de droit), mais non sur le taux de culpabilité²³⁰. En revanche, l'opinion publique est prompte à considérer, dans un cas comme celui-ci, que le fisc a dilapidé l'argent du contribuable en procédures inutiles²³¹. On retrouve ici un dilemme présent pour tous les délits économiques et financiers : d'un côté, les poursuites doivent permettre la répression des fraudes les plus significatives, qui sont souvent les plus difficile à démasquer et à prouver ; d'un autre côté, l'importance des moyens, humains et financiers, mis en œuvre pour parvenir à une condamnation fait peser sur l'autorité de poursuite (ou d'enquête) une quasi-obligation de résultat.

Des condamnations attendues

Ce deuxième impératif prend le pas. Les affaires portées devant les tribunaux répressifs sont celles où les chances de conviction sont très élevées. Depuis 2010, les poursuites pour fraude fiscale en Angleterre se soldent par un taux de condamnation supérieur à 90%²³².

Si la décision de condamner appartient -lorsque l'accusé conteste sa culpabilité - au jury, la détermination de la peine relève du juge professionnel -ou semi-professionnel²³³, dans les limites de ce que permet la loi. La fraude fiscale est couverte par plusieurs infractions

²²⁹ Financial Times, 8 February 2012.

²³⁰ Entretien avec un officier du CPS.

²³¹ Voir par exemple, *Sport*, 8 février 2012, J. Croft et R. Blitz, Redknapp acquittal raises queries over HMRC.

²³² HMRC, *Levelling the tax playing field. Compliance progress report*, March 2013.

²³³ C'est souvent le cas lorsque l'accusé plaide coupable. Le procès, de moindres difficulté et durée, est souvent attribué, dans cette hypothèse, à un *recorder*, juriste professionnel mais qui n'exerce des fonctions juridictionnelles que quelques dizaines de jours par an.

régies par des peines différentes. Dans la plupart des cas spécifiquement prévus par les lois, le maximum encouru est de dix ou sept ans de prison ; mais l'emprisonnement à vie peut être prononcé lorsque la fraude est poursuivie, comme c'est très fréquent, sous l'inculpation de *common law* « *Cheat the public revenue* ». Mais la peine maximale n'est pas la seule borne à l'arbitraire judiciaire. Le choix de la sanction est strictement encadré par des *Sentencing Guidelines*, dont une nouvelle version sera applicable aux fraudes à partir du 1er octobre 2014. Il s'agit de grilles très précises, mentionnant, pour chaque catégorie de délit, la sanction appropriée. En fonction du montant de la fraude et du rôle joué par le contribuable, un intervalle est indiqué au sein duquel le juge fixe la peine en fonction d'éventuelles circonstances aggravantes ou atténuantes. Le juge a toujours la possibilité de s'en écarter, mais il doit en ce cas justifier précisément les raisons de son écart (*departure*) : au total, il est rare (environ 3% des cas²³⁴) que les préconisations des *Guidelines* ne soient pas suivies.

Jusqu'en 2012-2013, la peine la plus fréquemment prononcée en matière de fraude fiscale était la prison ferme (*immediate custody*)²³⁵. En Grande-Bretagne, cette sanction conduit systématiquement et directement le condamné du box des accusés à l'établissement pénitentiaire. Il y purge obligatoirement la moitié de sa peine puis peut bénéficier d'une libération conditionnelle en cas de « bon comportement » ; à ce titre, le juge prend en considération les efforts de remboursement de la dette fiscale²³⁶. Depuis 2012-2013, la prison ferme est prononcée moins fréquemment : elle n'a concerné que 43% des condamnés en 2012-2013 et 36% en 2013-2014. La durée moyenne de la condamnation à une peine de prison ferme a également diminué : elle est passée de 40 mois (en 2011-2012) à 15 mois (en 2013-2014). En l'absence de modification du *Sentencing Guidelines* au cours de cette période, cette atténuation de la sévérité des jugements reflète sans doute la moindre gravité des cas poursuivis, dont nous avons parlé plus haut. Comme on l'a dit, les cas de fraude organisée occupent une place plus faible. Or, les années 2000 avaient conduit à un renforcement très sensible des peines prononcées dans ce type d'affaires (particulièrement dans les carrousels).

Tableau n°6 : Evolution des condamnations pour fraude fiscale en Grande Bretagne

Année	Condamnation (nombre)	Prison ferme	%	Total (mois)	Durée moyenne (mois)
-------	--------------------------	--------------	---	-----------------	-------------------------

²³⁴Sentencing Council, *Crown Court Sentencing Survey*, January to December 2013, England and Wales, p. 7.

²³⁵Sentencing Council, *Fraud Offences Sentencing Data*, June 2013, p. 11.

²³⁶ Entretiens avec des agents d'HMRC et du CPS.

2011-12	401	253	63%	10,139	40
2012-13	522	229	44%	7,612	33
2013-14	682	247	36%	3,700	15

Source : *Freedom of information request*

En dépit de cette évolution vers une moindre sévérité, des peines de prison ferme significatives sont prononcées dans de nombreux cas. Pour en prendre conscience, il suffit de citer quelques exemples de sentences prononcées en 2013 et 2014. Quatre organisateurs d'un carrousel de TVA à la vente de téléphones mobiles, pour une fraude de 28 millions de livres, ont été condamnés à un total de 27 ans et demi d'emprisonnement²³⁷. Bien qu'il ait plaidé coupable, remboursé tout l'argent dû et n'ait aucun antécédent judiciaire, l'ancien président d'un club de football, dont la fraude s'élevait à 170.000 livres, a été condamné à 20 mois de prison ferme²³⁸. Un expert-comptable qui, dans les déclarations de ses clients, avait falsifié les déclarations de ses clients, pour un montant supérieur à 2 millions de livres (sur 8 ans), a été condamné à 7 ans de prison²³⁹. Un entrepreneur du bâtiment paraplégique de 66 ans a été condamné à 15 mois de prison ferme pour avoir dissimulé plus de 300.000 livres de revenus, gagnés tout au long de sa vie professionnelle²⁴⁰.

Si les juges britanniques sont parfois réticents à envoyer en prison des délinquants qui sont aussi des employeurs²⁴¹, ils prononcent en revanche régulièrement²⁴², comme en matière de fraude sociale, des peines d'intérêt général. De telles condamnations concernent toutes les catégories de fraudeurs, y compris ceux jouissant d'un statut social élevé. Fin mai 2014, le conseiller en relations publiques des stars²⁴³, Richard Hillgrove, déclaré coupable de fraude fiscale à la TVA (52.000 livres) et à la PAYE²⁴⁴ (45.000 livres), a été condamné à 15 mois de prison avec sursis et 200 heures de travail d'intérêt général.

A ces sanctions principales s'ajoutent des peines complémentaires. Le juge a la possibilité de prononcer une peine d'interdiction professionnelle, mais aucune statistique concernant cette sanction n'est disponible. Si une peine d'amende peut également être imposée au délinquant, son usage, dans le cadre d'une procédure pénale, ne paraît pas très

²³⁷ Brian Murray et autres, Kingston Crown Court, 10 avril 2014.

²³⁸ Keith Anthony Sivills, Teesside Crown court, 4 février 2013.

²³⁹ Simon Terry Pearce, Truro Crown Court, 9 avril 2014.

²⁴⁰ Manchester Evening News, 20 décembre 2013.

²⁴¹ Entretien avec des agents d'HMRC.

²⁴² Les statistiques du *Sentencing Council* pour 2001-2011 montrent que cette peine est prononcée contre environ 15% des délinquants.

²⁴³ Parmi ses clients, figurent notamment le Dragon James Caan, le chanteur de Police, Sting, et sa femme, Trudie Styler et le marchand d'art Charles Saatchi.

²⁴⁴ Impôt sur les salaires payé à la source par l'employeur.

fréquent²⁴⁵. Ceci s'explique peut-être par le fait que le juge pénal peut ordonner, à l'occasion de sa sentence, le remboursement de la dette fiscale majorée des intérêts de retard. Aucune prescription n'étant opposable en présence d'une fraude pénale²⁴⁶, des arriérés d'impôt accumulés pendant de nombreuses années peuvent être réclamés –ce qui fait grimper l'addition même pour des fraudes relativement mineures. Ce sont par exemple 72.000 livres qui ont été réclamées à une contribuable, condamnée à deux ans de prison pour avoir omis de déclarer son concubinage et continué pendant des années à bénéficier d'un crédit d'impôt pour parent isolé²⁴⁷. L'ajout d'une amende peut, en outre, paraître d'autant plus inutile qu'un autre instrument pécuniaire est disponible : la confiscation des biens criminels.

Si celle-ci était possible avant 2002 dans certains cas, le *Proceeds of Crime Act* (2002) a généralisé la possibilité de solliciter du juge un ordre de confiscation, dont l'étendue peut être augmentée au fur et à mesure de la découverte de biens saisissables. Ce pouvoir semble s'être initialement heurté à une réticence administrative et judiciaire²⁴⁸, mais son usage s'est fortement développé au cours des dernières années. Il paraît d'autant plus crucial que l'administration fiscale britannique ne dispose aujourd'hui, à la différence du fisc français, d'aucun droit de saisie mobilière ou immobilière pour recouvrer ses créances²⁴⁹. Des enquêteurs d'*HM Revenue and Customs* (au nombre de 75) sont spécialement formés à cette problématique. Associés aux investigations comme à la procédure pénale, ils ont pour mission de fournir une information complète sur les biens pouvant être saisis²⁵⁰. Néanmoins, l'efficacité de ces ordres paraît limitée : malgré la sanction à la clé (une augmentation de la peine d'emprisonnement jusqu'à dix années), leur taux d'exécution est relativement faible²⁵¹. Ceci semble résulter de l'absence de dispositif de suivi efficient²⁵². Par ailleurs, l'usage des saisies provisoires (*restraint*) –avant jugement- étant rare, les délinquants ont tout le temps de la procédure pénale pour mettre leur patrimoine à l'abri.

²⁴⁵ Selon le *Sentencing Council*, cette peine serait prononcée en moyenne dans 10% des cas.

²⁴⁶ En matière fiscale, la prescription est de 6 ans.

²⁴⁷ Woolwich Crown Court, 1er May 2013, Isomodola Olajide.

²⁴⁸ Entretien avec un agent d'HMRC.

²⁴⁹ Le projet, mentionné par le chancelier George Osbourn dans son discours budgétaire de mars 2014, d'autoriser l'administration fiscale, à compter de 2015-2016, à procéder à des saisies sur comptes bancaires, a suscité une très vive émotion. Cf. p.ex., S. Spickernell, Banks warn that HMRC won't protect most vulnerable in tax grab plan, *City A. M.*, 16 août 2014.

²⁵⁰ National Audit Office, *Confiscation orders*, 17 décembre 2013, p. 27.

²⁵¹ En septembre 2013, le taux de recouvrement était inférieur à 50% et d'autant plus faible que les montants étaient élevés. *Ibid.*, p. 15.

²⁵² Entretien avec deux agents d'HMRC.

L'exemplarité de la sanction est recherchée non seulement à travers ces peines *stricto sensu*, mais aussi à travers leur publicité. La divulgation du nom du fraudeur n'est pas le résultat d'une décision judiciaire. C'est l'effet d'une politique volontaire développée par le *Crown Prosecution Service* et, surtout, par *HM Revenue and Customs*.

Depuis le début des années 2010, l'administration fiscale britannique utilise de plus en plus l'arme médiatique. De manière préventive, des campagnes publicitaires –auxquelles ont été consacrées 6 millions de livres en 2013-2014²⁵³- s'efforcent de dissuader les éventuels fraudeurs en utilisant la menace d'un contrôle. Ainsi, à l'approche de la date de déclaration des revenus, des affiches ont fleuri sur les murs laissant apparaître des yeux scrutant, à travers un voile déchiré, ceux qui n'auraient pas accompli leurs devoirs fiscaux avec le message : *we're closing in on undeclared income* ; quelques semaines plus tard, le même graphique, une carte du monde remplaçant le voile, menaçait les titulaires de comptes offshore : *hiding undeclared income offshore ?we are closing in on you*. Ces messages sont également relayés sur les ondes : des campagnes radiophoniques avertissent le public des risques pris en cas d'évasion fiscale. Les destinataires de cette communication ne sont pas seulement les fraudeurs que l'administration fiscale tente de convaincre de mettre leurs affaires en ordre. Ces messages ont aussi pour objectif d'assurer les contribuables qui payent l'impôt des efforts déployés pour combattre ceux qui essayent de profiter du système ; il s'agit ainsi de conforter leur consentement à l'impôt. Cette sensibilisation de la population n'est pas non plus indifférente au traitement pénal de la fraude fiscale : comme on l'a vu, dans environ un cas sur trois, ce délit est jugé par un jury populaire. Pour asseoir le consensus social en faveur de l'impôt, *HM Revenue and Customs* appelle également à la délation. Un formulaire internet et un numéro gratuit sont ainsi mis à la disposition de tous pour dénoncer les fraudeurs.

Au-delà de cette communication préventive, HMRC a également développé une politique agressive de *Naming and shaming* des fraudeurs. Si le secret fiscal interdit, en principe, de rendre public les résultats des contrôles pratiqués par le fisc, tout change lorsqu'il s'agit de « mauvais contribuables ». En avril 2010, l'administration fiscale britannique a obtenu le droit de publier sur un site web dédié, les noms, des éléments d'état civil et même les photos des personnes et sociétés sanctionnés (civilement) pour s'être délibérément soustraits à leurs obligations fiscales pour plus de 25.000 livres. Depuis 2013, cette publicité s'étend aux personnes qui ont utilisé des schémas de défiscalisation et leurs promoteurs. Tout est également fait pour attirer la honte sur les fraudeurs condamnés par des juridictions

²⁵³HMRC, *Annual report, 2013-2014*, p. 50.

répressives. Les sentences qui les frappent sont largement diffusées, souvent accompagnées de photos. Les agents d'*HM Revenue and Customs* sont incités à collaborer avec les médias, pour lesquels ils rédigent des communiqués de presse « prêts à l'usage »²⁵⁴. Les brochures et rapports publiés par le fisc laissent aussi une large place aux condamnations prononcées contre telle ou telle personne. En jetant ainsi l'opprobre sur les fraudeurs, *HM Revenue and Customs* entend tirer tout le profit dissuasif de sentences destinées, avant tout, à faire des exemples.

Les poursuites pénales en matière fiscale ont, jusqu'à ces dernières années, été très peu nombreuses outre-Manche ; une volonté politique forte a néanmoins conduit à une augmentation très sensible depuis le début de la décennie 2010. Cette croissance a toutefois été freinée par le système de sélection des affaires ; les filtres successifs qu'il met en jeu constituent autant de verrous. L'évolution quantitative s'est accompagnée d'un effort pour diversifier les poursuites, au-delà de la fraude organisée qui en constituait le cœur. Laissant de côté les grandes entreprises, comme, semble-t-il, les grandes fortunes patrimoniales, cette politique est essentiellement dirigée vers les secteurs à risque. Ceci s'est traduit par des campagnes destinées à changer les comportements de milieux considérés comme fraudogènes, parce qu'une part importante de leurs transactions s'effectuent en liquide ou parce qu'ils disposent de l'expertise permettant de détourner le système fiscal. Pour faire des exemples, quelques cas ont fait l'objet de poursuites pénales, suivies d'une communication agressive. Corrélativement, la volonté de s'attaquer à des fraudes qui, individuellement, ont une ampleur limitée (même si leur répétition en fait un véritable enjeu pour le fisc) a conduit à une diminution de la sévérité des sanctions prononcées par les juges. Si ceux-ci font moins usage que par le passé des peines de prison ferme, ils recourent en revanche –quelles que soient les caractéristiques sociales des délinquants- à la peine alternative de travail d'intérêt général.

II) La lutte contre la fraude fiscale aux États-Unis

Aux États-Unis, les pratiques d'évitement de l'impôt sont tous les ans évalués par l'administration fiscale qui publie le *Federal tax gap*, un indicateur mesurant l'écart entre ce que devrait rapporter l'impôt et les sommes qui sont effectivement recouvrées dans les caisses de l'État. Ce *tax gap* qui englobe les erreurs intentionnelles et les stratégies d'évitement, se décompose en trois parties : les non déclarations (lorsque le contribuable n'a rien renvoyé à

²⁵⁴ Entretien avec un agent d'HMRC.

l'administration), les sous-déclarations de revenus (lorsque le contribuable a déclaré moins que ce qu'il a effectivement perçu) et les défauts de recouvrement (lorsque le contribuable a payé moins que ce qu'il devait). En l'espace de vingt-cinq ans, le *tax gap* a connu un essor considérable, passant de 90 milliards de dollars en 1981 à 345 milliards de dollars en 2001, puis 450 milliards en 2006²⁵⁵. Ce quintuplement en un quart de siècle s'explique en partie par l'augmentation continue des recettes fiscales et du nombre de contribuables, alors que la taille relative de l'administration fiscale est restée stable : sur l'ensemble de la période, son budget est resté à hauteur de 0,1 % du PIB, avec des agents représentant 0,04 % de la population²⁵⁶.

Pour mieux connaître le profil de ceux qui évitent l'impôt, l'administration fiscale - l'Internal Revenue Service (IRS) - utilise des échantillons de déclaration représentatifs et anonymisés²⁵⁷, de façon à calculer un taux d'évitement de l'impôt (*non compliance rate*) par catégorie de contribuables : il est de 4,5 % pour ceux dont les revenus sont déclarés par des tiers, passe à 8,6 % pour les revenus du capital et atteint plus de 50 % dans le cas des revenus fonciers ou des revenus agricoles. Les petites entreprises et les travailleurs indépendants constituent l'essentiel des contrevenants : d'après un rapport de 2005, ils représentaient à eux seuls deux tiers du *tax gap*²⁵⁸.

Historiquement, l'IRS a longtemps eu comme doctrine que des contrôles fréquents et approfondis étaient le meilleur moyen de dissuader les mauvais payeurs, même si les vérifications ont toujours été proportionnellement moins nombreuses qu'en France. En raison du manque de coordination entre les polices des différents États, la loi fiscale a souvent été utilisée pour lutter contre les gangsters. À défaut de pouvoir réunir les preuves matérielles des activités criminelles, le défaut de déclaration a pu être avancé pour faire condamner des délinquants qui ne pouvaient pas prouver l'origine des biens qu'ils avaient acquis. Durant l'entre-deux-guerres notamment, de dangereux malfaiteurs ont ainsi été condamnés à de lourdes peines de prison²⁵⁹.

Lorsque le manquement est considéré comme une erreur bénigne, il peut être vite corrigé. S'il s'apparente à une transgression plus grave, le dossier est transmis à un service spécial. À ce dispositif de vérifications dissuasives s'ajoutait un large éventail de sanctions

²⁵⁵ C'est la dernière estimation fiable dont dispose l'administration américaine et que publie l'IRS sur son site internet (<http://www.irs.gov/uac/The-Tax-Gap>).

²⁵⁶ A. H. Plumley, C. E. Steuerle, "Ultimate Objectives for the IRS: balancing Revenue and Service", in H. J. Aaron, J. Slemrod, (Eds.), 2004, *The crisis in tax administration*. Brookings Institution Press, p. 315.

²⁵⁷ R. E. Brown, M. J. Mazur, "IRS's Comprehensive Approach to Compliance Measurement", *National Tax Journal*, vol. 56, n°3, 2003, p. 689-700.

²⁵⁸ H. Bennett, *IRS Must Get Grip on Tax Gap*, *Taxpayer Advocate Says*, Tax Notes 531, 2005.

²⁵⁹ G. Ardant, *Histoire de l'impôt*, t. 2, Paris, Fayard, 1972, p. 686.

civiles et pénales parfois très lourdes (notamment parce que les déclarations fiscales sont faites sous serment et que le faux serment est sévèrement puni par la loi) : de très fortes amendes et des peines effectives de prison qui font l'objet d'une grande publicité. Mais dans la période récente, plusieurs voix se sont fait entendre, arguant qu'une politique plus compréhensive à l'égard du contribuable favoriserait son civisme fiscal et serait donc plus bénéfique aux finances publiques.

II-A) La transformation de l'IRS en administration de service à l'utilisateur

Au début des années 1990, l'administration fiscale américaine fait l'objet d'une série de critiques publiques visant à remettre en cause son positionnement par rapport aux contribuables. D'un côté, elle est accusée de mal utiliser les fonds qui lui sont alloués pour informatiser les contrôles²⁶⁰. De l'autre, la presse se fait de plus en plus souvent l'écho de contribuables qui se plaignent de ne pas pouvoir joindre les agents de l'IRS au téléphone, de subir des investigations trop intrusives et des traitements jugés inhumains. Pour répondre à ces doléances, le Congrès charge en 1995 une commission de réfléchir à une restructuration de l'IRS qui, deux ans plus tard, propose une série de recommandations. Certaines concernent l'évolution des modalités du recouvrement de l'impôt. Pour encourager le civisme fiscal, le programme de prélèvement à la source auprès des entreprises et des institutions rémunérant des salariés, est étendu : en 2006, plus de 68 % des impôts sur le revenu étaient collectés de cette manière. Les sommes ainsi prélevées sont généralement plus élevées que celles effectivement dues (dans 72 % des cas en 1999), mais ce différentiel est aussi une incitation pour les contribuables à remplir leur déclaration à temps. Suite aux premières conclusions de la commission, le Sénat procède également à plusieurs auditions publiques retransmises à la télévision : le jour d'Halloween, le public américain découvre ainsi des « histoires d'horreur » mettant en scène de pauvres contribuables sans défense confrontés au monstre bureaucratique²⁶¹. Ces témoignages, entendus en audience publique devant le Congrès, achèvent de convaincre certains élus de la nécessité de réformer l'IRS pour en faire une administration plus proche des contribuables.

Sur le plan symbolique, la mission de l'IRS est reformulée : l'institution a désormais pour fonction de fournir aux contribuables le meilleur service en les aidant à remplir leurs obligations fiscales de façon juste et intègre (certains relèvent même que dans cette nouvelle

²⁶⁰ L. Lederman, "Tax compliance and the reformed IRS", *University of Kansas Law Review*, 51, 2003, p. 971-1011.

²⁶¹ L. Lederman, "Tax compliance and...", art. cit., p. 979.

définition, le contrôle ne fait plus partie des prérogatives officielles de l'administration fiscale)²⁶². Au-delà de cette réorientation, le Congrès procède également à des changements législatifs, notamment par le biais de l'Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act adopté en 1998²⁶³. Cette loi constitue un tournant important : elle consacre une déclaration des droits du contribuable contenant plus de 70 dispositions : toutes les mesures coercitives menées par l'administration doivent désormais faire l'objet d'un contrôle hiérarchique et toute saisie d'un bien pour défaut de paiement est désormais placée sous le contrôle du juge. En outre la charge de la preuve en matière civile passe du contribuable à l'IRS. Ainsi, les contribuables dont les déclarations sont inexactes et qui peuvent arguer de leur « bonne foi », sont invités à les corriger sans risque de pénalités. La loi de 1998 prévoit également la mise place d'un observatoire de l'administration fiscale (incluant des représentants du secteur privé), chargé de veiller à ce que l'IRS améliore le service au contribuable et garantisse davantage sa sécurité.

En quelques années, l'administration fiscale américaine est ainsi devenue une institution tournée vers les services à l'utilisateur, renonçant dans le même temps à certaines de ses prérogatives de contrôle. De 1996 à 2002, la part des vérifications approfondies chez les particuliers (non business) est passée de 1,67 % à 0,57 % ; les mesures de recouvrement forcé (consistant à ponctionner le salaire ou le compte bancaire) sont passés de 3,1 millions à 667 000, le nombre d'hypothèque de biens a chuté de 750 000 à 492 000 et le nombre de saisies de propriétés du contribuable débiteur de 10 449 à 364. Désormais, la politique de l'IRS est de cibler les contrôles au moyen d'un algorithme informatique (le *Discriminant Index Function*) qui, grâce à la méthode actuarielle, calcule les probabilités de fraude selon le profil du contribuable. Le taux de contrôle varie ainsi par tranches de revenus : en 2002, il était de 1 % pour les contribuables gagnant moins de 200 000 \$, 3 % pour ceux compris entre 200 000 \$ et 1 millions \$ et 8% pour les revenus de plus de 1 million de \$. À l'occasion de cette réforme en profondeur, l'IRS est passé d'une activité de contrôle d'inspiration normative (le but étant de rappeler à chaque contribuable la nécessité de se conformer au droit et de modifier le comportement de ceux qui le transgressent), à une organisation des vérifications tournée vers la rentabilité. Ainsi, tandis que les montants

²⁶² *Ibid.*, p. 980.

²⁶³ Slemrod, J., Bakija, J., *Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*. MIT Press Books, 2008, p. 180.

notifiés n'ont pas significativement baissés entre 1998 et 2001, le nombre de mis en cause a diminué et la part de déclarations non vérifiées a augmenté.

Il reste à se demander si cette transformation de l'IRS en administration de service a eu l'effet positif escompté sur l'amélioration du civisme fiscal. C'est ce que défendait le sénateur David Prior ainsi que plusieurs universitaires²⁶⁴, sans qu'aucune étude empirique n'ait véritablement démontré cette corrélation. En réalité, les résultats des études menées dans le Minnesota d'une part et en Australie d'autre part, suggèrent que de meilleurs services fournis aux contribuables modifient la perception qu'ils ont de l'administration mais n'impliquent pas d'amélioration de leur civisme fiscal²⁶⁵.

II-B) L'évolution de la pénalisation de la fraude fiscale

Aux États-Unis, les contribuables poursuivis pour fraude fiscale le sont dans le cadre de procédures civiles ou administratives et seuls certains d'entre eux - les individus convaincus de fraude délibérée et de grande ampleur - peuvent être poursuivis pénalement et risquent des peines d'amendes ou d'emprisonnement. C'est la division fiscale du ministère de la justice (*Justice Department's Tax Division*) qui reçoit de l'IRS des demandes de poursuivre pénalement des fraudeurs, une fois accomplie la phase administrative.

1) Le processus de sélection des dossiers

- The IRS Criminal Investigation Division

Composée de 3 700 agents dont 2 600 ont le statut de *special agent* (avec des pouvoirs d'enquête similaires aux agents du FBI)²⁶⁶, elle est chargée de détecter les cas de fraude fiscale les plus graves susceptibles de faire l'objet de poursuites pénales. La division *Criminal Investigation* est également compétente pour détecter les cas de terrorisme et de blanchiment d'argent.

Sur la base de signalements venant d'inspecteurs de l'IRS ou d'autres agences fédérales, la division « *Criminal Investigation* » de l'IRS est l'instance compétente pour décider de diligenter une enquête pour fraude fiscale. Dans un premier temps, le dossier est

²⁶⁴ J. D. Rosenberg, "A Helpful and Efficient IRS: Some Simple and Powerful Suggestions", *Kentucky Law Journal*, 88, 1999-2000, p. 46-47.

²⁶⁵ S. Coleman (1996). *The Minnesota income tax compliance experiment: State tax results*, disponible en ligne (<http://mpr.aub.uni-muenchen.de/4827/>); N. Taylor & M. Wenzel, *The Effects of Different Letter Styles on Reported Rental Income and Rental Deductions: An Experimental Approach*, Centre for Tax System Integrity, Working Paper No. 11 (July 2001), disponible en ligne: <http://ctsi.anu.edu.au/WP11.pdf>

²⁶⁶ Les effectifs ont fortement baissé ces dernières années : en 2003, le service comptait encore 4 400 agents dont 2 800 special agents.

analysé par un agent spécial qui recueille les informations pertinentes et réalise une investigation préliminaire (*primary investigation*). Son superviseur revoit le dossier et décide s'il peut faire l'objet de poursuites pénales, auquel cas il doit le soumettre à la direction du bureau qui doit également donner son accord. À ce stade, deux cadres de la Criminal Investigation division doivent donc se prononcer pour savoir si les éléments de preuve sont suffisants pour engager une enquête plus approfondie (criminal investigation).

Une fois que l'enquête est ouverte, l'agent spécial doit rassembler les faits et les preuves qui permettront d'établir l'intentionnalité de la fraude et le caractère criminel du délit. Plusieurs techniques d'enquêtes sont utilisées pour obtenir ces preuves : interrogatoires de témoins, mise en place de surveillance, mandats de perquisition, réquisitions de relevés bancaires, vérifications de données financières.... Au cours de cette enquête, l'agent spécial travaille en collaboration avec les avocats pénalistes de l'IRS (IRS Chief Counsel Criminal Tax Attorneys), de façon à mieux respecter les aspects juridiques de la procédure.

Au terme de cette enquête approfondie, l'agent spécial et son supérieur déterminent si les preuves sont suffisantes pour engager des poursuites, auquel l'agent doit rédiger un rapport écrit ('special agent report') détaillant les violations de la loi et concluant à la nécessité de poursuites pénales.

Une fois accomplie la phase administrative, le dossier est ensuite transmis à la division fiscale du ministère de la justice (*Justice Department's Tax Division*) ou au bureau du procureur s'il nécessite des enquêtes complémentaires. Chacune de ces deux instances peut décider de ne pas poursuivre.

La Division fiscale du ministère de la Justice

Composée de 663 agents (dont 370 attorneys) et d'un budget annuel de plus de 100 millions de \$, ce département est compétent pour représenter l'administration des États-Unis dans tous les procès au civil, au pénal et en appel. Il assiste l'IRS dans les investigations et l'instruction des dossiers visant à poursuivre ceux qui ont fraudé l'impôt. La division suit en permanence environ 6500 dossiers devant les tribunaux civils.

En matière de poursuite pénale, la Division fiscale du ministère de la justice poursuit deux objectifs : déférer devant les tribunaux les fraudeurs de l'impôt²⁶⁷ et garantir une uniformité nationale dans les critères de poursuite. Dans la plupart des cas, la Division fiscale

²⁶⁷ A l'exception des dossiers de fraudes en matière de taxes d'accise qui sont confiés à la Division criminelle (Criminal division)

reçoit les dossiers que lui transmet l'IRS une fois que les investigations administratives effectuées par les inspecteurs de l'IRS sont achevées. Dans d'autres cas, l'IRS demande à la Division fiscale du ministère de la Justice d'autoriser les investigations d'un grand jury pour déterminer si des fraudes répréhensibles pénalement ont été commises. Les procureurs (prosecutors) de la Division fiscale analysent les saisines pour assurer que des critères uniformes justifient les cas de poursuites pénales. En pratique, ce sont les procureurs (criminal prosecutors) de la Division fiscale qui en sont chargés ; ils autorisent presque toutes (almost all) les enquêtes de grand jury et les poursuites impliquant des fraudeurs du fisc. Ces dernières années, la Division a autorisé entre 1300 et 1800 poursuites pénales pour fraude fiscale.

Une fois que la Division a donné son autorisation, le dossier est instruit soit par un procureur (United States Attorney's Office) soit dans les cas impliquant plusieurs juridictions ou nécessitant une assistance singulière, par les procureurs expérimentés de la Division fiscale. Dans tous les cas, l'agent spécial de l'IRS qui est à l'origine de l'investigation est associé à la procédure.

En plus de ces tâches, les procureurs de la division fiscale assurent des séminaires de formation à destination des inspecteurs de l'IRS et des substituts du procureur et prodiguent des conseils à tous les agents fédéraux impliqués dans la chaîne de la pénalisation de la fraude fiscale comme le FBI ou la Brigade des stupéfiants (Drug Enforcement Administration).

Ces dernières années, les dossiers traités par la Division fiscale sont de plus en plus complexes et impliquent une plus grande proportion de contribuables fortunés et d'intermédiaires prestataires de montages fiscaux.

La Division fiscale poursuit les particuliers et les entreprises qui fraudent délibérément l'impôt par omission ou par déclaration erronée. La Division enquête également sur des cas de fraude fiscale commis en même temps que d'autres délits tels que des délits boursiers, des fraudes sociales, des cas de corruption ou de trafic de drogue.

Mais le cœur de métier de la Division fiscale concerne les purs délits fiscaux (pure tax crime). Il s'agit de fraudes fiscales impliquant des revenus non déclarés ou des déclarations abusives (par exemple un restaurateur n'ayant pas déclaré du cash ou un médecin ayant gonflé ses frais déductibles). Lorsque ces cas sont difficiles à prouver, le procureur en charge du dossier (United States Attorneys' Offices) fait souvent appel aux compétences spéciales des procureurs (prosecutors) de la Division fiscale.

Durant ces dernières années, les procureurs divisionnaires (Division attorneys) se sont efforcés de diversifier les poursuites en ciblant divers types de contribuables : chefs d'entreprise, commerçants, avocats, médecins, dentistes, acteurs de cinéma et autres.

Les délais de prescription

La règle générale est que l'IRS dispose de trois ans pour effectuer les contrôles sur les déclarations reçues. Si le contribuable omet de déclarer plus de 25 % de son revenu, le délai de prescription passe automatiquement à six ans (section 6531 (2)). Mais si le contribuable est soupçonné de fraude fiscale volontaire dans l'intervalle des six années qui suivent la déclaration, le délai de prescription peut être prolongé plus longtemps. Par exemple, si le contribuable organise la fraude depuis l'étranger ou qu'il est en fuite, le temps de la prescription est suspendu. En outre, il n'est pas rare que les tribunaux fassent démarrer le délai des 6 années à partir du dernier acte frauduleux commis, et non du premier, ce qui est une autre manière de rallonger le délai (comme dans le cas *United States contre Imry*). Ces possibles dérogations font dire à certains que le délai de prescription est infini. C'est seulement en partie vrai car l'IRS a du mal à apporter les preuves nécessaires quand les dossiers sont trop anciens.

2) L'évolution quantitative des poursuites

Aux États-Unis, le nombre annuel de poursuites pénales pour fraude fiscale a toujours représenté une part infime des contrôles et il a beaucoup diminué depuis la fin des années 1990. En 1980, on dénombrait encore 2 700 contribuables poursuivis pénalement pour fraude fiscale mais vingt ans plus tard, ils étaient à peine plus de 700²⁶⁸. Cet effondrement du nombre de poursuites s'explique en grande partie par les transformations introduites suite à l'Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act de 1998 : les ressources de l'IRS ont été redéployées de façon à offrir plus de services à l'utilisateur et à donner moins d'importance au contrôle²⁶⁹. Dans ce contexte, les effectifs du département chargé des poursuites pénales en matière économique et financière ont été drastiquement réduits et leur action a été réorientée vers les affaires de stupéfiants (*narcotics related investigations*). Mais dans la période très récente (depuis 2007), cette évolution semble s'être inversée (voir tableau n°7), même si les niveaux de poursuites restent très en deçà de ce qu'ils étaient au début des années 1980.

²⁶⁸ Ces chiffres sont issus des IRS Data Books, consultables en ligne.

²⁶⁹ Aaron, H. J., & Slemrod, J. (Eds.). (2004). *The crisis in tax administration*. Brookings Institution Press, p. 325.

Tableau n°7 : Les poursuites pénales en matière fiscale* aux États-Unis (2007-2009)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Lancement d'enquêtes	1664	1531	1784	1948	1922	2291
Déferrements au tribunal	770	893	838	1035	1160	1401
Condamnés	677	645	713	696	771	824
Incarcérés	526	498	565	559	609	673
Taux d'incarcération**	77,7%	77,2%	80,6 %	80,3%	79,0 %	81,7%

Sources : compilation des chiffres publiés dans les Data books de l'IRS.

*Il s'agit des délits liés à l'impôt tels que défauts de déclaration, schémas frauduleux, conseils de fraude ou évitements caractérisés de l'impôt.

**Le terme d'incarcération inclut la prison, l'assignation à résidence, de la surveillance électronique et les combinaisons des trois.

Les chiffres des poursuites sont très faibles au regard du nombre de déclarations remplis par les ménages américains. Comme dans d'autres pays, les poursuites au pénales supposent une preuve d'intentionnalité de la fraude qui est particulièrement difficile à établir en matière fiscale, compte tenu du type de délit en cause²⁷⁰. C'est ce qui rend particulièrement délicat l'application du droit pénal aux délits fiscaux²⁷¹.

A criminal tax case, like other criminal prosecutions, requires proof of intent (in tax cases, "willfulness") at a "beyond a reasonable doubt" standard of proof. This is particularly difficult in tax cases, given the nature of the behavior involved. See Graetz & Wilde, *supra* note 8, at 358. That is, it is difficult for authorities to distinguish tax evasion from honest error. Skinner & Slemrod, *supra* note 10, at 349. This renders the application of criminal laws to tax evasion very difficult. *Id.*

Les formes de la dissuasion aux États-Unis

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.

La politique du name and shame

Une part importante de la dissuasion réside dans une publicisation systématique des poursuites accomplies en matière de fraude fiscale ; ce procédé du *name and shame*, souvent utilisé dans le monde anglo-saxon, consiste à nommer publiquement pour stigmatiser et ainsi dissuader. Si l'administration fiscale n'est pas autorisée à rendre publics les résultats de ses contrôles, l'institution judiciaire y est fortement incitée. Il est même entendu que la publicité médiatique autour des condamnations est un facteur d'amélioration du civisme fiscal, pour deux raisons : d'un côté, en stigmatisant ces comportements déviants, on renforce la norme

²⁷⁰ M. J. Graetz, L. L. Wilde, "The Economics of Tax Compliance: Fact and Fantasy", *National Tax Journal*, vol. 38, n°3, 1985, p. 355-363.

²⁷¹ J Skinner, J. Slemrod, "An Economic Perspective on Tax Evasion", *National Tax Journal*, vol. 38, n°3, 1985, p. 345-353.

sociale en faveur du civisme fiscal ; de l'autre, en exposant en détail l'historique du dossier de plusieurs contrevenants, l'IRS entretient l'idée que le contournement de l'impôt est passible de lourdes peines et peut ainsi promouvoir le civisme fiscal sans y consacrer d'argent supplémentaire. Les médias se font ensuite régulièrement l'écho de cette publicisation comme dans le cas de Pradeep Srivastava, ce cardiologue condamné en janvier 2010 à quatre ans de prison pour avoir été convaincu de fraude fiscale suite à de fausses déclarations (il avait dissimulé des revenus à hauteur de 16 millions de dollars).

Le département de la justice a également pour politique de cibler des personnalités connues du grand public. La condamnation de Wesley Snipes, acteur célèbre de cinéma ayant purgé une peine de trois ans de prison pour n'avoir pas honoré ses obligations fiscales de 1994 à 2000 (le montant de sa dette fiscale s'élevant pour cette période à 2,7 millions de \$) a ainsi défrayé la chronique²⁷². Au cours de la procédure Snipes a prétendu avoir été victime d'un conseiller véreux, Eddie Ray Kahn, qui a lui aussi été poursuivi pour fausses déclarations et montages frauduleux, ce qui a permis de déplacer le débat du côté des intermédiaires et autres conseillers fiscaux. Les effets de cette politique de *name and shame* sont néanmoins controversés : l'enjeu est de savoir si ces mesures sont réellement dissuasives pour les contribuables tentés par l'évasion fiscale ou si à l'inverse elles popularisent l'évitement de l'impôt²⁷³.

Les poursuites contre les conseillers fiscaux.

Aux États-Unis, le recours aux conseillers fiscaux est beaucoup plus fréquent que dans bien d'autres pays : plus de la moitié des contribuables individuels ont recours aux services d'un tiers qui les aide à remplir leur déclaration d'impôt²⁷⁴. Or, depuis vingt ans, l'administration fiscale a entrepris de poursuivre ceux d'entre eux qui proposaient des montages frauduleux.

En 1996, l'IRS a lancé un programme spécifique de poursuites à l'encontre des conseillers se livrant à des pratiques illégales, the IRS Criminal Investigation Return Preparer Program²⁷⁵. La raison invoquée était le grand nombre d'intermédiaires qui, par incompétence

²⁷² M. Singletary, Color of Money: Wesley Snipes and tax day, *Washington Post*, 11th April 2013.

²⁷³ Fisse, Brent, and John Braithwaite. *The impact of publicity on corporate offenders*. Suny Press, 1983 ; Whitman, James Q. "What is wrong with inflicting shame sanctions?." *The Yale Law Journal* 107.4 (1998): 1055-1092.

²⁷⁴ Slemrod, J., Bakija, J. M., *Taxing ourselves: A citizen's guide to the great debate over tax reform*. Mit Press, 2004, p. 4.

²⁷⁵ C., Hill "Problem Return Preparers-The IRS and the Justice Department Take Aim", *Journal of Tax Practice & Procedure*, 11, 2009, p. 35-56.

ou par volonté délibérée, remplissait des déclarations inexactes pour lesquelles les contribuables devaient payer des pénalités voire pouvaient être poursuivis. Depuis 2004, l'IRS va plus loin en publiant annuellement un état des poursuites à l'encontre de conseillers fiscaux et livre au passage des indications pour mieux choisir un conseiller fiable. Lorsque des actes délictueux d'un conseiller sont identifiés, les premières mesures prises varient d'une simple amende de 50 \$ à une interdiction d'exercer son activité et peuvent aller jusqu'à des poursuites pénales en cas de montages de plus grande ampleur. Ainsi par exemple le 9 juillet 2009 à Denver dans le Colorado, Loren Smith et Curtis Duff ont été respectivement condamnés à 24 et 23 mois de prison pour avoir falsifié les déclarations de 400 contribuables en augmentant leurs dons à des œuvres ou en majorant des frais professionnels, sans en informer leurs clients mais en empochant les sommes restituées. Le ministère de la justice peut également enjoindre des conseillers à ne plus préconiser certains montages : en 2008, ce type de procédure civile a été mené à l'encontre de plus de 300 conseillers fiscalistes.

Les chiffres publiés à ce sujet sont éloquentes

Tableau n°8 : Nombre de procédures engagées contre des conseillers fiscaux aux États-Unis

	2006	2007	2008
Lancement d'enquêtes	197	218	214
Recommandations à poursuivre	153	196	134
Condamnations	109	123	124
Taux d'incarcération*	89 %	83 %	81,5 %

Source : Criminal Investigation Management System

*ce taux inclut l'emprisonnement, l'assignation à résidence et les combinaisons des deux

Comme dans le cas des contribuables connues du grand public, la division fiscale du ministère de la Justice a également pour politique de publiciser les cas de conseillers fiscaux poursuivis pénalement. Ainsi, en avril 2010, Michael Cooper a été condamné à 20 mois de prison pour fraude, blanchiment de fraude fiscale ; il était le dirigeant d'une société spécialisée dans la vente de biens immobiliers permettant de réduire ses impôts de façon fictive. En janvier 2011, Homer Lee Richardson a été condamné à 30 mois de prison et à un an de mise à l'épreuve, ainsi qu'à une amende de 60 000 \$ pour avoir aidé à la falsification de déclarations de contribuables, en travaillant pour le compte d'une organisation Aegis spécialisée dans cette activité.

La diversification des peines

Depuis quelques années, les pouvoirs publics états-uniens ont de plus en plus souvent recours à sanctions non monétaires à l'encontre de contribuables ayant fraudé l'impôt. Cette évolution s'inscrit dans une tendance plus générale consistant à diversifier les peines : au cours des deux dernières décennies, le Congrès a accordé aux agences fédérales de plus en plus d'autonomie pour déterminer si un droit devait être suspendu suite à un délit. Dans ce contexte, les peines complémentaires se sont beaucoup développées dans le domaine fiscal. Le Code américain des impôts contient plus de 130 peines fiscales différentes, qui sont loin de se limiter aux sanctions financières ou aux peines de prison.

Au niveau des États, les contribuables n'ayant pas rempli leurs obligations fiscales s'exposent au retrait du permis de conduire, du permis d'exercer la médecine ou encore le retrait du permis de chasser ou d'entrer dans les salles de jeux. De toutes ces sanctions non monétaires, le retrait du permis de conduire est celle qui est le plus souvent pratiquée dans le domaine fiscal : en 2011, la Californie a retiré leur permis de conduire à 500 contribuables en dette vis-à-vis du fisc, le retrait étant maintenu jusqu'à ce qu'ils régularisent leur situation. Le Massachusetts, le Maryland et la Caroline du Sud ont également de plus en plus recours à ce type de sanction. Beaucoup d'États conditionnent l'obtention d'une licence professionnelle à la preuve d'avoir rempli ses obligations fiscales.

Au niveau fédéral, la sanction peut se traduire par une impossibilité d'obtenir un emploi dans la fonction publique ou de candidater pour l'obtention d'un prêt immobilier. En 2012, une proposition de loi a été âprement discutée, consistant à autoriser le gouvernement fédéral à retirer le passeport ou à interdire l'entrée du territoire à des individus ayant une dette fiscale supérieure à 50 000 \$. Acceptée par le Sénat, cette mesure a finalement été rejetée par la Chambre des représentants. À l'inverse, le projet de loi obligeant les entreprises et les individus souhaitant bénéficier d'un contrat avec l'État de ne pas avoir fraudé le fisc pendant les trois années précédant la demande, a été adopté par le Congrès mais pas par le Sénat.

Pour ceux qui en défendent l'usage, l'intérêt de ces sanctions non monétaires est qu'elles peuvent être plus dissuasives aux yeux de certains contribuables tentés par la fraude. La plupart du temps, les sanctions classiques maintiennent un voile pudique sur la vie privée du contrevenant tandis que certaines sanctions non monétaires sont plus visibles : par exemple, si un médecin fraudeur perd sa licence professionnelle, cette sanction sera connue de ses collègues qui peuvent ainsi être eux-mêmes davantage incités à se conformer à l'impôt. L'efficacité de ces sanctions non monétaires tient également à leur impact dans les rapports de

sociabilité quotidienne : un contribuable fautif qui s'est vu retirer son permis de conduire se voit contraint de demander à être conduit, ce qui l'oblige à expliquer pourquoi.

Conclusion

Les chapitres précédents ont mis au jour un fonctionnement peu satisfaisant 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 gouvernements ont préféré traiter la « fraude complexe » comme une catégorie distincte et lui réserver des institutions « luxueuses » distinctes. 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 modifier l'*input* pour changer l'*output* –le niveau des peines. Ainsi, le jugement de la fraude fiscale est resté un angle complètement obscur. Or, les autres affaires, qui continuent à faire l'objet d'un traitement sommaire et constituent l'écrasante majorité des fraudes fiscales jugées au correctionnel, pourraient bien fixer la « jurisprudence », le niveau moyen des peines.

Plutôt que de superposer, à la manière d'une pizza, une police fiscale, sur une investigation fiscale incomplète, Certaines réformes auraient toutefois pu améliorer d'une manière générale le traitement pénal de la fraude fiscale. À cet égard, les systèmes anglo-saxons que nous avons étudiés au chapitre précédent présentent plusieurs pistes intéressantes.

Notre propos ici n'est pas d'ériger un quelconque modèle à suivre et à transposer mais de s'inspirer de certaines expériences pour réfléchir aux insuffisances du dispositif hexagonal et se demander si des modifications institutionnelles ou pratiques ne pourraient pas contribuer à d'autres formes de régulation de la fraude fiscale.

Améliorer la sélection des contribuables poursuivis

Les agents mandatés pour réprimer la fraude fiscale tendent à éviter toute procédure pénale aux contribuables qui disposent des moyens de réparer financièrement leur faute. Ainsi sont pratiquement exempts de toute punition pénale, quel que soit le montant de l'impôt fraudé, les grandes entreprises et la plupart des contribuables disposant de revenus élevés ou de patrimoines importants. Certes, depuis quelques années, l'administration fiscale française affiche sa volonté de « diversifier » les profils socioprofessionnels des fraudeurs traduits devant le juge pénal. Ce souci est déjà, en soi, un progrès mais dans le contexte budgétaire actuel, l'objectif de punir ces infractions passe souvent après la volonté de faire rentrer de l'argent dans les caisses de l'État. Pour les agents du fisc, il est souvent préférable de transiger avec le contribuable fraudeur, de lui promettre l'absence de toute poursuite pénale en échange du paiement immédiat des droits fraudés. Par ailleurs, une procédure pénale comporte toujours un risque, surtout face à des contribuables qui peuvent s'entourer d'une défense efficace. Pour réduire cette incertitude, les pouvoirs publics britanniques ont récemment généralisé à toute suspicion de fraude la pratique des '*Disclosure Facilities*'. Le principe en est simple : le fisc envoie un courrier aux contribuables suspectés de fraude pour leur demander de la révéler dans toute son étendue, dans un certain délai. S'ils profitent de l'occasion pour se mettre en règle, ils sont quittes de toute poursuite et peuvent même bénéficier d'une remise (partielle ou totale) des pénalités. Dans le cas inverse, le fisc n'hésite pas à mettre en œuvre des moyens d'investigation offensifs et à demander que les récalcitrants soient poursuivis devant le juge pénal. Un tel dispositif permet de soumettre au juge pénal des cols-blancs –médecins, dirigeants de grandes sociétés- qui échappent généralement à toute poursuite en raison de la priorité donnée à l'objectif de recouvrement de l'impôt.

La question du traitement réservé aux « intermédiaires » qui imaginent, et souvent

commercialisent, des montages frauduleux, mérite également d'être soulevée. Comme on l'a vu, la pratique française laisse dans une large impunité les avocats, experts-comptables, notaires et autres conseillers qui imaginent les fraudes fiscales sans en bénéficier directement. Les administrations fiscales anglo-saxonnes ont une appréhension très différente de cette question. Elles bénéficient d'une loi qui englobe dans une même infraction le fait de commettre et celui de conseiller à quelqu'un de commettre une fraude fiscale. Mais c'est aussi une question de pratique. Aux États-Unis, l'administration fiscale a lancé, il y a vingt ans, un programme spécifique dirigé contre des conseillers se livrant à des pratiques illégales. Ils risquent non seulement des amendes mais il arrive aussi que des poursuites pénales, aboutissant à des peines de prison ferme, soient prononcées. Cette prise en considération précoce des États-Unis s'explique par le rôle joué par ces conseillers fiscaux qui interviennent régulièrement aux côtés non seulement des entreprises mais aussi des simples particuliers. En France, les schémas frauduleux de défiscalisation (notamment pour des opérations fictives réalisées Outre-mer) sont parfois détectés mais les intermédiaires ne sont jamais inquiétés, ni pour avoir abusé des investisseurs, ni pour le préjudice qu'ils causent à l'État.

Retirer à l'administration fiscale la sélection de (certaines) poursuites

En France, le système actuel octroie un très fort pouvoir discrétionnaire à l'administration dont l'objectif principal est de faire rentrer l'impôt, le choix de la pénalisation étant généralement un « dernier recours ». Or, on peut d'abord remettre en cause ce monopole dans l'initiative des poursuites lorsque la fraude fiscale est découverte à l'occasion d'un autre délit. Prenons l'exemple d'une société qui, profitant de la crise du crédit immobilier, promet à des investisseurs de lui procurer des fonds en échange d'honoraires soumis à la TVA. En réalité, les crédits ne sont jamais procurés et les honoraires jamais remboursés ; la TVA récoltée n'est pas davantage reversée à l'État. Dans une telle hypothèse, en France, le ministère public ne poursuit que l'escroquerie à l'encontre des investisseurs ; la procédure pour fraude fiscale est laissée à la discrétion de l'administration fiscale qui intervient généralement après la première condamnation judiciaire. Au Royaume-Uni, dans un cas semblable, le « *prosecutor* » peut joindre dans une même action la fraude contre les particuliers et contre l'État. Ce jumelage évite de véhiculer un message présentant les investisseurs comme les seules victimes et admettant implicitement que le délit commis à leur rencontre est plus grave que celui dont est victime l'État. En outre, au cours des débats qui ont accompagné le vote de la loi de décembre 2013, il a été proposé que soient systématiquement

transmises au procureur les transactions dépassant un certain montant ainsi que les redressements supérieurs à 50.000 euros. Ces propositions, soutenues à gauche et à droite, ont été bloquées par le gouvernement. Or, on ne peut pas espérer mettre fin à l'impunité pénale des grandes firmes sans écarter l'administration fiscale du processus de sélection. Pour répondre aux difficultés pratiques que pourrait susciter une transmission automatique des redressements importants au ministère public, on pourrait la restreindre aux hypothèses dans lesquelles l'administration a infligé des pénalités pour manquement délibéré.

Revoir les modalités de filtrage de la CIF

Un autre angle mort de la sélection des dossiers fiscaux résulte de l'action de la Commission des Infractions Fiscales (CIF). Cette Commission ne rejette qu'un nombre restreint de dossiers mais selon des critères dépourvus de toute motivation. La suppression de cette Commission a été, en vain, débattue à l'automne 2013. Si notre étude ne permet pas d'attribuer une quelconque utilité à cette Commission, au moins peut-on envisager de mieux réguler son activité. Jusqu'à présent, la CIF exerce son activité de manière totalement opaque, sans aucun observateur extérieur et sans rendre aucun compte, ni au public, ni au Parlement, ni à l'administration fiscale, ni aux contribuables concernés. À défaut de rendre compte au Parlement²⁷⁶, la Commission pourrait, à l'instar d'autres autorités administratives indépendantes, motiver systématiquement ses avis et organiser un début de procédure contradictoire. Une autre manière de changer le sens du contrôle opéré par la CIF serait de confier à cet organe la mission de transmettre au ministère public des cas auxquels l'administration fiscale ne pensait pas donner de suites pénales. La CIF pourrait ainsi être dotée d'une capacité d'auto-saisine qui pourrait s'articuler avec l'obligation de transmission systématique des redressements importants au ministère public évoqué précédemment. La CIF serait ainsi amenée à donner des avis non seulement à l'administration fiscale mais aussi au ministère public ; elle interviendrait non seulement pour éviter la saisine de la justice correctionnelle, mais aussi pour la promouvoir.

Développer un récit judiciaire

Comme on l'a vu, les dossiers de fraude fiscale soumis au juge pénal engendrent des condamnations quasi-systématiques, mais les sentences prononcées paraissent très peu

²⁷⁶ La dernière loi avait proposé d'imposer à la CIF de débattre devant les commissions des finances de chaque assemblée des conditions du déclenchement des poursuites pénales mais le Conseil constitutionnel a censuré cette disposition au nom de la séparation des pouvoirs.

dissuasives. Même lorsqu'il s'agit de montants importants, elles ne conduisent qu'à quelques mois de prison, le plus souvent avec sursis.

Les juges correctionnels peinent souvent à traduire, dans leurs propres grilles de compréhension, les dossiers que leur transmet l'administration fiscale. À leurs yeux, lorsqu'ils arrivent à l'audience, ceux-ci continuent à porter sur des chiffres, plus que sur des hommes, sur une illégalité abstraite, plus que sur une intention délictuelle. Cette absence d'acclimatation des fraudes relevées par les contrôles de l'administration fiscale aux exigences du discours judiciaire tient en partie au caractère extrêmement sommaire des enquêtes de police réalisées. Celui-ci laisse le juge pénal dans une situation de passivité et d'extériorité à l'égard du sujet qu'il lui revient de juger.

La création de la « police fiscale », complétée par celle du procureur financier ont permis d'y remédier en associant, pour quelques dizaines d'affaires par an, le juge et le fisc à un stade précoce. Pour tous les autres dossiers, les preuves d'« intention délibérée d'éluder l'impôt » que rassemble le fisc paraissent suffisantes pour emporter la conviction du juge mais elles ne lui permettent pas de se faire une idée claire du niveau de responsabilité de la personne qu'ils ont devant eux. La difficulté est de passer du constat opéré par la vérification fiscale à un récit en forme judiciaire, pour lequel au-delà de la question binaire de l'implication et de la connaissance de l'illégalité, il faut apprécier le degré d'implication (a-t-il exécuté complaisamment les ordres d'un tiers ou est-il le cerveau de l'affaire ?).

Une enquête judiciaire moins sommaire pourrait y remédier. Mais il faudrait pour cela que l'administration fiscale abandonne son habitude de présenter ses dossiers comme « bouclés » et pointe au contraire du doigt les pistes qui restent à creuser.

La présentation de la fraude fiscale à ses juges pourrait également être modifiée pour donner plus de chair à ces dossiers. Au Royaume-Uni, un véritable travail de mise en scène de la fraude est effectué par l'autorité chargée des poursuites : à partir des preuves recueillies par l'administration fiscale, un avocat (*barrister*) élabore un récit criminel détaillé. Ce travail, qui est destiné à convaincre des jurés profanes, est souvent extrêmement long : l'introduction à un carrousel de TVA prend plusieurs journées, quand un vol avec violence et séquestration peut ne durer qu'une demi-heure. Pour éviter un acquittement au bénéfice du doute, il doit convaincre les douze jurés qu'ils ont compris le mécanisme criminel et les motivations de l'accusé. Les pièces sont décortiquées, des témoins convoqués et les accusés interrogés. Dans la procédure française, ce travail de mise en perspective de la fraude, qui ferait ressortir tant des éléments d'histoire personnelle que des preuves d'intentionnalité de la fraude, ne peut pas

être opéré par le procureur qui s'en tient à l'enquête de l'administration fiscale. En revanche, les avocats qui représentent le fisc dans les procédures correctionnelles pourraient parfaitement jouer ce rôle de passeurs. En lien avec le service ayant opéré les redressements, ils pourraient transformer un dossier administratif en un récit pénal. Mais cela supposerait qu'ils consacrent un temps beaucoup plus long à chacune des affaires –pour lesquelles ils assurent actuellement essentiellement un travail de copier-coller et de contrôle de la procédure. Le tribunal devrait également accepter d'accorder au délit de fraude fiscale plus que quelques minutes en fin d'audience, une fois toutes les affaires entendues.

Ouvrir l'éventail des peines

En France, le droit actuel punit essentiellement d'amende et de prison la fraude fiscale alors que bien d'autres types de peines pourraient être envisagés. S'il existe un relatif consensus –tant chez les juges que chez les agents de l'administration fiscale- sur l'inutilité des peines d'amende, le recours à l'enfermement divise davantage du moins lorsqu'il vise des membres de l'élite économique. Certains estiment que c'est la seule menace utile face à des délinquants des classes dominantes ayant à cœur de protéger leur liberté et d'éviter l'infamie d'un séjour derrière les barreaux. D'autres considèrent au contraire que la prison n'a pas vocation à être utilisée s'il n'y pas de menace physique surtout à l'égard de délinquants insérés, qui, en général, ont de bons revenus et qu'on priverait alors de pouvoir rembourser leur dette. La pratique s'est ainsi imposée en France de n'utiliser la prison ferme, dans les cas de délinquance économique, que pour les récidivistes. Pour les primo-délinquants, *stricto sensu*, les peines d'emprisonnement sont généralement assorties de sursis.

S'il n'est pas question de plaider ici pour une utilisation accrue de la détention, les insuffisances du système du sursis simple dans le domaine de la fraude fiscale doivent néanmoins être soulignées. Dans la mesure où sa révocation suppose une nouvelle infraction dans les cinq années, il équivaut souvent à une forme d'immunité. Le sursis avec mise à l'épreuve paraît plus adapté à ce genre de criminalité, car il permet d'éviter l'impunité en mettant des obligations à la charge de l'accusé. Requérant l'assentiment de l'accusé, il n'est toutefois utilisé que de manière relativement marginale en matière de fraude fiscale (lorsqu'elle est prononcée, la mise à l'épreuve concerne exclusivement des éléments financiers de la peine, tel le paiement de l'amende ou de l'impôt). Or, on pourrait conditionner le maintien du sursis au suivi d'un « stage de sensibilisation au civisme fiscal », comme il en existe pour la sensibilisation à la sécurité routière ou aux dangers de l'usage de produits

stupéfiants. Alors que les administrations fiscales françaises, mais aussi américaines ou britanniques, ont multiplié les efforts pour instaurer une relation de confiance avec les contribuables, elles ne déploient pas la même énergie pour faire adhérer les potentiels délinquants à la cause publique. Pourquoi n'y aurait-il pas une éducation à l'impôt comme il y a une éducation à l'abstinence alcoolique ou à la conduite responsable ?

Pour un recours plus fréquent aux sanctions accessoires

D'une manière générale, les systèmes anglo-saxons recourent davantage que la France à des peines autres que la prison et les sanctions monétaires à l'encontre des contribuables ayant fraudé l'impôt. Les États américains pratiquent, de manière assez large, le retrait du permis de conduire dans le domaine fiscal : en 2011, la Californie a retiré leur permis de conduire à 500 contribuables en dette vis-à-vis du fisc, le retrait étant maintenu jusqu'à ce qu'ils régularisent leur situation. Le Massachusetts, le Maryland et la Caroline du Sud ont également de plus en plus recours à ce type de sanctions. Si le retrait du permis de conduire n'est plus prévu par les textes en France, la privation des droits civiques, civils et de famille reste, elle, possible, mais n'est qu'exceptionnellement prononcée par le juge.

Pourtant, ces sanctions, qui atteignent le fraudeur jusque dans sa vie quotidienne, sont plus visibles qu'une simple amende ou une courte peine de prison et sont, de ce fait, plus dissuasives. Si un médecin fraudeur est interdit d'exercice, cette sanction sera connue de ses collègues qui peuvent ainsi être eux-mêmes davantage incités à se conformer à l'impôt. Les rapports de sociabilité quotidienne sont également affectés par de telles sanctions : un contribuable fautif qui s'est vu retirer son permis de conduire doit demander à être conduit, ce qui l'oblige à expliquer pourquoi. Il en va de même du chef d'entreprise auquel est assigné le balayage de sa rue pendant quelques jours ou quelques semaines.

Des peines infamantes incitatives ?

Un dernier type de peine est la diffusion des jugements sanctionnant les fraudeurs. Aujourd'hui, le juge français dispose d'un pouvoir discrétionnaire d'assortir la condamnation pour fraude fiscale d'une publication et/ou d'une diffusion. Mais ce dispositif se limite souvent à une publication unique dans la presse locale ne pouvant excéder deux mois. Les pays anglo-saxons pratiquent cette forme de sanction à plus grande échelle, par le biais du *naming and shaming*. Ce procédé consiste à stigmatiser les personnes ayant un comportement déviant en les nommant publiquement. Aux États-Unis comme au Royaume-Uni, le secret fiscal est extrêmement bien protégé et ne permet pas de rendre public les résultats des

contrôles pratiqués par les administrations fiscales. Mais dès lors que le différend se mue en poursuites pénales, tout peut être révélé : les faits mais aussi l'identité du contribuable et son adresse. C'est en général la presse qui se charge de les diffuser avant le jugement. Une fois la sentence rendue, les pouvoirs publics dédient également -sur le site de l'administration fiscale et/ou de l'autorité chargée des poursuites- des pages d'information au rappel des faits, de la procédure et, bien sûr, des noms et états-civil des coupables. Cette publicité autour des condamnations est considérée comme favorable au respect de l'impôt, pour deux raisons : d'un côté, en stigmatisant les comportements déviants, on renforce la norme sociale en faveur du civisme fiscal et on rassure les contribuables obéissants (l'État agit pour qu'ils ne soient pas les victimes indirectes des fraudeurs) ; de l'autre, en exposant en détail l'historique du dossier des contrevenants, l'administration fiscale entretient l'idée que le contournement de l'impôt est passible de lourdes peines et espère ainsi un effet dissuasif. Cette médiatisation est particulièrement importante lorsqu'il s'agit de personnalités connues du grand public. La condamnation de Wesley Snipes, acteur célèbre de cinéma ayant purgé une peine de trois ans de prison pour n'avoir pas honoré ses obligations fiscales de 1994 à 2000 (le montant de sa dette fiscale s'élevant pour cette période à 2,7 millions de \$) a ainsi défrayé la chronique.

Cette politique de stigmatisation des délinquants se heurte néanmoins à plusieurs critiques. Elle peut ne pas avoir les effets attendus lorsque le consentement à l'impôt est fragile. Stigmatiser les fraudeurs fiscaux lorsque la norme sociale est à la dénonciation de l'arbitraire étatique peut conduire à populariser l'évitement de l'impôt. Pour éviter ce travers, on pourrait accompagner la mention de la condamnation initiale par celle des actes d'obéissance fiscale accomplis *a posteriori* par le délinquant (paiement de l'impôt élué, déclarations déposées en temps et lieu, suivi d'un stage de sensibilisation...). À défaut donc de retenir un système de publicité étendu des condamnations, le modèle des « sanctions infâmantes incitatives » pourrait s'avérer pertinent. Il s'agirait ainsi d'autoriser le juge à moduler la publicité en fonction du comportement futur du délinquant, de façon à donner à cette forme originale de sanction un effet incitatif.

Au-delà des dispositifs juridiques susceptibles d'être imaginés pour mieux dissuader toute forme d'évitement de l'impôt, une réflexion plus générale devrait être conduite 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'État et les sanctions qu'on réserve à celles et à ceux qui menacent l'intégrité.

Bibliographie

Rapports officiels

Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués (AGRASC), Rapport annuel 2013.

Anziani A., Kles V., Rapport d'information du Sénat relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, n°78, 10 juillet 2013.

Arlidge T., A. Milne A., *Arlidge and Parry on Fraud*, Sweet and Maxwell, 4th ed., 2013.

Armand L., Rueff J., *Rapport sur les obstacles à l'expansion économique*, Paris, Imprimerie nationale, 1960.

Bennett H., *IRS Must Get Grip on Tax Gap, Taxpayer Advocate Says*, 106 Tax Notes 531, 2005.

Boquet A., Dupont-Aignan N., *Lutte contre les paradis fiscaux : si l'on passait de la parole aux actes ?*, Rapport d'information déposé par la Commission des affaires étrangères, 9 octobre 2013.

Carta Europea, *Droit fiscal et douanier (procédure de contrôle)*, Italie et Espagne.

Comité national de lutte contre la fraude fiscale, *Lutte contre la fraude aux finances publiques*, 2013.

Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, la Documentation Française, Paris, 2007.

Eckert C., Rapport d'information de l'Assemblée relatif au traitement par l'administration fiscale des informations contenues dans la liste reçue d'un ancien salarié d'une banque étrangère, n° 1235, 10 juillet 2013.

Délégation nationale à la lutte contre la fraude, *Lutte contre la fraude. Bilan 2012*.

Her Majesty Revenues & Customs (HMRC), *Tackling tax evasion. Corporate report*, Updated 22 January 2014.

Ministère de la Justice, *Les condamnations*, Rapport annuel, 2013.

National Audit Office, *HM Customs and Excise Tackling VAT Fraud*, Report, Session 2003-2004, 3 March 2004.

National Audit Office, *HMRC. Managing civil tax investigation*, 2010.

National Audit Office, *Confiscation orders*, 17 décembre 2013.

Sentencing Council, *Fraud Offences Sentencing Data*, June 2013.

Solidaires finances publiques, *Evasion et fraudes fiscales. Contrôle fiscal*, 2013.

Travaux sur la lutte contre la fraude fiscale

Aaron, H. J., Slemrod, J. (Eds.), *The crisis in tax administration*. Brookings Institution Press, 2004.

Ardant G., *Histoire de l'impôt*, livre I, Paris, Fayard, 1971.

Béaur G., Bonin H., C. Lemerancier C., *Fraude, contrefaçon et contrebande de l'Antiquité à nos jours*, Droz, Genève, 2006.

Brown R. E., Mazur M. J., "IRS's Comprehensive Approach to Compliance Measurement", *National Tax Journal*, vol. 56, n°3, 2003, p. 689-700.

Conklin J.E., *Illegal But not criminal. Business crime in America*, Prentice hall Inc, 1977.

Cook D., *Rich Law, Poor Law. Different responses to tax and supplementary benefit fraud*, Open Université Press, 1989.

Cosson J., *Les industriels de la fraude fiscale*, Paris, Seuil, 1971.

Croal H., *White Collar Crime*, Criminal Justice and Criminology, Open University Press, 1992.

Delalande N., *Les batailles de l'impôt*, Paris, Seuil, 2011.

Devos K., "Penalties and Sanctions for Taxation Offences in selected Anglo-Saxon Countries: Implications for Taxpayer Compliance and Taxpayer Policy", *Revenue Law Journal*, 2004, vol. 14,

Graetz M. J., Wilde L. L., "The Economics of Tax Compliance: Fact and Fantasy", *National Tax Journal*, vol. 38, n°3, 1985, p. 355-363.

Gueux S., « 1932 : l'affaire des fraudes fiscales et le gouvernement Herriot », *L'Économie politique*, 2007/1, n° 33, p. 89-104.

Lascoumes P., Moreau-Capdevielle G., *Justice pénale et délinquance d'affaire*, juillet 1983, CESDIP.

Lascoumes P., « Les poursuites en matière fiscale : du contrôle administratif à la sanction pénale », *Gazette du Palais*, 19-20/1, 1983

Lascoumes P., « Délit fiscal et/ou délit pénal, poursuites et condamnations en matière de fraude fiscale : une étude d'interface », Paris, 1981.

Lederman L., "Tax compliance and the reformed IRS", *University of Kansas Law Review*, 51, 2003, p. 971-1011.

Levi M., *Regulating fraud: white-collar crime and the criminal process*, Tavistock Publications, 1987.

O'Donnell G., "Reforming Britain's Tax Administration and Policymaking", Hardman Lecture, 2004.

Rosenberg J. D., "A Helpful and Efficient IRS: Some Simple and Powerful Suggestions", *Kentucky Law Journal*, 88, 1999-2000, p. 33-55.

Seldon A. (ed.), *Tax avoidance : the economic, legal, and moral inter-relationships between avoidance and evasion*, London : Institute of Economic Affairs, 1979.

Silberbarb M. D., *Justifying Punishment for White-Collar Crime : A Utilitarian and Retributive Analysis of the Sarbanes-Oxley Act*, 2003.

Skinner J., Slemrod J., "An Economic Perspective on Tax Evasion", *National Tax Journal*, vol. 38, n°3, 1985, p. 345-353.

Slemrod, J. (ed.), *Why people pay taxes: Tax compliance and enforcement*. Ann Arbor, MI: University of Michigan Press, 1992.

Spire A., "The Spread of Tax Resistance: The Antitax Movement in France in the 1970's", *Journal of Policy History*, vol. 25, n°3, 2013, p. 444-460.

Spire A., *Faibles et puissants face à l'impôt*, Paris, Raison d'agir, 2012.

Sutherland E., « Is 'White Collar Crime' Crime? », *American Sociological Review*, vol. 10, n°2, 1945, p. 132-139.

Tilly C., *La France contestée : de 1600 à nos jours*, Paris, Fayard, 1986.

Webley P., Robben, Elfers H. and Hessing D., *Tax evasion. An experimental approach*, Cambridge University Press, 1991.

Weidenfeld K., « La répression de la fraude fiscale, un accompagnement ambigu du pouvoir royal d'imposer (XV^{ème}-XVIII^{ème} siècle) », *L'unité du droit, Colloque des 21-22 novembre 2013*, à paraître.

Wheeler S., Mann K., Sarat A., *Sitting in judgment: The Sentencing of White collar Criminals*, New Haven, Conn. Yale University Press, 1988.

Xenakis S., "Corruption and Organised Crime in the UK", in P. Gounev and V. Ruggiero (eds), *Corruption and organised crime in Europe : illegal partnerships*, London, 2012, p. 189-200.

Autres travaux de sciences sociales

Boltanski L., « L'espace positionnel. Multiplicité des positions institutionnelles et habitus de classe », *Revue française de sociologie*, XIV, 1973, p. 3-26.

Bourdieu P., « Esprits d'États », *Actes de la recherche en sciences sociales*, n° 96-97, 1993.

Chamboredon J.-C., « La délinquance juvénile, essai de construction de l'objet », *Revue française de sociologie*, 1971, XII, 2.

Danet J., *La réponse pénale: dix ans de traitement des délits*. Presses universitaires de Rennes, 2013.

Delmas-Marty, M. *Modèles et mouvements de politique criminelle*, Paris, Economica, 1983.

Dubois V., Dulong D., « Les ruses de la raison juridique », *Recherches et prévisions*, 73 (2003) 53-64.

Foucault M., *Surveiller et punir*, Paris, Gallimard, 1975.

Lagroye J., Offerlé M. (dir.), *Sociologie de l'institution*, Paris, Belin, 2011.

Roussel, V. *Affaires de juges: les magistrats dans les scandales politiques en France*, Paris: La Découverte, 2002.

Simonin A., *Le déshonneur dans la République. Une histoire de l'indignité, 1791-1958*, Paris, Grasset, 2008

Spire A., Weidenfeld K., « Le tribunal administratif: une affaire d'initiés? Les inégalités d'accès à la justice et la distribution du capital procédural », *Droit et Société*, 3, n°79, 2011.

Annexes

Annexe 1

Tableau récapitulatif des entretiens

	Agents de l'administration
A1	Responsable départemental du contrôle fiscal en province
A2	Inspecteur à la DNVSF devenu responsable du suivi pénal
A3	Agent des douanes chargé des enquêtes financières
A4	Haut fonctionnaire de l'administration centrale
A5	Chef d'une brigade de DIRCOFI
A6	Inspecteur des douanes
A7	Chef de brigade chargé du suivi pénal en région parisienne
A8	Chef de brigade chargée du suivi pénal en province
A9	Inspecteur chargé du suivi pénal en région parisienne
A10	Chef de brigade chargé du suivi pénal en province
A11	Responsable départemental du contrôle fiscal en province
A12	Chef de brigade départementale en région parisienne
A13	Inspectrice en brigade départementale
A14	Chef de brigade chargé du suivi pénal en province
A15	Inspecteur chargé du suivi départemental des procédures pénales en province
A16	Inspecteur principal chargé du suivi pénal en région parisienne
A17	Inspectrice chargée de coordonner la Commission des infractions fiscales
A18	Inspecteur en brigade départementale de vérification
	Magistrats du Parquet
P1	Procureur chargée des questions financières en région parisienne
P2	Procureur chargé des questions financières en province
P3	Responsable des affaires fiscales dans un parquet de région parisienne
P4	Chef du bureau du droit économique et financier
P5	Procureur dans un pôle spécialisé sur les affaires économiques
P6	Procureur spécialisé dans les affaires économiques en région parisienne
	Magistrats du siège
S1	Magistrate du siège dans une chambre financière d'un tribunal de région parisienne
S2	Juge d'instruction spécialisé dans les affaires économiques
S3	Magistrat du siège dans une chambre financière d'un tribunal de région parisienne
S4	Magistrate du siège dans une chambre financière d'un tribunal de région parisienne.
S5	Assesseur dans un tribunal de province
	Autres
	Avocat de l'administration fiscale
	Cadre de la police fiscale
	Représentant du ministère de la Justice

Annexe 2

Statistiques utilisées

Tout au long du rapport, deux bases statistiques ont été utilisées. L'une a été construite par nos soins à partir de la saisie d'un ensemble de jugements. La seconde est une extraction du fichier statistique des condamnations tenu par le ministère de la Justice.

I) La Base * construite à partir d'un échantillon représentatif de jugements

Construite par les soins de Maud Choquet, cette base a été constituée à partir des affaires terminées par un jugement ou un arrêt rendu en 2011 ; sont concernés 570 prévenus, auxquels il faut ajouter 23 prévenus dont la mise en cause s'est terminée par un non lieu.

Les jugements étudiés ont été rendus entre 2007 et 2011, avec une majorité de jugements rendus en 2011 (330 soit 57,9%). Lorsque les jugements ont été rendus entre 2007 et 2010, ils figurent dans la base parce qu'ils ont été frappés d'appel voire de pourvoi en cassation.

La construction de cette base, entièrement anonyme, a été faite à partir des données contenues dans les jugements ; son contenu est donc relativement riche.

Cette base est toutefois incomplète. La comparaison avec l'autre base de données**, issue du ministère de la justice (qui répertorie, selon les années, entre 750 et 950 condamnations pour fraude fiscale par an), montre une sous-représentation de certains tribunaux de la région parisienne ; il est toutefois difficile de mesurer à quel point notre base reconstituée est partielle, en raison notamment des variations annuelles et de l'absence de correspondance des périodes pour lesquelles les observations « ministère de la justice » (condamnations inscrites au casier judiciaire) et les jugements ont été recueillies.

II) La Base ** construite à partir d'une extraction des statistiques « condamnations » réalisées par le ministère de la justice**

Cette base est une extraction, réalisée par le service statistique du ministère de la justice, à partir du rapport « condamnations » publié annuellement par le ministère de la justice <http://www.justice.gouv.fr/budget-et-statistiques-10054/etudes-statistiques-10058/les-condamnations-en-2010-23382.html> pour les infractions codées dans les catégories suivantes :

Code Natif	Nombre de condamnations		
	2008	2009	2010
551 SOUSTRACTION A L'ETABLISSEMENT OU AU PAIEMENT D'IMPOT: COMMERCE SANS FACTURE OU FACTURE FICTIVE - FRAUDE FISCALE	3	2	5
1324 PASSATION D'ECRITURE INEXACTE OU FICTIVE DANS UN LIVRE COMPTABLE - FRAUDE FISCALE	12	9	10
1331 OMISSION D'ECRITURE DANS UN LIVRE COMPTABLE - FRAUDE FISCALE	54	32	43
4043 SOUSTRACTION A L'ETABLISSEMENT OU AU PAIEMENT DE L'IMPOT: OMISSION DE DECLARATION - FRAUDE FISCALE	469	463	380
4044 SOUSTRACTION FRAUDULEUSE A L'ETABLISSEMENT OU AU PAIEMENT DE L'IMPOT: DISSIMULATION DE SOMMES - FRAUDE FISCALE	427	385	307
4045 SOUSTRACTION FRAUDULEUSE A L'ETABLISSEMENT OU AU PAIEMENT DE L'IMPOT: ORGANISATION D'INSOLVABILITE - FRAUDE FISCALE	2	1	.
4046 SOUSTRACTION FRAUDULEUSE A L'ETABLISSEMENT OU AU PAIEMENT DE L'IMPOT: OBSTACLE AU RECOUVREMENT - FRAUDE FISCALE	5	1	3
25453 FRAUDE FISCALE AYANT POUR OBJET L'OBTENTION DE REMBOURSEMENT INJUSTIFIE SOUSTRACTION FRAUDULEUSE A L'ETABLISSEMENT OU AU PAIEMENT DE L'IMPOT: ORGANISATION D'INSOLVABILITE - FRAUDE FISCALE		2	2
Total	972	895	750

Cette base ne concerne pas l'ensemble des procédures pour fraude fiscale : elle ne recense en effet que les condamnations ayant fait l'objet d'une inscription sur le casier judiciaire.

Les données contenues dans cette base sont beaucoup moins riches : elles ne concernent en effet que l'état-civil des personnes condamnées, leur passé pénal et les condamnations prononcées.

III) Affaires enregistrées au Parquet (moyenne sur 2005-2008). Statistiques du ministère de la Justice.

TRIBUNAL	Nombre moyen de plaintes
Tribunaux jugeant moins de 10 affaires fiscales pénales par an	438,75
Grasse	24
Nice	17
Aix-en-Provence	23,25
Marseille	51,75
Toulon	14,25
Montpellier	17,5
Perpignan	10,75
Lyon	31,75
Rennes	12,25
Toulouse	21
Bordeaux	30,5
Nanterre	53
Pontoise	26,5
Versailles	28
Evry	23
Meaux	12,5
Melun	10,75
Bobigny	68,25
Créteil	40,75
Paris	252,75
Strasbourg	15,75
Lille	21,5

Annexe 3

Le rôle des avocats de l'administration fiscale dans le procès pénal

Mélanie Péclat, doctorante (CESDIP)

L'administration fiscale ne se défend pas seule lors du procès pénal. Toutes ses plaintes sont réparties entre deux cabinets parisiens, qui défendent traditionnellement l'administration fiscale. Pour ces deux cabinets, présentant une grande expertise dans le traitement des dossiers fiscaux au pénal, l'administration fiscale est un client important et fidèle.

Pourquoi l'administration fiscale fait-elle appel à des avocats alors qu'elle pourrait se défendre seule ? Sa présence aux audiences est toujours assurée par des inspecteurs principaux, qui sont chargés de suivre les dossiers. Ils pourraient alors représenter eux-mêmes l'administration fiscale. Cependant, les avocats de l'administration fiscale jugent que leur présence est indispensable, non pas tant en raison d'un supplément d'expertise fiscale qu'ils pourraient apporter, mais bien et surtout parce qu'ils connaissent et maîtrisent les règles du jeu de l'audience pénale. Les avocats de l'administration fiscale que nous avons suivis sont majoritairement spécialisés en droit pénal ou en droit pénal des affaires et non en droit fiscal. Ce sont donc leurs compétences et les connaissances en matière de droit pénal et de procédure pénale que l'administration fiscale leur demande de déployer, afin de faire entrer un dossier fiscal dans le cadre du procès pénal. Les avocats de l'administration fiscale, en leur qualité de praticiens du droit pénal, connaissent en effet « les ficelles du métier » et les règles, aussi bien explicites que tacites de l'audience correctionnelle, que n'intègre pas la formation des contrôleurs et inspecteurs des impôts.

Des inspecteurs principaux sont présents dans toutes les audiences pénales traitant de plaintes déposées par l'administration fiscale. La raison de leur présence est double, selon les avocats, puisqu'il s'agit dans un même temps de vérifier la qualité du travail de l'avocat et de lui apporter des informations supplémentaires, si nécessaire. L'inspecteur principal n'intervient que très peu lors des audiences, mais certains Présidents profitent de leur présence pour obtenir des précisions sur le déroulement du contrôle ou le processus frauduleux mis en œuvre par le prévenu. Par ailleurs, l'administration fiscale, par le biais de ses contrôleurs, construit l'entièreté du dossier qui servira ensuite à la rédaction des conclusions et à la construction des plaidoiries de ses avocats. En ce sens, elle n'est pas considérée comme un client normal. Un des avocats de l'administration fiscale la définit d'ailleurs comme un « partenaire »²⁷⁷.

²⁷⁷ AVI

Nous avons fait l'hypothèse, que le caractère particulier du client qu'est l'administration fiscale, considéré comme un partenaire plutôt que comme une victime induit une redéfinition du rôle de l'avocat de la partie civile à l'intérieur du procès pénal. Nous cherchons donc à savoir quel est ce rôle, comment il se définit et comment les avocats de l'administration se l'approprient.

LE TERRAIN :

Pour notre enquête, nous avons assisté à vingt-deux audiences correctionnelles pour délit de fraude fiscale et pour délit d'escroquerie à la TVA, quasi-exclusivement dans des tribunaux de grande instance d'Ile-de-France. Vingt observations ont en effet été réalisées à Paris, Versailles, Bobigny, Meaux, Créteil, Evry, Nanterre et Cergy-Pontoise, une au Mans et une à Caen. Nous avons choisi ces tribunaux suivant les propositions des avocats de l'administration fiscale. Ce sont eux en effet qui nous prévenaient de l'audiencement des dossiers ainsi que des probabilités de renvoi.

Nos observations d'audience ont pris place dans des tribunaux de tailles différentes, la plupart possédant des chambres spécialisées dans les délits économiques et financiers. C'est le cas de Paris, Versailles, Bobigny, Créteil, Cergy-Pontoise, Nanterre, Le Mans et Caen. Les audiences observées étaient très denses ; de nombreux dossiers y étaient en effet traités, même si tous ne nous intéressaient pas. Le nombre important de dossiers induit nécessairement un nombre important de personnes présentes dans la salle d'audience : prévenus, victimes, avocats, inspecteurs principaux de l'administration fiscale et parfois amis et/ou famille des victimes ou des prévenus. Nos observations ont été enrichies de quelques discussions informelles avec celles-ci ainsi que d'entretiens semi-directifs avec des avocats de l'administration fiscale.

Afin de préserver leur anonymat, nous les avons nommés ainsi dans ce rapport :
AV1, AV2, AV3 et AV4.

AV1 est un avocat âgé d'un plus de cinquante ans. Il est associé depuis vingt ans dans l'un des deux cabinets défendant l'administration fiscale.

AV2 est une avocate âgée de moins de quarante ans. Elle est associée depuis dix ans dans l'un des deux cabinets défendant l'administration fiscale.

AV3 est une avocate âgée d'un peu plus de trente ans. Elle est collaboratrice depuis huit ans dans l'un des deux cabinets défendant l'administration fiscale.

AV4 est un avocat âgé de trente ans. Il est collaborateur depuis un an dans l'un des deux cabinets défendant l'administration fiscale.

Ces quatre avocats ont en commun le fait de ne pas avoir choisi ce métier, qui s'est imposé à eux dans la continuité de leurs études. C'est leur envie de plaider qui les a poussés dans le droit pénal et le droit pénal financier.

Le nombre relativement important d'audiences auxquelles nous avons pu assister nous a permis d'observer la diversité des dossiers fiscaux qui sont traités par les juridictions, judiciaires non pas tant dans le montant des droits éludés, mais bien plutôt dans les professions et les différents types de fraude représentés. Cette recherche, bien qu'inachevée nous a permis de mieux comprendre comment se définit le rôle très balisé et cadré de l'avocat de l'administration fiscale. Nous verrons ainsi, dans un premier temps, que la spécificité des dossiers fiscaux conduit les avocats à s'imposer une contrainte tant dans leur comportement avant l'audience que dans les propos tenus dans leurs plaidoiries. La défense de l'administration fiscale s'approprie son caractère officiel, conduisant ainsi les avocats à se construire et à donner à voir une représentation ambivalente de cette administration, censée être en même temps, d'après les avocats de l'administration fiscale que nous avons interrogés, « solennelle et humaine ». Cette double qualification de l'administration fiscale se fonde sur son apparente volonté de sortir de son image d'administration austère et sévère en montrant qu'elle est à l'écoute et sait s'adapter à ses usagers. Comme nous le verrons ci-après, les avocats de l'administration fiscale semblent avoir intégré cette volonté et se représentent leur client corrélativement sous un aspect officiel et institutionnel – elle est une administration étatique – et humain – elle sait être à l'écoute et prendre en considération la personnalité et l'histoire de vie des contribuables, même fraudeurs.

Par ailleurs, le rôle de l'avocat à l'intérieur du procès pénal est lui-même limité par la répartition des tâches accordées à chacun des protagonistes. La nécessaire mesure qu'il s'implique à lui-même en raison du caractère particulier de son client amène l'avocat à ne jamais sortir de son rôle, afin d'éviter d'empiéter sur celui des autres. Ne pas sortir de son rôle implique alors, pour l'avocat, de faire un grand écart entre chercher à convaincre le ministère public et le tribunal du bien-fondé de la plainte déposée par l'administration fiscale et de la culpabilité du prévenu, tout en évitant de donner l'impression d'une connivence avec le Président, les assesseurs et le procureur, connivence que pourrait critiquer l'avocat de la défense.

L'avocat de l'administration fiscale met tout en œuvre, dans le procès pénal pour fraude fiscale, pour ne pas nuire à la crédibilité de son client-partenaire. Son rôle n'est pas explicitement déterminé par l'administration, mais induit par le caractère spécifique de son client et l'image qu'il veut en donner. Quelles sont les spécificités des dossiers fiscaux traités

lors des audiences des tribunaux correctionnels ? Comment définissent-elles le rôle des avocats de l'administration ?

1) La spécificité des dossiers fiscaux

Il y a consensus entre les quatre avocats interrogés sur le fait que leur marge de manœuvre, au moment de la rédaction des conclusions et de la construction de leur plaidoirie est particulièrement faible dans les dossiers fiscaux. Ils sont considérés comme « balisés » (AV2 et AV4). Toutes les informations sur le contrôle fiscal et le contribuable sont portées dans le dossier et synthétisées dans trois documents essentiels : la plainte, la fiche complémentaire d'informations et l'avis de la Commission des Infractions fiscales.

L'avocat de l'administration fiscale reçoit un dossier clé-en-mains, regroupant toutes les informations et toutes les pièces lui permettant de rédiger ses conclusions et construire sa plaidoirie. Son rôle consiste donc d'abord dans la synthèse du dossier. Il peut cependant apporter un nouveau point de vue sur le dossier ou un nouvel angle d'approche en étayant la récapitulation de l'élément matériel d'une démonstration de l'intention frauduleuse ou de la mauvaise foi du prévenu. De cette marge de manœuvre limitée dans le travail de l'avocat de l'administration fiscale résulte une homogénéisation des plaidoiries, construites sur 3 axes :

- L'élément matériel : reprenant le processus de la fraude ou de l'escroquerie et le montant des droits éludés.
- L'élément intentionnel : fondé sur la démonstration de la mauvaise foi et la responsabilité du prévenu.
- La demande de condamnation et de solidarité, dans les dossiers où une société est mise en cause.

Nos observations nous ont permis de relever que l'enjeu de la plaidoirie ne se situe jamais (ou presque jamais) dans l'apport d'une preuve de l'élément matériel. Celui-ci est presque toujours déjà considéré comme constitué puisque la fraude a été découverte par l'administration fiscale, qui, après avoir mené une enquête et entendu le prévenu, a décidé de porter plainte contre lui. Sur les 22 audiences et 37 dossiers observés, l'élément matériel n'a été remis en cause par le tribunal que deux fois, mais seulement parce que les pièces sur lesquelles était fondée la plainte manquaient au dossier. Les présidents semblent accorder une confiance importante au travail et aux conclusions de l'administration fiscale.

Par ailleurs, les faits ne sont que très rarement contestés par le prévenu, dont la ligne de défense est généralement fondée sur le rejet de l'intentionnalité et/ou de la responsabilité. Il s'agit alors, pour le prévenu et son représentant, de convaincre le tribunal qu'au moment des faits il méconnaissait ses obligations fiscales ou ne s'occupait pas de la comptabilité. La démonstration de la constitution de l'élément intentionnel est accompagnée, dans certains cas, par celle de la responsabilité du prévenu. L'enjeu étant alors de démontrer qu'il ne pouvait pas ne pas être conscient de ses obligations fiscales (en raison du statut professionnel ou social du

prévenu), ou que son implication dans la société, même extrêmement réduite, induit des responsabilités dont le prévenu ne pouvait se départir.

En défense comme en constitution de partie civile, la marge de manœuvre de la plaidoirie est limitée aux problèmes de droit (exception de nullité, problèmes de citation etc.) et à la démonstration de l'intentionnalité du prévenu. Cette démonstration est très souvent fondée sur la mise en avant de manœuvres frauduleuses, dont l'existence permet d'exclure la possibilité que le comportement du prévenu soit le résultat d'une simple erreur ou d'une mécompréhension du droit. L'administration fiscale fait en effet une distinction entre les erreurs de bonne foi et les fraudes, qui impliquent nécessairement la mauvaise foi et l'intention de frauder, par le biais de montages dont la seule finalité réside dans l'évitement de l'impôt. Le rôle de l'avocat de l'administration fiscale dans le procès pénal est de chercher et démontrer la preuve de l'intention frauduleuse du prévenu, soit par la mise en avant de manœuvres frauduleuses, soit en essayant de montrer que le contribuable ne pouvait pas ne pas savoir que son comportement était frauduleux au moment des faits.

Ces deux démonstrations sont en même temps fondamentales et extrêmement complexes. Il ne peut y avoir de condamnation pénale sans intention frauduleuse de l'auteur de l'infraction ; l'avocat de l'administration se doit donc d'interpréter le comportement du contribuable dans un sens qui tend à la prouver. Il s'agit donc pour lui de relever tous les signes apparents de l'intention frauduleuse du prévenu. Il peut donc faire une liste de tous les comportements qui laissent entendre qu'il y a volonté de frauder, comme le fait l'avocat de l'administration fiscale (AVI), lors d'une audience à la Cour d'Appel de Paris. Il s'agit pour lui de montrer que le prévenu cherchait délibérément à organiser son insolvabilité. La question de l'intentionnalité est centrale dans le cas de délit « d'organisation d'insolvabilité », puisque sa qualification induit nécessairement une intention, celle d'organiser une insolvabilité pour éviter de rembourser sa dette à l'administration fiscale.

Pour l'avocat que nous observons, et c'est ce qu'il dit au tribunal, « il est très compliqué d'établir l'acte positif de l'organisation d'insolvabilité. » Pour lui, en effet, « la constitution du délit pose des difficultés car la majorité du temps, le contribuable est en cessation de paiement. » La situation d'insolvabilité est récurrente, chez les contribuables jugés pour délit de fraude fiscale ; l'avocat se doit donc de montrer que cette situation, bien que courante, ne va pas pour autant de soi et que dans le cas précis étudié, elle n'est pas la conséquence d'une mauvaise gestion des revenus et des capitaux ou d'une situation économique précaire, mais bien un moyen pour parvenir à ne pas payer l'administration fiscale. Dans sa plaidoirie, l'avocat de l'administration fiscale explique que, pour lui, « établir l'organisation d'insolvabilité, c'est établir que l'insolvabilité n'existe pas réellement et que le contribuable perçoit encore des revenus. » Il démontre donc que le prévenu, nutritionniste d'une cinquantaine d'année, a encore des patients et continue, par conséquent, à percevoir des honoraires. Ensuite, dans la seconde partie de sa plaidoirie, l'avocat de l'administration cherche à « établir qu'il y a eu des manœuvres frauduleuses », et fait donc la liste de ces manœuvres :

- Le prévenu fuit. Il refuse d'entrer en communication avec l'administration fiscale.
- Le prévenu a des charges beaucoup trop élevées.
- Le prévenu a tenté de mettre en place un prélèvement de 200€ par mois, mais l'a arrêté.
- Tentative de soustraire des biens au recouvrement

Pour cet avocat, l'attitude fuyante du prévenu est un signe de son intention frauduleuse. Il essaie de démontrer que, au vue de son train de vie, le fait même qu'il ne possède aucun bien, et qu'il soit insolvable ne peut être que le résultat d'une organisation volontaire de son insolvabilité. *« Le prévenu est aujourd'hui insaisissable sur l'ensemble de ses biens, puisqu'il ne possède rien. Il n'a rien sur ses comptes, puisqu'il fait en sorte, au quotidien, qu'ils soient toujours débiteurs, en procédant à des virements. Il semble faire en sorte qu'aucune saisie ne soit possible, alors qu'il possède de l'argent, puisqu'il fait des retraits d'environ 5000 par mois et qu'il a un train de vie important. »*, argumente l'avocat de l'administration fiscale. Pour asseoir l'intention frauduleuse, il termine sa plaidoirie en montrant que cette infraction dure dans le temps, autre preuve qu'il ne s'agit pas d'une erreur, mais bien d'une fraude fiscale : *« Ce dossier est très particulier, les manœuvres sont faites depuis plus de douze ans. (...) On est donc bien dans un dossier de fraude fiscale. »*

En assistant à un certain nombre d'audiences du tribunal correctionnel, nous avons eu le sentiment que les dossiers présentés par l'administration fiscale étaient « gagnés d'avance », comme si le statut de la partie civile induisait une obligation, pour le tribunal, de lui faire confiance. Ce sentiment n'est confirmé qu'à demi-mot par les avocats de l'administration fiscale. Selon un des avocats interrogés (AV1), si les magistrats ne remettent jamais en cause les affirmations de l'administration fiscale, c'est en raison de la solidité des dossiers qu'elle envoie au pénal. Selon lui, l'administration chercherait à éviter toute jurisprudence qui n'irait pas dans son sens et qui par là-même conduirait les tribunaux puis la société à accepter ou du moins à condamner moins fortement certains comportements déviants. Il s'agit, pour l'administration fiscale, de ne pas risquer d'ouvrir une brèche dans l'interprétation de la loi fiscale et de ne présenter que des dossiers assez solides pour conduire à une condamnation du prévenu.

« L'administration aura peut-être tendance à ne pas vouloir prendre un certain nombre de risques sur certains dossiers. Donc il y a un tri des dossiers. Des dossiers qui posent des problèmes de procédures, des problèmes d'appréciations. Pourquoi ce choix est important ? Il est important parce que l'administration souhaite évidemment que ne puissent pas se mettre en place des systèmes de jurisprudences qui pourraient être éventuellement défavorables en fait. Donc il y a vraiment des risques sur des interprétations de la loi fiscale, de la loi pénale. Donc, en fait, déjà les dossiers sont sélectionnés au préalable pour éviter toutes difficultés, donc il y a déjà la nature du dossier ».

Les dossiers traités en audience correctionnelle passent d'abord par un filtre sélectif : la commission des infractions fiscales. Elle choisit les dossiers qui remplissent les conditions

nécessaires pour un audiencement pénal. Nos observations ainsi que nos discussions avec les avocats de l'administration nous ont permis d'en relever un certain nombre :

- Le montant des droits éludés, dont le seuil minimal se situe autour de 100 000€.
- La récidive administrative ou pénale.
- L'évidence de l'élément matériel

Ces conditions sont sous-tendues par la volonté récente de diversifier les dossiers que l'administration fiscale décide d'envoyer au pénal. Cette nouvelle politique résulte d'une injonction formulée par la Cour des Comptes à son encontre à diversifier les dossiers pénaux fiscaux afin d'éviter toute stigmatisation de certaines professions ou de certains types d'infractions jusqu'alors surreprésentés. La diversification des dossiers a conduit l'administration à porter plainte pour des infractions plus complexes, modifiant ainsi le rôle de ses avocats, qui sont parfois contraints de faire preuve de pédagogie dans l'explicitation du processus de fraude ou d'escroquerie. C'est le cas, par exemple, pour des escroqueries fondées sur des « carrousels de TVA », qui induisent un mécanisme frauduleux extrêmement complexe, non seulement en raison du caractère international de la fraude, mais aussi dans la difficulté, aussi bien pour l'administration que pour ses avocats, de démontrer l'intentionnalité du mis en cause.

a) Un discours et un comportement exemplaire

Le statut particulier de l'administration fiscale conduit les avocats de l'administration à cadrer leur comportement et leur discours d'abord sur la représentation qu'ils ont de leur client et qu'ils cherchent à véhiculer, mais aussi sur la spécificité de la matière fiscale.

Les avocats de l'administration fiscale se sentent alors investis d'une mission particulière, celle d'être les « garants de la crédibilité » de leur client, « garant devant le tribunal, de son efficacité et du respect des règles » (AV2). Leur comportement doit donc être mesuré afin de répondre au caractère officiel de l'administration et de démontrer que, bien qu'elle ait un statut particulier, elle demeure dans un rapport d'égalité avec les autres justiciables. Cette double volonté conduit les avocats à une certaine ambivalence qui les contraint à « ne pas en faire trop », tout en anticipant et en prévenant les éventuelles critiques formulées à l'encontre de l'administration fiscale. Les avocats se doivent donc de faire apparaître l'humilité et la « crédibilité » (AV1) de l'administration en faisant en sorte qu'il n'y ait aucune complaisance apparente entre le tribunal et l'administration.

Pour les avocats, le discours et le comportement doivent être plus solennels, mesurés et humbles, parce qu'en défendant l'administration victime d'une infraction au code pénal, c'est aussi son image qu'ils défendent, non seulement devant le tribunal mais aussi devant les citoyens présents à l'audience. Le langage choisi se doit donc être plus soutenu, nous dit une avocate (AV3), et les propos mesurés. Cette volonté de rester mesuré, humble et solennel ne découle pas seulement du statut particulier de l'administration, mais aussi de la spécificité de

la matière fiscale qui est bien éloignée du pénal « traditionnel ». Ici, la victime n'est pas humaine, ne ressent aucune souffrance. Si l'empathie du juge ne pouvant être obtenue dans le procès pénal pour délit de fraude fiscale, on ne peut pas dire pour autant que l'avocat de l'administration fiscale ne s'arrête qu'aux faits bruts. S'il ne peut faire intervenir le ressenti et la souffrance de la victime à l'intérieur de sa plaidoirie, il peut se concentrer sur la personnalité du prévenu en cherchant à montrer l'intentionnalité de la fraude.

La fraude fiscale est perçue soit comme une infraction moins grave, soit sur un registre très éloigné des délits de droit commun impliquant une victime directe, susceptible d'éprouver de la souffrance. Cette particularité des dossiers fiscaux au pénal implique une auto-limitation des avocats dans leurs discours et comportement à l'audience, excluant ainsi de leur plaidoirie toute « envolée lyrique » (AV2). « Il faut s'en tenir aux faits, en évitant tout pathos », nous dit un avocat de l'administration, ne pas « lâcher les chiens » (AV3), dit une autre, en prenant en compte le contexte de la fraude fiscale. C'est là que l'humain retrouve sa place dans le procès pénal pour fraude fiscale : l'humain est du côté du prévenu, qui peut ressentir de la souffrance, soit au moment de la commission de l'infraction, ce qui l'aurait conduit à ne pas respecter ses obligations fiscales, soit pendant l'audience, ce qui contraint l'avocat à mesurer ses propos.

Prenons l'exemple d'une audience au TGI de Nanterre. Une prévenue est jugée en tant que gérante de droit d'une SARL, pour soustraction frauduleuse à l'impôt sur les sociétés, minoration et soustraction à la TVA et écritures comptables inexactes ou fictives. Celle-ci rejette la responsabilité des fraudes sur son compagnon au moment des faits, décédé avant l'audience. Sa défense, ainsi que celle de son avocat, est construite sur le fait qu'elle avait quinze ans de moins que son compagnon, qui l'a manipulée et poussée à la fraude fiscale, sans qu'elle en ait conscience. Voici ce que dit l'avocat de l'administration fiscale dans sa plaidoirie : « *Je ne voudrais pas être désagréable dans ce dossier, puisque Mr. A est décédé, mais les absents ont toujours tort.* » (AV1). Plus tard dans sa plaidoirie, il dira : « *ce dossier me gêne, car le co-auteur est décédé aujourd'hui.* »

Dans cet exemple, nous pouvons remarquer l'inconfort de l'avocat, qui veut démontrer qu'il est un peu facile de rejeter la responsabilité d'une infraction sur quelqu'un qui ne pourra pas se défendre, tout en prenant en compte le fait que la prévenue peut souffrir de la mort de son ancien compagnon. Cet inconfort peut être le signe d'un manque d'habitude, pour cet avocat, de faire face à la souffrance dans le procès pour délit de fraude fiscale. Cette quasi-absence d'humanité semble rendre leur travail moins « exaltant » et leurs plaidoiries leur apportent moins de « plaisir » (AV3) que les dossiers de droit commun. Pour l'un des avocats interrogés, ce qu'il manque dans la défense de l'administration fiscale, c'est le « sentiment de devoir sauver la peau de quelqu'un », qui conduit à un moindre investissement personnel (AV3).

Il reste alors à l'avocat de montrer que l'administration aussi peut avoir un côté humain, non pas parce qu'elle souffre de l'infraction commise envers elle, mais parce qu'elle

peut entendre la souffrance ressentie par le prévenu, au moment des faits. Les avocats semblent investis d'une mission, celle de montrer que « l'administration n'est pas là pour écraser les contribuables », qu'elle « cherche à retrouver la personne, qu'elle cherche à l'entendre, à discuter avec elle et qu'elle ne l'envoie pas au pénal sans négociations préalables. »(AV4)

Démontrer son côté humain et sa capacité de discernement pour « la montrer sous son meilleur jour » (AV4), est une volonté partagée par les avocats de l'administration fiscale, qui dans un même temps trouve ainsi une justification de leur rôle d'avocat auprès de leurs confrères, parfois très critiques. Il nous a été rapporté, lors des discussions avec les avocats de l'administration fiscale, des propos très durs tenus par les avocats de la défense. De l'expression du sentiment que « l'administration ne perd jamais » aux attaques plus personnelles : « avocat du diable », refus d'appeler l'avocat de l'administration « confrère »(AV4). C'est d'ailleurs cette dernière démonstration d'un désaccord avec le travail des avocats de l'administration fiscale qui a semblé être la plus grave pour l'avocat qui en a été victime. Afin de préserver l'unité d'un corps de métier qui les place régulièrement en situation d'opposition, puisqu'il s'agit de s'affronter dans la défense de l'une ou l'autre partie, les avocats montrent qu'ils reconnaissent l'autre comme appartenant à ce même corps, en l'appelant « confrère ». Refuser d'utiliser le terme « confrère » pour s'adresser à un autre avocat, revient à lui signifier qu'il est exclu du groupe des avocats.

Sujets à des rejets ou à des critiques plus ou moins virulentes, les avocats cherchent à montrer le côté humain de l'administration pour prouver qu'il n'est ni honteux ni amoral de la défendre. Ils mettent donc un point d'honneur à avoir un comportement très respectueux envers les droits de la défense, à ne pas se faire trop remarquer, à « la jouer loyal » (AV1) et à rester à leur place, sans empiéter sur celle du ministère public. Les avocats de l'administration fiscale respectent les limites que leur rôle leur impose, respectant ainsi les règles du jeu du procès pénal.

2) Le rôle de l'avocat de l'administration fiscale dans le procès pénal

a) La relation avec le ministère public

Respecter les règles du jeu du procès pénal semble passer avant tout, par le respect des rôles attribués à chaque protagoniste. À ces rôles correspond un certain type de discours. Nous avons pu remarquer, l'importance du principe « chacun à sa place », notamment quand il s'agit de comprendre la relation qu'entretiennent les avocats de l'administration fiscale avec les procureurs ou les substituts. Cette relation est fondée sur un partage du discours correspondant à deux finalités différentes. Le rôle des premiers est de montrer en quoi et comment l'infraction est constituée, tandis que le second doit chercher à prouver que le

comportement du prévenu est dommageable pour la société toute entière. C'est ainsi qu'un avocat de l'administration (AV2) définit le rôle du procureur :

« Je trouve que le rôle du parquet, parce que nous on ne peut pas l'avoir en tant qu'administration, c'est de rappeler à quoi sert l'impôt. Je trouve ça primordial. Malheureusement je trouve qu'ils ne le font pas tous, mais il y en a qui le font très bien. Et de rappeler pourquoi on paie un impôt. Quelle est l'utilité. De ne pas avoir versé la TVA, les conséquences que ça a vis-à-vis des autres entreprises, etc. Et je trouve qu'en audience publique, surtout quand il y a du monde ce n'est pas mal de le rappeler. Je trouve que là ils ont vrai rôle aussi éducatif. »

Le ministère public défend la société toute entière, tandis que les avocats de l'administration fiscale défendent leur client. Ils ne peuvent donc pas avoir ce rôle éducatif dont parle l'avocat (AV2), qui consiste à expliquer pourquoi l'impôt est nécessaire. Si les rôles de chacun semblent relativement bien déterminés, ce n'est en réalité pas tout à fait le cas. La plupart du temps, le procureur ne fait que répéter, à sa manière, ce qui a été dit par l'avocat de l'administration fiscale, dans ses conclusions ou dans sa plaidoirie. Un procureur a d'ailleurs formulé cette difficulté lors d'une audience au tribunal de grande instance de Paris :

« C'est difficile de passer après l'administration quand on est d'accord avec ses conclusions »

Ce procureur a le sentiment de n'avoir pas grand chose à ajouter aux conclusions des avocats de l'administration. S'il est rare que le ministère public confie ce sentiment lors de l'audience pénale, nous avons pu observer qu'il ne donne que très rarement des informations complémentaires à celles données précédemment par l'avocat de l'administration fiscale.

De même, il est très rare d'entendre les avocats de l'administration fiscale formuler un regret quant à la limitation de leur rôle par celui du procureur, dans le procès pénal. Que ce soit durant les audiences pénales ou lors des entretiens que nous avons menés avec eux, ils n'ont jamais formulé un regret particulier quant à la finalité limitée de leur rôle. Le partage des rôles entre le ministère public et eux-mêmes est, semble-t-il, tout à fait intégré et respecté. Cependant, nous avons pu remarquer que les avocats cherchent à trouver l'assentiment du procureur, « qui doit suivre l'administration dans sa plainte » (AV1). Ceci doit parfois passer par une « sensibilisation du procureur », qui peut être réalisée par les inspecteurs principaux ou par les avocats :

« C'est à dire que l'inspecteur principal doit en principe prendre rendez-vous avec le procureur et lui expliquer le dossier s'il y a des difficultés ou des investigations complémentaires à faire. Et dans le cadre de la relation avec le procureur qui est chargé des relations pénales fiscales effectivement, il y a une sensibilisation de ce procureur, il y a des relations de confiance à avoir. Et d'ailleurs il y a des procureurs qui appellent, ils ont des problèmes, ils demandent des renseignements. Si parfois aussi le procureur a certaines difficultés, il nous appelle. » (AV1)

Chercher à sensibiliser le procureur c'est d'abord instaurer une relation de confiance avec lui mais aussi faire en sorte que ses réquisitions aillent dans le sens de l'administration fiscale. Les avocats de l'administration fiscale et les inspecteurs principaux essaient alors de lui imposer leur propre conception de ce qu'est une réquisition juste et de lui faire ainsi entendre la gravité des infractions pénales et le préjudice qu'elles causent, non seulement aux règles du commerce, mais aussi à la société dans son ensemble. Les avocats de l'administration se forgent des attentes en termes de sévérité des réquisitions. Si le procureur requiert une peine insuffisamment sévère, ils ont le sentiment de ne pas avoir été entendu, compris par le procureur. Nous avons entendu quelquefois des avocats affirmer leur mécontentement quant aux réquisitions du procureur, jugées « insuffisamment sévères ».

C'est le cas, par exemple, lors d'une audience au tribunal de grande instance de Meaux. Le prévenu était jugé en tant que gérant, pour soustraction d'une SARL au paiement de la TVA, minoration de TVA et écritures inexactes au livre-journal et dans les documents comptables. Le montant des droits éludés s'élevaient à 106 000€ et l'existence de manœuvres frauduleuses a été démontrée par l'administration fiscale, qui a pu démontrer que les factures des sous-traitants étaient fausses. L'enquête menée par l'administration fiscale a en effet permis de démontrer l'absence de relation commerciale avec les prétendus sous-traitants et l'absence de devis faits par ces sous-traitants. Les sociétés sous-traitantes sont donc des sociétés fictives.

Pour ces faits, où la culpabilité du prévenu ne semble pas faire de doute, le procureur a demandé au tribunal de prononcer la culpabilité et une peine d'amende de 5000 €.

Après l'audience, l'avocat de l'administration fiscale (AV1) et l'inspecteur principal discutaient de ces réquisitions qu'ils trouvaient insatisfaisantes, car trop faibles. Pour l'avocat de l'administration fiscale, « il est nécessaire que, dans ce type de dossier, la peine soit exemplaire », dans le sens où elle doit empêcher le fraudeur de recommencer. Or, cette peine d'amende « ne le dissuadera en rien ». Il craint, par ailleurs que le tribunal suive le substitut du procureur, que la peine fasse jurisprudence et desserve l'action de l'administration fiscale. Les réquisitions sont donc insatisfaisantes parce que, dans un même temps, elles ne sont pas exemplaires pour le prévenu et montrent le mauvais exemple en terme de décision de justice pour les prochains jugements pour des délits du même type, faisant alors le jeu de la défense et des fraudeurs.

L'avocat de l'administration fiscale et l'inspecteur principal s'interrogent alors sur ce qu'ils devraient faire. Faut-il aller parler directement avec le substitut, et lui faire remarquer que cette peine est insignifiante au regard des faits pour lesquels le prévenu est jugé? Ils finissent par décider qu'il n'y a rien à faire. Ils ne peuvent pas intervenir de cette manière dans

les rouages de la justice et espèrent simplement que le tribunal ne suivra pas les réquisitions du parquet.²⁷⁸

Pour les avocats que nous avons interrogés, sont jugées bonnes des réquisitions qui sont « adaptées à la personne », aussi bien à ces antécédents qu'à sa situation au moment de l'audience. Quand le procureur n'est pas assez répressif, les avocats de l'administration et les inspecteurs peuvent s'autoriser à lui demander une plus grande sévérité dans ses réquisitions :

Avocat de l'administration (AV2) : « Il y a quand même certains parquets qui requièrent des peines de 2000 euros avec sursis, donc là il y a un moment où il faut peut-être faire comprendre que ce n'est peut-être pas tellement répressif. »

Enquêteur : Comment le faire comprendre ?

Avocat de l'administration (AV2) : « Et bien le faire comprendre c'est que peut-être qu'au bout de 2 ou 3 fois il faut peut-être que l'inspecteur prenne rendez vous avec le procureur, peut-être éventuellement et si c'est vraiment nécessaire, avec le supérieur hiérarchique du procureur. Rappeler peut-être les circulaires de la chancellerie (...) Donc il faut quand même sensibiliser aussi sur le fait que la répression du droit fiscal entre dans la répression du droit pénal. »

Bien que le procureur soit libre de requérir, l'administration fiscale cherche à obtenir l'adhésion du ministère public à sa plainte par le biais de ses inspecteurs principaux ou de ses avocats. Nous n'avons observé que de très rares cas où les avocats de l'administration étaient en désaccord avec les réquisitions du procureur. Le seul cas de réel désaccord que nous avons pu observer a été cité précédemment, et de rares autres cas nous ont été rapportés lors de discussions informelles avec les avocats de l'administration. De manière générale, les avocats de l'administration fiscale et les procureurs sont en accord sur les sanctions les plus appropriées au comportement du prévenu. L'apparente non-adhésion à la plainte de l'administration fiscale trouve en général une justification non pas tant dans le fait que le ministère public n'est pas sensible à la gravité de l'infraction et à la nécessité de condamner les comportements frauduleux en matière de fiscalité, mais plutôt dans la méconnaissance des dossiers fiscaux. Dans l'exemple cité ci-avant, l'inspecteur principal et l'avocat de l'administration fiscale justifiaient l'insuffisance des réquisitions en évoquant le jeune âge du substitut au procureur, qui manquait donc, selon lui, d'expérience dans les dossiers fiscaux.

Si les avocats cherchent l'adhésion du parquet, c'est avant tout parce qu'ils savent à quel point les réquisitions du procureur ou du substitut au procureur influent sur la prise de décision du tribunal. La finalité de toute l'action des avocats de l'administration fiscale réside bien entendu dans la volonté de convaincre le tribunal de condamner et de sanctionner le prévenu.

b) Convaincre le tribunal

²⁷⁸ Le tribunal n'a pas suivi le parquet et a condamné le justiciable à une peine d'un mois d'emprisonnement avec sursis.

Comme nous l'avons dit précédemment, le rôle de l'avocat de l'administration fiscale est limité en raison du caractère extrêmement balisé du dossier préparé en amont par l'administration fiscale. Au cours de nos observations, nous avons pu remarquer, et cela a été confirmé par les avocats, que la vraie marge de manœuvre qu'ils conservent se situe dans la démonstration de l'intention frauduleuse et de la responsabilité du prévenu. Il s'agit alors pour l'avocat de trouver dans le dossier, ainsi que dans les antécédents et le comportement actuel des prévenus, des preuves que la fraude fiscale commise était intentionnelle et non la conséquence d'une erreur.

La finalité de son travail, aussi bien dans les conclusions écrites que lors de sa plaidoirie, est de convaincre le tribunal de la constitution de l'élément intentionnel. Pour ce faire, les avocats ne s'arrêtent pas à la démonstration de l'intentionnalité jointe au dossier fiscal, mais vont essayer d'aller chercher d'autres éléments prouvant que la fraude fiscale est réellement constituée. Il s'agit, nous dit un avocat, de sortir un peu de ce qui est dans le dossier, de chercher l'intentionnalité derrière ce qui est dit dans le dossier :

« Après tout le travail c'est d'essayer d'aller au travers de ce qui a déjà été écrit dans le dossier, de trouver dans notre plaidoirie, parce que à la rigueur dans ces dossiers-là, notre rôle c'est quasiment exclusivement de la plaidoirie. C'est justement de ne pas aller plaider ce qui a déjà été écrit dans le dossier, ce qui a été ensuite répété par le président et de sortir un peu de tous ces écrits qui sont déjà dans le dossier et que tout le monde a vu. C'est essayer d'aller trouver le petit point manquant, lustrant. »

Il s'agit alors pour les avocats de l'administration fiscale de démontrer comment la personnalité du prévenu nous informe sur son intentionnalité et sa responsabilité. Il est très fréquent que le tribunal demande au prévenu où il en est de ses obligations fiscales ou de son rapport à l'impôt. Quand le prévenu est absent, c'est aux avocats de l'administration que la question est posée. Il arrive régulièrement que les prévenus fassent défaut à l'audience. Sur les vingt-deux audiences que nous avons observées, environ un dossier sur quatre est jugé sans le prévenu. La grande majorité des jugements par défaut observés mettaient en cause des dirigeants de petites et moyennes entreprises, de nationalité étrangère, que l'administration fiscale n'a pas pu retrouver. Dans les cas de jugement par défaut, l'audience est extrêmement rapide, l'élément matériel est considéré comme acquis et l'intention prouvée par la fuite et l'absence du prévenu.

Si le rôle de l'avocat de l'administration est de démontrer au tribunal l'intention frauduleuse du prévenu, il doit parfois aussi le convaincre du bien-fondé de la plainte déposée par l'administration fiscale. Nous avons en effet pu observer des audiences durant lesquelles l'avocat de la partie civile avait d'abord à démontrer le sens de la démarche de l'administration fiscale ainsi que la nécessité de l'audiencement au pénal. C'est ce que dit cet avocat de l'administration fiscale :

« Il y a des magistrats qui sortent de la magistrature et qui considèrent quand même que le rôle du magistrat c'est de défendre le citoyen contre une administration, contre l'État, et donc en fait, ils considèrent qu'ils sont dans leur rôle quand ils défendent l'entrepreneur, la liberté d'entreprendre, et ils considèrent que ce n'est pas forcément un délit pénal, et donc il faut au fond caractériser le

caractère pénal du dossier. Et il y a une partie des magistrats et des juges qui sont contre. Tout récemment par exemple à Belleville, sur le problème par exemple de TVA sur la marge, il y a eu une décision du tribunal administratif qui a dégrèvé une partie des droits. Le juge va attendre une décision de la cour d'appel. Il ne veut pas statuer. Donc ils considèrent parfois que c'est plus un problème fiscal plus qu'un problème pénal. » (AV1)

La réticence à traiter des dossiers fiscaux lors des audiences du tribunal correctionnel peut aussi résulter d'un désintérêt pour cette matière très complexe. C'est le cas de cette Présidente, qui a renvoyé le dossier fiscal en fin d'audience, « pour ne pas faire attendre les gens » :

« On va prendre le dossier fiscal en dernier. C'est pour ne pas faire attendre les gens parce que le fiscal c'est un peu... (Hésitation sur le terme à utiliser) ardu. »

L'hésitation sur le choix du terme montrait son désintérêt pour les dossiers fiscaux, désintérêt qu'elle a elle-même confirmé à la fin de l'audience en disant à l'avocat de l'administration :

« Vous avez bien plaidé, Maître, mais je reste de marbre »

Les dossiers fiscaux traités au pénal sont complexes et nécessitent une connaissance fiscale relativement importante pour pouvoir saisir le processus de fraude. Comme le rappellent régulièrement les avocats de l'administration fiscale, le Président du tribunal n'est pas le juge de l'impôt. Il ne doit pas déterminer le montant des droits éludés ou l'assiette sur laquelle devrait être basée l'impôt, mais se prononcer sur l'existence ou non de la fraude et de l'intention frauduleuse.

Le réticence de certains Présidents à s'investir dans les dossiers fiscaux contraint les avocats à fournir un effort supplémentaire pour convaincre les convaincre du bien-fondé de la plainte déposée par l'administration. Ceci pourrait être considéré comme un obstacle pour les avocats de l'administration, qui pourtant y voient un double avantage. Cela comble tout d'abord leur goût du challenge, inexistant quand il s'agit de convaincre un convaincu. Tous les avocats interrogés disent avoir une préférence pour les audiences où ils sont contraints d'aller chercher le Président, de lui montrer l'importance de la condamnation pénale de la fraude fiscale. Ce faisant, ils ont le sentiment d'apprendre quelque chose au Président. C'est en règle générale le cas dans les chambres non spécialisées que le rôle de l'avocat devient pédagogique, donnant ainsi à celui-ci l'impression d'une plus grande « utilité » :

Enquêteur : « Quel poids vous pensez avoir sur la décision du juge? »

Avocat: « Je pense qu'il y en a un quand même. Mais en province il y a quand même tout un objectif pédagogique aussi parce que des fois ils ne comprennent pas du tout. Enfin ils sont complètement à côté de la plaque. C'est ce qu'on disait tout à l'heure, c'est vrai qu'ils ne peuvent pas être spécialisés dans tout quoi. Donc voilà. Je ne sais pas à Paris, je ne sais pas quel rôle on pourrait nous attribuer. »

Par ailleurs, le fait de devoir convaincre un tribunal montrant un certain désintérêt pour les dossiers fiscaux est un frein à toute suspicion de connivence particulière entre les

juges et l'administration fiscale, connivence qu'il faut à tout prix éviter, afin de rendre la condamnation plus solide.

« À partir du moment où on nous traite de la même manière qu'une autre partie, je trouve que ça assainit le débat. C'est plus compliqué c'est vrai, c'est moins confortable, mais au moins la décision est inattaquable. En tout cas elle paraît plus juste puisque le magistrat a tous les éléments pour pouvoir juger. »

L'administration fiscale et ses défenseurs doivent donc s'en tenir aux faits, en donnant au tribunal les informations nécessaires pour prendre une décision juste, sans chercher à le manipuler ou à créer une connivence particulière. Selon ses avocats, depuis quelques années, la confiance des juges en l'administration fiscale est de moins en moins aveugle. S'ils ne sont pas capables de relier ce changement à un moment ou à une situation précis, les avocats qui défendent l'administration fiscale depuis plus de dix ans (c'est le cas de AV1 et AV2) ont pu l'éprouver. Depuis quelques années en effet, certains présidents n'hésitent pas à demander à l'administration de prouver ses dires prouvant ainsi qu'elle bénéficie de moins en moins de son statut particulier d'administration. Nous avons pu observer des audiences durant lesquelles le travail effectué en amont par l'administration fiscale a été remis en cause, en raison du manque de certaines pièces sensées prouver la fraude. C'est le cas de cette audience à Paris, où la plainte était fondée sur de fausses factures, qui n'étaient pas jointes au dossier :

Président : « Il manque les factures visées. » « Comment justifier les paiements, à ce moment-là? »,
« Il manque quand même les factures, qui sont des pièces fondamentales dans ce dossier. »
Le procureur regarde le Président avec un air embêté.

Procureur : « C'est quand même regrettable qu'on n'ait pas les factures, parce qu'on ne sait même pas les montants facturés. »

Président : « Elles sont datées de quand, les factures ? De 2008 ? »

Avocat de l'administration : « Tout à fait. »

L'Inspecteur principal sort de la salle d'audience pour passer un appel téléphonique. L'audience continue jusqu'au retour de l'Inspecteur principal.

Président : « On n'a toujours pas les factures? »

Avocat de l'administration : « Je viens d'avoir confirmation par mon client que les factures n'ont pas été communiquées. »

Président : « C'est pas la première fois que ça arrive. »

Avocat de l'administration : « C'est la première fois que ça m'arrive. C'est fâcheux. »

L'inspecteur principal s'avance vers la barre et prend la parole.

Président : « Ah! Vous prenez la parole! C'est la première fois que vous prenez la parole dans le tribunal. On vous voit souvent, mais c'est la première fois qu'on vous entend. »

L'Inspecteur principal explique que les poursuites pénales se fondent sur les libellés comptables et non sur les fausses factures.

Président : « Je rappelle que la plainte est fondée sur les manœuvres frauduleuses qui sont de fausses factures. »

Le Président fait remarquer que ce n'est pas la première fois qu'il manque des pièces dans les dossiers de l'administration fiscale. Nos observations nous permettent d'aller dans le

sens de la remarque de ce Président, puisque sur les 37 dossiers dont nous avons suivis l'audience, 4 étaient signalés comme incomplets. L'absence de pièces probantes, de l'avis de la commission des infractions fiscales ou de la citation n'est pas une situation rare et ce laxisme s'explique, selon ses avocats, par la quasi-certitude qu'a l'administration de ne pas perdre. Si la confiance accordée à l'administration fiscale par le Président est de moins en moins importante, il est tout de même notable que celle-ci gagne la grande majorité de ses affaires. Voyant qu'elle peut facilement obtenir la confiance des juges, elle fournit moins d'effort pour rendre un dossier complet et effectivement probant. L'administration fiscale, en tant qu'elle est une administration d'État dont les employés sont des fonctionnaires assermentés emporte généralement une confiance *a priori* auprès des magistrats, aussi bien du parquet que du siège.

Même si cela évolue quelque peu, l'audience citée ci-dessus est la seule audience où nous avons pu observer une mise en doute de l'affirmation de l'administration fiscale. Par ailleurs, à l'issue de cette audience, le prévenu a été déclaré coupable et condamné à 6 mois de prison avec sursis et solidaire avec la personne morale (SARL) mise en cause ; l'absence des pièces prouvant les manœuvres frauduleuses n'a donc pas amené le Président à douter de la culpabilité du prévenu, qui n'a d'ailleurs pas contesté l'élément matériel de l'infraction.

Si l'administration fiscale ne perd quasiment jamais aucune affaire, c'est parce que l'administration fiscale sélectionne et transmet à la commission des infractions fiscales les dossiers les plus solides, dans lesquels les éléments matériels et intentionnels ne sont a priori pas susceptibles d'être mis en doute. Pourquoi certains dossiers font-ils l'objet d'un traitement pénal ? Quelle est la finalité de l'audiencement au pénal de dossiers fiscaux ? Que cherche à obtenir l'administration fiscale par le biais de ses avocats ?

3) Les sanctions pénales fiscales

a) L'exemplarité de la sanction

Pour les avocats de l'administration, le traitement pénal de certains dossiers fiscaux est une nécessité. Le procès pénal a plusieurs finalités et fonctions : répressive, préventive et de recouvrement. Il s'agit alors, pour l'avocat de l'administration, d'obtenir du tribunal qu'il juge le prévenu coupable et qu'il le condamne à une peine adaptée à sa situation. Pour les avocats interrogés dans le cadre de notre enquête, la principale finalité de traitement pénal des dossiers fiscaux est l'exemplarité : sanctionner un comportement déviant, « antisocial », et prévenir ainsi tout comportement du même type. C'est ce qu'exprime un avocat de l'administration dans l'extrait suivant :

« Moi je pensais qu'il y avait un but de recouvrement et en fait j'ai l'impression, enfin de plus en plus, que le but est de simplement montrer l'exemple et que derrière il y a une gestion, certes je peux le concevoir, qui doit être extrêmement difficile d'aller récupérer l'argent, d'exécuter les jugements, de suivre tout ça dix ans après, parce que au moment où la personne est jugée elle est insolvable, mais dix ans après peut-être qu'elle le redeviendra. On ne peut pas rouvrir des milliers de dossiers dix ans

après et suivre la personne. Donc je pense que le but véritable de ces plaintes c'est effectivement de montrer l'exemple, de faire peur, de dire que c'est des faits qui sont condamnables. »

Si la sanction pénale sert donc avant tout à faire peur et non à recouvrer les montants éludés, elle doit alors être adaptée à cette finalité. Elle doit avoir un sens, non seulement pour le prévenu, mais aussi pour la société toute entière. Ainsi, pour les avocats que nous avons interrogés, une bonne peine est une peine adaptée à la situation du prévenu, qui le sanctionne véritablement. Or, les avocats ne sont pas toujours convaincus par les décisions prises par le tribunal. Ils jugent les peines prononcées, et nous avons pu aussi l'observer, « lissées », non pas que les magistrats ne sont pas assez sévères, mais bien plutôt qu'ils ne personnalisent pas vraiment la sanction. La grande majorité des peines prononcées sont des peines de prison avec sursis d'une durée de moins d'un an et/ou des peines d'amende, jugées inadaptées par les avocats de l'administration fiscale, puisqu'elles s'adressent à des personnes qui auront déjà beaucoup de difficultés à rembourser les montants éludés.

Une bonne sanction doit par ailleurs s'adapter à la matière fiscale. Il ne faut pas, nous dit une avocate, que le prévenu soit « traité comme un criminel » ou que la sanction « brise la personne » (AV3). Dans l'extrait d'entretien qui suit, nous abordons la question de l'affichage et de la publication de la condamnation, sanction complémentaire à laquelle s'oppose l'avocat interrogé :

Avocate de l'administration : « Voilà, après moi, j'ai du mal un peu avec ça parce que je me dis qu'on est quand même dans une situation économique qui n'est pas très glorieuse, on ne peut pas non plus briser toute la vie d'une personne, sa renommée, sa carrière, sa clientèle parce qu'il a fait une connerie ».

Pour cet avocat, la sanction choisie par le tribunal doit « faire peur », pour empêcher la récidive ou la reproduction d'un comportement déviant. Pour pouvoir atteindre cet objectif, il n'est pas nécessaire d'en passer par des sanctions trop sévères ou infamantes. La prison ferme est d'ailleurs souvent jugée inadaptée en raison de sa trop grande sévérité. Elle doit, selon un avocat de l'administration, être utilisée comme un dernier recours, quand aucune autre sanction ne semble avoir un effet dissuasif.

« Je pense fondamentalement qu'à partir du moment où quelqu'un ne veut pas payer l'impôt et qu'il se met dans une situation où il fait tout pour ne pas payer l'impôt, je pense qu'effectivement, un moyen de coercition comme une peine de prison ferme ou un sursis mise à l'épreuve est le dernier recours parfois nécessaire et justifié. Il y a des gens qui disent que seule une amende financière suffirait, et bien moi je vois à travers les dossiers qu'il y a une part de la société pour laquelle ce n'est absolument pas dissuasif. » (AV1)

b) Les fraudeurs fiscaux méritent-ils une sanction pénale ?

Lors de discussions avec les avocats de l'administration la question de « mérite » est souvent posée. Un fraudeur fiscal mérite-t-il une condamnation pénale ? N'est-ce pas exagéré ? C'est une question que se pose un avocat et à laquelle il répond :

« Moi ça ne me choque pas qu'il y ait une plainte qui soit déposée au pénal. C'est quelqu'un qui gagnait énormément, qui certes travaillait beaucoup, mais qui gagnait énormément et qui ne paye rien donc à partir de là, moi je ne suis pas gênée moralement qu'il soit poursuivi. » (AV2)

La poursuite et la condamnation pénales semblent être moralement acceptables pour les avocats défendant l'administration fiscale. Il faut cependant que la sanction soit en même temps mesurée et porteuse de sens. Ainsi, suivant le discours des avocats que nous avons interrogés, les peines qui n'ont d'autre intérêt que sur le papier sont à proscrire. C'est ce que nous dit cet avocat de l'administration :

« Par exemple en escroquerie quand on obtient des dommages et intérêts, ils sont condamnés parfois à des millions et des millions d'euros, c'est pas que je me dis que c'est trop élevé, mais je me dis que c'est juste sur le papier quoi. Et puis après, oui il y a des mandats, de la prison ferme, et je me dis « est ce qu'il le mérite ? » Ils n'ont pas le profil pour aller en prison. Après je ne pense pas qu'ils vont en prison. Ils vont chez le juge d'application des peines et ils adaptent en fonction. » (AV3)

Suivant cette avocate, il existe des sanctions qui, en matière de fraude fiscale et d'escroquerie à la TVA, n'ont aucune utilité. Ces sanctions inutiles sont de deux sortes : celles que le condamné ne pourra pas assumer et celles que le condamné ne devrait pas avoir à assumer. La première catégorie couvre des sanctions telles que la condamnation à payer des dommages et intérêts ou des amendes très élevés, alors même que le condamné est insolvable ou a un niveau de revenus qui ne lui permettra pas de rembourser sa dette à l'administration fiscale. Cette sanction est jugée inutile dans le sens où elle ne pèse pas réellement sur le prévenu, qui ne pourra vraisemblablement pas la remplir. La seconde catégorie de sanctions inutiles recoupe les sanctions qui sont jugées disproportionnées par rapport à la gravité de l'acte commis. D'après l'avocate citée ci-avant, la sanction choisie par le tribunal doit être méritée et il est possible de douter du fait que la fraude fiscale « mérite » une peine de prison ferme. Il semblerait exister un « profil pour aller en prison », profil qui n'est pas celui des fraudeurs fiscaux.

La mesure dont font preuve les avocats de l'administration fiscale dans leur plaidoiries se ressent aussi dans leur conception de la sanction juste. Ceux-ci doivent, d'après l'un d'eux, « savoir raison garder », en ne cherchant pas à obtenir une sanction extrêmement sévère. Une condamnation jugée décevante par les avocats de l'administration fiscale parce que peu sévère, peut ainsi être justifiée :

« Et puis il y a des dossiers où il y a le côté humain qu'il ne faut peut-être pas perdre de vue. C'est ce que je disais tout à l'heure, moi de temps en temps je suis quand même énervée « quand même il pourrait condamner plus », et puis derrière il y a une situation qu'il ne faut pas oublier non plus, des gens très âgés, très malades. Il faut savoir raison garder sur certains dossiers et ne pas être non plus... Donc une mauvaise condamnation ou une relaxe ça arrive, pas très souvent, et elles sont parfois justifiées aussi. » (AV2)

Si la condamnation est, comme le souhaitent les avocats de l'administration fiscale, adaptée à la situation du prévenu, il se peut alors qu'elle ne leur soit pas favorable. Un juge ne juge pas uniquement les faits, mais aussi l'intentionnalité et le degré de responsabilité du prévenu. Le côté humain du pénal est réintégré à l'intérieur du fiscal par le biais de la personnalité du prévenu et sa responsabilité peut être proportionnée au contexte dans lequel il a commis l'infraction pour laquelle il est condamné.

L'avocat doit non seulement adapter son discours en fonction du contexte et de la situation du prévenu, mais aussi prendre en compte et ajuster ses arguments en fonction de ce qu'il appelle « l'ambiance de l'audience ». Une des avocats interrogés (AV2) nous explique que l'audience le contraint à s'ajuster à ce qu'il se passe pendant l'audience et notamment dans les audiences en chambre non spécialisées :

« Donc il faut vraiment s'adapter à la juridiction, et puis aussi je pense qu'il faut s'adapter à l'ambiance de l'audience. C'est à dire que quand vous arrivez dans une Chambre qui est une Chambre où il y a des délits de droits communs, que vous voyez des choses horribles avant comme des violences conjugales, des attouchements, des choses comme ça, enfin des choses très lourdes et que vous arrivez ensuite avec un ovni qui est la fraude fiscale, vous ne pouvez pas plaider de la même manière en disant « je suis indignée par le comportement de monsieur. C'est inadmissible » alors que vous avez entendu juste avant, et que les magistrats ont à juger avant des choses qui ont touché pour le coup, ce n'est pas du financier, c'est de l'humain.

Ça veut dire que dans une même audience le juge va avoir à juger peut-être une agression sexuelle avec un délit de fraude fiscale. C'est pareil là, c'est une question de mesure et il faut savoir adapter ses propos. Vous ne pouvez pas plaider de la même manière à une audience où un dossier a duré 3 heures et que vous avez entendu des horreurs, et puis arriver en disant « vous vous rendez compte madame le juge c'est scandaleux quand même, il n'a pas déposé ses déclarations. » Le juge va vous regarder avec des yeux « oui bon d'accord, mais enfin... » Donc il ne faut pas oublier que les magistrats en face auront ce sentiment d'audience aussi, et il faut en tenir compte. Il faut un peu savoir s'adapter. Ça ne veut pas dire ne pas plaider, mais plaider peut-être un peu différemment, ça veut dire trouver d'autres angles d'attaques ou réajuster le tir et toujours se remettre en question par rapport à ce qui s'est dit avant. »

Les quatre avocats de l'administration fiscale que nous avons interrogés font montre d'une conscience plus ou moins exacerbée de la spécificité du traitement des dossiers fiscaux au pénal et l'expriment très clairement. Si pour AV1 la gravité des délits fiscaux est tout aussi importante, voire plus importante que celle des infractions de droit commun, ce n'est pas le cas pour les autres avocats (AV2, AV3 et AV4), qui soulignent l'absence de victimes directes et par là-même de souffrance dans les infractions fiscales. Le jugement sur la gravité de l'infraction semble être conditionné à la souffrance, aussi bien physique que psychologique ressentie par la victime. Si la gravité des infractions fiscales est jugée moindre, il demeure que les quatre avocats interrogés sont convaincus du bien-fondé de la plainte déposée par l'administration fiscale et de la nécessité de condamner la fraude fiscale comme tout autre trouble à l'ordre social.

Conclusion

Le rôle des avocats de l'administration fiscale ne se limite pas à la seule synthèse des éléments versés au dossier de fraude fiscale. Leur connaissance et leur pratique du droit pénal sont un atout majeur pour l'administration fiscale, qui peinerait à se défendre elle-même. S'ils ont parfois le sentiment d'avoir une influence très limitée sur la prise de décision des magistrats, nos observations nous ont cependant permis de montrer qu'ils sont la pierre angulaire du procès pénal pour fraude fiscale, en tant qu'ils servent d'intermédiaire entre l'administration fiscale et le tribunal. Ils sont les garants du respect des règles du droit pénal, contribuant ainsi à faire taire les suspicions de connivence entre l'administration et les magistrats et construisant une représentation de celle-ci non seulement solennelle et officielle mais aussi humaine et compréhensive.

Ils sont les représentants d'une administration dont l'objectif est d'emblée ambivalent, puisqu'elle doit combiner la nécessité de la répression de la fraude avec la construction d'une relation de confiance avec les contribuables. Le rôle des avocats est inscrit dans cette double finalité, les contraignant ainsi à chercher l'équilibre entre l'énoncé froid des faits et la prise en compte du caractère humain du prévenu. En énonçant cette ambivalence dans leur plaidoirie, ils lancent un pont entre le fiscal et le pénal, montrant ainsi le bien-fondé du traitement pénal de la fraude fiscale.

Annexe 4

Une forme originale de répression de la fraude fiscale (1952-1977)

Remy Pourquoiier (stagiaire au CERAPS)

La lutte contre les fraudes devient petit à petit une priorité pour l'administration fiscale après la Seconde Guerre mondiale, à un moment où les besoins de financement de l'État sont conséquents. Cette lutte se traduit notamment par un renforcement des sanctions pénales et pécuniaires mais aussi par des mesures plus infamantes. En effet, la loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour l'exercice 1952, si elle prévoit au paragraphe « renforcement du contrôle fiscal » une amnistie fiscale dans son article 46 , elle crée à l'article 47 une commission départementale présidée par le préfet qui peut frapper de l'interdiction provisoire d'exercer toute profession commerciale, industrielle ou libérale ainsi qu'un retrait provisoire du permis de conduire les contribuables à l'encontre desquels une plainte a été déposée par l'administration fiscale. L'article précise aussi que la durée de privation est supérieure à cinq ans. Ces interdictions provisoires sont prononcées par arrêté conjoint « du président du conseil, du garde des sceaux, ministre de la justice, et du ministre des finances » après avis de la commission départementale. Afin d'accroître la portée morale de ces sanctions, ces arrêtés sont publiés dans le Journal Officiel mais « également affichés sur les panneaux réservés aux affichages des publications officielles de la commune, où l'intéressé a son domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble où il exerce sa profession ». Cette étude porte donc sur ces arrêtés issus de la loi du 14 avril 1952 et qui sont pris jusqu'en 1977, date à laquelle est votée une nouvelle loi sur la pénalisation de la fraude fiscale et qui supprime ces sanctions. Nous avons voulu connaître le nombre de ces arrêtés et savoir s'il était possible de rapprocher leurs évolutions avec celles de l'administration fiscale et du contexte politique. Aussi, les arrêtés offrent des renseignements précieux sur la profession des contrevenants ciblés par l'administration, leur lieu d'exercice et de résidence, ainsi que sur leur secteur d'activité. Afin de mener cette recherche, il a fallu coder l'ensemble des Journaux Officiels entre 1952 et 1977. Une base a été créée et recense sur approximativement vingt ans près de 630 arrêtés. Hormis un premier arrêté en 1955, les premiers sont publiés en 1959, probablement du fait qu'il a fallu à l'administration plusieurs années afin de sanctionner un fraudeur. Nous nous demandons si le nombre d'arrêtés dépend étroitement du contexte politique et administratif. Le graphique révèle que deux grandes périodes peuvent être dégagées. La première entre

1959 et 1969, la seconde entre 1970 et 1977. L'année 1969 fait la transition entre ces deux périodes, elle est donc importante à plus d'un titre. C'est à cette époque que se met en place la fusion des trois régies au sein de la Direction Générale des Impôts ainsi que la refonte des services de vérification (création de la Direction des Vérifications Nationales). Puis, le ministre de l'économie et des finances, Valérie Giscard d'Estaing, annonce l'année suivante sa volonté de faire disparaître la fraude fiscale. Il apparaît clairement que le nombre d'arrêtés dépend fortement des transformations ainsi que des réformes qui touchent l'administration fiscale, or celles-ci sont impulsées par le pouvoir politique. Dès lors, il convient de mettre en rapport ces changements avec l'évolution du nombre d'arrêtés.

I) Une mise en route difficile (1959-1969)

Si l'on met de côté deux années creuses (1964-1965), le nombre d'arrêtés oscille entre 30 et 45 par an jusqu'en 1968. Après une première période ascendante entre 1959 et 1963, le nombre d'arrêtés tend à diminuer (45 en 1966, 35 en 1967, puis 16 en 1968 et enfin 11 en 1969). Cette baisse tendancielle est à rapprocher avec le nombre de contrôles qui diminue progressivement à partir de 1963. On passe en effet d'un pic de 60 000 en 1963 à moins de 30 000 en 1968 et 1969. De même, le nombre de plaintes qui atteignait 141 en 1964 tombe à 66 en 1969. Il s'agit donc d'une tendance générale. Les années 60 sont en effet caractérisées par la marginalisation des contrôles fiscaux, la chute du nombre de vérification sur place ainsi que la multiplication des tâches de gestion. Notons aussi que le nombre d'arrêtés d'annulation n'est que de 7, ce qui représente seulement 1% du nombre total des arrêtés. Ce qui peut signifier que l'institution judiciaire valide globalement l'action de l'administration ; mais on peut aussi faire l'hypothèse que très peu de contribuables ont déposé des recours en annulation, ce qui explique qu'il y en ait si peu qui soient annulés.

Si la loi Pinay est votée en 1952, les premiers arrêtés sont pris en 1959. Mais la lutte contre la fraude fiscale connaît une série de difficultés qui se ressentent sur le nombre d'arrêtés. Si le contrôle est réorganisé et les pouvoirs de la répression renforcés, plusieurs textes tentent de mettre fin à l'agitation antifiscale sans pour autant garantir l'éradication de la fraude. Certaines mesures qui diminuent les pénalités sont même jugées excessives par l'administration fiscale. C'est aussi en 1959 qu'est votée une nouvelle réforme fiscale de Pinay. Celle-ci renforce la lutte contre la fraude fiscale, elle modifie les procédures du contentieux fiscal (institution du référé fiscal et création de sections fiscales dans les tribunaux administratifs). Mais d'après les observateurs de l'époque, il n'y a pas de changements notables. La demande de justice fiscale de la part des Français reste très forte

pendant cette période mais « la révolution fiscale, dont rêvent plus ou moins consciemment bon nombre de Français est impossible ». Et pour de nombreux contribuables dont les revenus ne sont pas déclarés par des tiers, ces mêmes imposés voient la fraude fiscale comme un moyen de légitime défense contre la « boulimie fiscale ». Aussi, en 1963, un projet aggravant des pénalités fiscales est soumis à l'Assemblée, notamment en considérant dans de nombreux cas les fraudes fiscales comme des infractions au droit pénal. Mais l'Assemblée Nationale en atténue sa sévérité et refuse d'assimiler la fraude au vol ou à l'abus de confiance.

Le flottement qui caractérise les années 60 traduit aussi les difficultés que connaissent les contrôleurs de l'administration fiscale. Nous avons vu que le nombre de vérification sur place diminue fortement. Un effet du poujadisme peut se cacher derrière la pénurie de candidats et la stigmatisation de l'activité des contrôleurs des impôts. Les contrôleurs sont en effet moins nombreux, peu renouvelés et ont été faiblement soutenus par la hiérarchie. De plus, ils doivent faire face à une augmentation des tâches de gestion, notamment avec l'introduction des bulletins de recoupement, l'examen des comptes des entreprises et suite à la généralisation de la TVA, ceux des indépendants. À cela s'ajoute une multiplication de la législation fiscale avec la création de l'impôt progressif sur le revenu en 1959 qui touche rapidement plusieurs millions de contribuables, la réforme de la fiscalité immobilière en 1963, du contentieux en 1964, des taxes sur le chiffre d'affaire en 1966. Si bien que le nouveau directeur général Dominique de La Martinière écrit en décembre 1967 que les services étaient « au bord de la rupture », que le contrôle fiscal « de moins en moins bien assuré » et les agents « déroutés par le rythme des réformes ». Quant à l'administration, elle avait « constamment cherché à biaiser au lieu d'aborder les problèmes de front ». Notons aussi qu'en 1968, la DGI, comme de nombreuses administrations, est touchée par des grèves, même s'il n'y a pas eu de désorganisation.

En ce qui concerne le creux des années 1964-1966, cette baisse est à chercher du côté de la volonté de l'administration fiscale de cibler davantage ceux qui fraudent massivement le fisc. Plusieurs indices nous mènent à suggérer cette hypothèse. Dans un article du Monde de juin 1964, un journaliste écrit : « au cours des six premiers mois de l'année 1964 ces sanctions ont déjà été appliquées à treize contribuables coupables de fraudes fiscales particulièrement graves ». De plus, Jean Cosson, magistrat spécialisé dans les affaires économiques et financières, écrit que « des procès importants eurent lieu en 1964 et 1966 qui portèrent sur les périodes 1953-1954 et 1955-1957. Cette fois, des peines sévères furent prononcées, allant jusqu'à quatre ans de prison ferme ». Notons que c'est à cette époque qu'éclate l'affaire

Jacques Delagrangé, un directeur de laboratoire pharmaceutique et que l'industriel toulousain Robert Klein, PDG de la compagnie internationale de minerais et métaux fait l'objet d'un mandat d'arrêt en 1963, après « une enquête qui dure depuis huit ans » (Le Monde du 10 septembre 1963). Enfin, Le Monde du 17 juillet 1964 annonce l' « arrestation du directeur d'une importante société immobilière de Marseille », Jacques Méry. Enfin, en 1964, alors que le nombre d'arrêtés chute, celui de plaintes augmente fortement, passant de 84 en 1963 à 141 l'année suivante, signe que l'administration fiscale ne s'est pas assouplie pendant ces quelques années.

De l'étude des arrêtés, il en ressort une prédominance franche de Paris et de sa banlieue, qu'elle soit bourgeoise ou « rouge ». En effet, Paris et sa banlieue représentent les trois quart des lieux de résidence des fraudeurs. En ce qui concerne les lieux d'exercice, c'est-à-dire là où se situe le commerce ou l'entreprise, la proportion dépasse 80% pour Paris et sa banlieue. En ce qui concerne les secteurs d'activité près de 45% ne sont pas renseignés. On constate toutefois que pendant cette première période, les secteurs des métaux, puis du textile et du commerce dominant. Concernant les professions et catégories socioprofessionnelles, nous nous sommes fondés sur la nomenclature de 2003. Les « chefs d'entreprise » (petite ou grande) sont surreprésentés. Au sein de cette catégorie sont rassemblés les PDG, les gérants, les associés, les exploitants, entrepreneurs et les dirigeants de fait. Ils représentent environ 75% des fraudeurs fiscaux. Viennent ensuite les commerçant et assimilés, c'est-à-dire les grossistes, les marchands, les négociants, les agents immobiliers, les exploitants de restaurants, hôtels, cafés, les détaillants, les exploitants de commerce de vieux métaux, qui représentent près de 15% des fraudeurs. Enfin, notons la présence des artisans et cadres supérieurs administratif d'entreprise (moins de 3%), la quasi absence d'agriculteurs et d'ouvriers, et la très faible représentation des professions libérales (notaires, architectes, avocats). Il y a peu d'évolution entre les deux périodes. Entre 1959 et 1969, la part des chefs d'entreprise est de 83% et celle des commerçant et assimilés de 12%.

II) Des réformes importantes, un volontarisme politique puis l'antifiscalisme influent directement sur le nombre de contrôle fiscal et d'arrêtés (1970-1977)

Sans exagérer le rôle personnel de quelques hommes, la modernisation de l'administration fiscale a commencé à partir de 1967 avec le couple Dominique de la Martinière – à la tête de la Direction Générale des Impôts en 1967 – et le premier ministre Michel Debré qui « avait donné à cette fusion [des régies] une priorité absolue », « il approuva toutes les réformes, même les plus risquées, et il nous donna les moyens budgétaires

indispensables. Sans cette volonté du ministre, rien n'eût été possible. » Cette fusion, véritable « tremblement de terre », est une entreprise colossale et les obstacles sont très importants (budgétaires, psychologique, formation des agents, création de 770 centres des impôts). Elle a permis notamment l'articulation des directions et la communication interne. Ainsi, dès 1969 est mise en place la refonte des services de vérification avec la Direction des vérifications nationales (DVN) qui s'étend à tous les territoires et avec la Direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF).

Ces réformes, très ambitieuses pour l'époque, correspondent à un moment où le nombre de sanctions lourdes, de contrôles et de plaintes, nous l'avons vu, diminuent sensiblement. Par exemple, 45 arrêtés d'interdiction provisoire d'exercer une profession commerciale ou libérale avec retrait provisoire du permis de conduire ont été signés en 1966 contre autour de 10 en 1969 et 1970. Quant au nombre de plaintes, il connaît un minimum de 61 en 1970. Pourtant, les effets de ces réformes se font sentir dès 1970. En effet, alors que le nombre de sanctions lourdes et de plaintes sont au plus bas 1970, celui des contrôles au contraire augmente de plus d'un tiers entre 1969 et 1970. Entre 1970 et 1975, la tendance est radicalement inversée : le nombre de sanctions lourdes, de contrôles et de plaintes augmente très fortement. Un exemple : le nombre d'arrêtés est multiplié par 10 en l'espace de trois ans (il passe de 9 en 1970 à 95 en 1973) et se cantonne à des niveaux élevés les deux années suivantes (57 en 1974 et 75 en 1975) avant de retomber rapidement. Ces tendances, nous l'avons vu, peuvent s'expliquer par des réformes de l'administration fiscale, mais aussi par des événements politiques, surtout en ce qui concerne les baisses lors des années 1976-1977.

En 1969, Pompidou arrive au pouvoir et choisit Valéry Giscard d'Estaing comme ministre de l'économie. Celui-ci mène une campagne à l'encontre de la fraude fiscale qui « doit être ramenée aux proportions d'un phénomène isolé, anormal, réprochée par l'opinion » afin de mettre un terme à l'inégalité d'imposition entre les revenus des différentes catégories socioprofessionnelles. Valéry Giscard D'Estaing résume ce double objectif : faire en sorte que les Français « vivent sans frauder et sans contester un système fiscal qu'ils jugeront acceptables ». Le but affiché de cette politique est de cibler les hauts revenus et d'augmenter les plaintes en correctionnel, des plaintes qui vont effectivement connaître un accroissement fulgurant. En effet, alors que les plaintes se stabilisaient autour de 100 dans les années 60, elles atteignent plus de 500 après 1973 (avec pic de 750 en 1975).

Mais malgré ces résultats nettement meilleurs dans la première moitié des années 70, beaucoup d'éléments interviennent pour limiter ou entraver cette tendance. Si bien que les

discours de Valéry Giscard d'Estaing demeurent volontaristes à défaut d'être performatifs : « la fraude est en train d'être éliminée » et se heurtent à la réalité de la fiscalité du pays voire à l'indulgence des tribunaux. Certains, comme Jean Cosson, se demandent si l'administration et les politiques veulent véritablement « battre en brèche » les fraudeurs. Selon lui, des affaires ne sont pas transmises par l'administration à la justice. Ensuite, les fraudeurs poursuivis continuent de bénéficier d'une curieuse indulgence de la part des juges, indulgence qui reflète peut-être le sentiment que voler l'État ce n'est pas voler ou bien qui traduit des sentiments de classe : « On punit sévèrement un voleur pris dans un magasin ou dans une entreprise, mais on ménage un industriel, fraudeur du fisc ». Il note aussi que la justice met plusieurs années avant de se prononcer sur une plainte de l'administration. Enfin, le fisc « est paralysé dans son action par sa religion de la vérification comptable, surtout celle des contributions directes à qui la tradition interdit de procéder à des enquêtes véritables ». De plus, l'opinion publique est à cette époque chauffée à blanc suite aux révélations du Canard Enchaîné en automne 1971 à propos de la feuille d'impôt de Chaban-Delmas et les poursuites judiciaires engagées contre un inspecteur des impôts et ancien membre du cabinet de Chaban-Delmas, Georges Dega, pour complicité de fraude fiscale et corruption. Cette affaire fait les gros titres jusqu'en 1974. Mais c'est surtout l'apparition du néo-poujadisme et des violences fiscales qui caractérisent l'ensemble des années 70, violences concentrées entre 1969 et 1971 puis après 1975. Le mouvement antifiscal de Gérard Nicoud, CID-UNATI, fait pression sur le personnel politique – et en cela aidé par une partie de la presse – pour mettre au jour l'« inquisition » de l'administration fiscale. Certains hommes politiques de droite tiennent parfois ouvertement des discours anti-fiscalistes. Jacques Chaban-Delmas propose de « renverser un système fiscal qui repose trop sur la suspicion » et poursuit : « L'égalité sociale, quant à elle, n'existera que lorsque aura été renversé un système fiscal qui repose trop sur la suspicion et la présomption de fraude. » Quant à Jacques Chirac, probablement du fait du contexte politique, il souhaite que « les poursuites pénales pour fraude fiscale doivent être exceptionnelles » ainsi que « l'allègement des contraintes administratives et fiscales » ou encore : « Ce que je récusé, c'est le procès d'intention fait aux commerçants accusés de fraude » à l'assemblée générale du Conseil national du commerce.

On note une évolution notable à la fin des années 1960 en ce qui concerne les lieux de résidence et d'exercice des fraudeurs puisque le nombre d'arrêtés qui concerne la province augmente très fortement entre les périodes 1955-1969 et 1970-1977. Paris et sa banlieue qui représentaient les trois quart des lieux de résidence des fraudeurs tombent à un tiers pour la

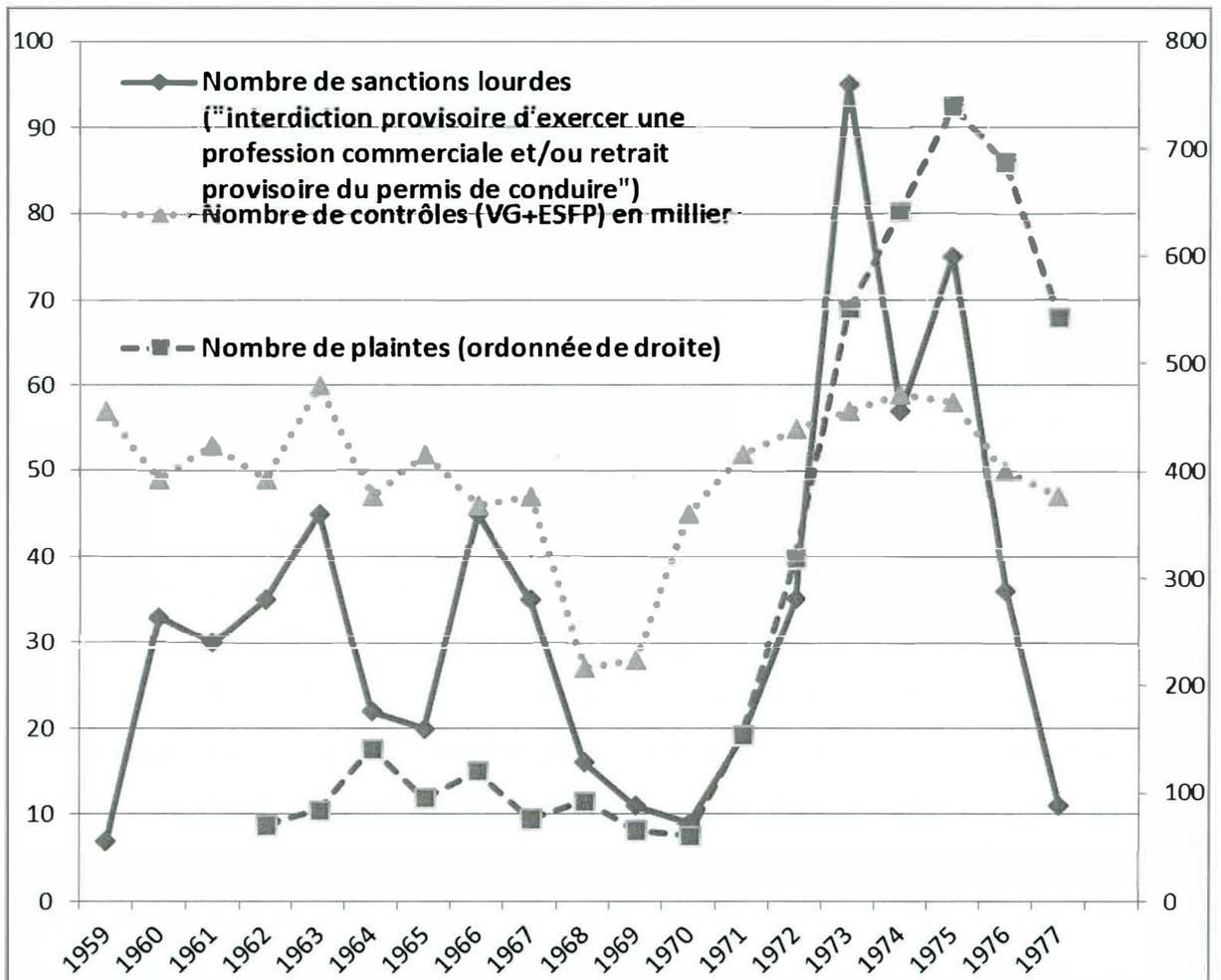
seconde période. En ce qui concerne les lieux d'exercice, la proportion passe de 80% à 50% en 1970-1977. Cette évolution notable est à mettre en rapport avec la volonté d'étendre la répression de la fraude fiscale à l'ensemble des territoires, notamment via la création de nouvelles brigades créées en 1960 à Marseille, 1961 à Rouen et 1962 à Lyon. Les villes de Lyon-Villeurbanne, Marseille, Toulouse, Nice, Cannes, Lille, Strasbourg sont les villes de provinces les plus citées. Certaines villes de banlieue sont aussi fréquemment citées, comme Neuilly, Neuilly-sur-Seine, Boulogne-sur-Seine, Montreuil, Montreuil-sous-Bois, Bobigny, Vitry-sur-Seine et Saint-Denis. Dans cette seconde période, par les secteurs du BTP et immobiliers, l'hôtellerie-restauration puis des métaux est nettement plus importante que pendant la période précédente. Ce sont d'ailleurs ces secteurs qui apparaissent le plus souvent. Enfin, si la part des commerçants reste la même, celle des chefs d'entreprise diminue et atteint 71%. On constate surtout une diversification des profils, avec davantage d'artisans, de restaurateurs-hôteliers de cadres supérieurs d'entreprise et des professions libérales (même si leur nombre reste marginal).

Conclusion.

L'évolution du nombre d'arrêtés interdisant l'exercice d'une activité commerciale avec ou sans un retrait du permis de conduire dépend étroitement et logiquement des transformations de la Direction Générale des Impôts mais aussi du contexte politique de l'époque. Deux périodes ont été dégagées, la première, plus chaotique, correspond à la mise en place de réformes importantes qui s'échelonnent jusqu'à la fin des années 60. L'administration fiscale est à cette époque légèrement dépassé par la succession de lois fiscales, une augmentation considérable des tâches de gestion et par un manque de personnel criant. Le nombre d'arrêtés connaît alors à la fin des années 60 un minimum. À la même époque a lieu une réforme administrative ambitieuse portant sur la réorganisation complète de services extérieurs de la Direction Générale des Impôts. Aussi, pendant la première moitié des années 1970, Valérie Giscard d'Estaing souhaite mener une lutte contre la fraude fiscale jusqu'à son éradication. Si dans les faits le nombre d'arrêtés augmente alors très fortement, celui-ci diminue tout aussi rapidement au fur et à mesure que les révoltes antifiscales se radicalisent et que l'opinion antifiscale se répand dans la société et la sphère politique. Il semble donc que la commission départementale soit fortement influencée par le contexte politique et administratif. La composition de cette commission (le préfet, le président du tribunal civil, le président du tribunal de commerce, le président de la chambre de commerce et le trésorier-payeur général ou le directeur départemental du service fiscal compétent) peut

nous inciter à formuler une hypothèse : elle reste largement dépendante de l'action de l'administration et du contexte politique. De plus, au vu du petit nombre d'arrêtés sur la période, on peut se demander si existait une véritable volonté de punir les fraudeurs fiscaux. Il semble plutôt que ces sanctions ont une fonction de dissuasion, trait caractéristique de la lutte répression de la fraude fiscale jusqu'à nos jours.

Graphique :



Annexe 5

La pénalisation de la fraude fiscale en Irlande

Aline Courtois

En Irlande, la fraude fiscale est considérée comme un délit (criminal offence) depuis 1945 et jusqu'en 1983, la peine maximale était de 6 mois d'emprisonnement. Le délit de fraude fiscale n'était reconnu que dans certains cas relatifs aux déclarations frauduleuses ou mensongères. La loi des finances de 1983 élargit l'éventail d'infractions et alourdit la peine maximale : un maximum de un an d'emprisonnement et de 1.000 £ d'amende (summary conviction – peines prononcées par le tribunal de district), ou une peine de cinq ans d'emprisonnement et une amende de 10,000 £ (*Finance Act 1983*). Le système du « Name and shame » fut instauré la même année. Il s'agissait de publier chaque année les noms des mauvais payeurs (ce système existe toujours et la liste est désormais accessible sur le site de l'administration fiscale).

Mais à l'époque, la pénalisation de la fraude fiscale n'était pas perçue par l'administration fiscale comme une priorité ni même une nécessité²⁷⁹. Ainsi, de 1977 à 1984, seuls quatre contribuables furent l'objet de procédures pénales (*criminal proceedings*) au titre de fraude fiscale. Seuls deux reçurent des peines de prison avec sursis (un et trois mois respectivement), les deux autres dossiers étant rejetés par le tribunal.

1) Le renforcement progressif des pouvoirs de l'administration fiscale

Vers la fin des années 1980, le niveau élevé de la dette publique et les mauvaises performances de l'administration fiscale motivèrent une série de réformes visant à responsabiliser les contribuables, mais aussi à décharger les employés de l'administration fiscale de la tâche d'évaluation afin qu'ils puissent se concentrer sur les contrôles. Par ailleurs, trois programmes successifs d'amnistie des taux d'intérêt et des pénalités furent mis en place afin d'encourager les déclarations volontaires et de recouvrer les nombreux impayés en 1988, 1993 puis en 1999. Pour D. Ferriter (2010)²⁸⁰, l'amnistie fiscale de 1993, de par sa trop grande indulgence, rendit très visible l'absence de volonté politique en matière de lutte contre la fraude fiscale et encouragea davantage la fraude au lieu de la limiter.

²⁷⁹ Commission on Taxation (1985). *Fifth Report of the Commission of Taxation*. Dublin: Stationary Office. <http://www.fiscal.ie/documents/Fifth%20Report%20Oct%201985.pdf>

²⁸⁰ Ferriter, Diarmaid (2010). *The Transformation of Ireland, 1900-2000*. London: Profile Books.

la fin des années 1990, plusieurs scandales impliquant des banques, des hommes d'affaire et des hommes politiques remirent en cause l'efficacité de l'administration fiscale. Jusqu'alors, ses pouvoirs étaient en effet limités. Elle n'était pas habilitée à communiquer directement avec le procureur (DPP) et se trouvait donc dans l'impossibilité de déférer ses dossiers directement au tribunal. Un rapport de la commission (Commission on Taxation 1985) conclut qu'il était nécessaire afin d'enrayer la fraude fiscale que certaines poursuites, pour les cas les plus graves et à titre d'exemple, aillent jusqu'au pénal²⁸¹. Ce rapport recommande l'implication des services de police à aider à la constitution et surtout au suivi de dossiers destinés au pénal. Suivant ces recommandations, un accord fut établi en 1991 entre l'administration fiscale et les services de police spécialisés dans la fraude (Garda Fraud Squad). Selon les termes de cet accord, l'administration fiscale pouvait confier certains dossiers à la police afin que cette dernière engage des poursuites criminelles, jouant ainsi le rôle de passeur entre l'administration fiscale et les tribunaux. Cette coopération s'avéra infructueuse : seul un dossier sur les 20 transmis à la police de 1990 à 1994 parvint au pénal. Cet échec fut mis sur le compte d'une incompatibilité fondamentale entre les principes de la fiscalité et ceux de la justice criminelle (Law Reform Commission 2004).

Ce n'est qu'en 1997 que l'administration fiscale se donna les moyens de mener des enquêtes de type criminel. Mais il ne fut jamais question de poursuivre l'ensemble des fraudeurs en justice. Une cellule était spécifiquement chargée de faire le tri des dossiers afin de sélectionner soigneusement ceux qui feraient l'objet d'une enquête approfondie en vue d'un procès, les autres étant traités de la manière habituelle c'est-à-dire dans le but d'un accord à l'amiable et d'un paiement de la dette. En 2005, il n'y avait que 14 personnes travaillant sur les dossiers de fraude à l'impôt au sein de l'unité établie huit ans plus tôt ; contre 25 dédiés aux douanes et accises²⁸².

En 1999 l'administration fiscale obtint le droit de consulter les comptes bancaires, auxquels elle n'avait jusqu'alors pas accès. La coopération des banques (à la requête de l'administration fiscale, celles-ci peuvent adresser un courrier à leurs clients les encourageant à déclarer leurs revenus de manière spontanée ; manière de leur signifier que la banque est disposée à coopérer avec l'administration fiscale) et des pénalités accrues firent un succès

²⁸¹ Commission on Taxation (1985). *Fifth Report of the Commission of Taxation*. Dublin: Stationary Office. <http://www.fiscal.ie/documents/Fifth%20Report%20Oct%201985.pdf>, p. 206

²⁸² Law Reform Commission (2004). *Consultation Paper on a Fiscal Prosecutor and a Revenue Court (LRC CP 24 – 2003)*. Dublin: The Law Reform Commission, p. 178.

notamment du programme de déclaration des revenus offshore. En 2000, l'administration fiscale obtint également le droit d'accéder aux bases de données du registre des sociétés (*Companies Registration Office*).

Dans un chapitre concernant l'historique de la pénalisation de la fraude fiscale, la commission sur la réforme du droit parle de la fin des années 1990 comme d'une période de changement d'attitude du public et de moralisation progressive de la fraude fiscale²⁸³, attribuant ce changement à une prise de conscience collective mue en partie par les réformes instaurées. Les auteurs dudit rapport se disent par ailleurs motivés par la persistance de la fraude fiscale « dans les plus hauts échelons de la société »²⁸⁴.

2. Peu de poursuites

On distingue différents niveaux de gravité en ce qui concerne les fraudes et les cas « graves » (serious tax offences) sont comptabilisés à part. Jusque récemment, les poursuites judiciaires étaient rares : seules 9 peines de prison ont été prononcées à ce titre de 1997 à 2003 comme indiqué dans le tableau suivant :

Tableau 1. Condamnations pour fraude fiscale 1997-2003²⁸⁵

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Condamnations	1	6	1	3	4	3	6
Prison ferme	0	2	1	2	4	0	0
Sursis	0	2	0	1	2	1	1
Acquittement	0	0	1	0		0	0
Enquêtes en cours	N/A	18	24	33	31	31	38

3. La gestion et la pénalisation de la fraude

- Importance prépondérante de l'accord monétaire/règlement à l'amiable (*monetary settlement*), efficace et peu coûteux pour l'administration fiscale.

- Sans préjudice à l'accord monétaire, certains cas et certains cas seulement font l'objet de poursuites judiciaires : décisions au cas par cas.

- En cas de contrôle fiscal (*audit*) faisant apparaître des inexactitudes, l'administration fiscale adresse un courrier au contribuable l'invitant à s'acquitter de sa dette et des éventuels

²⁸³ « moral shift », Law Reform Commission 2003, p. 23

²⁸⁴ Law Reform Commission 2003, p. 2

²⁸⁵ Source: Law Reform Commission 2004: 60

intérêts et pénalités. Il existe une procédure interne pour le traitement des appels – possibilité de négocier.

- Si aucun appel n'est enregistré (ou si l'appel est rejeté) et que le paiement n'est pas effectué, l'administration fiscale entame des procédures pour le recouvrement de la dette. Elle peut soit obtenir le droit de prélever les sommes à la source, soit faire saisir les biens, soit encore passer par un avocat (procédure peu coûteuse et généralement efficace).

- Le montant des pénalités est calculé par l'administration fiscale et généralement acquitté par le contribuable. En cas de contestation ou de non-paiement le dossier est référé au tribunal, qui déterminera le montant de l'amende. Il peut s'agir du tribunal de district, du tribunal d'arrondissement ou de la haute cour selon le montant en jeu (tribunal de district jusqu'à 6.348,69€, tribunal d'arrondissement jusqu'à 38.092,14€, haute cour pour les montants supérieurs).

- Si les contribuables en défaut refusent de coopérer et/ou dans certains cas de fraude (par exemple, faible montant mais manifeste), des procédures peuvent être engagées contre eux.

- Si au cours de l'audit ou en amont de l'audit, un inspecteur soupçonne un cas de fraude « grave », le dossier est transmis à une unité spéciale, qui soit décide de mener une enquête en vue de poursuites judiciaires, soit décide de le renvoyer à l'auditeur pour la procédure normale.

- Une fois l'enquête achevée le dossier est transmis au procureur qui décide de poursuivre ou non et qui décide de la catégorie du délit : « summary » ou « indictable » (dans les deux cas il s'agit de « criminal offences »). Il choisit le tribunal approprié (comme indiqué ci-dessus, c'est en fonction du montant en jeu, mais le procureur peut moduler en fonction. Généralement les summary offences sont jugées au tribunal de district, sans jury, et les indictable offences au tribunal d'arrondissement, avec ou sans jury).

- S'ils s'ont jugés pour une « summary offence », ils risquent jusqu'à deux ans de prison.

- S'il s'agit d'une « indictable offence » cela peut aller jusqu'à cinq ans.

- Les noms des « mauvais payeurs » ainsi que leur adresse, leur profession, le montant des pénalités et les peines éventuelles sont publiés chaque trimestre et disponibles en ligne.

District Court: Tribunal de district. Juridiction locale. Tribunal civil pour les créances de moins de 6 349 € ; tribunal de la famille ; tribunal criminel pour les jugements sans jury par exemple les infractions routières.

Circuit Court: Tribunal d'arrondissement. Juridiction locale. Tribunal civil pour les créances de moins de 38 092 € ; tribunal de la famille ; tribunal criminel pour les jugements avec jury exclus de la Central Criminal Court ; appels des jugements de la District Court

High Court : Haute cour. Juridiction nationale. Appel des jugements de la District Court – La Central Criminal Court (cour pénale centrale) en est une subdivision

Supreme Court : cour suprême. Cour d'appel de dernier recours, juridiction nationale.²⁸⁶

Tableau 2. Condamnations au pénal 2008-2013 (impôts et douanes)²⁸⁷

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Condamnations – serious tax & duty offences (correctionnel)	20	15	13	30	50	35
Dont prison ferme	2	4	1	8	19	6
Avec sursis	3	2	7	15	21	17
En cours de jugement (déc)	13	17	35	60	37	
DPP (déc)	19	25	39	29	24	55
Enquêtes en cours (déc)	85	80	95	115	135	150
Condamnations – summary offences	455	548	519	513	538	449
Dont prison ferme	?	11	10	13	18	?
Avec sursis	?	18	13	19	7	?

Tableau 3. Condamnations au pénal 2008-2013 (“tax offences” uniquement).

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Condamnations – serious tax offences (correctionnel)	15	5	7	16	25	10
Dont prison ferme	1	1	1	4	9	3
Avec sursis	4	1	3	6	7	5
En cours de jugement (déc)	9	12	17	21	13	15
DPP (déc)	17	24	31	24	17	16
Enquêtes en cours (déc)	73	75	89	108	126	97

²⁸⁶

[http://www.courts.ie/Courts.ie/library3.nsf/\(WebFiles\)/D259F528AF974CF98025773800380FEE/SFILE/Structure%20of%20the%20courts.pdf](http://www.courts.ie/Courts.ie/library3.nsf/(WebFiles)/D259F528AF974CF98025773800380FEE/SFILE/Structure%20of%20the%20courts.pdf)

²⁸⁷ Tableaux 3 et 4 constitués à partir des données des rapports annuels de l'administration fiscale (Revenue 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014).

Condamnations – summary offences	?	9	10	16	29	5
Dont prison ferme	?	0	0	0	0	?
Avec sursis	?	0			0	?
Prosecution and civil penalties (1)	1,131	1,053	1,217	1,083	929	746
Civil penalties	?	?	690	865	858	792
Audits	13,408	12,419	11,008	11,066	9,066	8,037 + 270

(1) Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés.

(2) TVA et contributions sociales des employeurs

Etant donné la longueur des enquêtes et des procédures, il est difficile d’avoir une indication du taux de condamnation pour les fraudes d’après les tableaux ci-dessus, même si chaque année il y a plus de dossiers en cours de jugement que de dossiers en attente d’une décision du procureur, et plus de dossiers chez le procureur que d’enquêtes de l’administration fiscale. Les données disponibles sur les mauvais payeurs indiquent que la majorité des audits et un nombre important d’enquêtes ont débouché sur un accord monétaire plutôt que sur une condamnation au pénal. Seules les données fournies par la police sont recensées par l’office central des statistiques (CSO) ; la fraude fiscale n’y figure pas.

D’après le site de l’administration fiscale, les fautes les plus susceptibles d’être poursuivies sont les suivantes:

- Omissions délibérés dans la déclaration (“Deliberate omissions from tax returns”)
- Demandes de remboursement injustifiées (« False claims for repayment”)
- Usage de faux ou falsifications (« Use of forged or falsified documents”)
- Organisation d’évasion fiscale frauduleuse (“Facilitating fraudulent evasion of tax”)
- Procédés systématiques d’évasion fiscal (“Systematic scheme to evade tax”)
- Recours à des comptes off-shore (“Use of offshore bank accounts to evade tax”)
- Procédés “insidieux” d’évasion fiscale (“Insidious schemes of tax evasion”)
- Non-paiement des taxes (“Failure (as distinct from minor delays) in remitting fiduciary taxes”).

À cette liste s'ajoutent des fautes moindres telles que les défauts de déclaration, la contrebande etc.²⁸⁸

Si au cours d'un audit, l'inspecteur chargé de l'audit a des raisons de soupçonner qu'il a affaire à un cas de « délit grave » (serious tax offence), il transmet le dossier à la division chargée des poursuites (prosecution division). C'est à cette dernière qu'incombe la décision d'engager ou non des poursuites. Si la décision est positive, le processus d'audit est interrompu et le contribuable en est averti. Si elle est négative, l'audit reprend son cours.

La *prosecution division* mène alors une enquête. On passe alors d'un simple audit à une situation d'enquête (investigation). Le contribuable doit en être averti par écrit. Les enquêtes peuvent durer plus d'un an.

La décision de poursuivre dépend de plusieurs facteurs dont la date des infractions et la possibilité d'établir des preuves (donc pas seulement le montant ou le délit en lui-même). Les facteurs pris en compte dans la décision de poursuivre un contribuable en justice incluent :

- les preuves disponibles – sont-elles suffisantes?
- le temps écoulé depuis le délit supposé
- une estimation de la durée et du coût du jugement
- le « niveau de culpabilité » du contribuable
- la nécessité de dissuader (need for deterrence) le contribuable de recommencer
- le degré de dissimulation/ la coopération du contribuable
- les pénalités et l'impôt dû ont-ils été acquittés ou non

Le but premier est de lutter contre l'évasion fiscale par le biais de contrôles et d'enquêtes ; tous les dossiers ne vont pas en justice.

Par exemple, en 2005, 91 cas de fraude grave ont été transmis à la prosecution unit. Seuls 30 ont été traités et transférés au procureur. 10 de ces cas ont donné lieu à des condamnations – des amendes de montants modestes (de 4,000 à 18,700 euros ; une de 125,000 euros)²⁸⁹.

Par ailleurs, toute enquête (enclenchée au départ dans le but de poursuivre en justice) ne mène pas forcément à une condamnation. La liste des « mauvais payeurs » de 2013 est divisée en deux parties; la liste I qui compte les personnes qui ont été condamnées en justice, et la liste II qui compte un certain nombre de ceux qui sont parvenus à un accord financier

²⁸⁸ <http://www.revenue.ie/en/practitioner/audit-code-of-practice/prosecution.html>

²⁸⁹ *Irish Independent* 10/11/2006.

avec l'administration fiscale. On trouve sur cette dernière un certain nombre de cas où il est indiqué qu'une enquête a eu lieu et où les contribuables ont réglé des sommes importantes²⁹⁰. Ils ne figurent pas sur la liste I ; ce qui indique que l'administration fiscale a abandonné les procédures suite au règlement de la dette. Les contribuables en question n'ont pas comparu ; ou bien ont été acquittés. Ainsi, Mulleady civil engineer a fait l'objet d'une enquête qui a dévoilé 303,000 € impayés, assortis d'une pénalité de 227.000 € (encore une fois il s'agit de 75% ce qui correspond à un comportement délibéré, sans déclaration volontaire, avec coopération). Il n'a pas été condamné ; il n'est pas certain qu'il ait même comparu.

D'une manière générale, l'administration fiscale justifie le faible nombre de poursuites criminelles par le fait qu'il est difficile d'établir des preuves assez solides selon les critères criminels. On peut noter également que contrairement au cas britannique, le pouvoir de l'administration fiscale dans le domaine des enquêtes et poursuites criminelles n'est pas statutaire²⁹¹. Plus récemment, en 2009, dans un entretien accordé au journal *The Irish Independent*, la présidente de l'administration fiscale Ms Feehily déclara que son administration engage des milliers de « poursuites simples » (simple prosecutions) mais qu'il n'y aurait « jamais des centaines de poursuites pénales » (Ms Feehily citée par McBride 2009).

La loi des finances de 2010 (Finance Act 2010) a considérablement augmenté le montant des amendes que les tribunaux peuvent prononcer dans le cas des "indictable offences". Le montant maximal est passé de 12,695 € à 126.970 €, soit dix fois plus. La peine de prison maximale est toujours de cinq ans (Revenue 2012 : 33).

Les pénalités administratives et les amendes prononcées par les tribunaux sont cumulables.

4 Des différences de traitement entre les fraudes 'fiscales' et 'douanière'.

La contrebande de cigarettes (impliquant bien souvent des étrangers) fait plus souvent l'objet de peines de prison. C'est de loin la faute la plus sévèrement punie d'un point de vue pénal. Quant à la contrebande d'alcool ou l'usage illicite de diesel agricole, ils sont passibles de lourdes amendes mais rarement de peines de prison.

²⁹⁰ Les pénalités administratives s'échelonnent de 3 à 100% de l'impayé, selon les circonstances déterminées par l'auditeur. Parmi les circonstances atténuantes permettant de limiter la pénalité on peut noter: déclaration volontaire du contribuable; négligence (plutôt qu'acte délibéré) ou encore coopération du contribuable.

²⁹¹ Law Reform Commission 2003p. 173.

Quant aux condamnations pour fraude fiscale, elles restent rares en comparaison.

Tableau 4 Comparaison des peines de prison pour différents types de fraude (2012)²⁹²

	Cas publiés	Prison ferme	Prison avec sursis	Amende moyenne	Amende max
Défaut de déclaration de TVA	89	4	2	11.795	157.900
Impôt sur le revenu	875	2	4	2.500	30.000
Contrebande/revente de cigarettes	125	20	18	1.850	7.500

5. Pénalisation de la fraude fiscale : tendances récentes

Si les chiffres restent modestes, ils étaient en augmentation en 2012, avec 50 condamnations pour fraude grave au lieu de 35 l'année précédente, ce qui fut commenté abondamment par la presse²⁹³. En 2012, 38% des individus déclarés coupables d'évasion (fraude) fiscale échappèrent de peines de prison, contre une moyenne de 18% pour la période 2008-2011²⁹⁴.

Mais les chiffres pour 2013 suggèrent un retour aux moyennes des années précédentes. On peut y voir deux causes possibles :

1) En 2011 le gouvernement a rendu publique sa volonté de mettre en place une politique carcérale plus efficace d'un point de vue économique. Afin de réduire le coût global du système carcéral tout en protégeant la société, il s'agirait désormais de continuer à appliquer des peines de prison dans les cas de criminels « violents » mais d'aménager les peines de criminels moins violents, représentant un danger moindre pour la société. Une loi promulguée la même année imposait aux tribunaux de prononcer des peines de travaux d'intérêt général dans les cas passibles jusque-là de peines de prison allant jusqu'à un an. Le plan de redressement économique négocié avec la Troika incluait notamment l'usage accru de peines de travaux d'intérêt général pour les cas d'amendes impayées, et ce dans le but de réduire le coût du système carcéral²⁹⁵.

²⁹² Données compilées à partir des listes des "mauvais payeurs" de 2012. <http://www.revenue.ie/en/press/defaulters/archive/index.html#section12>

²⁹³ Un exemple : <http://www.thejournal.ie/revenue-figures-2012-741230-Jan2013>

²⁹⁴ McCárthaigh, Sean (2013). "Big rise in people jailed for serious tax offences". *The Irish Independent*, 25 février 2013. <http://www.irishexaminer.com/ireland/big-rise-in-people-jailed-for-serious-tax-offences-223716.html>

²⁹⁵ Byrne, E. (2012). *Political Corruption in Ireland 1922-2010, A Crooked Harp?* Manchester University Press.

2) Dans un entretien accordé au *Irish Times* en janvier 2014, Josephine Feehily a expliqué la nouvelle stratégie de l'administration fiscale en matière de lutte contre la fraude. En 2013, l'administration fiscale a procédé à moins d'audits qu'au cours des années précédentes mais a concentré ses efforts sur certains secteurs et certains profils ; efforts récompensés par une augmentation des sommes collectées. L'économie illicite et les retraités bénéficiant de retraites privées non déclarées ont été visés en particulier (*Irish Times*, 10 janvier 2014)²⁹⁶.

Il semblerait donc qu'un souci croissant de rentabilité anime les choix de l'administration fiscale. Les poursuites judiciaires n'entrent qu'imparfaitement dans ce cadre : elles sont coûteuses et relativement incertaines ; la négociation de la dette et le recouvrement restent des procédures nettement plus rentables financièrement.

²⁹⁶ <http://www.irishtimes.com/news/politics/new-tactic-in-tackling-tax-evasion-1.1650037>