

Alexis Spire | Katia Weidenfeld

# **L'impunité fiscale**

Quand l'État brade sa souveraineté



ALEXIS SPIRE et KATIA WEIDENFELD

# L'impunité fiscale

**Quand l'État brade sa souveraineté**

2015



# Présentation

Dans un contexte de disette budgétaire, plusieurs scandales ont amené la fraude fiscale sur le devant de la scène médiatique. Pourtant, si les gouvernements affichent leur détermination face à cette délinquance, en pratique, rares sont ceux qui passent devant un juge pour de tels actes. Les grandes entreprises et les contribuables fortunés s'en sortent le plus souvent avec des amendes. Les organisateurs des montages frauduleux à grande ou petite échelle ne sont, eux, jamais inquiétés. Ceux qui se retrouvent devant les tribunaux sont les moins aguerris aux procédures de l'administration : gérants de paille, petits entrepreneurs ou simples contribuables qui, par ignorance ou conviction, refusent le jeu du dialogue avec le fisc.

Comment expliquer cette impunité ? Pourquoi la fraude fiscale n'est-elle pas traitée en France comme un délit à part entière ? À partir d'une enquête au long cours dans les coulisses de l'administration et dans les arcanes des tribunaux, ce livre démonte les mécanismes qui font tourner la machine judiciaire... à vide. Mettre fin à cette tolérance permettrait pourtant de lever une contradiction témoignant d'un renoncement partiel de l'État à sa souveraineté : on ne peut affirmer la centralité de l'impôt dans le contrat social tout en maintenant dans l'impunité ceux qui s'en exonèrent volontairement.

**[Pour en savoir plus...](#)**

## Les auteur-e-s

**Alexis Spire** est sociologue, directeur de recherches au CNRS. Il est l'auteur de plusieurs ouvrages remarqués, dont *Accueillir ou reconduire. Enquête sur les guichets de l'immigration* (Raisons d'agir, 2008) et *Faibles et puissants face à l'impôt* (Raison d'agir, 2012).

**Katia Weidenfeld** est historienne du droit et juriste, directrice d'études à l'École nationale des chartes. Elle est notamment l'auteur de *À l'ombre des niches fiscales* (Economica, 2011).

# Collection

COLLECTION DIRIGÉE PAR LAURENT JEANPIERRE ET CHRISTIAN LAVAL

**L'horizon des possibles ?** L'horizon des possibles, parce que la critique sociale ne peut plus se contenter de pamphlets spéculatifs, même brillants, ni d'explications du réel, même subtiles. Elle exige l'articulation des théories et des observations, des enquêtes et de leurs enjeux, des idées nouvelles et des pratiques actuelles.

**L'horizon des possibles,** parce qu'il est nécessaire, pour affronter le présent, de surmonter les cloisonnements qui séparent doctrines, disciplines et traditions de pensée. Cette collection ne sera donc ni l'expression privilégiée d'une école scientifique ni l'espace exclusif d'un courant politique.

**L'horizon des possibles,** parce que le dévoilement et la dénonciation ne suffisent plus à mobiliser les esprits et les corps. Il faut aussi apprendre à voir la réalité du point de vue de ses possibilités. Chercheurs et théoriciens ont décrit le monde de différentes manières ; il faut désormais en inventorier les possibles afin d'aider à le transformer. Et relier ces possibles de pensée à des possibles de luttes.

DANS LA MÊME COLLECTION

Jérôme BASCHET, *Adieux au capitalisme. Autonomie, société du bien vivre et multiplicité des mondes*

Patrick CINGOLANI, *Révolutions précaires. Essai sur l'avenir de l'émancipation*

Gérard DUMÉNIL et Dominique LÉVY, *La Grande Bifurcation. En finir avec le néolibéralisme*

Immanuel WALLERSTEIN, Randall COLLINS, Michael MANN, Georgi DERLUGUIAN et Craig CALHOUN, *Le capitalisme a-t-il un avenir ?*

# Copyright

Éditions La Découverte, Paris, 2015.

ISBN numérique : 978-2-7071-8898-4

ISBN papier : 978-2-7071-8245-6

**En couverture** (conception graphique) : [theatre-operations.com](http://theatre-operations.com)

Cette œuvre est protégée par le droit d'auteur et strictement réservée à l'usage privé du client. Toute reproduction ou diffusion au profit de tiers, à titre gratuit ou onéreux, de tout ou partie de cette œuvre est strictement interdite et constitue une contrefaçon prévue par les articles L 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle. L'éditeur se réserve le droit de poursuivre toute atteinte à ses droits de propriété intellectuelle devant les juridictions civiles ou pénales.

## **S'informer**

Si vous désirez être tenu régulièrement informé de nos parutions, il vous suffit de vous abonner gratuitement à notre lettre d'information bimensuelle par courriel, à partir de notre site [www.editionsladecouverte.fr](http://www.editionsladecouverte.fr), où vous retrouverez l'ensemble de notre catalogue.

# Table

## **Page de titre**

### **CHAPITRE 1 - Une tolérance à la fraude fiscale ancrée dans l'histoire**

*Le refus de l'impôt, un délit diversement sanctionné*

*La fraude à l'impôt : atteinte au bien commun ou aux intérêts du fisc ?*

*Le mauvais contribuable, « déserteur civique » ?*

*Les sanctions pénales : des tigres de papier*

*Excuser les erreurs et sanctionner les fraudes*

### **CHAPITRE 2 - Des prévenus triés sur le volet**

*Où l'on voit que les puissants échappent aux juges*

*L'improbable pénalisation des fraudes patrimoniales*

*Où l'on voit que les faibles sont poursuivis*

*Des organisateurs de la fraude hors d'atteinte*

### **CHAPITRE 3 - Du contrôle au procès**

*La machine à trier les infractions*

*De nouveaux outils sans nouveaux moyens*

### **CHAPITRE 4 - Une justice passive**

*Un contentieux marginal pour la justice pénale*

*Ni classement ni instruction*

*Une enquête préliminaire a minima*

*Un parquet dépendant du fisc*

*Une justice remobilisée ?*

### **CHAPITRE 5 - Des peines invisibles**

*L'audience de la deuxième chance*

*Des peines de prison virtuelles*

*Des « gérants de paille » déplumés*

*La culpabilité, une sanction suffisante*

*L'impunité des dominants, une fatalité ?*

### **CHAPITRE 6 - Dévoiler et punir**

*Mieux sélectionner les personnes poursuivies*

*Dynamiser l'enquête judiciaire*

*Restituer un sens aux sanctions pénales*

## **CONCLUSION**

## **ANNEXES**

# INTRODUCTION

---

Cour d'appel de Paris, jeudi 18 septembre 2014, 14 h 30, chambre financière.

Les prévenus, deux quinquagénaires néerlandais souriants, en costume, sont accompagnés de deux avocats et de deux stagiaires. Le Palais de justice ne leur est pas inconnu. En 2005, ils ont, une première fois, écopé d'une peine de trois mois de prison avec sursis pour fraude à la TVA. Mais ils ont continué à prendre des libertés avec les règles, en matière d'impôt sur les sociétés, cette fois. Nouveau contrôle, nouveau redressement, nouvelle plainte pour une fraude d'environ un million d'euros, commise entre 2004 et 2005. Après diverses péripéties et de renvois en sursis, le tribunal correctionnel les condamne finalement en 2011, l'un à douze mois et l'autre à dix mois de prison ferme. Une peine inhabituellement sévère en cette matière. Mais ils font appel et évitent ainsi toute conséquence immédiate. Quand la cour d'appel s'apprête enfin à juger le dossier, dix ans se sont écoulés depuis les faits. Pendant ce temps, les prévenus ont continué, sans encombre, à gérer des sociétés de conseil financier, l'un depuis Monaco où il réside, l'autre depuis les Pays-Bas. Durant l'audience, un long débat s'engage sur les irrégularités relevées par l'administration des impôts. En revanche, pas un mot sur les rôles respectifs des deux hommes, sur leur situation personnelle, sur leur patrimoine (sans doute conséquent) ou sur la conscience qu'ils pouvaient avoir de la fraude. Pas une attention non plus pour les conseils qu'ils auraient pu recevoir ou pour ce que sont devenues les centaines de milliers d'euros envoyés en Hollande. L'audience pénale bégaye. « Rien de neuf sous le soleil », résume l'avocat du fisc. Puis, en moins d'une minute, le magistrat du parquet dresse le tableau de la fraude et, sans dire un mot des délinquants, requiert un an de prison ferme contre chacun d'eux. Après la plaidoirie de la défense, la greffière invite les parties à revenir le 25 octobre pour entendre la décision.

Dans la salle des Pas-Perdus, les prévenus ont gardé leur air jovial. L'un des avocats glisse à son client : « Au 25 octobre, donc. » Et celui-ci de répondre, décontracté : « Non, désolé, je ne suis pas libre ce jour-là, je suis invité à un cocktail à La Haye. Mais on se tient au courant, on s'appelle. »

La cour confirmera exactement les peines prononcées en première instance par le tribunal. Les prévenus, qui gagnent un répit en se pourvoyant en cassation, pourront de toute façon bénéficier d'aménagements de peine et éviter ainsi la prison.

La justice passe.

Cette affaire est symptomatique de la difficulté des tribunaux à sanctionner effectivement le délit de fraude fiscale. Pourtant, l'enjeu est de taille. Les sommes en cause donnent le vertige. Entre 60 et 80 milliards d'euros par an sont soustraits au budget de la France. Et le phénomène dépasse largement l'Hexagone. L'Europe se prive ainsi chaque année d'environ 1 000 milliards d'euros. Aux États-Unis, les services fiscaux évaluent le manque à gagner à 16 % des impôts fédéraux (soit environ 330 milliards de dollars par an). Contrairement à une vulgate largement répandue, la fraude fiscale n'est pas une réaction inévitable à la lourdeur des impôts : aucune corrélation avec les taux de prélèvements obligatoires ne peut être établie. De même, les États qui pratiquent un prélèvement à la source ne sont pas plus épargnés que ceux qui ont adopté ou conservé un système de paiement *a posteriori*<sup>1</sup>.

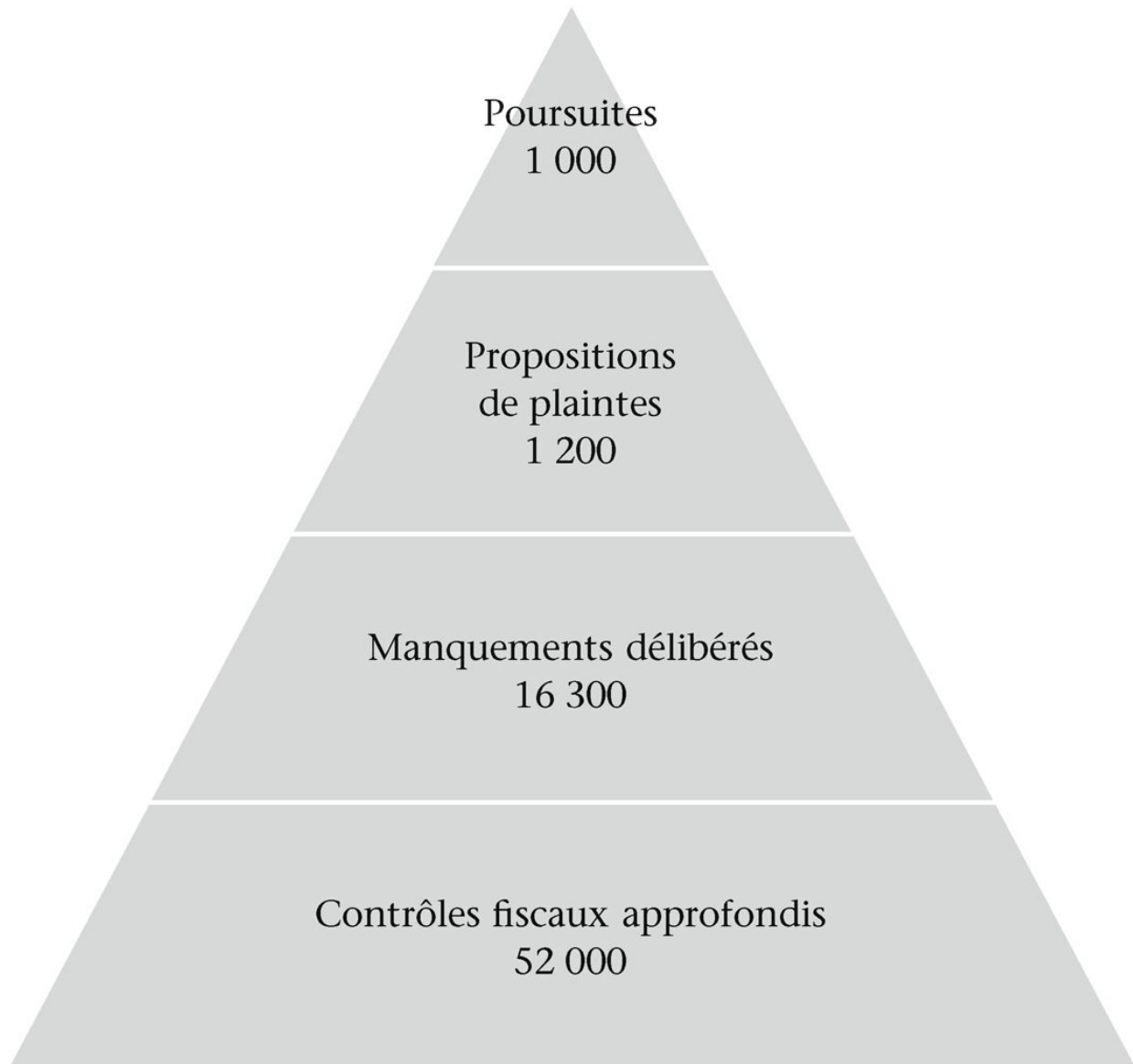
À l'heure où les gouvernements exigent de leur population des efforts drastiques pour réduire dette et déficit, les sommes astronomiques ainsi détournées des caisses de l'État alimentent un sentiment d'injustice. L'ampleur de la fraude est d'autant plus durement ressentie que les coupables bénéficient d'une large impunité. En France, plusieurs affaires très médiatisées en ont été l'illustration ces dernières années. En 2009, le ministre de l'Économie, Éric Woerth, annonce détenir une liste de 3 000 titulaires de comptes de la banque HSBC en Suisse ; mais, immédiatement, d'amples possibilités d'amnistie sont offertes à ces évadés fiscaux, pérennisées ensuite par une cellule de régularisation. L'année suivante, les enregistrements du majordome de Liliane Bettencourt révèlent que la riche héritière a omis de déclarer environ 100 millions d'euros, dissimulés entre des comptes bancaires en Suisse et des propriétés lointaines, comme l'île d'Arros. Mais, ayant payé l'intégralité de sa dette fiscale et promis de ne pas recommencer, elle en sera tenue pour quitte. L'attitude de Bercy à l'égard du marchand d'art Guy Wildenstein est également symptomatique d'une réticence à réagir sévèrement contre la délinquance économique de personnalités en vue : il aura fallu attendre près de trois ans après les premières présomptions de fraude fiscale pour qu'il soit finalement, en 2013, mis en examen. Sans oublier les scandales qui atteignent les sommets de l'État et accréditent, plus encore que les autres peut-être, le sentiment d'une collusion des élites pour reporter la charge fiscale sur les simples citoyens. C'est seulement à la faveur d'un sursaut des magistrats, en septembre 2013, que Jérôme Cahuzac, alors ministre du Budget, a été mis en examen pour blanchiment de fraude fiscale.

Moins d'un an plus tard, le grand public apprend qu'on peut être député, vice-président de la commission d'enquête sur l'affaire Cahuzac, et ne remplir aucune déclaration de revenus : l'éphémère secrétaire d'État Thomas Thévenoud se retranche derrière sa « phobie administrative ». Sa conviction de n'être jamais inquiété est si forte qu'il revient siéger à l'Assemblée nationale ; c'est sans doute cette ultime provocation qui explique la plainte finalement déposée à son encontre par Bercy.

Cette tolérance à l'égard de la fraude fiscale n'est pas une nouveauté en France. Elle est même directement inscrite dans la procédure qui organise un système de filtres successifs vers les poursuites pénales<sup>2</sup>. Avant qu'une irrégularité fiscale – même intentionnelle – n'arrive sur le bureau du procureur de la République, plusieurs maillons administratifs et une commission formée de hauts fonctionnaires et de magistrats doivent y acquiescer : cette machine à trier les infractions s'apparente à un véritable entonnoir (cf. figure 1). Au total, chaque année, le fisc réalise 52 000 contrôles approfondis et démasque plus de 16 000 fraudeurs parmi lesquels il défère un petit millier de contribuables devant un tribunal correctionnel.

Le caractère purement subsidiaire de la répression de la fraude fiscale s'est accentué dans les années 1990 et 2000. Bercy s'est convaincu que, pour encourager le civisme fiscal, il fallait développer la conciliation : les contribuables sont *a priori* considérés comme honnêtes s'ils déclarent des revenus (même minorés) et s'ils acceptent de montrer leur comptabilité (même tronquée) ou de répondre aux demandes d'information. L'enjeu est désormais d'améliorer le service rendu et de privilégier le recouvrement, ce qui implique de multiplier les possibilités de régularisation. En cas de manquement caractérisé, les agents des finances publiques considèrent que les amendes (pouvant en principe aller jusqu'à 40 % des impôts éludés) constituent une réponse suffisante. Ils réservent les poursuites pénales aux fraudeurs qui refusent de leur répondre ou qui se montrent les plus récalcitrants. Ainsi, les juges ne voient qu'une toute petite partie des délinquants fiscaux et leur infligent, dans l'immense majorité des cas, des peines de prison avec sursis. Alors que les atteintes aux biens et aux personnes sont de plus en plus souvent sanctionnées et par des peines de plus en plus lourdes<sup>3</sup>, la délinquance fiscale reste à l'écart de cette spirale répressive. S'il est devenu courant d'afficher une « tolérance zéro » pour

certaines formes de délinquance comme les vols avec violence, la conduite en état alcoolique, le trafic de stupéfiants ou les atteintes aux forces de l'ordre – et même, plus récemment, l'absence de titre de transport –, la répression de la fraude fiscale obéit à un principe diamétralement opposé. Tout se passe comme si voler l'État – c'est-à-dire l'ensemble des citoyens – ne constituait pas un délit à part entière.



**FIGURE 1** L'ENTONNOIR DE LA RÉGULATION PÉNALE DES FRAUDES FISCALES

Source : Rapport de la Direction générale des finances publiques 2014 (chiffres 2013, arrondis).

Les scandales de la fin des années 2000 (notamment LuxLeaks, SwissLeaks...) qui ont permis d'identifier des listes de contribuables ayant caché leur argent dans des paradis fiscaux sont venus perturber une impunité acquise de longue date en Europe. Des pays comme l'Angleterre qui jusque-là regardaient le fait d'éluider l'impôt comme un acte, certes illégal, mais pas illégitime, commencent à évoluer. En avril 2015, un sexagénaire propriétaire

d'une sandwicherie en face des bureaux londoniens de l'administration fiscale, déclaré coupable d'avoir fraudé un million de livres d'impôt, a été condamné à deux ans de prison ferme et immédiatement incarcéré ; le mois précédent, la même sanction était prononcée dans le Sussex contre une Irlandaise qui, par la sous-déclaration d'un héritage, avait éludé 500 000 livres. Même l'optimisation fiscale (*tax avoidance*), c'est-à-dire l'utilisation des failles de la loi pour payer le moins d'impôt possible, qui était traditionnellement distinguée de la fraude, n'est plus tout à fait tolérée. Désormais, elle peut, notamment lorsqu'elle passe par des opérations fictives, être considérée comme une forme de délinquance (*dishonest tax avoidance*). L'Allemagne revendique aussi une attitude de fermeté, comme en témoigne le sort réservé au patron du club de football du Bayern de Munich : alors qu'il s'était lui-même dénoncé aux autorités pour une fraude fiscale estimée à 27 millions d'euros, son aveu a été jugé trop tardif et lui a valu une peine de trois ans et demi de prison ferme. En janvier 2015, Uli Hoeness a finalement bénéficié d'un régime de semi-liberté, mais après avoir été incarcéré jour et nuit pendant sept mois.

En France, les gouvernements successifs ont également affiché leur volonté d'intensifier la répression des infractions fiscales, avec notamment la création, en 2010, d'une « police fiscale » et, en 2014, d'un « procureur de la République financier ». Mais ces nouvelles institutions ne traitent que quelques dizaines d'affaires par an. En outre, elles se superposent à une procédure largement sclérosée qui, pour la grande majorité des dossiers, n'a pas évolué. Le durcissement des sanctions inscrites dans la loi contre les fraudeurs, portées dans certains cas jusqu'à sept ans de prison ferme, a essentiellement un effet d'affichage : dans les faits, les tribunaux sont loin de prononcer les sanctions actuellement prévues. Par contraste avec les longues peines de prison prononcées dans d'autres pays européens, la France ne paraît pas avoir complètement rompu avec sa longue histoire d'indulgence envers les illégalismes fiscaux. L'une des premières plaintes traitées par le parquet national financier en 2014-2015, contre l'héritière de la maison de couture Ricci accusée d'avoir dissimulé des comptes en Suisse et d'avoir ensuite organisé son insolvabilité pour échapper à l'impôt, en est une illustration. L'affaire se voulait exemplaire ; un nom connu du grand public, un procès sur plusieurs jours dans une salle prestigieuse du Palais de justice de Paris (la chambre des criées), une prévenue qui affiche une attitude désinvolte face à

toutes les autorités de l'État (inspecteurs comme juges) et une ardoise fiscale conséquente (plus de 10 millions d'euros). La peine prononcée atteint une lourdeur inégalée, en France, pour une primo-délinquante septuagénaire : un an de prison ferme (et deux avec sursis et de lourdes sanctions pécuniaires). Dans le même temps, d'autres titulaires de comptes suisses figurant sur la liste HSBC s'en tiraient avec quelques mois de prison avec sursis. Mais de toute façon, par le jeu de l'appel et de l'aménagement des peines, le risque concret pour l'héritière Ricci d'être effectivement emprisonnée est proche de zéro. La condamnation paraît plus avoir pour objectif de récupérer les sommes considérées comme fraudées que de sanctionner, par une peine visible, l'« atteinte exceptionnelle à l'ordre public économique » relevée par le tribunal.

L'euphémisation de l'instrument pénal peut sembler justifiable : après tout, à quoi bon infliger une punition autre que pécuniaire à des prévenus qui ont commis des délits strictement financiers ? Dans un contexte de crise des finances publiques, on peut comprendre que l'État privilégie les espèces sonnantes et trébuchantes sur des procédures judiciaires longues et incertaines. Les déclarations des ministres successifs au sujet de la cellule de régularisation des comptes suisses en témoignent. Chacun se réjouit des sommes importantes récupérées par ce biais pour renflouer les caisses de l'État, sans jamais poser la question de l'impunité des fraudeurs qui rachètent ainsi à bon compte leurs errements passés.

Pourtant, le renoncement à envisager des peines véritablement répressives à l'encontre des fraudeurs fiscaux ne va pas de soi. Chaque système pénal reflète en effet, à travers son régime de sanctions, une représentation du caractère plus ou moins « grave » de certains comportements<sup>4</sup>. La sanction pénale a ainsi une connotation morale essentielle. Elle se justifie par la nécessité de stigmatiser la transgression d'une norme au fondement de la cohésion sociale. C'est ce qui faisait écrire à Durkheim que « la peine résulte du crime et exprime la manière dont il affecte la conscience publique<sup>5</sup> ». De fait, l'indulgence à l'égard des transgressions fiscales n'est pas seulement l'effet d'un calcul rationnel « coûts-avantages » de la part des pouvoirs publics. Certes, la concurrence fiscale entre les États et la difficulté d'obtenir des informations en provenance des paradis fiscaux sont autant d'obstacles à l'ancrage d'une politique répressive. Mais les effets de la globalisation

n'expliquent pas tout. La réticence à sanctionner véritablement la fraude fiscale est aussi révélatrice de la place de l'impôt dans nos sociétés contemporaines.

Ce livre ne prétend pas mesurer l'efficacité de la pénalisation de la fraude fiscale par comparaison aux autres réponses qui peuvent y être apportées ; il ne vise pas non plus à étudier les dispositifs qui permettraient de mieux déceler la fraude. Notre ambition se situe ailleurs : elle est de comprendre les mécanismes qui concourent en France à la persistance de l'impunité fiscale. Il s'agit de montrer que le traitement de cette délinquance profite particulièrement aux puissants et aboutit à un renoncement de l'État à sa propre souveraineté. Étudier l'activité des agents et des institutions qui sont à l'origine de ce renoncement à sanctionner revient à explorer les structures de notre inconscient par rapport à ce type de délit<sup>6</sup>.

Notre travail<sup>7</sup> se fonde sur une enquête menée pendant presque trois ans, entre 2012 et 2015, parmi tous les acteurs impliqués dans la répression de la fraude fiscale<sup>8</sup>. Au près d'une vingtaine d'agents de l'administration d'abord car ils jouent un rôle prépondérant dans la sélection des dossiers. Inspecteurs des impôts, responsables départementaux, fonctionnaires de l'administration centrale, etc., ils sont nombreux à trier, par étapes successives, les dossiers qui seront finalement transmis à la justice. Nous avons également rencontré une quinzaine de magistrats, du siège et du parquet, ainsi que des enquêteurs, plus ou moins spécialisés. Pour ne pas s'en tenir au cadre strictement hexagonal, les pratiques des institutions fiscale et judiciaire britanniques ont aussi été scrutées de l'intérieur.

À cette enquête qualitative, nous avons voulu ajouter une dimension plus quantitative. Les statistiques publiques sont assez riches sur l'activité des différentes institutions engagées dans cette lutte<sup>9</sup>. En revanche, elles ne permettent pas de connaître les propriétés sociales des contribuables mis en cause. Pour les préciser, nous avons constitué une base de données anonyme à partir de 570 affaires de fraude fiscale jugées en 2011 (voir la description de cette base en Annexe 1). Cet échantillon représentatif met en lumière la diversité des personnes poursuivies. En effet, quoi de commun entre le travailleur peu qualifié à qui on a fait jouer le rôle de « gérant de paille », le médecin-anesthésiste qui a éludé d'importantes rentrées d'argent et le jockey qui s'est domicilié en Belgique ? La prise en compte des profils sociaux révèle cependant la surreprésentation de certaines catégories de fraudes et la

réurrence de certains types de contribuables visés par les poursuites pénales. Dans un rapport de 2010, la Cour des comptes déplorait déjà que près du tiers des plaintes pour fraude fiscale visaient des entrepreneurs du bâtiment, alors que par exemple les agents immobiliers étaient très rarement poursuivis. En dépit des efforts de l'administration pour diversifier ses cibles, ce constat reste d'actualité. Peut-on en déduire que l'impunité fiscale est le résultat d'une volonté délibérée, de la part des inspecteurs des impôts et des juges, de protéger les élites ? Non, mais ils y sont incités par un ensemble de contraintes institutionnelles et symboliques qui les dépassent largement.

Cette complaisance est d'abord le produit d'une sédimentation historique. Le premier chapitre explore – de l'Ancien Régime à aujourd'hui – la formation du statut singulier de ce délit. Les gouvernements ont longtemps redouté le pouvoir qu'auraient les juges si cette infraction était traitée comme les autres. Pour asseoir le consentement à l'impôt, ils se sont plus préoccupés de réprimer les excès de l'administration fiscale que de sanctionner les contribuables défaillants. Le système adopté, qui fait intervenir différentes institutions, sans se soucier véritablement de leur coordination, témoigne de ces ambitions contradictoires : permettre une punition, mais en divisant le pouvoir de la prononcer. Si elle est devenue une infraction pénale, la fraude fiscale n'est pas traitée comme une véritable atteinte à l'ordre public, ni comme un délit à part entière.

Aujourd'hui encore, la répression pénale se concentre sur des catégories de fraudeurs qui ne sont pas à l'origine de l'évasion fiscale la plus massive, comme le montre le deuxième chapitre du livre.

L'objectif de punir ceux qui éludent l'impôt se superpose en effet à d'autres enjeux, souvent difficilement conciliables qui sont étudiés dans les chapitres trois à cinq. Les contraintes des agents de l'administration fiscale sont multiples : pour des raisons historiques, ils disposent en France de pouvoirs policiers très limités. Ne pouvant ni placer un contribuable en garde à vue, ni réaliser de filature, ni procéder à des écoutes téléphoniques ou à des infiltrations, ils peinent à transformer de simples suspicions en dossiers suffisamment nourris pour passer les filtres menant au procès pénal. Ils sélectionnent le plus souvent des affaires où l'évasion est peu sophistiquée et laissent notamment de côté les organisateurs de la fraude. Surtout, l'objectif premier qui leur est assigné est de faire rentrer l'argent dans les caisses de l'État. Ainsi, lorsqu'ils sont confrontés à des grandes entreprises ou à des

contribuables fortunés et bien entourés, ils sont incités à négocier le paiement immédiat plutôt qu'à s'engager dans une procédure pénale à l'issue incertaine. Finalement, ceux qui se retrouvent devant les tribunaux sont essentiellement ceux qui rechignent à discuter avec l'administration : petits entrepreneurs ou simples contribuables, ils refusent, par ignorance ou par conviction, le jeu du dialogue avec le fisc.

De leur côté, les magistrats sont soumis aux impératifs d'une institution judiciaire de plus en plus focalisée sur la gestion des stocks. La pression du chiffre les incite d'autant moins à creuser les dossiers de fraude fiscale, que ceux-ci, après être passés sous les fourches Caudines de l'administration fiscale, ont une apparence « bouclée ». Quand les procureurs ne sont pas rebutés par une matière considérée comme aride et technique, ils doivent souvent composer avec des services de police que rien n'incite particulièrement à se pencher sur cette forme de délinquance. D'autant qu'après trois ou quatre ans de procédure, la recherche de preuves devient vite « mission impossible », surtout lorsque le prévenu a été averti depuis longtemps (lors du contrôle fiscal) de ce qui lui est reproché.

Enfin, dans plus des trois quarts des cas, les juges prononcent des peines de prison avec sursis à l'encontre des fraudeurs du fisc. Cette indulgence s'explique par la place qu'occupe dans l'inconscient social ce délit sans victime apparente ; mais elle découle aussi du fait que les magistrats appliquent à ces prévenus les principes habituels du droit pénal. Ils prennent en compte leur insertion sociale et se montrent plus cléments lorsque le préjudice a été réparé, les peines les plus sévères étant réservées aux récidivistes. Or, en matière de fraude fiscale, cette grille de lecture est souvent synonyme d'impunité pour les puissants. Sans être récidivistes – au sens juridique du terme –, certains fraudeurs ont été repris plusieurs fois par le fisc avant d'échouer devant le tribunal. Ceux qui acceptent finalement de payer sont souvent juste mieux conseillés ou plus riches.

Au total, la pénalisation de la fraude fiscale s'apparente à une mécanique aux rouages multiples mais dépourvue d'effet significatif. La superposition de différentes strates aboutit au partage de l'irresponsabilité : à chaque cran de l'engrenage, les acteurs effectuent en conscience le travail minimal exigé par ceux qui interviennent au stade suivant. Sélectionné initialement pour sa solidité, qui rime souvent avec une relative simplicité, le dossier parvient ainsi au terme de son parcours judiciaire sans avoir été notablement enrichi.

Dans la très grande majorité des cas, la culpabilité du prévenu est reconnue mais les peines prononcées sont dérisoires. La machine judiciaire tourne... mais à vide.

La tolérance à l'égard de la fraude fiscale n'a pourtant rien d'inéluctable. L'affaire mérite réflexion : on ne peut affirmer la centralité de l'impôt dans le contrat social et maintenir dans l'impunité ceux qui s'en exonèrent volontairement. Le dernier chapitre du livre explore l'horizon des alternatives possibles à une telle paralysie.

---

### Notes de l'introduction

1. Voir le tableau in Saskia SASSEN, *Expulsions. Brutality and Complexity in the Global Economy*, The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge/Londres, 2014, p. 23.

2. Pierre LASCOUMES, *Les Affaires ou l'art de l'ombre. Les délinquances économiques et financières et leur contrôle*, Le Centurion, Paris, 1986.

3. Denis SALAS, *La Volonté de punir. Essai sur le populisme pénal*, Hachette, Paris, 2005.

4. Mireille DELMAS-MARTY, « Réformer : anciens et nouveaux débats », *Pouvoirs*, n° 55, 1990, p. 7.

5. Émile DURKHEIM, *Journal sociologique*, PUF, Paris, 1969, p. 264.

6. Pierre BOURDIEU, *Sur l'État*, Le Seuil, Paris, 2012, p. 473.

7. Cette recherche a été réalisée avec le soutien de Mission Droit et Justice.

8. Nous remercions les nombreux fonctionnaires, magistrats et avocats qui ont accepté de nous accorder des entretiens dans le cadre de cette enquête.

9. Ont principalement été mobilisées les statistiques produites par le ministère de la Justice (dont des extractions nous ont été communiquées par la sous-direction de la statistique et des études), par la Direction générale des finances publiques, par l'Observatoire national de la délinquance et des réponses pénales et par la Commission des infractions fiscales.

# 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, le détour par l'histoire des lois et des pratiques est indispensable. La réticence des gouvernants à punir véritablement la fraude fiscale est en effet étroitement dépendante des représentations forgées sur le temps long. Deux constantes traversent cette histoire.

D'abord, il y a toujours eu un écart conséquent entre la fermeté des condamnations de principe contre ceux qui se soustraient à l'impôt et la rareté des sanctions prononcées à leur encontre. Sous l'Ancien Régime, la résistance à l'impôt est, d'après les textes, un crime particulièrement grave. Mais, en pratique, la répression atteint essentiellement ceux qui s'opposent frontalement à l'ordre royal. Ceux qui se contentent d'éluder l'impôt, sans bruit ni fracas, ne risquent pas grand-chose. Après la Révolution, il faut attendre presque un siècle et demi pour que la fraude aux impôts directs soit passible de sanctions pénales. Et encore, leur application reste très limitée : elle ne concerne en réalité que ceux qui se refusent à tout dialogue avec le fisc.

Une autre équivoque domine la répression de ce délit singulier. Le législateur ne la détache jamais d'une autre préoccupation : limiter l'arbitraire de l'administration fiscale. La défiance à l'égard des percepteurs des impôts, nourrie sous l'Ancien Régime par les excès des fermiers généraux, se perpétue chez la noblesse d'État des XIX<sup>e</sup> et XX<sup>e</sup> siècles. La crainte de voir la fraude servir d'alibi pour « enserrer le pays dans un réseau fiscal intolérable<sup>1</sup> » a longtemps freiné la punition de cette infraction. Encore

aujourd'hui, alors que le fisc a pris le visage d'une administration de service, cette suspicion continue à reléguer au second plan la répression des délinquants de l'impôt.

## **Le refus de l'impôt, un délit diversement sanctionné**

Dès le xv<sup>e</sup> siècle, la fraude fiscale est, en théorie, considérée comme un crime de lèse-majesté, au même titre que le faux monnayage. Mais les sanctions que prévoient les textes, pour ces deux cas, sont loin d'avoir la même charge symbolique. Alors que les trafiquants de fausse monnaie sont menacés d'avoir une main ou une oreille coupée, les yeux crevés, d'être pendus, décapités ou plongés dans une marmite d'eau bouillante<sup>2</sup>, les contribuables récalcitrants s'exposent essentiellement à des amendes. Pour assurer le recouvrement de l'impôt, les autorités royales se préoccupent bien plus de doter les collecteurs d'importants pouvoirs de contrainte (saisie des biens, détention des contribuables) que d'appliquer des punitions sévères contre ceux qui essaient de leur échapper. Seules les personnes qui font du refus de l'impôt un acte politique, en incitant le peuple à se rebeller contre le roi, sont véritablement traitées comme des criminels.

Ce traitement différencié des fraudes fiscales selon leur mode opérationnel et l'appartenance sociale des contrevenants se perpétue jusqu'à la Révolution<sup>3</sup>. D'un côté, les « révoltes populaires » des croquants et des nu-pieds qui s'en prennent aux percepteurs du roi sont réprimées dans le sang<sup>4</sup>. Selon Michel Foucault, c'est à cette époque, en réaction aux séditions populaires antifiscales, que s'affirme et se développe un nouveau dispositif de pouvoir étatique doté d'une justice centralisée<sup>5</sup>. À partir de 1680, ceux qui fraudent la gabelle risquent, dans certains cas, une condamnation aux galères ou au bannissement. Ils encourent même la mort (par pendaison ou étranglement) lorsqu'ils se sont « attroupés avec armes<sup>6</sup> ». Mais, à l'autre

bout de l'échelle sociale, ceux qui se contentent d'éviter l'impôt, en jouant sur les règles, bénéficient de la bienveillance des juridictions. Il en va ainsi pour les nobles, ecclésiastiques ou universitaires qui abusent de leurs privilèges fiscaux ; à leur encontre, seules des amendes sont prononcées.

Cette tolérance à la fraude est généralement présentée comme la contrepartie d'une autre délinquance, celle des collecteurs d'impôts. Ayant pour la plupart acheté aux enchères le droit de lever l'impôt, les percepteurs sont soupçonnés de défendre leur intérêt avant celui du pouvoir souverain ; de fait, une part importante des sommes collectées reste entre leurs mains<sup>7</sup>. Dans les récits judiciaires, une large place est faite aux abus commis par les fermiers et les sergents chargés de lever l'impôt. On leur reproche de procéder à des visites domiciliaires brutales, d'emprisonner des débiteurs solvables ou de confisquer des biens de première nécessité. Ces violences physiques éclipsent largement les manquements des contribuables : aux yeux des juges, la priorité est de réprimer la brutalité institutionnelle. 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 chargé de collecter l'impôt est reconnu coupable d'« exaction et de concussion » : il est condamné à être cloué au pilori, avant d'être banni pour six ans<sup>8</sup>. L'exemple est éloquent : cette peine, qui sanctionne la déloyauté envers l'État, s'applique à l'agent qui abuse de son autorité, non aux sujets qui échappent à leurs obligations fiscales. Pour bien des juristes et magistrats, l'impunité fiscale est justifiée par le caractère exorbitant des taxes et des pouvoirs de contrainte concédés aux agents de l'État. La résistance aux prélèvements est en effet perçue comme une réponse légitime à l'acharnement des collecteurs d'impôts<sup>9</sup>.

Au XVIII<sup>e</sup> siècle, les différences dans la régulation des deux formes de résistance à l'impôt se creusent : intransigeance pour l'opposition frontale, indulgence pour la soustraction discrète. Afin de réprimer plus durement les contrebandiers, le roi transfère le jugement de la fraude aux impôts sur le sel et le tabac à des « commissions spéciales » : proches du gouvernement, elles sont destinées à faire preuve d'une sévérité sans faille. La mémoire collective a retenu leur « sauvagerie répressive<sup>10</sup> », illustrée notamment par la condamnation exemplaire en mai 1755 de Louis Mandrin, même si, 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

revanche, concernant les manquements des contribuables mieux lotis, les magistrats du XVIII<sup>e</sup> siècle sont convaincus que leur mission est avant tout de garder les « lois sacrées de l'ordre judiciaire » contre les pratiques réputées arbitraires de la Ferme générale.

En la matière, la Révolution ne constitue pas une véritable rupture. Bousculées par les idéaux de 1789, ces représentations ne tardent pas à réapparaître (pour un rappel des jalons législatifs de cette histoire, *cf.* Annexe 2).

## **La fraude à l'impôt : atteinte au bien commun ou aux intérêts du fisc ?**

Née d'une insurrection contre l'injustice fiscale, 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 d'égalité et de consentement à l'impôt<sup>11</sup>. La loi des 6-9 octobre 1790 interdit d'ailleurs toute inquisition : l'administration ne pourra rectifier les impositions qu'en se fondant sur des éléments apparents et connus de tous. 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<sup>e</sup> siècle, des droits indirects, perçus sur le transport ou la vente de biens de 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<sup>e</sup> et XVI<sup>e</sup> siècles, il s'agit essentiellement d'amende et de confiscation. L'emprisonnement n'est prononcé que lorsque la fraude a été commise de manière particulièrement dissimulée et lorsqu'elle risque d'ouvrir la voie à une criminalité de droit commun (à main armée ou en réunion)<sup>12</sup>.

Tout au long du XIX<sup>e</sup> siècle, les pouvoirs publics sont écartelés entre deux impératifs. D'un côté, le souvenir des tribunaux d'exception d'Ancien Régime conduit à attribuer la répression des fraudes aux juges ordinaires, au même titre que des délits classiques d'importance moyenne (violences et injures, vols, vagabondage ou délits de chasse). Mais, d'un autre côté, gouvernements et assemblées nourrissent une défiance persistante à l'égard de l'institution 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 dans le jugement de la fraude fiscale. À la différence d'autres délits, le parquet n'a pas l'initiative des poursuites : c'est la Régie des contributions indirectes qui peut décider à sa guise de porter plainte devant le tribunal ou d'opter pour une transaction. En pratique, les poursuites sont rares. Ce choix de ressusciter un système accusatoire, disparu depuis la fin du Moyen Âge dans la procédure pénale, est aussi 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 principalement, les intérêts de l'administration. Même lorsque celle-ci initie des poursuites, elle peut, à tout moment de la procédure, les abandonner pour conclure 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'élément matériel, l'évitement de l'impôt ; en revanche, il n'a pas à examiner l'intention du coupable<sup>13</sup>. La conséquence en est paradoxale : les juges sanctionnent systématiquement (ou presque) la fraude, mais les peines qu'ils prononcent sont souvent faibles. Cette répression, empreinte d'une grande mansuétude, ne concerne, en outre, que les impôts indirects ; la fraude aux impôts directs n'est pas sanctionnée pénalement.

Comme sous l'Ancien Régime, les tribunaux continuent, à l'inverse, à se montrer sévères face aux abus des agents des impôts. La loi pénale n'est pas seulement là pour décourager les contribuables récalcitrants, elle doit aussi effrayer les agents corrompus. L'étatisation du recouvrement de l'impôt n'a en effet pas levé la suspicion à l'égard des percepteurs. Parmi ceux-ci, les agents des contributions indirectes sont particulièrement surveillés car la lutte contre la fraude aux droits sur les biens de consommation induit des contrôles souvent intrusifs ; il faut ôter les doubles fonds des voitures, soulever les robes des jeunes filles, pénétrer dans les maisons particulières (le jour), surveiller les allées et venues (la nuit)... En 1803, le Consulat lutte contre la contrebande en promettant des peines rigoureuses aux douaniers qui la favorisent ; l'année suivante, ce sont les agents des impôts indirects qui sont visés<sup>14</sup>. En 1809, quatre employés de Livourne, convaincus d'avoir favorisé l'entrée frauduleuse de quatre ballots de drap sont ainsi condamnés aux fers<sup>15</sup>.

Quelques années plus tard, la Monarchie restaurée permet de poursuivre pénalement les agents des impôts sans l'autorisation du gouvernement. Le juge peut désormais les citer à comparaître devant lui et même les placer en détention sur sa seule initiative. 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<sup>16</sup>. En plaçant la main du fisc sous le regard du juge correctionnel, les pouvoirs publics entendent asseoir la légitimité de l'impôt. Ils montrent aussi qu'ils partagent la défiance des citoyens à l'égard des agents fiscaux.

## **Le mauvais contribuable, « déserteur civique » ?**

Au début du <sup>xx</sup><sup>e</sup> siècle, le système fiscal se réorganise autour d'impôts taxant les richesses sur des bases moins visibles que celles retenues aux lendemains de la Révolution. Parmi les plus importants, on peut citer l'impôt progressif sur les successions, instauré en 1901 et l'impôt sur le revenu, introduit en 1916. Les projets de loi destinés à mieux contrôler les contribuables et à sanctionner pénalement ceux qui profitent du système déclaratif se multiplient mais se heurtent régulièrement à l'opposition des députés, et plus encore des sénateurs. En agitant l'épouvantail de l'inquisition fiscale et l'exigence d'unité nationale, ils retardent, voire neutralisent l'adoption de sanctions rigoureuses. Soucieux de faire rentrer l'argent dans les caisses de l'État, les pouvoirs publics préfèrent la carotte incarnée par l'annistie, au bâton que représente la sanction pénale.

Dans les premières années du <sup>xx</sup><sup>e</sup> siècle, une forme d'évasion fiscale est particulièrement redoutée : la dissimulation à l'étranger de valeurs mobilières et de capitaux. Entre 1908 et 1914, de nombreux projets de loi sont déposés pour réprimer les fraudes à l'impôt sur les successions résultant de ces biens cachés. L'idée avancée alors est de déchoir les enfants n'ayant pas payé les droits pour des dépôts et valeurs à l'étranger, au profit d'héritiers plus éloignés, incités ainsi à la délation. Mais ces propositions sont finalement écartées au nom du caractère sacré de la cellule familiale : les parlementaires se rangent ainsi à une conception morale, largement répandue sous l'Ancien Régime, selon laquelle, la résistance à l'impôt se justifie si le prélèvement constitue une menace pour la défense des droits de la famille<sup>17</sup>.

Avec le déclenchement de la Grande Guerre, le délit de fraude fiscale change de sens et ne tarde pas à être présenté comme une trahison à l'égard

de la nation. Le ministre des Finances, Louis-Lucien Klotz, n'hésite pas à qualifier ce « vol aux dépens de l'État » de « véritable crime » et à dénoncer comme « excessive indulgence » l'impunité dont bénéficient les fraudeurs aux impôts directs<sup>18</sup>. Dans ce contexte, le projet de loi présenté en 1917 retient un dispositif très dissuasif, prévoyant d'accompagner les déclarations de succession 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. Pour répondre aux besoins d'un État en guerre, le gouvernement entendait ainsi lier fraude fiscale et antipatriotisme. Mais les parlementaires récusent une telle équation et édulcorent la sanction des fraudeurs<sup>19</sup>.

Le développement de l'impôt général sur le revenu reposant sur des déclarations implique une vigilance redoublée à l'égard des contribuables récalcitrants. Le principe d'une sanction pénale de la fraude fiscale reste toutefois très discuté : plusieurs parlementaires font entendre leur crainte que les tribunaux entérinent les décisions arbitraires de l'administration et condamnent sans pouvoir vérifier l'intentionnalité du délit<sup>20</sup>. La loi adoptée en juin 1920 restitue donc au juge son pouvoir d'appréciation, mais conserve à l'administration fiscale le monopole de l'initiative des poursuites. Les sanctions pénales ne peuvent cependant frapper que 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 ; c'est seulement en cas de récidive dans les cinq ans qu'une peine de prison est encourue.

À partir de 1924, la question de la fraude fiscale et de son ampleur entre de plain-pied dans le débat public<sup>21</sup>. Pour faire mieux accepter les hausses d'impôts qu'il vient de décider, le deuxième cabinet Poincaré affiche son intention d'être intransigeant envers les fraudeurs. Mais, après avoir avancé la menace d'un emprisonnement de six jours à six mois contre les contribuables volontairement défaillants, le gouvernement y renonce et se rallie aux parlementaires qui craignent que la mesure ne provoque une fuite des capitaux<sup>22</sup>. Comme pendant la Grande Guerre, le civisme militaire passe avant le civisme fiscal, ce qui permet au Bloc national d'être conciliant avec ceux qui ont fraudé l'impôt : les gouvernants font valoir que certains Français n'ayant pas « rempli leur devoir fiscal » « ont très vaillamment fait leur

devoir pendant la guerre<sup>23</sup> ». Dans cet esprit de réconciliation nationale, la loi finalement votée en mars 1924 reproduit, à peu de chose 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 automatique en cas de condamnation<sup>24</sup>. L'ambition est bien, une fois encore, d'assimiler les fraudeurs de l'impôt à des « déserteurs civiques<sup>25</sup> ». 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 punitive comme elle peut l'être pour d'autres délits. Le souci de renflouer les caisses de l'État incite même à prévoir régulièrement une amnistie fiscale. La loi de 1924 l'accompagne de surcroît d'une mesure plus originale et particulièrement conciliante, le 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, seuls les contribuables qui refusent de discuter avec le fisc risquent d'être déférés au juge pénal. Les intermédiaires qui aident à éviter l'impôt sont rarement inquiétés : tout au long des années 1920, l'administration fiscale signale plusieurs notaires ayant falsifié les prix portés aux contrats pour réduire le montant des impôts dus. Mais ils n'encourent que quelques milliers de francs d'amende, quand leurs soutiens politiques et judiciaires ne les font pas purement échapper aux suites correctionnelles ; ils écopent essentiellement de peines disciplinaires (suspension de leur office ministériel)<sup>26</sup>. Juristes et parlementaires de l'entre-deux-guerres s'accordent à penser, plus ou moins explicitement, que la fraude est une sorte de légitime défense contre un système fiscal qu'ils considèrent comme féroce<sup>27</sup>. Cette tolérance se manifeste également au sein du gouvernement : en 1931, alors que la Légion d'honneur est en passe d'être attribuée à un juge du tribunal de commerce de Strasbourg, les nombreux rapports transmis par le parquet de Colmar sur l'importante fraude aux contributions indirectes (11 millions de francs) reprochée à cet homme n'émeuvent pas le garde des Sceaux qui se contente de les classer<sup>28</sup>.

Cette complaisance au plus haut niveau de l'État éclate au grand jour, à la faveur d'un des plus grands scandales fiscaux de l'entre-deux-guerres. À l'automne 1932, le parquet de Paris annonce, à grand fracas, l'ouverture d'informations judiciaires contre un 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. Le manque à gagner pour l'État s'élève à plusieurs millions de francs par an, ce qui, en période de crise, avive la polémique. Tandis que la presse de gauche s'indigne des tentatives pour étouffer l'affaire, les journaux de droite dénoncent la spoliation fiscale comme la véritable cause de la fraude. Des procédures pénales sont initiées. Mais, finalement, le dernier mot revient à la cour d'appel de Paris qui les juge irrégulières : selon elle, même si aucune loi ne le prévoyait expressément en matière de dissimulation d'avoirs étrangers, une mise en demeure préalable de régulariser aurait dû être envoyée à ces contribuables. Saluée par le Palais, cette décision est présentée comme une preuve d'indépendance de la magistrature. Dans les années qui suivent, presque toutes les affaires instruites dans le contexte du scandale de la Banque de Bâle se soldent par des non-lieux, l'impunité étant désormais légitimée par la jurisprudence. Les responsables suisses de l'agence clandestine parisienne seront, eux, condamnés en juin 1948 à des peines de prison avec sursis, immédiatement amnistiées<sup>29</sup>.

Le scandale politico-financier d'évasion fiscale vers la Suisse sonne le glas de la procédure du repentir. Le Front populaire affiche même sa volonté de renforcer les peines prévues par la loi. En 1936, certaines fraudes fiscales deviennent passibles d'emprisonnement – de six jours à un mois –, y compris pour les primo-délinquants<sup>30</sup>. Les cas restent néanmoins rarissimes. Le régime de Vichy laisse d'ailleurs ces règles pratiquement inchangées. À partir de 1943, leur mise en œuvre semble plus musclée. Des commissions d'enquête et de taxation, dotées de pouvoirs étendus « pour lutter à armes égales contre les gangsters qui ravagent l'économie du pays », sont créées<sup>31</sup>. Mais la fraude fiscale paraît moins visée en elle-même que comme un moyen de détecter le marché noir<sup>32</sup>.

## **Les sanctions pénales : des tigres de papier**

Après la Seconde Guerre mondiale, la progression des besoins de financement de l'État accroît la nécessité d'afficher des mesures dissuasives à l'égard de ceux qui essaient d'échapper à l'impôt. Dans la plupart des pays industrialisés, la possibilité de punir d'emprisonnement les fraudes fiscales les plus graves est entérinée. En France, c'est chose faite en 1948 dans la foulée de la réorganisation du contrôle fiscal. Mais les pratiques effectives restent en net décalage avec les textes.

C'est curieusement sous la férule d'Antoine Pinay, partisan déclaré de la « détente fiscale », que de nouvelles mesures sont prises pour forcer les juges à utiliser cet arsenal législatif. D'un côté, la loi de finances du 14 avril 1952 prévoit une baisse drastique des droits de succession, des exonérations d'impôt pour les souscripteurs d'emprunts et une amnistie garantissant l'effacement pur et simple des infractions fiscales. De l'autre, de nouveaux dispositifs sont adoptés contre les fraudeurs de l'impôt : lorsque l'administration a porté plainte contre un contribuable défaillant, une commission départementale présidée par le préfet peut décider, à titre provisoire et avant toute sanction pénale, de lui interdire une activité professionnelle et de lui retirer son permis de conduire. Si le juge reconnaît ensuite le contribuable coupable, ces interdictions sont automatiquement confirmées pour au moins cinq ans. En outre, tout jugement prononcé à l'encontre des fraudeurs du fisc doit être 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 de contrepartie, afficher une certaine intransigeance

envers les fraudeurs. La lutte contre l'injustice fiscale se trouve ainsi totalement reformulée : elle ne porte plus sur la répartition de l'impôt entre 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 volonté de sévérité ne se dément pas : la fraude peut être punie jusqu'à cinq ans d'emprisonnement pour les primo-délinquants<sup>33</sup>. Connu comme une figure incontournable du marché noir durant l'occupation nazie, Joseph Joanovici est l'un des premiers à être condamnés pour avoir détourné de l'argent public par le biais du nouvel impôt : dès l'hiver 1954, il avait créé en divers points du territoire des sociétés qui, par un jeu de fausses factures, vendaient des métaux hors taxes et les rachetaient ensuite taxes comprises, de façon à obtenir du Trésor public des remboursements conséquents d'une TVA jamais versée<sup>34</sup>. Mais, au-delà du scandale médiatique causé par la demande d'extradition du « chiffonnier milliardaire » réfugié à l'étranger, l'offensive contre les délinquants fiscaux demeure essentiellement théorique. Comme dans d'autres domaines, la France affiche des sanctions sévères qui sont très rarement appliquées.

Avec la remise en 1960 du rapport sur les obstacles à l'expansion économique de Louis Armand et Jacques Rueff, la lutte contre la fraude fiscale se pare d'une dimension économique. Pour ces hauts fonctionnaires, le contournement de l'impôt offre aux entreprises un surplus de profit qui les dispense de moderniser leurs infrastructures et leurs techniques de gestion. Ils préconisent donc « le renforcement du contrôle et de l'action directe contre la fraude »<sup>35</sup> pour éviter qu'elle ne fausse les rapports économiques par des distorsions dans les coûts. C'est à cette époque, dans les années 1960, que se développent les décisions de retrait de permis de conduire et d'interdiction de gérer (entre trente et quarante-cinq par an), alors que le nombre annuel de plaintes pour fraudes fiscales oscille autour d'une centaine. Une commission composée des représentants du ministère de la Justice et de l'administration fiscale propose alors au gouvernement d'adopter les textes nécessaires pour habituer progressivement les Français à se considérer comme pénalement fautifs dans le cas de fraude fiscale<sup>36</sup>. À l'été 1963, un projet de loi, visant à faire des fraudeurs de véritables délinquants qui menacent l'ordre social, est déposé à l'Assemblée. Mais les parlementaires s'y opposent et le

gouvernement Pompidou, sans doute pour ne pas risquer de remettre en cause son plan de stabilisation économique, renonce finalement à intensifier la répression des délinquants fiscaux<sup>37</sup>.

L'absence de mesures législatives ne signifie pas pour autant le *statu quo*. Valéry Giscard d'Estaing, alors ministre de l'Économie, annonce en septembre 1970 un allègement de l'impôt pour les non-salariés et un renforcement des contrôles<sup>38</sup> : 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 après le développement de plusieurs scandales fiscaux dans l'entourage du Premier ministre. Dans ce contexte, un magistrat spécialisé dans la délinquance économique publie un livre dénonçant l'incapacité de l'État à se défendre contre ceux qui pillent ses finances<sup>39</sup>. La répression pénale de la fraude fiscale s'accroît alors très sensiblement : le nombre de poursuites passe de 154 en 1971 à plus de 700 en 1975. L'usage des sanctions préventives (retraits de permis et interdictions de gérer) suit le même mouvement : en 1973, jusqu'à 95 contribuables en sont frappés. Parallèlement, le profil des entreprises sanctionnées évolue. Alors que, dans les années 1950 et 1960, les secteurs des métaux, du textile, ou encore du commerce étaient particulièrement touchés, ils laissent la place, dans les années 1970, au bâtiment, à l'immobilier et à l'hôtellerie-restauration<sup>40</sup>. Les activités où l'entreprenariat étranger occupe une place importante sont ainsi particulièrement concernées. En outre, alors que les interdictions provisoires étaient censées sanctionner des fraudes d'une ampleur exceptionnelle, elles touchent en réalité principalement des artisans, des gérants de petites et moyennes entreprises ou des petits escrocs (mareyeurs, récupérateurs de métaux, entrepreneurs du bâtiment, vendeurs par correspondance, marchands de biens). Pas d'avocats, pas de médecins et peu de grands chefs d'entreprise parmi ces contribuables se voient confisquer leur permis ou interdire leur activité professionnelle. 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 suites données aux révélations sur les fraudes du groupe Dassault<sup>41</sup>.

Quelques affaires exemplaires atténuent toutefois l'image d'une immunité

complète des puissants. Par souci de rendre les sanctions plus dissuasives, l'administration fiscale entreprend en effet de cibler des personnes renommées. Le cas de Robert Judet, orthopédiste réputé 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 : elle entraîne sa radiation des listes électorales et son exclusion du corps des professeurs de médecine. La mise au ban de l'hôpital public de ce spécialiste des implantations de prothèses métalliques entraîne un vif débat sur l'exemplarité des sanctions fiscales. Quelques voix isolées s'offusquent qu'un professeur puisse dégager de tels profits en développant une activité privée au sein de l'hôpital public, de surcroît sans la déclarer<sup>42</sup>. Mais d'autres, majoritaires, s'élèvent pour dénoncer l'acharnement politique contre ce grand professeur qui a eu le tort de soutenir Jacques Chaban-Delmas contre Giscard<sup>43</sup>. À peine un an plus tard, le jeune Jean-Philippe Smet, déjà connu sous le nom de Johnny Hallyday, comparaît 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 fiscales<sup>44</sup>, il est finalement condamné à dix mois de prison avec sursis et 20 000 francs d'amende. Dans ces années, d'autres personnalités très en vue – comme Claude François, Michel Polnareff ou Charles Aznavour – sont également poursuivies pour fraude fiscale. Mais l'effet de médiatisation se retourne contre l'administration qui n'obtient pas toujours gain de cause<sup>45</sup> : 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.

## Excuser les erreurs et sanctionner les fraudes

À partir du milieu des années 1970, l'hostilité à l'impôt se diffuse progressivement dans l'ensemble de la société, passant d'une revendication de petits travailleurs indépendants à 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 économiques, bientôt relayées par la sphère médiatique, se rallient à l'idée que l'intensification des contrôles représente une menace pour le consentement à l'impôt<sup>46</sup>. Le gouvernement fait alors adopter, en 1977, une loi destinée à mettre fin à cette « guerre froide » entre les Français et l'administration fiscale<sup>47</sup>. Il s'agit là d'une étape importante dans l'édification d'« un système fiscal contractuel<sup>48</sup> », consacrant une frontière étanche entre l'« erreur » qui doit être traitée avec compréhension, et la « fraude » qui doit être combattue. Dans cette perspective, l'objectif est de limiter le pouvoir discrétionnaire de l'administration et de renforcer les pouvoirs de l'autorité judiciaire. Ainsi, l'administration perd le droit d'interdire provisoirement l'exercice de certaines professions et de retirer le 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. En outre, la preuve du caractère intentionnel de la fraude en matière d'impôts indirects incombe désormais clairement 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 de membres du Conseil d'État, est créée. Dans le projet initial, cette Commission devait également vérifier que l'administration n'exonérait pas de poursuites pénales des fraudeurs mieux protégés que les

autres. À cette fin, elle disposait d'un droit d'autosaisine mais, face à l'hostilité des parlementaires, le gouvernement y renonce bien volontiers. La fonction de cette commission 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 pas saisie de plus de 1 000 affaires par an<sup>49</sup>.

Dès lors, le cadre juridique de la pénalisation de la fraude fiscale reste à peu près stable jusqu'à la crise de 2008. 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 le nombre de procédures pénales augmente 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 de rentabiliser la lutte contre la fraude pour l'État. Dès 1982, le gouvernement socialiste renoue d'ailleurs avec la pratique de l'amnistie en garantissant aux candidats à la régularisation 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 pour fraude fiscale se fige au début des années 2000, juste en dessous du millier (cf. Annexe 3). L'instrument de la répression pénale reste ainsi utilisé dans des proportions très limitées. L'administration fiscale n'a en effet cessé de se réformer pour mieux se faire accepter des contribuables. Cela s'est, par exemple, traduit par une diminution de la durée des contrôles fiscaux mais aussi par la multiplication des possibilités de régularisation lorsqu'un manquement est détecté. L'image du fisc inquisiteur et censeur a cédé la place à celle d'un interlocuteur ouvert au dialogue.

La promesse faite par le candidat Sarkozy au MEDEF, de ne plus sanctionner pénalement les infractions au droit des affaires, constitue le paroxysme de ce mouvement. Envisagée entre les lignes d'un rapport remis en février 2008<sup>50</sup>, la dépenalisation de la fraude fiscale n'a toutefois pas eu lieu. Au même moment, la révélation des pratiques de la banque princière LGT-Treuhand au Liechtenstein est à l'origine d'un sursaut. L'arrestation en Allemagne du président du directoire de la Deutsche Post, suspecté d'une évasion fiscale d'un million d'euros vers le Liechtenstein, fait vite tache

d'huile. Les fichiers achetés par les services secrets allemands révèlent l'utilisation de ce système par des personnes de diverses nationalités, comprenant au moins deux cents Français dont la liste est transmise à Bercy dès la fin du mois de février 2008. Alors qu'en Allemagne, en Autriche, en Italie, en Suède, en Espagne et aux États-Unis des poursuites sont engagées contre les contribuables indéliçats, voire contre les banquiers qui les ont aidés, la France ne peut pas faire cavalier seul. Au-delà des efforts pour améliorer l'échange des renseignements, l'affaire du Liechtenstein impose au président Sarkozy de déclarer la guerre à la fraude fiscale en mobilisant la justice pénale. La loi de finances rectificative pour 2009 crée de nouveaux mécanismes, complétés en 2013, après l'affaire Cahuzac. Les engagements à combattre la fraude sont ritualisés mais les instruments destinés à punir la grande évasion ne bougent pas les lignes de la répression ordinaire.

À partir du premier xx<sup>e</sup> siècle, les pouvoirs publics ont été sporadiquement amenés à durcir les sanctions pénales pour fraude fiscale, tantôt pour répondre à l'indignation suscitée par les scandales, tantôt pour accompagner des hausses d'impôt. Cette apparente montée en puissance de l'institution judiciaire dans la régulation de la fraude fiscale ne se traduit cependant pas dans les condamnations. Depuis plusieurs décennies, cette institution tourne largement à vide et l'alternance politique n'y change pas grand-chose. D'un côté, les dirigeants de gauche sont souvent prompts à dénoncer la facilité des puissants à contourner l'impôt, mais ils renoncent à traduire dans les actes la fermeté de leurs propos. De l'autre, les ténors de la droite utilisent la dénonciation de la fraude pour déplacer le débat sur l'injustice fiscale et lui donnent un contenu moral, éclipsant les inégalités de répartition. L'édifice ainsi construit est un trompe-l'œil. Sur le plan juridique, les sanctions 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 à tout dialogue avec l'administration. Pour qu'une fraude fiscale conduise devant le juge pénal, il faut que son auteur ait non seulement évité le prélèvement mais aussi ignoré tous les dispositifs de recours, de négociation et de transaction qui lui sont offerts tout au long de la procédure. On peut y voir une forme de continuité avec la justification donnée par 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'adhérer aux principes et aux valeurs de l'État.

---

## Notes du chapitre 1

1. René Lafarge (Gauche républicaine démocratique), deuxième séance du 24 février 1925, Chambre des députés, *Journal officiel*, « Débats parlementaires », p. 1221.

2. Yves COATIVY, « De la fraude à la falsification. Le faux monnayage en France à la fin du Moyen Âge », in Gérard BÉAUR, Hubert BONIN et Claire LEMERCIER (dir.), *Fraude, contrefaçon et contrebande de l'Antiquité à nos jours*, Droz, Genève, 2006, p. 237 et sqq.

3. Katia WEIDENFELD, « La répression de la fraude fiscale. Un accompagnement ambigu du pouvoir royal d'imposer (XV<sup>e</sup>-XVIII<sup>e</sup> siècle) », in Patrick ARABEYRE, Clément PIEYRE et Olivier PONCET (dir.), *La Règle de l'unité ? Le juge et le droit du roi dans la France moderne (XV<sup>e</sup>-XVIII<sup>e</sup> siècles)*. Colloque des 21-22 novembre 2013, à paraître.

4. Yves-Marie BERCÉ, *Croquants et nu-pieds*, Gallimard, Paris, 1974.

5. Michel FOUCAULT, *Théories et institutions pénales. Cours au Collège de France 1971-1972*, EHESS/Gallimard/Le Seuil, Paris, 2015.

6. Ordonnance sur le fait des gabelles et des aydes de mai-juin 1680.

7. Charles TILLY, *La France conteste. De 1600 à nos jours*, Fayard, Paris, 1986, p. 89. Voir aussi Jean-François DUBOST et Peter SAHLINS, *Et si on faisait payer les étrangers*, Flammarion, Paris, 1999, p. 104 et sqq.

8. Brigitte MAILLARD, « Les communautés d'habitants et la perception de la taille aux XVII<sup>e</sup> et XVIII<sup>e</sup> siècles en pays d'élections (d'après l'exemple de la généralité de Tours) », in Antoine FOLLAIN et Gilbert LARGUIER (dir.), *L'Impôt des campagnes. Fragile fondement de l'État dit moderne (XV<sup>e</sup>-XVIII<sup>e</sup> siècle)*, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, Paris, 2005, p. 481 et sqq.

9. Yves-Marie BERCÉ, *Histoire des croquants. Études des soulèvements populaires au XVII<sup>e</sup> siècle dans le Sud-Ouest de la France*, Droz, Genève, 1986, p. 681.

10. Daniel ROCHE, *La France des Lumières*, Fayard, Paris, 1993, p. 314.

11. Pour une synthèse, voir Nicolas DELALANDE et Alexis SPIRE, *Histoire sociale de l'impôt*, La Découverte, Paris, 2010.

12. Voir par exemple les lois du 24 avril 1806, du 17 décembre 1814 (article 30), du 28 avril 1816 (articles 19, 46, 123, 143) et du 24 juin 1824 (article 10).

13. GIRARD, *Manuel des contributions indirectes et des octrois*, Renard, Paris, 1836, p. 338.

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

15. DUJARDIN-SAILLY, *Législation des douanes de l'Empire français*, Paris, 1813, p. 483.

16. Pour une synthèse, voir Katia WEIDENFELD, *Histoire du droit administratif*, Economica, Paris, 2010, p. 211 et sqq.

- [17](#). Pierre BOURDIEU, « Esprits d'État. Genèse et structure du champ bureaucratique », *Actes de la recherche en sciences sociales*, vol. 96, n° 96-97, 1993, p. 53.
- [18](#). Séance du 21 décembre 1917, Chambre des députés, *Journal officiel*, « Débats parlementaires », p. 2437.
- [19](#). Loi du 18 avril 1918 (article 8), *Journal officiel*, 19 avril 1918, p. 3376.
- [20](#). René LEFEBVRE (Gauche républicaine démocratique) et Louis DUVAL-ARNOULD (Union républicaine démocratique), séance du 25 avril 1920, Chambre des députés, *Journal officiel*, « Débats parlementaires », p. 1342.
- [21](#). Nicolas DELALANDE, *Les Batailles de l'impôt. Consentements et résistances de 1789 à nos jours*, Le Seuil, Paris, 2011, p. 318-322.
- [22](#). Frédéric TRISTRAM, « L'administration fiscale et l'impôt sur le revenu dans l'entre-deux-guerres », CHEFF, « Études et documents », n° 9, Vincennes, 1997, p. 211 *et sqq.*
- [23](#). Ministre des Finances, séance du 23 février 1924, Chambre des députés, *Journal officiel*, « Débats parlementaires », p. 957.
- [24](#). 12 décembre 1925, *Journal des débats politiques et littéraires*, p. 3.
- [25](#). Henry Merlin (Gauche démocratique radicale et radicale socialiste), deuxième séance du 30 mai 1925, Sénat, *Journal officiel*, « Débats parlementaires », p. 1120.
- [26](#). Voir Archives nationales, BB<sup>18</sup>6704, dossiers 82BL2 et 82BL3. Nous remercions Nicolas Delalande de nous avoir indiqué ces références et la suivante.
- [27](#). Gaston JÈZE, « La fraude fiscale », *Revue de sciences législatives et financières*, 1933, p. 187-207 ; Bogdan NICOLAJEVIC, « La répression de la fraude fiscale en matière successorale », thèse de droit, Paris, 1939.
- [28](#). « Affaire de la Brasserie du pêcheur », 1931, Archives nationales, BB<sup>18</sup>6704, dossier 82BL16.
- [29](#). Sébastien GUEX, « 1932 : l'affaire des fraudes fiscales et le gouvernement Herriot », *L'Économie politique*, n° 33, 2007, p. 89-104.
- [30](#). Loi du 31 décembre 1936 portant fixation du budget général de l'exercice 1936 (article 7), *Journal officiel*, 1<sup>er</sup> janvier 1937, p. 3.
- [31](#). 11 octobre 1943, *Journal des débats politiques et littéraires*, p. 1.
- [32](#). Fabrice GRECARD, *La France du marché noir (1940-1949)*, Payot, Paris, 2008, p. 134 *et sqq.*
- [33](#). Article 36 de la loi du 10 avril 1954.
- [34](#). Archives nationales, CAC 20020070 art. 9, dossier 5095.
- [35](#). Louis ARMAND et Jacques RUEFF, *Rapport sur les obstacles à l'expansion économique*, La Documentation française, Paris, 1960, p. 17, 23 et 60.
- [36](#). La commission est présidée par Jean-Louis Costa (conseiller à la chambre criminelle de la Cour de cassation et ancien membre de la Cour des comptes), Archives nationales, CAC 19950317 art. 157.
- [37](#). 24 octobre 1963, Sénat, *Journal officiel*, « Débats parlementaires », p. 2150 ; loi du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, *Journal officiel*, 29 décembre 1963, p. 11827.
- [38](#). 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.
- [39](#). Jean COSSON, *Les Industriels de la fraude fiscale*, Le Seuil, Paris, 1971.

[40](#). Nous remercions Rémy Pourquier d'avoir compulsé les publications du *Journal officiel* de cette période.

[41](#). Deuxième séance du 22 juin 1977, Assemblée nationale, *Journal officiel*, « Débats parlementaires », p. 4070.

[42](#). Pierre VIANSSON-PONTÉ, « Le contribuable et le savant », *Le Monde*, 10 août 1976, p. 10.

[43](#). « L'opération Judet », *Le Nouvel Observateur*, 16 août 1976, p. 23-24.

[44](#). Françoise BERGER, « Les silences de Johnny Hallyday poursuivi pour fraude fiscale », *Le Monde*, 4 avril 1977.

[45](#). Condamné en première instance, Charles Aznavour bénéficie par exemple d'un non-lieu en appel.

[46](#). Alexis 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.

[47](#). Louis Virapoullé (Union centriste), rapporteur de la commission des lois constitutionnelles, de législation, du suffrage universel, du règlement et d'administration générale au Sénat, séance du 27 octobre 1977, Sénat, *Journal officiel*, « Débats parlementaires », p. 2460.

[48](#). Guy Petit, séance du 27 octobre 1977, Sénat, *Journal officiel*, « Débats parlementaires », p. 2474.

[49](#). Marc Lauriol (Union des démocrates pour la République), séance du 22 juin 1977, Assemblée nationale, *Journal officiel*, « Débats parlementaires », p. 4068.

[50](#). Jean-Marie COULON (dir.), *La Dépenalisation de la vie des affaires*, rapport au garde des Sceaux, ministre de la Justice, La Documentation française, Paris, janvier 2008, p. 61-76.

## CHAPITRE 2

---

### Des prévenus triés sur le volet

**Le retour sur plusieurs siècles d'histoire** a permis de montrer que la fraude fiscale n'a jamais constitué un délit comme les autres. Cette spécificité se retrouve encore aujourd'hui dans la manière de choisir les infractions à poursuivre : c'est l'administration des finances publiques qui sélectionne les dossiers qu'elle soumet ensuite au juge pénal pour d'éventuelles poursuites. Après le scandale déclenché par l'affaire Cahuzac, plusieurs associations, relayées par la presse, ont dénoncé cette prérogative, qualifiée de « verrou de Bercy<sup>1</sup> ». Le pouvoir, laissé au ministre du Budget, de choisir les contribuables qui seront poursuivis devant les tribunaux est suspecté de permettre au gouvernement en place de protéger ses proches. C'est un risque incontestable. Mais, en focalisant l'attention sur l'impunité dont pourraient bénéficier certaines personnalités, on passe sous silence les autres formes d'inégalités induites par la marge de manœuvre laissée à l'administration. En effet, le rôle de filtre dévolu à la Direction générale des finances publiques a plus généralement pour effet d'exclure les fraudes qui émanent des grandes entreprises et des classes dominantes.

## Où l'on voit que les puissants échappent aux juges

En principe, toute fraude (supérieure à 153 euros) peut donner lieu à des poursuites pénales. À cet égard, la France se distingue d'autres pays européens comme l'Espagne ou l'Italie dont les législations respectives fixent un seuil de 77 000 et de 120 000 euros pour faire de la fraude fiscale un délit. Mais la rigueur hexagonale n'est qu'apparente. En pratique, l'administration fiscale française ne porte plainte que pour une infime minorité de cas.

### L'absence des grandes entreprises et des grandes fortunes

Depuis le milieu des années 2000, les gouvernements successifs ont tous affiché leur volonté de lutter contre les paradis fiscaux et de contrôler plus étroitement les grandes entreprises et les contribuables fortunés. Au-delà des résolutions de principe adoptées dans les sommets internationaux, cette préoccupation a donné lieu à de nouvelles formes de co-opération entre administrations. Néanmoins, en matière de poursuites pénales, les changements sont limités.

Chargée du contrôle des plus grandes entreprises françaises, la Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) n'est à l'origine d'aucun des 570 jugements rendus contre des prévenus de fraude fiscale que nous avons analysés<sup>2</sup>. Pourtant, ce service a notifié en 2009 des redressements à hauteur de 3,5 milliards d'euros d'impôts, répartis sur seulement 1 350 dossiers<sup>3</sup>, soit en moyenne 2,5 millions d'euros par dossier. Comment des manquements d'une telle ampleur n'ont-ils pu donner lieu à aucune poursuite ? Les raisons de ce paradoxe sont multiples. L'explication

la plus couramment avancée renvoie à la technicité des montages juridiques réalisés par les grands groupes. Ainsi, cet inspecteur, passé d'une direction nationale chargée des plus grandes entreprises à un service départemental compare deux façons bien différentes de contourner l'impôt : « C'est beaucoup mieux fait, beaucoup mieux protégé par des fiscalistes et aussi beaucoup plus sophistiqué [dans le cas des grandes entreprises]... donc ça donne moins lieu à des poursuites. » D'un côté, les manquements des petites entreprises apparaissent sans ambiguïté comme des fraudes flagrantes ; de l'autre, les grands groupes développent, avec l'aide de professionnels du droit et de la comptabilité, des structures leur permettant de brouiller la frontière entre le légal et l'illégal ou de diluer les responsabilités.

Tout comme dans le domaine du droit du travail<sup>4</sup>, les vérificateurs utilisent, pour les décrire, le terme d'« ingénierie » plutôt que celui de « fraude ». Ce champ lexical traduit à la fois l'existence de montages plus complexes et la capacité des spécialistes de la fiscalité à euphémiser leurs pratiques de contournement de l'impôt en les présentant comme de simples optimisations. Dès lors, le caractère intentionnel de la fraude est beaucoup plus difficile à prouver :

« 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 émérites qui ne sont pas forcément d'accord avec la position de l'administration et ce n'est pas pour autant qu'on va les mener au pénal... Quand vous dites à un grand groupe qu'il y a certains produits financiers, il faut les prendre sur leur valeur actualisée... je me vois mal expliquer ça à un juge. Il y a là un enjeu financier très important mais c'est un peu compliqué à expliquer devant un juge. » [Entretien avec une inspectrice en poste à la DVNI depuis 2009.]

Le choix assumé par cette inspectrice de ne pas engager de poursuites correctionnelles se fait ici par anticipation des difficultés à défendre des dossiers d'une grande complexité face à un juge pénal qui n'est 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. En outre, la frontière entre l'erreur et la fraude est présentée ici comme poreuse, surtout lorsqu'elle est travaillée par des professionnels du droit qui parviennent à faire passer leurs stratégies de contournement de l'impôt pour

des divergences d'interprétation de la loi. Relativiser la contrainte fiscale en lui opposant une autre règle applicable est un moyen de contrevenir à l'esprit de la loi, tout en feignant d'en respecter la lettre<sup>5</sup>. La pluralité des intervenants – président-directeur général, directeur financier, directeur juridique, etc. – 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 utilisée : sur les 570 jugements que nous avons étudiés, seuls deux visaient des personnes morales. Les entreprises, et notamment les plus grandes, sont considérées, en raison des emplois qu'elles créent ou des produits de consommation qu'elles distribuent, comme ayant une action sociale positive ; il y a là un frein à l'engagement de poursuites pénales qui pourraient menacer leur survie<sup>6</sup>. À l'inverse, cette représentation explique que des actions pénales soient plus facilement engagées contre des sociétés étrangères, particulièrement dans un secteur qui subit un fort discrédit comme l'activité bancaire. Plus fondamentalement, les rapports qui se nouent entre les vérificateurs et les représentants de grandes entreprises se situent d'emblée sur le mode de la négociation et se prêtent donc assez peu à une confrontation qui pourrait déboucher sur des poursuites. Les échanges sont plus « feutrés » et moins conflictuels que ceux que connaissent les petites entreprises contrôlées par les services départementaux. Ces différents arguments qui placent les plus grands groupes à l'abri des poursuites pénales ne sont pas l'apanage des vérificateurs et sont largement partagés par les hauts fonctionnaires de l'administration fiscale. Les disparités entre les objectifs chiffrés qu'ils fixent aux services en sont autant d'illustrations. Tandis que les brigades de vérification départementale et régionale doivent présenter 30 % de redressements à dimension répressive (c'est-à-dire comportant des pénalités sanctionnant des fraudes et non de simples erreurs), les inspecteurs chargés des très grandes entreprises et de leurs filiales n'y sont pas astreints.

L'autre obstacle de taille pour engager des poursuites pénales à l'encontre des plus grands groupes économiques tient à leur dimension transnationale. Les entreprises dont la fiscalité dépend de plusieurs pays ont fort intérêt à ce que les contrôles qui les visent se soldent par une transaction :

« Quand vous faites des rappels de prix de transfert à une entreprise qui est sur plusieurs pays, si vous mettez du manquement délibéré, ça empêche de demander une procédure

amiable avec l'autre pays. Si par exemple l'entreprise a un bénéfice de 100, imposé à 60 % aux États-Unis et 40 % en France, il est possible de décider que l'imposition sera de 60 % en France et 40 % aux États-Unis ; et puis de négocier avec les États-Unis pour que la société ne subisse pas une double imposition ; c'est ce qui s'appelle une procédure amiable. Si vous mettez les manquements délibérés, l'entreprise n'a pas droit à cette procédure. » [Entretien avec une inspectrice en poste à la DVNI depuis 2009.]

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 un contribuable face à une administration, mais plutôt une société multinationale en position de négocier avec plusieurs États aux intérêts divergents. Dès lors, cette pluralité d'intervenants institutionnels, soumis à des normes juridiques différentes, oblige les administrations à pratiquer l'arbitrage et l'agrément plutôt que la sanction.

Les plus grandes entreprises ne sont pas les seules à échapper massivement à toute poursuite pénale. Il en va de même pour les contribuables les plus riches. Les déclarations de ceux dont les revenus annuels dépassent 770 000 euros ou dont le patrimoine est supérieur à 6,9 millions, soit environ 150 000 foyers, sont contrôlées par la Direction nationale de vérification des situations fiscales (DNVVSF). En 2010, ce service a notifié des redressements sur 900 dossiers, à hauteur de 255 millions d'euros en droits et 66 millions d'euros en pénalités<sup>7</sup>, mais n'a déposé que 17 plaintes. Autrement dit, les contrôles sur les plus fortunés induisent des rappels moyens de plus de 280 000 euros mais leur probabilité d'être orientés vers une procédure pénale est plus faible que pour les autres contribuables contrôlés. Là encore, un tel paradoxe mérite qu'on s'y arrête.

Pour expliquer la faible pénalisation des contribuables les plus aisés, les vérificateurs qui sont chargés du suivi de ces dossiers soulignent une tendance à la conciliation ancrée de longue date :

« S'il n'y a pas de dossier pénal à la DNVVSF, c'est sans doute parce qu'on y traite des fraudes fiscales les plus sophistiquées. Et puis, on a un objectif budgétaire, donc on a tendance à favoriser des transactions avec un paiement immédiat. Pour un de mes dossiers, mon supérieur hiérarchique a reçu l'avocat et lui a dit : "Soit vous transigez, soit on va au

pénal.” Quand on fait ce genre de chantage, on est sûr d’obtenir une transaction... Faire des transactions permet à la fois de réduire le stock du contentieux, mais aussi d’améliorer le recouvrement. » [Entretien avec un inspecteur de la DNVSF en poste depuis 2001.]

Les raisons avancées pour expliquer la rareté des poursuites à l’encontre des contribuables les plus riches sont très semblables à celles évoquées pour les très grandes entreprises. Tout d’abord, la trop grande complexité des dossiers constituerait un obstacle majeur à leur éventuelle pénalisation. Surtout, la nécessité d’obtenir un recouvrement rapide et certain justifierait la pratique des transactions, au détriment d’éventuelles sanctions pénales. La menace du procès peut même constituer un argument de poids dans la négociation. Ce mode de régulation, énoncé dans le cas des plus fortunés sur le mode de l’évidence, est loin d’être appliqué partout de la même façon. La pratique de la transaction varie selon le type de secteur et la catégorie de contribuable concernée :

« Entre l’Ouest et l’Est [parisien], il y a des différences. L’Ouest parisien travaille avec le haut de portefeuille, et les inspecteurs ont un peu tendance à délaisser le répressif... Ils privilégient la transaction ! À l’Est en revanche, ils ont la Seine-Saint-Denis et on leur demande beaucoup plus de procédures pénales. » [Entretien avec un inspecteur chargé des procédures pénales en région parisienne.]

L’opposition entre Est et Ouest parisien constitue ici une illustration éloquente d’une gestion des illégalismes qui varie selon la position sociale des populations concernées<sup>8</sup>. Cette variation ne résulte pas du pouvoir d’appréciation de tel ou tel inspecteur : elle s’inscrit dans des routines administratives propres à chaque service. Dans les secteurs les plus prospères comme l’Ouest parisien, l’importance des redressements et l’enjeu budgétaire qu’ils représentent conduisent à privilégier le recouvrement, quitte à consentir une transaction. En revanche, dans des secteurs plus défavorisés où la fraude fiscale émane davantage de délinquants placés à la tête de petites entreprises et moins coopératifs, l’objectif d’exemplarité l’emporte et se traduit par davantage de poursuites pénales. Dès lors qu’ils sont bien conseillés, les délinquants fiscaux peuvent ainsi éviter des poursuites pénales et parvenir à une transaction, pour peu qu’ils acceptent de répondre aux injonctions de l’administration.

## **L'improbable pénalisation des fraudes patrimoniales**

L'impunité fiscale des plus puissants ne se mesure pas seulement au faible nombre de plaintes émanant des services chargés de contrôler leurs dossiers. Elle se déduit également de l'absence quasi totale des impôts sur le patrimoine dans les affaires soumises au juge pénal. Dans notre base statistique constituée de 570 affaires, on ne trouve que trois types d'impôts : la taxe sur la valeur ajoutée dans 85 % des affaires, l'impôt sur les sociétés (41,8 %) et l'impôt sur le revenu (27,4 %)<sup>9</sup>. En 2013, seules sept plaintes de l'administration fiscale pour fraude fiscale ont concerné d'autres impôts<sup>10</sup>. Ainsi la fraude patrimoniale, c'est-à-dire celle concernant l'évaluation, la cession ou la transmission des patrimoines, échappe pratiquement à toute forme de pénalisation.

La première raison tient aux difficultés que rencontre l'administration pour établir l'intentionnalité de la fraude. Dans les cas d'atteinte aux biens ou aux personnes, la transgression de la loi est d'emblée traitée par la police comme un acte délibéré<sup>11</sup>. Dans le domaine fiscal, la présomption d'innocence l'emporte sur toute autre considération : les inspecteurs des impôts doivent établir que la fraude est volontaire, avant même qu'un magistrat ne diligente des investigations. Pour parvenir au nombre de poursuites pénales fixé comme objectif à l'ensemble du service, ils préfèrent s'orienter vers certains types d'impôts et d'illégalités. Il est en effet plus facile de prouver que la fraude est volontaire lorsqu'il s'agit d'une entreprise qui ne dépose aucune

déclaration que lorsque le contribuable a sous-estimé un élément de son patrimoine. Plus généralement, la complexité de certaines fraudes rend moins évidente la démonstration de leur caractère intentionnel.

Le très faible nombre de poursuites pénales dans le domaine patrimonial tient également aux capacités qu'ont les membres des classes dominantes à transformer certaines fraudes intentionnelles en erreurs fortuites. Souvent entourés de conseillers aguerris, ils n'hésitent pas à incriminer le caractère trop complexe de la législation, faisant passer certains détournements sur le compte de la méconnaissance. Ce type de stratégie est particulièrement adapté à la matière patrimoniale : quand les transgressions portent sur des faits qui ne se produisent qu'une fois, le contrevenant peut facilement plaider l'erreur de bonne foi. À l'inverse, l'inspecteur des impôts ne peut pas invoquer l'argument de la réitération, souvent important pour justifier l'engagement de poursuites pénales. Ainsi, lorsqu'un chef d'entreprise cède ses parts et « oublie » de déclarer sa plus-value, il peut, s'il est contrôlé, faire l'objet d'un redressement conséquent ; mais il a toutes les chances d'éviter les poursuites car il peut faire valoir son ignorance d'une règle à laquelle il est soumis pour la première fois et qui comporte un grand nombre d'exceptions.

Depuis quelques années, cette impunité des fraudes patrimoniales est sous le feu des critiques et, pour y répondre, Bercy affiche désormais sa volonté de les faire entrer dans le domaine pénal. Mais un tel objectif se heurte à plusieurs obstacles.

Tout d'abord, les patrimoines des classes dominantes dépassent largement le strict cadre national et la preuve tangible d'une intention d'éluder l'impôt est, dans ce cas, toujours plus difficile à établir. L'emboîtement des structures financières opaques implique souvent d'autres États qui s'abstiennent de répondre à l'administration française, ce qui retarde le déclenchement de la procédure, voire empêche toute possibilité de recoupement :

« Si les comptes sont à l'étranger, on n'a pas les moyens d'aller voir ! Comment peut-on alors déposer plainte ? Ces fraudeurs de haut vol sont des gens bien organisés. Ils fabriquent leur fraude sur les conseils avisés de professionnels de la fiscalité et vont créer tout un tas de structures qui font office de paravent... Si la première se trouve en Belgique, on va déjà avoir énormément de mal à savoir ce qui s'y passe parce que même si on actionne l'assistance administrative, cela prend au moins six mois pour qu'elle soit efficace. D'autant que les

fraudeurs chevronnés sont plus prudents : ils ont déjà créé une deuxième structure au Luxembourg. Dans ce cas, il est possible d'obtenir de la Belgique une réponse du style : "On ne peut pas vous répondre, parce que la suite de l'affaire se passe au Luxembourg !" Donc on fait une demande d'assistance au Luxembourg puis il y aura une troisième boîte aux Îles Caïmans, et une autre aux Îles Vierges ! 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 des procédures pénales.]

Le tableau dressé par cet inspecteur expérimenté dans les fraudes patrimoniales révèle les possibilités multiples de dissimulation dont disposent les contribuables bien conseillés. L'utilisation de plusieurs territoires *offshore* complexifie les montages frauduleux et leur garantit une opacité que les agents des impôts n'ont pas toujours les moyens de mettre au jour.

Le caractère limité des instruments de contrôle ne saurait néanmoins suffire à expliquer la difficulté à davantage pénaliser les fraudes patrimoniales. Si les poursuites visant des détenteurs de patrimoines restent rares, c'est aussi en raison du type de rapport social que l'administration entretient avec ces contribuables. Tout se passe comme si les contestations récurrentes de la légitimité des impôts sur le patrimoine incitaient les agents spécialisés dans ce domaine à se montrer plus discrets et moins intrusifs. En outre, les assujettis à l'impôt sur la fortune sont censés évaluer eux-mêmes la valeur de leur patrimoine et les contrôles sont souvent effectués depuis le bureau, sur la base des pièces du dossier. Dès lors, en l'absence de contact direct avec ces contribuables, le vérificateur n'a jamais de certitude et privilégie plutôt la démarche amiable. Ceux qui sous-estiment notoirement leurs biens peuvent bien sûr se voir rappeler à l'ordre mais, lorsqu'ils sont repérés, ils sont invités à régulariser leur situation. S'ils en acceptent le principe, ils en sont tenus pour quittes :

« 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. » [Entretien avec un inspecteur chargé des procédures pénales en région parisienne.]

Lorsqu'il est confronté à un dossier de fraude patrimoniale, l'inspecteur des impôts se trouve ainsi soumis à des injonctions contradictoires : d'un

côté, il lui est demandé d'envisager des poursuites pénales de façon à diversifier les plaintes transmises aux juges ; d'un autre côté, il doit également se conformer à des objectifs chiffrés en matière de recouvrement effectif des sommes notifiées<sup>12</sup>. Entre ces deux impératifs, la logique budgétaire du recouvrement l'emporte systématiquement car elle entre directement dans l'évaluation de son activité et fait l'objet d'un contrôle hiérarchique beaucoup plus étroit.

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. Cette hypothèse est d'autant plus probable qu'elle rencontre l'intérêt du contribuable qui, lorsqu'il est bien conseillé, préfère transiger et éviter ainsi l'issue incertaine d'un procès :

« Là, j'ai un dossier où 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 demande un nouvel entretien avec le chef de brigade et il arrive avec un chèque ! Évidemment, 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. On ne va pas faire exprès de ne pas le mettre en recouvrement pour l'amener au pénal ! » [Entretien avec un inspecteur chargé des procédures pénales.]

Les avocats fiscalistes les plus avertis savent jouer des contradictions de l'administration, notamment en conseillant à leur client de payer tout de suite ou de proposer une transaction pour négocier l'application des pénalités. L'avocat d'un médecin qui avait fraudé de façon manifeste et qui était susceptible d'être poursuivi a ainsi très vite proposé une transaction à l'administration : en échange du paiement immédiat des droits, il a obtenu une réduction des pénalités et la certitude de ne pas être poursuivi en correctionnelle. Ces stratégies des conseillers fiscalistes ont d'autant plus de succès que, depuis 2000, l'administration a largement encouragé cette régulation coopérative. De nombreuses mesures ont en effet été adoptées pour inciter les inspecteurs des impôts à passer d'une culture du soupçon à

une relation de confiance. À partir de là, leur demander de déclencher la procédure pénale revient à remettre en cause cette éthique de conciliation qu'on les incite par ailleurs à développer.

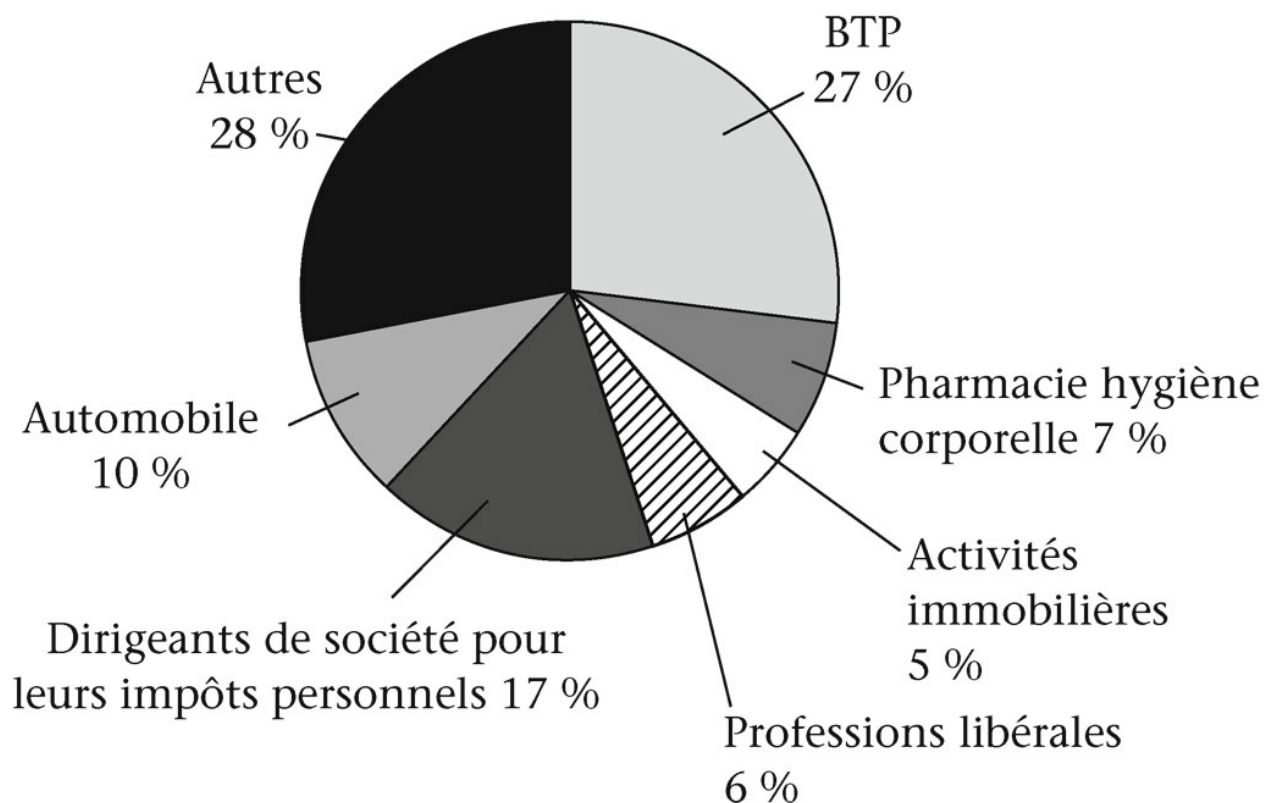
Diversifier les profils des contribuables poursuivis pour fraude fiscale exigerait des vérificateurs d'engager des poursuites contre des contribuables très bien conseillés et pour des types d'impôts (comme l'impôt de solidarité sur la fortune) pour lesquels il est beaucoup plus difficile de prouver l'intentionnalité de la fraude. Depuis le scandale déclenché en 2009 par les révélations de l'ancien informaticien de la banque HSBC, un type de fraude patrimoniale fait cependant l'objet d'une réprobation plus ferme : la détention d'un compte bancaire non déclaré à l'étranger, et particulièrement en Suisse. Mais cette sévérité des discours ne s'est pas traduite par une utilisation significative de l'arme pénale : alors que 2 846 personnes physiques et 86 personnes morales domiciliées en France disposaient d'un compte non déclaré avec un en-cours positif<sup>13</sup>, moins de 100 ont été poursuivies. Et parmi celles-ci, il faut le souligner, on ne trouve pas, ou peu, de fortunes ancrées dans l'Hexagone de longue date. Celles-là ont été suffisamment bien avisés pour régulariser leur situation avant le début de l'enquête pénale. Ceux qui finissent devant le tribunal correctionnel ressemblent bien davantage à cet homme d'affaires né au Maroc dans une famille juive de condition modeste, arrivé en France à l'âge de dix-sept ans. Plein d'énergie et autodidacte, il s'est bâti une fortune en révolutionnant le prêt-à-porter enfantin ; il a aussi hérité – sans payer aucun droit de succession – d'un compte en Suisse, non déclaré et bien garni, mais représentant à peine 2 % de son patrimoine personnel. Après la publicité faite par Bercy autour de la liste Falciani, il s'abstient de régulariser sa situation. C'est seulement avec son placement en garde à vue qu'il mesure la réalité de la menace et se décide à coopérer avec les autorités. Mais la procédure pénale, déjà engagée, continuera à suivre son cours jusqu'à sa condamnation à six mois de prison avec sursis et 20 000 euros d'amende<sup>14</sup>.

La relative impunité de ceux qui s'inscrivent suffisamment vite dans un processus de régularisation détonne avec le traitement d'autres infractions comme les vols : il ne suffit généralement pas au voleur, une fois démasqué, de restituer le butin pour échapper à toute poursuite pénale. En matière de

fraude fiscale, la faible présence des contribuables puissants devant les tribunaux est d'autant plus remarquable qu'elle contraste avec la surreprésentation de contrevenants plus démunis ou moins aguerris.

## Où l'on voit que les faibles sont poursuivis

Si certaines catégories de contribuables n'apparaissent jamais dans les plaintes déposées par l'administration fiscale, d'autres font figure d'*usual suspects*. Il y a quelques années, la Cour des comptes a sévèrement fustigé la tendance de l'administration à focaliser son attention sur les fraudes les plus simples émanant d'entrepreneurs du bâtiment, alors que d'autres professions comme les agents immobiliers sont très rarement poursuivies. Bercy s'est alors engagé à diversifier les plaintes de façon à atteindre des secteurs et des professions jusque-là épargnés. De fait, on constate, dans les plaintes récemment déposées, une baisse de la part du BTP (de 38 % en 2009 à 27 % en 2013). Les secteurs d'activité visés par les plaintes sont relativement variés.



**FIGURE 1 RÉPARTITION DES PLAINTES POUR FRAUDE FISCALE EN 2013**

Source : Rapport annuel 2013 de la Commission des infractions fiscales.

Néanmoins, la part de chacun d'eux dans les poursuites reste souvent très éloignée de leur importance dans le tissu économique. Ainsi, en 2013, le secteur de la construction (bâtiment et travaux publics) arrive en tête avec 27 % des poursuites, alors qu'il ne représente que 6 % de la valeur ajoutée de l'ensemble des branches ; les activités de sécurité privée sont à l'origine de presque 4 % des poursuites, alors que leur poids dans l'économie n'est que de 0,3 %. À l'inverse, le secteur immobilier représente presque 13 % du tissu fiscal, mais seulement 5 % des fraudes portées devant un tribunal correctionnel.

Un tiers des plaintes vise des contribuables qui, malgré plusieurs relances, n'ont pas du tout déclaré leurs revenus, leurs résultats ou leur chiffre d'affaires. Les poursuites qui en découlent touchent essentiellement des secteurs comme le bâtiment ou le gardiennage : autant d'activités caractérisées par des entreprises de petite taille qui se créent et disparaissent

très rapidement. Dans ces petites structures, les transgressions apparaissent de façon beaucoup plus évidente que dans les entreprises ayant une organisation et des formes de comptabilité complexes :

« C'est dans le secteur du bâtiment que la fraude est le 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... quand une entreprise arrive à un million d'euros de chiffre 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 inspecteur en brigade départementale de région parisienne.]

Dans un contexte où les inspecteurs ont un objectif de treize vérifications par an et où environ un tiers de ces vérifications doit comporter une dimension répressive, beaucoup ont tendance à cibler les petites entreprises de ces secteurs. Cette sévérité sélective influe directement sur le profil des contribuables poursuivis pour fraude fiscale.

Derrière le poids des secteurs du bâtiment, du gardiennage et du nettoyage apparaît en effet également le critère de la nationalité : les étrangers constituent 23 % des prévenus pour fraude fiscale alors qu'ils ne représentent que 6 % de la population résidant en France et 13 % des condamnés, toutes délinquances confondues<sup>15</sup>. Parmi les étrangers, les Turcs sont particulièrement concernés : ils représentent, dans notre échantillon, 38,4 % des étrangers poursuivis pour fraude fiscale (alors que leur part dans la population étrangère résidant en France est de 5,9 %). Se défendant de toute pratique discriminatoire, les vérificateurs expliquent cette distorsion par le rapport à l'impôt de ces contribuables :

« 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 notifier de gros redressements. » [Entretien avec un inspecteur en brigade départementale de région parisienne.]

La surreprésentation des étrangers, et notamment des Turcs, parmi les contribuables poursuivis pour fraude fiscale ne doit pas être mal interprétée : elle ne découle pas d'une propension plus grande à frauder qui serait inhérente à telle ou telle nationalité. En revanche, leur statut de migrant les

place sans doute davantage à distance de l'État et de ses règles bureaucratiques. Dès lors, leur surreprésentation dans les procès pour fraude fiscale tient essentiellement à la simplicité des moyens qu'ils utilisent pour contourner l'impôt. À défaut de savoir s'entourer ou engager des négociations avec l'administration fiscale, ces contribuables transgressent la règle de façon plus évidente et manifeste que ceux qui savent en jouer. Ne pas répondre aux convocations les expose davantage aux mesures répressives, d'autant que les agents de l'État sont persuadés que la voie pénale est la seule efficace face à ce type de délinquants. La prépondérance de certaines activités tient aussi à une volonté de moraliser des secteurs où la fraude est monnaie courante, afin d'éviter des distorsions de concurrence<sup>16</sup>. L'origine étrangère d'un gérant peut alors jouer comme critère supplémentaire de suspicion. Ainsi, dans le secteur du bâtiment où deux tiers des poursuites visent des personnes qui ne sont pas nées en France, la pénalisation agit, en pratique, comme une forme de protectionnisme.

Ce bref aperçu des caractéristiques sociales des contribuables poursuivis révèle des processus de sélection ancrés de longue date. L'absence totale des grandes entreprises, la faible présence des contribuables fortunés ainsi que la surreprésentation de certains secteurs et de gérants étrangers illustrent un système de sanctions à deux vitesses. D'un côté, une régulation négociée pour les contribuables sachant jouer de la législation et masquer l'intentionnalité de leurs transgressions ou reconnaître leurs fraudes ; de l'autre, un régime de sanction unilatérale pouvant aller jusqu'à la poursuite pénale pour ceux dont les manquements (comme le défaut de déclaration) sont évidents.

## **Des organisateurs de la fraude hors d'atteinte**

Les progrès accomplis par l'administration, notamment grâce à l'outil informatique, conduisent les contribuables qui veulent éviter l'impôt à utiliser des montages élaborés. Dans leur très grande majorité, ils ne disposent ni des compétences juridiques, ni des connaissances techniques pour les mettre en place et font donc souvent appel à des intermédiaires. Mais si l'on en juge par le statut des personnes impliquées dans les poursuites pénales, ces professionnels du conseil en fraude fiscale sont eux aussi très rarement sanctionnés.

Les banques constituent le principal intermédiaire mobilisé par les particuliers et les entreprises pour dissimuler des revenus ou des patrimoines. Privilégiant le principe du secret bancaire sur toute autre considération, elles ont longtemps fermé les yeux sur les mouvements de fonds de leurs clients. Depuis la création du Groupe d'action financière (GAFI) en 1989 et l'adoption de plusieurs directives européennes, elles sont en principe soumises, tout comme les professionnels du droit (notaires, administrateurs judiciaires, huissiers de justice, commissaires aux comptes), à une double obligation : déclarer des faits pouvant être liés au blanchiment d'argent et répondre aux sollicitations des autorités chargées d'en assurer la régulation. Mais si les professionnels de la finance ont, pour certains, accepté de contribuer à la lutte contre l'« argent sale », ils ont toujours été beaucoup plus réticents à étendre cette collaboration aux illégalismes fiscaux<sup>17</sup>. Les représentants de la fédération bancaire française se sont même montrés particulièrement actifs pour refuser de participer à la lutte contre la fraude fiscale, en avançant divers arguments : crainte d'une perte d'attractivité des banques hexagonales, risque d'engorgement des services traitant ces

informations, stigmatisation d'une réglementation inefficace<sup>18</sup>. Contraintes par les textes à mettre en place des dispositifs d'alerte en cas de mouvements suspects sur un compte de leur client, les banques ont su neutraliser cette obligation, comme l'explique cet ancien salarié passé par une petite banque luxembourgeoise avant de rejoindre un grand réseau bancaire suisse :

« À la banque M, je devais vérifier les comptes de 1 500 clients de la banque pour voir s'il n'y avait pas des mouvements occultes. La banque voulait mettre en place un dispositif de surveillance en cas de contrôle, de façon à pouvoir dire que tout avait été fait pour détecter des fraudes, mais on n'a fait aucun signalement à Tracfin. Je devais juste reporter dans un fichier Excel des informations minimales permettant d'attester qu'on avait fait des recherches, sans écrire ce qu'on avait trouvé... En juillet 2013, j'ai rejoint HSBC, et là, c'était beaucoup plus anonyme et industriel. Je faisais partie de la cellule *compliance*. On recevait les alertes sur certains comptes et il fallait "fermer les alertes". Là aussi, il n'était pas question de faire des signalements, il fallait juste donner l'impression qu'on avait fait le travail de surveillance. L'un de mes premiers dossiers, il s'agissait d'un vendeur de voitures d'occasion. Dans son catalogue, le prix maximum des voitures était de 10 000 euros et il avait reçu sur son compte en liquide 40 000 euros. On l'a contacté et il nous a répondu qu'il avait vendu une voiture à des gens du voyage. J'ai alors été regarder le montant des achats et je n'ai rien trouvé au-dessus de 6 000 ou 7 000 euros. Je l'ai signalé à ma hiérarchie et ils m'ont dit de fermer l'alerte et on n'a pas creusé plus. La seule fois où j'ai fait une déclaration à Tracfin, c'était un client pour lequel il y avait déjà une enquête pour fraude et blanchiment. » [Entretien avec un ancien salarié du secteur bancaire, 3 février 2015.]

Les règles sur l'utilisation du système financier pour le blanchiment des capitaux, introduites à la fin des années 2000, n'ont modifié que marginalement les pratiques au sein du secteur bancaire. L'obligation de signaler tout mouvement de fond suspect se heurte à la volonté de conserver les plus gros clients. Dès lors, les signalements effectués concernent davantage les clients sans grande envergure financière ou ceux qui sont déjà visés par des enquêtes fiscales ou judiciaires.

Mais le rôle des banques ne se limite pas à couvrir passivement les agissements de leurs clients ; elles participent également activement à certaines stratégies de fraude fiscale. Plusieurs ouvrages ont révélé au grand public le rôle des chargés d'affaires de plusieurs banques suisses, ayant pour mission de démarcher des grosses fortunes françaises pour les épauler dans le placement de leurs avoirs à l'étranger<sup>19</sup>. Depuis lors, les mises en examen pour blanchiment de fraude fiscale, des banques suisses UBS à l'été 2014

et HSBC Private Bank à l'automne de la même année, puis de la holding britannique et d'une filiale française au printemps 2015, marquent sans doute un tournant. Aucune procédure ne vise cependant un champion français, ce qui permet d'accréditer l'idée que le siphonnage des comptes publics par le contournement de l'impôt émane essentiellement d'acheteurs sur lesquels il est très difficile d'avoir prise.

Tout comme les intermédiaires bancaires, les professionnels de la fiscalité et du droit, avocats, conseils ou experts-comptables, sont parfois à l'origine de véritables entreprises d'évasion fiscale. Mais, en France, ils ne sont qu'exceptionnellement poursuivis pour ce rôle. Les sept avocats et six experts-comptables, que l'on trouve parmi les 570 jugements étudiés, ont tous été poursuivis en raison de leurs propres fraudes – essentiellement des défauts de déclarations – et non pour avoir conseillé à d'autres des montages frauduleux. Ayant pour principal objectif de notifier des redressements, les vérificateurs s'intéressent exclusivement à celui qui a commis l'illégalité fiscale, et non à l'éventuel intermédiaire qui l'a organisée<sup>20</sup>.

Ainsi même lorsque les inspecteurs parviennent à faire clairement apparaître l'intervention active d'un intermédiaire ayant assumé l'essentiel du délit, ils n'envisagent que très exceptionnellement de signaler le rôle du cabinet de conseil ayant organisé le délit. Lorsqu'ils estiment que l'intention du contribuable est avérée, ils récusent généralement l'argument selon lequel tout serait la « faute du comptable » ; le bénéficiaire direct de la fraude doit aussi être celui qui en supporte la sanction, au risque de laisser dans l'ombre ceux qui l'ont rendue possible. Du côté de l'institution judiciaire, les obstacles à la mise en cause de ces professionnels sont également nombreux :

« Les avocats, c'est un sanctuaire... on ne peut pratiquement pas y toucher ! Les perquisitions chez les avocats sont très encadrées ! Parce qu'elles ne peuvent être faites que par un magistrat... et ce qui est saisi après peut faire l'objet d'une contestation chez le juge des libertés et de la détention... et on ne peut jamais saisir un document qui est utilisé pour la défense d'un client. Alors un document préparatoire à la fraude, euh... pourquoi pas, mais ce n'est pas toujours... toujours évident ! Après, il y a les comptables, mais les comptables, ils sont plutôt là pour aider, c'est plutôt de la complicité, mais il faut vraiment démontrer qu'ils étaient vraiment au courant... et là, après, on va se retrouver à devoir prouver l'élément intentionnel... » [Entretien avec un procureur de région parisienne spécialisé dans la fraude fiscale, 10 avril 2013.]

Les circonvolutions utilisées par ce procureur pour expliciter les obstacles à la mise en cause d'intermédiaires du droit laissent penser que les barrières ne sont pas seulement juridiques : elles procèdent également des représentations des magistrats qui peinent à considérer ces intermédiaires respectables comme de véritables délinquants.

Depuis la création de la « police fiscale » (cf. chapitre 3), cette impunité totale des organisateurs de fraude fiscale semble connaître quelques exceptions mais les cas restent rarissimes. Au printemps 2015, le seul avocat fiscaliste qui ait été jugé pour son activité de conseil est celui de l'héritière de Nina Ricci. Mais ni l'administration ni la justice ne contestaient la légalité de l'optimisation fiscale – très classique – qu'il avait conseillée à sa cliente ; au total, la peine prononcée en première instance a été mitigée : un an de prison avec sursis.

L'étude du profil des contribuables mis en cause devant les tribunaux pour fraude fiscale accrédite l'idée d'un régime de sanctions à plusieurs vitesses, selon les propriétés sociales de celui qui est visé. Les grandes entreprises et les contribuables fortunés s'en sortent par des amendes ou en négociant leur impunité. Jusqu'à présent, les organisateurs de la fraude (qu'ils soient banquiers, avocats ou conseillers en patrimoine) sont également presque exempts de toute poursuite. Il ne reste finalement dans les filets de la justice que les moins habiles, les moins bien conseillés, ceux qui ont réussi à organiser leur insolvabilité ou qui ont carrément disparu.

---

## Notes du chapitre 2

1. Éric ALT, William BOURDON, Antoine PEILLON, Jean MERCKAERT, Chantal CUTAJAR, Françoise MARTRES, Charles PRATS et Christophe REGNARD, « Fraude fiscale : faire sauter le “verrou de Bercy” », *Libération*, « Tribune », 16 juillet 2013.

2. Voir le descriptif de la base statistique en annexe.

3. Cour des comptes, *Le Pilotage du contrôle fiscal*, rapport public annuel 2012, p. 229 et sqq.

4. Carla NAGELS, « Les grandes entreprises et les instances de lutte contre la fraude sociale. Le jeu du chat et de la souris », *Champ pénal*, vol. 10, 2013.

5. Doreen MCBARNET, « Whiter than white collar crime. Tax. fraud insurance and the management of stigma », *Britannic Journal of Sociology*, vol. 42, n° 3, 1991, p. 323-344.

6. David O. FRIEDRICHS, *Trusted Criminal. White Collar Crime in Contemporary Society*, Wadsworth, Belmont, 2009, p. 61 et sqq.

7. Cour des comptes, rapport public annuel 2012, p. 232.
8. Sur la généalogie de ce mode de régulation, voir Michel FOUCAULT, *Surveiller et Punir. Naissance de la prison*, Gallimard, Paris, 1975, p. 84-89.
9. Dans les deux tiers des dossiers, plusieurs impôts sont mis en cause, ce qui explique que le total de la part de chacun des trois impôts soit supérieur à 100.
10. Trois plaintes concernent l'impôt sur la fortune et les droits d'enregistrement, Commission des infractions fiscales, rapport annuel d'activité 2013, p. 6.
11. Jean-Claude CHAMBOREDON, « La délinquance juvénile. Essai de construction de l'objet », *Revue française de sociologie*, 1971, vol. 12, n° 3, p. 3369.
12. Créé en 1999, l'indicateur du « taux de recouvrement après contrôle fiscal » porte sur la totalité des créances à l'exception de celles relatives aux impôts locaux.
13. Christian ECKERT, *Rapport d'information parlementaire relatif au traitement par l'administration fiscale des informations contenues dans la liste reçue d'un ancien salarié d'une banque étrangère*, Paris, Assemblée nationale, n° 1235, 10 juillet 2013. Sur ce segment de la population, le taux de pénalisation (1,7 %) est ainsi encore plus faible que celui observé pour l'ensemble des contribuables vérifiés (2 %).
14. Audience TGI Paris, 32<sup>e</sup> chambre, 5 mars 2015, 13 h 30 ; délibéré 18 mai 2015, 13 h 30.
15. Ministère de la Justice, sous-direction de la statistique et des études, *Les Condamnations en 2012*, rapport, 2013, p. 11.
16. Commission des infractions fiscales, rapport annuel d'activité 2013, p. 10.
17. Gilles FAVAREL-GARRIGUES, Thierry GODEFROY et Pierre LASCOUMES, *Les Sentinelles de l'argent sale*, La Découverte, Paris, 2009, p. 269.
18. Anthony AMICELLE, « Gestion différentielle des illégalismes économiques et financiers. Les "questions fiscales" dans l'antiblanchiment », *Champ pénal*, vol. 10, 2013.
19. Antoine PEILLON, *Ces 600 milliards qui manquent à la France. Enquête au cœur de l'évasion fiscale*, Le Seuil, Paris, 2012 ; Xavier HAREL, *La Grande Évasion. Le vrai scandale des paradis fiscaux*, Les Liens qui libèrent, Paris, 2012.
20. La loi de finances pour 2015 avait tenté d'attirer l'attention sur ces facilitateurs, mais le Conseil constitutionnel a censuré une rédaction jugée trop imprécise (décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014).

# CHAPITRE 3

---

## Du contrôle au procès

Alors que les contrôles fiscaux couvrent un large spectre de contribuables, l'action pénale touche principalement des gérants d'entreprise de faible envergure et des petits entrepreneurs mal entourés. Les grands groupes, les ménages très fortunés et les organisateurs de la fraude semblent échapper systématiquement à l'opprobre du procès. Pour comprendre cette sélection paradoxale, il faut pénétrer au cœur de la machine à trier les infractions. De l'inspecteur des impôts qui initie le contrôle au procureur qui ouvre l'affaire, les occasions d'écarter certains dossiers sont multiples. Chaque acteur applique les critères véhiculés et défendus par son institution, de sorte que les raisons d'éviter le procès se cumulent comme autant de filtres successifs. Sur les 50 000 contrôles approfondis réalisés chaque année, environ 16 000 contribuables sont sanctionnés pour avoir délibérément fraudé. Alors que tous ces cas pourraient être pénalement sanctionnés, les inspecteurs en sélectionnent environ 4 000 qu'ils soumettent à l'échelon départemental<sup>1</sup> ; lui-même en retient environ 1 200 qui sont transmis à l'administration centrale. Celle-ci en écarte encore quelques dizaines et soumet les autres à la Commission des infractions fiscales (CIF) qui opère une nouvelle sélection en refusant environ une centaine de dossiers par an. Après le passage par ce véritable entonnoir, les plaintes pour fraude fiscale visent à peine mille contribuables par an, ce qui représente moins de 2 % des contribuables ayant subi un contrôle fiscal approfondi (cf. Annexe 3). Quelle est la logique d'un tel tri ?

## **La machine à trier les infractions**

La régulation pénale des fraudes fiscales fonctionne comme un emboîtement de filtres successifs. Tout commence lorsqu'un inspecteur ayant réalisé un contrôle convient avec son chef de brigade d'orienter le dossier vers une procédure pénale ; interviennent ensuite les responsables départementaux – avec des pratiques variables d'un département à l'autre – puis l'administration centrale de Bercy. Une nouvelle phase de sélection s'ouvre alors devant la Commission des infractions fiscales, qui décide ou non d'accorder son aval. Enfin, l'institution judiciaire, par le biais du procureur de la République, peut décider – ou non – d'engager des poursuites.

Dans cette machine à trier, le rôle de la Commission des infractions fiscales est en apparence très marginal : elle intervient à la fin du processus et n'écarte qu'entre 5 % et 10 % des dossiers. Mais, en réalité, son action est beaucoup plus structurante car les vérificateurs anticipent les normes qu'elle adopte. La plus importante est d'ordre financier : les droits et pénalités doivent dépasser le seuil minimal de 100 000 euros. Mentionné dans aucun texte de loi, ce seuil, fixé longtemps à 60 000 euros, a été relevé en 2010 par la Commission des infractions fiscales, sans doute par crainte d'être débordée par le nombre de dossiers. Toujours présentée sous les apparences du bon sens, cette norme produit de puissants effets de sélection :

« J'ai pas mal de dossiers qui impliquent des droits et des pénalités sous le seuil des 100 000 euros mais où la fraude intentionnelle ne fait aucun doute. Là, on vient de me refuser le dossier d'un restaurant qui ne dépose pas ses déclarations et qui est en "récidive", c'est-à-dire qu'il a déjà été contrôlé pour les mêmes faits il y a plusieurs années. Dans cette affaire,

on était arrivé à 98 000 euros... Eh bien, le dossier n'a pas été retenu. La restauratrice est partie s'installer dans le sud et va pouvoir certainement recommencer ce qu'elle faisait dans ce département. » [Entretien avec un chef de brigade, devenu inspecteur en 1985.]

Comme le souligne cet inspecteur expérimenté, le seuil minimal de 100 000 euros imposé par la Commission des infractions fiscales est anticipé par les directeurs départementaux et les force à renoncer, même si l'orientation pénale se justifie au regard du comportement du contribuable. Lorsque ce seuil est atteint, le devenir du dossier dépend du jugement que construit l'inspecteur sur la personnalité du délinquant et la gravité de son acte :

« 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 ! » [Entretien avec un vérificateur en poste depuis 1990.]

Ce vérificateur suggère ici que les impressions qu'il retire des premiers échanges avec le contribuable peuvent jouer un rôle déterminant dans sa décision de ranger une transgression dans la catégorie de l'erreur ou de la fraude. Tout le problème est de savoir « à qui on a affaire », autrement dit, d'évaluer si celui qui a été pris en défaut a cherché délibérément à tromper l'administration ou s'il s'est fourvoyé « de bonne foi ». Bien sûr, ce jugement dépend en partie de la subjectivité de l'inspecteur, c'est-à-dire de son expérience et de sa trajectoire dans l'administration. Mais la décision d'orienter un dossier vers un suivi pénal dépend également, et en grande partie, de la dynamique des interactions qui se nouent au cours de la vérification. Ainsi, un professeur d'université et spécialiste dans le domaine du management des entreprises a fait l'objet d'un contrôle de routine, portant sur de petites sommes gagnées en tant que consultant, en plus de son activité d'enseignement. La vérificatrice le convoque pour lui demander des explications sur des notes d'honoraires qui ne mentionnent pas certains détails de calculs. À ce stade, il s'agit d'une simple demande d'éclaircissement. Pourtant, très vite, au cours de la rencontre avec la vérificatrice, le ton monte car le professeur d'université ne semble pas

disposé à répondre aux demandes d'une fonctionnaire « sans importance ». Celle-ci entreprend alors des investigations plus poussées, notamment en interrogeant les entreprises qui ont rémunéré ses consultations. En creusant, elle découvre des sommes considérables qui n'ont pas été déclarées. Le professeur est alors à nouveau convoqué et au cours de l'entretien, il s'effondre, reconnaît n'avoir pas déclaré tous ses comptes bancaires et demande à régler l'intégralité de ce qu'il doit pour éviter toute poursuite.

Dans ce cas, la vérification s'apparente à un processus dynamique qui combine des éléments objectifs rassemblés dans les documents comptables et des impressions subjectives recueillies lors des interactions avec le contribuable. Ici, le comportement de l'universitaire a eu pour effet d'instaurer une relation conflictuelle avec la vérificatrice, influençant du même coup sa décision d'engager des investigations plus approfondies. À l'inverse, lorsque l'interaction se déroule dans un climat de dialogue et d'entente cordiale, il est particulièrement difficile pour les vérificateurs d'envisager une suite pénale, surtout lorsque le contribuable a accepté de coopérer. Comme dans d'autres univers bureaucratiques, le « savoir être » du contrôlé peut jouer un rôle important quant à la décision qui sera prise à l'issue de l'interaction<sup>2</sup>.

Le choix d'orienter un dossier vers une poursuite correctionnelle dépend donc de la relation que le vérificateur entretient à sa mission, de son ancienneté dans l'administration et du type de contribuable auquel il est confronté. Le suivi pénal d'un dossier exige des preuves solides de la matérialité de l'infraction et du caractère intentionnel du délit, ce qui nécessite des démarches supplémentaires par rapport à un simple redressement fiscal (demander la copie des chèques, vérifier plus systématiquement les factures...). Pour l'inspecteur, ce surcroît de travail se traduit par une alternative entre le traitement administratif habituel et une orientation pénale à la fois plus contraignante et plus encadrée. En effet, le choix de proposer des poursuites correctionnelles implique aussi un contrôle hiérarchique plus strict sur le travail accompli : le dossier est d'abord visé par le chef de brigade, puis soumis à la direction départementale, avant d'être transmis à l'administration centrale. Dans l'univers des brigades de vérification où l'autonomie professionnelle est une valeur cardinale, la perspective de devoir répondre aux remarques de supérieurs hiérarchiques, parfois très éloignés du travail de terrain, peut dissuader certains de s'engager

dans la voie pénale. Les inspecteurs des impôts sont d'autant moins incités à consentir à ce surcroît de travail qu'ils perçoivent les sanctions prononcées par les juges comme dérisoires au regard de l'énergie déployée en amont de la plainte.

Si le vérificateur et son chef de brigade sont à l'origine du processus de pénalisation, l'essentiel du travail de sélection des dossiers revient aux responsables départementaux. Officiellement, les principes qu'ils privilégient sont identiques sur l'ensemble du territoire mais, en réalité, leurs pratiques sont très variables d'un lieu à l'autre : « Dans certains départements, le recours aux sanctions pénales est rare, voire inexistant », même si leur tissu économique est parmi les plus favorisés<sup>3</sup>. Le tri effectué au niveau départemental comporte deux dimensions, parfois difficiles à distinguer. La première est d'ordre technique et consiste à vérifier la solidité de la procédure et la qualité de la rédaction de la plainte. La seconde, plus floue, renvoie à l'appréciation de l'exemplarité du dossier et à l'évaluation des chances qu'il passe les filtres suivants. Dans les régions où les fraudes de grande ampleur sont peu nombreuses, ce pouvoir de sélection revient au directeur départemental, qui transmet la plupart des dossiers dépassant le seuil des 100 000 euros. Mais, en région parisienne où les montants éludés sont beaucoup plus importants, le travail de tri est confié à une cellule d'inspecteurs spécialisés : entre 40 % et 60 % des propositions formulées par les brigades sont ainsi rejetées. L'objectif est toujours d'anticiper les raisons qui pourraient faire obstacle à une procédure pénale :

« J'analyse les personnes possiblement visées par le pénal, le montant des droits et la validité de la procédure. Si le dossier comporte un loupé dans les formalités accomplies, je ne vais pas risquer d'être désavoué en plein milieu d'audience avec une faute de procédure. On préfère alors ne pas engager de poursuites... On ne retient que ce qui est ultra-solide. Dans le cas d'une 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 faire valoir, jusqu'au moment de l'audience. » [Entretien avec le responsable des procédures pénales en région parisienne.]

Ce parti pris découle de la conviction d'engager, sur chaque dossier, à la fois sa responsabilité personnelle en tant qu'agent et la crédibilité de son

administration. Pour ces inspecteurs qui supervisent l'action du fisc au niveau départemental, l'échec de la voie pénale est un désaveu à éviter à tout prix.

L'essentiel de la sélection est opéré au niveau départemental, mais un nouveau tri est ensuite effectué par l'administration centrale. Important par le passé, ce filtre est aujourd'hui résiduel. Ceci tient notamment à ce que les services départementaux anticipent, de plus en plus, les exigences de leurs supérieurs hiérarchiques. Ainsi, pendant longtemps, l'administration centrale a systématiquement refusé d'orienter vers la procédure pénale les dossiers de fraude internationale pour lesquels les autorités des pays hébergeant les comptes n'avaient fourni aucune information. Les services départementaux en ont tiré les conséquences en écartant d'eux-mêmes les dossiers de flux internationaux pour lesquels les demandes d'assistance administrative étaient restées lettre morte. Le filtrage est désormais réalisé en amont, par les chefs de brigade ou leurs supérieurs hiérarchiques. Quelques dossiers restent toutefois encore écartés au niveau central, sans que l'administration n'en explicite toujours clairement les motifs. Dans ces hypothèses, les arguties techniques pour classer une affaire sont interprétées comme le signe d'une intervention politique :

« Dans les cas d'abandon en opportunité, vous pouvez avoir un contribuable qui a sollicité l'intervention d'un ministre, et donc on ne le dit pas au service... Là, on va toujours trouver une raison dans un coin, pour vous dire : "Votre dossier, il n'est pas bon, vous ne savez pas travailler, vous n'êtes pas un bon fiscaliste." » [Entretien avec un chef de brigade régionale.]

Le pouvoir de l'administration centrale d'abandonner certaines poursuites renvoie à ce que beaucoup d'associations dénoncent comme le « verrou de Bercy ». Portant sur un nombre très marginal de dossiers, ces ultimes négociations interviennent au plus haut de la hiérarchie et s'accomplissent à l'insu des vérificateurs. Ceux-ci acceptent difficilement que leurs pratiques puissent être désavouées par l'échelon central pour des motifs qui ne leur sont pas communiqués ; le secret fiscal sert alors souvent d'argument pour refuser toute explicitation du geste de clémence.

Au terme de cette succession de filtres internes à l'administration, le dossier de plainte est transmis à la Commission des infractions fiscales. Composée de hauts dignitaires souvent en retraite (notamment du Conseil d'État, de la Cour des comptes et, dernièrement, de la Cour de cassation), elle

procède à une nouvelle sélection. Mais, comme on l'a vu, l'essentiel des opérations de tri se situe en amont, ce qui permet aux Sages d'afficher un taux d'avis défavorables relativement faible (voir tableau ci-dessous).

**TABLEAU 1 PART D'AVIS DÉFAVORABLES PRIS PAR LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES**

|                             | 2006        | 2007        | 2008  | 2009  | 2010  | 2011  | 2012  | 2013  | 2014  |
|-----------------------------|-------------|-------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Dossiers transmis à la CIF  | 1 030       | 1 143       | 1 029 | 1 005 | 1 043 | 1 046 | 1 126 | 1 182 | 1 139 |
| Part d'avis défavorables    | <i>n.d.</i> | <i>n.d.</i> | 11 %  | 14 %  | 9 %   | 10 %  | 9 %   | 9 %   | 8 %   |
| Nombre de plaintes déposées | 917         | 972         | 992   | 939   | 981   | 966   | 987   | 1 018 | 1 069 |

Source : Rapports annuels de la Direction générale des impôts/des finances publiques et de la Commission des infractions fiscales.

Depuis quelques années, le nombre de dossiers transmis à la Commission des infractions fiscales se situe juste au-dessus du millier et la part d'avis défavorables est un peu inférieure à 10 %. Pour certains, c'est bien la preuve de ce que cette commission, créée en 1977 pour protéger les droits des contribuables, sert à défendre les intérêts de l'administration<sup>4</sup>. En réalité, la situation est bien plus nuancée.

Les raisons pour lesquelles certains dossiers échouent à ce stade ne sont pas faciles à élucider car les décisions sont prises en opportunité et ne sont accompagnées d'aucune motivation. Lorsqu'on l'interroge, la secrétaire de la Commission avance une série de critères, tous aussi flous :

« 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 la coordination de la Commission des infractions fiscales.]

Comme la conformité au droit et à la procédure a été plusieurs fois vérifiée par les différents échelons de l'administration fiscale, il ne reste plus que des arguments d'ordre humanitaire tels que la « situation personnelle du contribuable » ou encore la « situation de famille particulièrement difficile ». Leur signification à géométrie variable permet de justifier l'absence des poursuites, sans pour autant qu'une quelconque régularité puisse en être déduite. Les considérations morales entrent également en ligne de compte : si la personne a commencé à rembourser sa dette fiscale, il n'est pas rare que la Commission considère que les poursuites pénales ne se justifient plus. Enfin, si la personne est malade, âgée ou en situation de détresse, les Sages peuvent en tenir compte et renoncer à poursuivre. Selon les termes employés par son président<sup>5</sup>, 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... [Elle] 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 ». La Commission des infractions fiscales se montre ainsi très compréhensive avec certains délinquants qui savent susciter sa compassion. Son intervention a surtout un autre effet délétère : elle allonge encore de quelques mois le délai entre la découverte de la fraude fiscale et le début de l'enquête judiciaire.

En se centrant sur la personnalité de l'auteur plutôt que sur les faits, cet organe mi-administratif, mi-judiciaire outrepassé largement les raisons souvent invoquées pour son maintien, à savoir la nécessité d'écarter les poursuites intempestives. Dans bien des cas, son action consiste en réalité à exonérer des contribuables délinquants qui auraient été vraisemblablement condamnés s'ils avaient été présentés à un juge.

## **De nouveaux outils sans nouveaux moyens**

Les contraintes institutionnelles propres au traitement pénal de la fraude fiscale placent les vérificateurs en situation de répondre à une série d'injonctions contradictoires : il leur est demandé de couvrir l'ensemble des secteurs économiques mais aussi de ne pas engorger la Commission des infractions fiscales avec plus de mille plaintes par an. De même, ils doivent diversifier les types d'impôts et de contribuables qu'ils ciblent tout en sachant que certaines infractions, notamment en matière patrimoniale, ont très peu de chances de passer les filtres successifs de l'entonnoir bureaucratique.

Pour résoudre ces contradictions, certains inspecteurs des impôts se saisissent d'outils juridiques leur permettant de contourner l'entonnoir du suivi pénal de la fraude fiscale. Depuis quelques années, ils utilisent notamment le délit d'escroquerie qui les autorise à transmettre le dossier directement à la justice, sans passer par la Commission des infractions fiscales. Le nombre de plaintes déposées pour escroquerie est ainsi passé de 9 en 2006 à 137 en 2014<sup>6</sup>. Une telle augmentation illustre la volonté de plus en plus répandue parmi les inspecteurs des impôts de s'émanciper des nombreux filtres qui les séparent de l'autorité judiciaire. Mais cette qualification exige que le contribuable se soit fait remettre une somme indue (remboursement d'une TVA ou d'un crédit d'impôt) par le biais d'une tromperie, c'est-à-dire par une démarche active de fraude (le cas emblématique étant celui des fausses factures). Autrement dit, elle concerne principalement les petits escrocs et les fraudeurs liés à la délinquance de droit commun. En revanche, toutes les pratiques classiques d'évasion fiscale et les utilisations de montages destinées exclusivement à éluder l'impôt n'entrent pas dans le champ d'application de l'escroquerie. La dénonciation aux juges de ce délit

permet de cibler plus rapidement et plus directement les fraudeurs fiscaux qui sont liés au petit ou grand banditisme. En revanche, elle ne résout pas la question de l'impunité des transgressions plus subtiles mais tout aussi coûteuses, qui émanent d'intermédiaires rompus aux montages d'évasion fiscale.

Depuis 2010, l'administration fiscale dispose d'un autre moyen d'accélérer la procédure : lorsqu'elle suspecte une fraude internationale ou complexe, elle peut porter plainte avant d'avoir fini son contrôle. La Commission des infractions fiscales est alors saisie sans que le contribuable en soit averti, et la procédure judiciaire s'ouvre, avant que la nature ou l'étendue exacte de la fraude soit déterminée. L'enquête est alors confiée à la « police fiscale » (officiellement appelée la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale). Dotée d'importants pouvoirs d'investigation (perquisitions, gardes à vue, écoutes téléphoniques, infiltrations, interceptions de correspondances...), cette police fiscale est composée, à parts quasi égales, d'inspecteurs des impôts et de policiers. Ses agents sont rompus à la fois aux techniques de l'enquête policière et à celles de la fiscalité ; le nombre de dossiers dont ils ont la charge (moins de cinq par agent et par an) est sans commune mesure avec celui incombant aux agents des autres services d'enquête financière (en moyenne vingt-cinq par agent et par an dans le groupe « fraude fiscale » de la brigade de répression de la délinquance financière). Jusqu'en 2013, les effectifs de la « police fiscale » se limitaient à deux brigades de douze agents chacune. Durant les trois premières années de fonctionnement, les enquêteurs policiers et fiscaux ont été saisis d'environ cent cinquante affaires dont la moitié provenait de la liste HSBC. Les premiers procès ont déjà eu lieu et n'ont pas débouché sur des condamnations exemplaires, à l'exception de la peine d'un an de prison ferme prononcée contre l'héritière de Nina Ricci. Jusqu'à maintenant, il s'agissait pour l'essentiel de dossiers simples, concernant des montants assez modestes ou impliquant des contribuables ayant profité de la mesure de régularisation pour se présenter devant le juge, sous les traits du citoyen de bonne foi.

À partir de 2014, la « police fiscale » a bénéficié d'importants renforts. Son rôle s'est alors accru, tout en restant relativement limité : elle prend en charge une centaine de dossiers par an, soit environ 10 % des procédures pénales de fraude fiscale. Certains obstacles techniques continuent en outre à limiter son action. Du fait du fort *turn over* de ces agents d'élite, leur nombre

réel est sensiblement inférieur aux effectifs théoriques ; en mars 2015, ils étaient ainsi quarante-cinq effectivement en fonction contre cinquante sur le papier. Basée à Nanterre, la « police fiscale » est censée couvrir l'ensemble du territoire sans pour autant disposer de services déconcentrés. Elle doit aussi composer avec la réticence qu'ont certains États à coopérer effectivement, 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 la fin 2011, moins d'un tiers des deux cent trente demandes formulées avaient ainsi obtenu une réponse et cette proportion est restée stable jusqu'en 2015.

Alors que les pouvoirs publics ont déployé d'importants efforts pour accélérer l'intervention du juge dans les délits de droit commun, la fraude fiscale a été relativement préservée d'une telle évolution. Le chemin sinueux qui mène du contrôle au procès reste parsemé d'autant de filtres successifs et il n'en ressort pas plus d'un millier de plaintes par an. La procédure pénale continue à concerner une part infime des vérifications (moins de 2 %). L'écho médiatique donné à quelques affaires de fraude fiscale a conduit les pouvoirs publics à adopter de nouvelles mesures et à doter l'administration de nouveaux outils, à l'image de la police fiscale. Mais ceux-ci se sont seulement superposés aux anciens. Il y a donc aujourd'hui un traitement des fraudes fiscales « à deux vitesses » : une petite minorité des dossiers est traitée par la police fiscale qui dispose de moyens pour entretenir l'image tronquée d'une répression sans faille, mais la très grande majorité des autres continue à subir les effets paralysants d'une chaîne bureaucratique sur laquelle pèsent des contraintes inconciliables.

---

### Notes du chapitre 3

1. Éric BOCQUET et François PILLET, *Évasion des capitaux et finance. Mieux connaître pour mieux combattre*, rapport n° 87, 17 octobre 2013, p. 275.
2. Vincent DUBOIS, *La Vie au guichet*, Economica, Paris, 2010.
3. Conseil des prélèvements obligatoires, *La Fraude aux prélèvements obligatoires*, 2007, p. 197.
4. Olivier DEBAT, « La Commission des infractions fiscales, les ressorts d'un désamour inépuisable », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2015, n° 1, p. 79-87.

5. Jean-François de Vulpillière, audition le 2 mai 2012 devant la commission d'enquête « Évasion des capitaux ».

6. Direction générale des finances publiques, rapport d'activité 2014, p. 12.

# CHAPITRE 4

---

## Une justice passive

**Apporter une réponse pénale à certaines infractions** renvoie, en principe, à une volonté de marquer leur gravité et d'en stigmatiser les auteurs. Depuis la fin du XVIII<sup>e</sup> siècle, la « rationalité pénale moderne » consiste à représenter le déviant comme un ennemi de la société tout entière, de façon à « renforcer la moralité des gens honnêtes<sup>1</sup> ». Mais, en matière fiscale, le passage devant le tribunal correctionnel ne suffit pas à transformer le contribuable défaillant en délinquant. Alors que le montage d'un dossier pénal mobilise de très nombreux acteurs, tout au long de la chaîne administrative, les principaux intervenants de l'institution judiciaire se contentent de reproduire des décisions déjà prises en amont. Cette passivité s'explique en partie par la place qu'occupe la fraude fiscale dans les représentations de celles et ceux qui sont chargés d'en assurer la punition. L'inertie de la justice tient aussi à une insuffisance de moyens, qui reflète l'absence de détermination du pouvoir politique dans ce domaine. On ne peut cependant s'en tenir à ces explications génériques. Il y a également des effets structurels que ni la création de la « police fiscale » ni les poursuites initiées par certains juges audacieux ne peuvent faire oublier. Ces affaires dans lesquelles les magistrats sont aux commandes ne constituent, en effet, qu'une petite part (aujourd'hui environ 10 %) des fraudes poursuivies. Dans les autres, le rôle des acteurs de l'institution judiciaire se cantonne essentiellement à entériner des constats déjà établis.

## Un contentieux marginal pour la justice pénale

Pour l'administration fiscale, le suivi pénal de certaines fraudes présente un intérêt immédiat : il s'agit d'un instrument de pression à l'encontre des contribuables récalcitrants. En revanche, aux yeux des magistrats, le sens de la pénalisation de cette infraction est beaucoup plus incertain. Ils considèrent la fraude fiscale avant tout comme un délit marginal par rapport aux autres qui leur sont soumis.

Marginales, les affaires fiscales le sont d'abord quantitativement. Elles représentent une part très limitée (3 %) de la délinquance économique et financière (et 0,15 % de l'ensemble des délits jugés) : il y a six à sept fois plus de condamnations pour infractions en matière de travail et de sécurité sociale que pour fraude fiscale<sup>2</sup>. Leur dispersion sur tout le territoire en fait même, pour bien des juridictions, une délinquance invisible. Si près du quart des cas sont jugés à Paris, plus de la moitié des plaintes pour fraude fiscale échouent dans des tribunaux qui jugent moins de dix affaires de cette nature par an. Dans ces juridictions, les magistrats sont généralement peu formés au droit fiscal. La matière n'est pratiquement pas enseignée à l'université, et l'École nationale de la magistrature, depuis plusieurs décennies, met essentiellement l'accent sur les « fondamentaux » du métier (c'est-à-dire les règles communes à toutes les fonctions judiciaires)<sup>3</sup>. Au total, la « vie économique » et les questions fiscales ne figurent même pas au programme de la formation<sup>4</sup>. La fraude à l'impôt est généralement perçue comme technique et rébarbative, selon plusieurs magistrats rencontrés. Ils sont d'autant moins enclins à s'y investir qu'ils n'auront souvent à juger que quelques dossiers de cette nature dans toute leur carrière. À cela s'ajoute le

sentiment de ne pas être saisis des actes les plus graves : comme c'est l'administration qui choisit les délinquants poursuivis, les magistrats doutent souvent d'avoir devant eux ceux qui méritent vraiment cette double sanction.

Marginale, la pénalisation de la fraude fiscale l'est aussi par le rôle qu'y joue l'institution judiciaire. Son intervention est toujours tardive. Pour la délinquance ordinaire, le ministère public doit être averti dès la suspicion du délit, de façon à ce que les preuves soient recueillies le plus vite possible, avant qu'elles ne disparaissent ou ne soient dissimulées. Mais, en matière fiscale, le parquet est saisi plusieurs mois après la fin du contrôle, alors que le contribuable est parfaitement averti de ce qui lui est reproché et a eu tout le temps nécessaire pour maquiller son infraction ou au moins cacher son intention de la commettre. La fonction d'enquête dévolue à la justice s'en trouve neutralisée. Par bien des aspects, la répression de la fraude fiscale échappe ainsi aux formes habituelles de la justice pénale.

## Ni classement ni instruction

Au sein de l'institution judiciaire, les procureurs de la République jouent un rôle de plus en plus important : ils sont non seulement chargés de décider si tel ou tel délit doit être poursuivi, mais aussi de choisir la réponse pénale la plus appropriée parmi une gamme étendue de procédures telles que le « plaider coupable », la comparution immédiate... Mais, en matière de fraude fiscale, ils ne jouent pas, ou très peu, ce rôle de pilotage. Les procureurs n'exercent qu'exceptionnellement leur fonction d'appréciation de l'opportunité des poursuites ou d'aiguillage vers des procédures accélérées ou approfondies : les plaintes suivent un circuit très stéréotypé.

Contrairement à ce qui se passe pour les infractions à la sécurité du travail, où la moitié des procès-verbaux transmis est classée sans suite, les poursuites sont quasiment toujours engagées en matière de fraude fiscale. Pourtant, les dossiers, déjà assez nourris quand ils arrivent sur le bureau du procureur, n'en ressortent généralement pas plus étoffés.

Le procureur de la République ne confie qu'exceptionnellement les enquêtes pour fraude fiscale à un juge d'instruction. Ceci s'inscrit dans une tendance générale : ce magistrat n'intervient plus que sur 1 % environ des affaires délictuelles. Cette baisse est particulièrement nette en matière financière où, depuis le milieu des années 2000, le nombre de juges d'instruction spécialisés a fondu<sup>5</sup>. Les types de dossiers sélectionnés par l'administration n'incitent pas non plus à déployer d'amples investigations : il s'agit souvent de gérants de petites et moyennes entreprises, impliqués dans des fraudes apparemment simples (*cf.* chapitre 2). Même lorsque les délits sont plus complexes qu'une simple absence de déclaration, les informations judiciaires sont rares. L'absence d'intervention d'un juge d'instruction évite

d'allonger encore de quelques années la procédure pour un résultat non garanti. Mais elle signale également le renoncement du procureur à comprendre la logique économique d'opérations complexes.

Les objectifs chiffrés<sup>6</sup> auxquels les magistrats du parquet sont soumis ne les incitent guère à regrouper des affaires qui pourraient être liées entre elles. Lorsque des entreprises associées à un même montage fiscal sont dispersées sur le territoire, les plaintes sont généralement déposées devant plusieurs tribunaux. Leur centralisation entre les mains d'un seul procureur est rare : la priorité est donnée à de petits dossiers susceptibles d'être bouclés rapidement plutôt qu'à une grosse affaire aux ramifications complexes. Même ce juge soucieux de donner un sens à la logique économique de la fraude fiscale le reconnaît :

« On pourrait le faire [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-ce que tu en penses, etc." En général, ça ne l'intéresse pas, il va vous dire : "J'ai autre chose à faire !" C'est aussi ça, la réalité quotidienne des tribunaux ! » [Entretien avec un ancien chef d'un parquet économique et financier en région parisienne.]

La quantification de l'activité au regard du nombre de dossiers traités conduit les magistrats à ne pas regrouper systématiquement les dossiers imbriqués, surtout lorsqu'ils sont répartis entre plusieurs juridictions. Ils peuvent même parfois être amenés à disjoindre des affaires liées entre elles, en raison du nombre trop important de protagonistes ou de la complexité des faits. Dans ce cas, les différents pans d'une même fraude sont traités séparément. En 2012, un quadragénaire se trouve devant le tribunal correctionnel de Créteil ; sa société est accusée d'avoir fraudé la TVA pour approvisionner la société Grosbill en matériel informatique et au meilleur prix. En quelques années, ce dispositif a coûté plus de deux millions d'euros à l'État. Mais quatre autres dirigeants de sociétés participant à ce circuit ont déjà été jugés – ce qui donne aux magistrats, « l'impression de prendre un feuilleton en route, sans avoir vu les épisodes précédents ». Surtout, les débats laissent planer le doute sur la responsabilité du cybermarchand de l'électronique ; plusieurs inculpés l'ont en effet accusé d'avoir bâti son attractivité commerciale en recherchant systématiquement des fournisseurs

défaillants fiscalement. Mais la société, qui a accepté d'importants redressements, n'a jamais été citée devant un juge pénal<sup>7</sup>. Ici, comme dans la plupart des affaires de fraude fiscale, la justice s'est contentée de cibler les bénéficiaires apparents, sans chercher à poursuivre ceux qui pourraient avoir joué un rôle prépondérant dans le montage.

À l'égard du délit fiscal, le travail d'orientation des poursuites, qui constitue en principe une mission essentielle du ministère public, reste donc pratiquement inexploité. De manière quasi mécanique, le magistrat du parquet se contente de transmettre une demande d'enquête aux services de police ou de gendarmerie.

## **Une enquête préliminaire *a minima***

Depuis plusieurs années, les ministres qui se sont succédé place Beauvau, ont enjoint les forces de police à accorder une priorité absolue à la lutte contre l'insécurité. Les formes de délinquance qui ne menacent pas directement la sûreté publique, notamment dans le domaine économique, s'en trouvent délaissées. En matière de fraude fiscale, le désengagement des enquêteurs se conjugue avec celui des magistrats du parquet. Ayant intériorisé les contraintes des policiers, ces derniers ne dirigent l'enquête que de manière très distante.

Les raisons de ce désengagement sont assez différentes selon la taille des juridictions. Dans les tribunaux les plus importants – et particulièrement à Paris –, le procureur de la République oriente généralement son enquête vers un service spécialisé dans la répression de la délinquance économique et financière. Au début des années 2000 déjà, des magistrats avaient alerté les pouvoirs publics sur la nécessité d'augmenter de 30 % à 40 % le nombre de ces enquêteurs<sup>8</sup>. Depuis, la situation s'est encore dégradée<sup>9</sup>. L'évolution des effectifs du pôle chargé de la fraude fiscale de la brigade de répression de la délinquance économique de Paris est éloquente : il ne compte désormais plus que dix agents, sans que le nombre de dossiers qui lui sont affectés – environ le quart des enquêtes de fraude fiscale de tout l'Hexagone – ne varie significativement.

Dans ce contexte, les enquêtes préliminaires pour fraude fiscale sont loin de constituer une priorité. Ces policiers experts concentrent en effet leurs efforts sur les dossiers réputés complexes par les magistrats, notamment ceux pour lesquels une information judiciaire est ouverte. Un cercle vicieux s'instaure ainsi au détriment des affaires classiques de fraude fiscale : comme

les magistrats les appréhendent d'emblée comme des dossiers de seconde catégorie, les enquêtes judiciaires, même conduites par des policiers spécialisés, restent sommaires. En février 2015, c'est un dossier réduit à une seule pièce qui arrive à l'audience à Paris. « C'est cocasse, relève la présidente, le prévenu n'a même pas été entendu. » « Effectivement, on n'a pas essayé ; peut-être parce qu'on a considéré que c'était peine perdue », réplique le procureur. Ce qui n'empêchera pas que ce gérant d'une petite entreprise de confection soit jugé en son absence<sup>10</sup>. Par principe, le dossier transmis par le fisc est en effet considéré par les enquêteurs comme se suffisant à lui-même.

Dans les plus petites juridictions, la situation est encore plus périlleuse. Au mieux, un service de police judiciaire est dévolu à la délinquance économique et financière mais, la plupart du temps, ses agents sont à peine plus aguerris aux questions fiscales que leurs collègues. Leur énergie et leurs compétences sont surtout mobilisées par des délits dont les victimes sont de chair et d'os, comme les (petites) escroqueries à la carte bancaire ou par Internet. Dès lors, les enquêtes en matière de fraude fiscale passent après toutes les autres. Le plus souvent, les investigations doivent être réalisées par des services de police généralistes qui n'ont aucune compétence en matière fiscale ni économique. Pour les aider, le procureur leur adresse parfois des canevas d'audition. Mais ceux-ci restent généralement extrêmement simples. Est-ce le signe d'un manque de confiance des magistrats dans la capacité des policiers à conduire des investigations complexes ? Toujours est-il que les questions posées sont sommaires et ont pour principal objectif de susciter un aveu : « Le mis en cause avait-il connaissance de ses obligations fiscales ? Reconnaît-il les faits ? » Lorsque la personne nie sa culpabilité, son audition n'a pratiquement aucune utilité. Les policiers recourent d'ailleurs peu aux moyens de pression qui pourraient faire avancer l'enquête et dont ne disposent pas les inspecteurs des impôts. L'audition, dans la majorité des cas, se déroule sur simple convocation, à laquelle le mis en cause répond généralement volontairement. Lorsque le contribuable ne s'y rend pas, il est rare que les policiers l'y contraignent. La garde à vue est ainsi très peu pratiquée : en 2012, elle n'a concerné que 13 % des mis en cause pour fraude fiscale alors que, pour l'ensemble des infractions hors routières, elle était imposée dans 40 % des cas<sup>11</sup>. Quand elle intervient, la garde à vue excède rarement quelques heures et cette brièveté lui ôte une partie de son efficacité :

« Le financier, c'est une affaire de sous. Ils n'ont tué personne, ils n'ont violé personne... Parfois, quand même, les gendarmes les mettent en garde à vue deux à trois heures. D'ailleurs, j'ai un dossier qui va être annulé à cause de l'absence d'avocat durant la garde à vue. On attend mais je crois bien que ça va tomber. Dans le PV, il reconnaissait les faits. C'est dommage. » [Entretien avec un chef de brigade fiscale chargé du suivi pénal en région.]

Pour cet inspecteur des impôts qui a fait toute sa carrière dans l'administration des finances publiques, la fraude fiscale ne saurait être placée sur le même plan que les atteintes aux personnes. Cette façon de relativiser la gravité des délits liés à l'argent est d'ailleurs largement ancrée dans le sens commun et se retrouve également dans les représentations de la corruption<sup>12</sup>. L'exemple mentionné ici d'une garde à vue ayant induit un vice de procédure vient renforcer le propos : l'utilisation de méthodes d'enquête musclées conduirait à prendre un risque juridique accru en raison de la présence, aux côtés de ces prévenus, d'avocats à l'affût des failles procédurales. Dès lors, le caractère purement financier du délit et l'absence de victime individualisée justifient, pour beaucoup d'acteurs chargés de la lutte contre la fraude fiscale, une conduite en douceur de l'enquête préliminaire.

« La garde à vue chez nous, ça n'a rien à voir avec ce qui se pratique dans d'autres services. C'est vraiment tranquille. On leur apporte du café, on est aimable... On s'interrompt régulièrement, on les laisse se reposer. D'abord, ce n'est pas notre culture d'être "rentre-dedans". Et puis on sait que si on leur parle mal, ils vont se braquer et on n'obtiendra rien. Alors, on cherche à les amadouer, parce qu'au final, nous, ce que l'on veut, c'est qu'ils nous donnent leur explication. » [Entretien avec un officier fiscal judiciaire.]

Dans bien des cas, l'objectif est avant tout d'instaurer un climat de confiance, dans l'espoir de recueillir des confidences. À l'instar de cet officier, les agents de la police fiscale conduisent la garde à vue dans un tout autre état d'esprit que leurs collègues enquêtant pour des délits de droit commun. Ce renoncement à utiliser des moyens plus contraignants est d'ailleurs largement approuvé par les magistrats. Il a même été récemment relayé par le Conseil constitutionnel qui a censuré la possibilité, initialement prévue par la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande

délinquance économique et financière, de prolonger la garde à vue jusqu'à quatre-vingt-seize heures. Même sous le regard d'un juge, ce pouvoir a paru disproportionné aux Sages, à l'encontre d'un délinquant qui n'est pas susceptible « de porter atteinte [en lui-même] à la sécurité, à la dignité ou à la vie des personnes<sup>13</sup> ».

Lorsque, au cours de son interrogatoire, le contribuable mis en cause se retranche derrière la responsabilité d'un gérant de fait ou d'un comptable, celui-ci est parfois entendu. Contrairement à l'administration fiscale, les magistrats peuvent faire convoquer d'autres personnes que le contribuable lui-même, ce qui pourrait permettre de démasquer l'instigateur de la fraude. Mais, en pratique, les investigations – même conduites par les services les plus spécialisés – peinent à réunir les preuves suffisantes pour mettre en cause d'autres coupables ou complices, comme le reconnaît cet agent d'un service d'enquête spécialisé ayant vingt ans d'ancienneté :

« Aujourd'hui, on a un vrai problème avec les sociétés de domiciliation. Juridiquement, on ne sait pas très bien comment les mettre en cause... Même d'un point de vue policier, on ne sait pas comment faire pour recueillir les éléments de preuve qui permettent vraiment de montrer ce que l'on subodore. » [Entretien avec un agent d'un service d'enquête spécialisé.]

Le désarroi formulé par cet enquêteur révèle la difficulté à appréhender « d'un point de vue policier » des infractions pour lesquelles les méthodes traditionnelles sont souvent inadaptées.

Parfois, c'est plus simplement la passivité des acteurs impliqués dans la pénalisation de la fraude qui explique cet échec. Saisis d'une plainte en décembre 2013 contre le gérant bulgare d'une société suspectée de blanchiment, les enquêteurs se sont seulement intéressés à la personne mise en cause, sans pouvoir la localiser, et donc sans la convoquer ni l'interroger. Ils ne se sont, en revanche, pas préoccupés des clients qui, eux, avaient pignon sur rue. À l'audience, le procureur, qui assume pourtant la responsabilité de l'enquête, le déplore : « Il n'y a eu aucune investigation, je le regrette, mais je ne peux rien faire<sup>14</sup>. »

Au stade de l'enquête judiciaire, les organisateurs de montages frauduleux ne sont donc pas davantage inquiétés qu'ils ne le sont dans le cadre du

contrôle fiscal<sup>15</sup>. La mise en cause de son conseiller par le prévenu apparaît essentiellement comme un procédé de défense, auquel les magistrats prêtent rarement attention :

« Alors, bien sûr, la grande technique, c'est de dire que c'est la faute du comptable. Sur ce point, la jurisprudence est très claire et ça n'exonère en rien la personne. Dans ces cas-là, je fais entendre le comptable et il est arrivé une fois que je le considère comme complice. »  
[Entretien avec un procureur ayant six ans d'ancienneté dans un parquet financier de la région parisienne.]

Comme le suggère ce magistrat, les confrontations sont exceptionnelles et, dans la majorité des cas, l'audition du facilitateur reste de pure forme, sans aucune conséquence. Sur tous ces points, les enquêtes de « police fiscale », qui débutent avant le déclenchement officiel du contrôle par l'administration des impôts et qui sont menées par des agents spécialisés, pourraient apporter des progrès décisifs. Mais, à en juger par les affaires qui ont donné lieu à une audience jusqu'à maintenant, on peut en douter. Que dire, par exemple, de celle concernant cette famille, propriétaire d'une boucherie et liée à plusieurs comptes bancaires non déclarés en Suisse ? La brigade, qui a enquêté pendant presque deux ans, n'a pas lésiné sur les moyens : des perquisitions et des gardes à vue ont été réalisées. Mais le principal suspect n'a pas été entendu, ses conseillers bancaires non plus. Seules les femmes de la famille – qui affirment tout ignorer – ont été placées en garde à vue. On ne saura rien de leurs rôles respectifs. Quand l'affaire arrive devant les juges, l'origine des sommes inscrites au crédit de ces comptes – plus de deux millions d'euros d'après l'administration fiscale – reste également complètement inconnue ; quelques années plus tard, les comptes sont vides, mais on ne sait pas davantage où est passé l'argent. À l'occasion d'une perquisition, quarante-six montres de marque ont été découvertes ; mais la question a été disjointe de l'enquête de fraude fiscale... C'est que, comme le souligne le procureur dans ses réquisitions, l'objectif des longues investigations menées dans ce dossier « assez simple » était moins de comprendre les tenants et les aboutissants de la fraude que d'inciter les prévenus à entrer dans un processus de régularisation<sup>16</sup>.

Dans le domaine fiscal, les magistrats du parquet renoncent largement à exercer leurs missions d'orientation des flux pénaux et de direction des

enquêtes policières qui constituent le cœur de leur métier. Leur relative passivité est le produit d'un ajustement entre les contraintes auxquelles ils sont soumis (notamment en raison du peu de juges d'instruction et d'enquêteurs spécialisés) et leur propre perception du statut marginal de ce délit. Ils admettent d'autant mieux le désinvestissement de l'institution judiciaire qu'ils le pensent sans grande conséquence. Le travail accompli par l'administration fiscale, en amont de la plainte et pendant l'enquête policière, permet en effet au magistrat du parquet de rester en retrait, sans risquer de faire échouer les poursuites.

## Un parquet dépendant du fisc

Au désengagement des magistrats et des enquêteurs s'oppose la mobilisation constante de l'inspecteur de l'administration fiscale chargé du suivi des dossiers pénaux. En théorie, son rôle se limite à transmettre la plainte au magistrat du parquet, à « faire le coursier », comme l'un de ces agents nous a décrit sa fonction. C'est ensuite au magistrat du parquet qu'il incombe de diriger les opérations. L'inspecteur représente seulement une victime, l'administration, et n'a même pas à être informé des avancées de l'enquête préliminaire. Pourtant, la technicité et la spécificité de la matière fiscale rendent souvent le magistrat du parquet dépendant, en pratique, de son correspondant fiscal.

Cette relation de dépendance apparaît d'abord dans la composition du dossier transmis à l'institution judiciaire. Outre la plainte avec constitution de partie civile, l'administration fiscale communique en effet une fiche rédigée par un agent des impôts et résumant les éléments essentiels de la fraude, ainsi que les pièces justificatives et le document clôturant le contrôle fiscal (la proposition de rectification) :

« On leur mâche quand même plus ou moins le travail ! Parce qu'il y a la plainte, mais il y a aussi ce qu'on appelle la fiche complémentaire, où on a déjà fait le gros du travail, et où on a déjà tout préparé ! [...] 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 de faire tout le travail, et je pense qu'alors là, il y aurait des classements sans suite... » [Entretien avec un chef de brigade chargé depuis 2007 du suivi pénal en région parisienne.]

Au début de la procédure judiciaire, les efforts déployés par les inspecteurs chargés du suivi pénal pour épauler le travail du procureur visent à le dissuader de renoncer aux poursuites. Mais le travail ainsi accompli l'incite également à ne pas engager d'autres investigations. Même après le dépôt de la plainte, l'inspecteur principal des impôts qui a apporté le dossier au tribunal demeure l'interlocuteur direct du parquet. Le soutien qu'il fournit est variable, notamment selon la taille des juridictions. Dans les plus petits tribunaux, ils peuvent apporter une expertise technique à des magistrats qui ne traitent que quelques dossiers de fraude fiscale par an. Dans les plus grands tribunaux, ils sont davantage en contact avec les services de police. À Paris, les enquêteurs de la brigade de répression de la délinquance économique se tournent ainsi régulièrement vers eux pour compléter le dossier par des documents établis, en amont de la plainte pénale, par l'administration fiscale. Dans les tribunaux de taille moyenne, où existent des pôles économiques et financiers (environ un tribunal sur cinq), la diminution, depuis plusieurs années, de leurs effectifs spécialisés a conduit les inspecteurs à s'associer à certaines tâches administratives<sup>17</sup>. Pour pallier l'insuffisance des moyens, certains apportent par exemple leur soutien à la rédaction des citations à comparaître devant le tribunal correctionnel :

« Au parquet financier de B., quand j'ai commencé et pendant des années, il y avait trois substituts, mis à part le vice-procureur... Au secrétariat du parquet financier, ils étaient sept ! Maintenant, plus aucun substitut ne s'occupe des dossiers : c'est le vice-procureur et le procureur adjoint qui les prennent en charge : ils ne sont plus que deux au lieu de sept... Donc pour établir les citations, maintenant, je vais les voir pour les aider parce que la personne qui est censée le faire se perd dans nos plaintes... » [Entretien avec un inspecteur principal chargé du suivi des affaires pénales depuis quinze ans.]

L'inspecteur chargé du suivi pénal se trouve ainsi en situation de partenaire privilégié d'une institution judiciaire en manque de personnel spécialisé. De surcroît, quand il a une incompréhension ou un doute, le magistrat n'hésite pas à solliciter les explications techniques de l'inspecteur. Mais, dans ce rôle d'accompagnateur, l'agent de l'administration fiscale a une position extrêmement ambivalente. Consulté en sa qualité d'expert, il est en même temps directement intéressé dans l'affaire dans le sens où sa mission est d'éviter un classement sans suite. Dès lors, il n'a pas intérêt à souligner – s'il

y a lieu – les zones d’ombre que le fisc n’a pu éclaircir, notamment faute de pouvoirs d’investigation. Son objectif est plutôt de rallier le procureur à sa cause, de le convaincre de la solidité de sa procédure.

Tous ces éléments contribuent à conforter les magistrats du parquet dans l’idée que l’enquête fiscale est allée aussi loin que possible. À leurs yeux, la plainte qui sort de l’entonnoir bureaucratique, est, pour ainsi dire, un « produit fini » auquel ils ne peuvent apporter aucune plus-value, ou presque. N’ayant pas eux-mêmes sélectionné les dossiers de fraude fiscale, ils se convainquent que ceux qui leur sont soumis ne méritent pas d’investissement particulier, car tout a déjà été dévoilé. Finalement, le soutien constant qu’apporte l’administration fiscale au magistrat du parquet, explique certainement la faiblesse des classements sans suite comme des relaxes. Mais il détourne aussi l’institution judiciaire de la découverte de faits que l’administration fiscale n’a pas cherché à dévoiler.

## **Une justice remobilisée ?**

Vieille de plusieurs décennies, la relation de dépendance réciproque entre sphère bureaucratique et institution judiciaire a longtemps neutralisé toute velléité de détecter la fraude fiscale, au-delà de ses formes les plus élémentaires. Pourtant, depuis la fin des années 2000, une succession de scandales a provoqué d'importantes innovations.

Une première évolution est intervenue en 2008. Un arrêt de la Cour de cassation (Talmon) a ouvert aux magistrats la faculté d'utiliser la qualification de « blanchiment de fraude fiscale » : ils peuvent ainsi engager des poursuites sans avoir besoin d'une plainte de l'administration et de l'avis de la Commission des infractions fiscales. Cette possibilité, néanmoins, a été très peu utilisée jusqu'à l'affaire Cahuzac : elle a alors permis aux juges, de poursuivre le ministre du Budget, sans attendre qu'il porte plainte contre lui-même. Cette qualification a ensuite été mobilisée dans d'autres cas, notamment à l'encontre d'Isabelle et Patrick Balkany, en mai et octobre 2014, ou de Jean-Marie Le Pen en mai 2015. Les juges y ont également recouru pour mettre en cause quelques banques étrangères (la holding et la filiale suisse d'HSBC, UBS AG ou Reyl et Cie) et leurs filiales françaises (UBS France). Mais, en dehors de ces « affaires » très médiatisées, suivies par des juges d'instruction, il est peu probable que le blanchiment de fraude fiscale soit fréquemment utilisé comme infraction autonome. En effet, les magistrats du parquet continuent à appréhender la fraude fiscale selon une grille de lecture traditionnelle qui suppose l'intervention préalable des inspecteurs des impôts. Même s'ils en ont la possibilité juridique, ils estiment délicat, sinon impossible, de juger une fraude fiscale sans pouvoir préciser l'impôt et la période en cause, voire sans la quantifier. La qualification de

« blanchiment de fraude fiscale » est sans doute un outil juridique utile, qui permet de contourner les éventuelles réticences de Bercy à poursuivre certains contribuables, mais il est loin de régler toutes les questions.

Le deuxième changement résulte de la loi du 6 décembre 2013 qui a créé un procureur de la République financier ayant une compétence nationale en matière économique et financière. L'objectif affiché est de mettre fin à la dispersion sur tout le territoire des affaires complexes, de façon à les attribuer à des magistrats disposant à la fois des compétences techniques et d'enquêteurs spécialisés pour les traiter. Mais la nouvelle institution, de taille modeste (douze magistrats et sept fonctionnaires)<sup>18</sup>, occupe une place marginale dans la répression des fraudes fiscales : lorsqu'elle fonctionnera à plein régime, ce seront, au plus, 10 % des affaires qui lui seront confiées ! Pour le reste, les fraudes fiscales sont toujours traitées par les parquets des tribunaux de grande instance. Or, dans le même temps, les effectifs des pôles économiques et financiers de ces juridictions continuent à décroître<sup>19</sup>. Ainsi, l'existence d'un « super-procureur » peut améliorer le traitement des fraudes dont le caractère organisé, complexe ou exemplaire est immédiatement apparent ; mais les autres – qui représentent 90 % des affaires – souffriront sans doute d'un traitement encore plus sommaire que celui qui leur est actuellement réservé. Dans cette configuration, il y a peu de chances que des organisations frauduleuses non révélées par des « donneurs d'alerte », comme dans le cas de la liste HSBC, soient décelées par la justice elle-même.

À la faveur de la lutte contre l'insécurité, le rôle du parquet n'a cessé de prendre de l'ampleur durant les deux dernières décennies, notamment dans le pilotage de l'action pénale. Le traitement de la fraude fiscale, qui reste encore aujourd'hui le parent pauvre de la lutte contre la délinquance économique et financière, semble avoir largement échappé à cette évolution. Certes, le retentissement médiatique de plusieurs affaires de grande envergure (banques du Liechtenstein, liste Falciani, affaire Cahuzac) a contraint les pouvoirs publics à adopter de nouvelles mesures, annoncées à grand renfort de communication. Les dossiers confiés à la « police fiscale », désormais sous la houlette du procureur de la République financier, et, plus encore, ceux ouverts à l'initiative d'un magistrat (notamment pour blanchiment de fraude fiscale) restituent un rôle actif à l'institution judiciaire. Mais l'accent mis sur quelques affaires étiquetées comme exemplaires ou « de grande complexité » ne doit pas faire oublier les conditions dans lesquelles sont instruits tous les

autres cas de fraude fiscale. Pour ceux-ci, l'essentiel de l'édifice est resté à peu près identique. Le gouvernement a beau inviter ses procureurs à poursuivre plus énergiquement la fraude fiscale<sup>20</sup>, il ne s'agit pour l'instant que d'une déclaration d'intention. Dans la majorité des cas, les magistrats du parquet restent dépendants de la mise en forme opérée par l'administration fiscale. Intervenant plusieurs années après les faits, l'institution judiciaire renonce le plus souvent à trouver les véritables organisateurs de la fraude fiscale et à dévoiler son ampleur ou ses motivations.

---

#### Notes du chapitre 4

1. Alvaro P. PIRES, « La rationalité pénale moderne, la société du risque et la juridicisation de l'opinion publique », *Sociologie et sociétés*, vol. 33, n° 1, 2001, p. 184.

2. Ministère de la Justice, sous-direction de la statistique et des études, *Les Condamnations en 2012*, *op. cit.*, p. 162 et sqq. ; site Internet du ministère de la Justice, « Les condamnations », <[www.justice.gouv.fr/budget-et-statistiques-10054/donnees-statistiques-10302/les-condamnations-27130.html](http://www.justice.gouv.fr/budget-et-statistiques-10054/donnees-statistiques-10302/les-condamnations-27130.html)>

3. Anne BOIGEOL, « Quel droit pour quel magistrat ? Évolution de la place du droit dans la formation des magistrats français, 1958-2005 », *Droit et société*, n° 83, 2013, p. 27.

4. École nationale de la magistrature, *Programme pédagogique 2013*, p. 48, <[www.enm-justice.fr/formation-initiale/accueil.phpm](http://www.enm-justice.fr/formation-initiale/accueil.phpm)>

5. Alors que le pôle financier de Paris comptait 27 juges d'instruction en 2001, ils n'étaient plus que 13 en 2007 et 8 en 2012 ; à Nanterre, leur nombre est passé de 7 en 2007 à 3 en 2012.

6. Virginie GAUTRON, « L'impact des préoccupations managériales sur l'administration locale de la justice pénale française », *Champ pénal*, vol. 11, 2014.

7. Compte-rendu d'audience effectué par Mélanie Péclat, TGI Créteil, 9<sup>e</sup> chambre, 12 mars 2012, 13 h 30.

8. « Audition de Marc Cimamonti », procureur de la République adjoint au parquet de Marseille, in Vincent PEILLON et Arnaud MONTEBOURG, *Délinquance financière et blanchiment des capitaux*, rapport n° 2311, t. 2, vol. 2, 11 avril 2002, p. 501.

9. Éric BOCQUET et François PILLET, *Évasion des capitaux et finance*, *op. cit.*, p. 263.

10. Audience TGI Paris, 11<sup>e</sup> chambre, 2 février 2015, 14 h 30.

11. Observatoire national de la délinquance et des réponses pénales, « Tableau 3.2C. Le rapport "gardes à vue/mis en cause" de 2007 à 2012 en France métropolitaine », *Les Tableaux de bord annuels sur les personnes mises en cause, les gardes à vue et le rapport « gardes à vue/mis en cause » de 2007 à 2012 en France métropolitaine (Police nationale)*, avril 2013.

12. Pierre LASCOUMES, *Favoritisme et corruption à la française. Petits arrangements avec la probité*, Presses de Sciences Po, Paris, 2010.

13. Conseil constitutionnel, 4 décembre 2013, DC n° 2013-679.

14. Audience TGI Paris, 11<sup>e</sup> chambre, 13 février 2015, 13 h 30.
15. Les statistiques judiciaires le confirment : l'addition du nombre de condamnations inscrites au casier judiciaire pour les infractions correspondant à la fraude fiscale et du nombre de relaxes et non-lieux ne dépasse que de quelques unités le nombre de plaintes déposées par l'administration fiscale.
16. Audience TGI Paris, 32<sup>e</sup> chambre, 2 février 2015, 13 h 30.
17. Voir le jugement sans appel opéré dans *Lettre rectificative au projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, Étude d'impact, NOR : JUSX1310904L/Bleue-1, 7 mai 2013, p. 7 et sqq.
18. Au 19 janvier 2015, le parquet financier était saisi de 74 affaires de fraude fiscale, dont 23 escroqueries en matière de TVA.
19. *Lettre rectificative au projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, *op. cit.*
20. Ministère des Finances et ministère de la Justice, *Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale*, 22 mai 2014, p. 19.

# CHAPITRE 5

---

## Des peines invisibles

**Une fois l'enquête achevée**, c'est un nouveau processus qui s'ouvre : celui du jugement par le tribunal. L'administration fiscale a sélectionné si drastiquement les dossiers, que la culpabilité des contribuables cités devant le tribunal correctionnel est reconnue dans environ 90 % des cas. Mais la démobilisation de l'institution judiciaire observée au niveau des procureurs se transmet aux magistrats du siège. Dans leur très grande majorité, les affaires de fraude fiscale sont perçues comme inintéressantes et sont jugées en quelques dizaines de minutes. Pour d'autres types de délits, une telle rapidité d'examen conduit à des condamnations sévères<sup>1</sup>, mais c'est le contraire qui se produit ici. Les peines prononcées tranchent avec la sévérité affichée dans la loi (*cf.* Annexe 4). Pour plus des trois quarts, c'est de la prison avec sursis (contre un tiers pour les auteurs de délits en général), pour une durée moyenne de neuf mois. Moins d'un fraudeur sur dix est condamné à une peine de prison ferme, soit deux fois moins que pour l'ensemble des délits<sup>2</sup>. Et les autres sanctions disponibles ne sont pas, ou peu, utilisées. La délinquance fiscale bénéficie ainsi d'un traitement judiciaire encore plus clément que celui réservé, d'une manière générale, à la criminalité en col blanc<sup>3</sup>.

Plusieurs raisons peuvent être avancées pour expliquer une telle impunité qui bénéficie en réalité à deux catégories de prévenus bien distinctes. D'un côté, il s'agit de contribuables qui savent s'entourer d'avocats fiscalistes avisés et pugnaces, pour mettre à profit la dynamique de l'audience. Certains de ces avocats ont même commencé leur carrière en défendant l'administration fiscale, puis ont bifurqué vers le conseil pour entreprises ou particuliers mis en cause pour fraude. Mais le plus souvent, les tribunaux sont

confrontés à une autre catégorie de prévenus, aux caractéristiques sociales bien différentes de la précédente : des petits escrocs, mal, voire pas défendus. Dans ce cas, les magistrats justifient leur mansuétude en arguant qu'il serait injuste de sanctionner ces seconds couteaux, alors que les véritables organisateurs restent hors d'atteinte. Le choix de peines clémentes tient aussi à la place qu'occupe le délit de fraude fiscale dans les représentations des juges et dans l'inconscient collectif. En l'absence de victime identifiable et incarnée, l'évitement de l'impôt apparaît moins grave que les violences aux personnes, mais aussi que les atteintes aux biens, les vols simples ou même les escroqueries à la carte bleue ou aux chèques. En traduisant ces représentations dans leurs jugements, les magistrats contribuent à en renforcer la légitimité<sup>4</sup>.

## L'audience de la deuxième chance

L'audience est un moment crucial où, au-delà du type de délit et de son ampleur, c'est aussi la personnalité de son auteur qui est évaluée<sup>5</sup>. Les prévenus issus des classes dominantes y trouvent l'occasion de faire la preuve qu'ils n'endossent pas les traits des escrocs habituels, qu'ils sont bien insérés socialement et qu'ils ressemblent, à cet égard, à leurs juges, même s'ils appartiennent à des mondes différents<sup>6</sup>. Leurs avocats, souvent spécialisés et aguerris au droit pénal des affaires, mettent en exergue la complexité technique de la loi pour introduire un doute dans l'esprit des juges sur l'intentionnalité du délit. Cette dynamique, commune à l'ensemble de la délinquance financière, est encore accentuée en matière de fraude fiscale par l'absence de mise en scène de l'infraction.

Si le prévenu ayant évité l'impôt a peu de chances d'apparaître coupable, il le doit d'abord à la manière dont l'enquête judiciaire a été conduite. Tout d'abord, il est exceptionnel qu'il ait été placé en détention provisoire<sup>7</sup>. À la différence de la majorité des prévenus, l'avis d'audience lui est même rarement notifié par un policier ou un gendarme ; le contribuable est seulement invité par courrier à se rendre devant le tribunal<sup>8</sup>, où il comparait libre. Quand il se présente devant le tribunal, il ne porte donc pas les stigmates du délinquant. Le comportement des officiers de police qui assistaient, comme spectateurs, à une audience issue de la liste HSBC en témoigne clairement : à l'arrivée des prévenus, ils se sont déplacés pour leur serrer la main et prendre courtoisement de leurs nouvelles.

L'audience donne au délinquant fiscal une seconde chance de se présenter comme un simple contribuable ignorant. Les juges valorisent en effet le débat contradictoire dans l'enceinte judiciaire et appliquent au prévenu la

présomption d'innocence. Ils ont même, souvent, le sentiment que ces principes ont été ignorés du vérificateur. Contrairement à leurs collègues du parquet, les juges du siège n'ont aucune relation avec les agents de l'administration fiscale et ont une connaissance assez sommaire de leurs méthodes de travail. Ils semblent souvent peu avertis de l'accroissement récent des garanties reconnues aux contribuables pour leur permettre de discuter, à armes égales ou presque, avec le fisc. De toute façon, les cas sélectionnés par l'administration sont fréquemment ceux pour lesquels ces garanties n'ont pas trouvé à s'appliquer, car le contribuable a, d'une manière ou d'une autre, refusé tout dialogue avec l'inspecteur des impôts. Comme le relève ce magistrat, l'audience est un nouveau départ :

« Évidemment, les agents des impôts ne sont pas contents parce que jusqu'au tribunal, ils ont eu une position unilatérale. Mais devant le tribunal, c'est un débat contradictoire ; tout commence ici. » [Entretien avec un magistrat du siège en région parisienne.]

Pour les prévenus, la comparution devant le tribunal ouvre ainsi une nouvelle page. Elle leur donne une seconde chance d'utiliser les ressources qui leur auraient sans doute permis, au stade du contrôle fiscal, de trouver une solution négociée. Face aux juges, si un prévenu justifie ses actes d'une manière plausible, les résistances qu'il a pu opposer auparavant face au vérificateur pèsent beaucoup moins lourd. Attachés à un idéal d'indépendance, les magistrats privilégient leur propre ressenti sur celui qu'a pu avoir le vérificateur. Son point de vue a d'autant moins de chances d'être entendu qu'il est absent à l'audience. Certes, l'inspecteur principal chargé du suivi des dossiers pénaux assiste le plus souvent au procès, mais il n'intervient pas, ou seulement très ponctuellement pour apporter des précisions techniques. Les contribuables peuvent alors effacer, à l'audience, la mauvaise image qu'ils avaient donnée d'eux par le passé. L'exemple qui suit en atteste. Un couple, vivant dans le XVI<sup>e</sup> arrondissement de Paris s'est abstenu de déclarer ses revenus pendant plusieurs années, pour des sommes avoisinant le milliard d'euros. Après plusieurs mises en demeure infructueuses, un contrôle est initié. Le mari, directeur général d'une grande société, reporte à maintes reprises le rendez-vous. Après plusieurs mois, il finit par rencontrer l'inspecteur. Le couple prétend alors avoir déjà envoyé ses déclarations d'impôts, mais l'administration n'ayant rien reçu, elle lui

notifie des redressements et engage une procédure de pénalisation. Un an plus tard, les sommes sont payées. À l'audience, le couple explique qu'il héberge un membre de la famille kleptomane qui s'est emparé de tous les courriers du fisc ; l'avocat produit des courriers scellés (mais pas ceux de l'administration fiscale), ainsi que des certificats médicaux attestant de cette kleptomanie. Ce qui, aux yeux de l'inspecteur, était un refus caractérisé de déclarer ses revenus devient, dans l'enceinte du tribunal, une simple négligence imputable à une vie professionnelle chargée et une situation familiale complexe : le procureur requiert la dispense de peine et le tribunal prononce finalement la relaxe<sup>9</sup>. Commentant cette affaire, un magistrat confirme que l'impression retirée de l'audience joue un rôle crucial :

« Quand on est pénaliste, il y a des choses qui se disent à l'audience, il y a des choses qui se démontrent à l'audience, il y a des choses qui se sentent à l'audience ! » [Entretien avec un procureur de parquet financier en région parisienne.]

Ce magistrat entend ici suggérer la spécificité du raisonnement du juge pénal qui, dans sa pratique professionnelle, valorise la dynamique de l'interaction avec le prévenu et les impressions qu'il en retire. En revanche, le sentiment éprouvé par les agents de l'administration au cours des longs mois de contrôle fiscal n'a lui, aucune valeur judiciaire.

L'effet d'atténuation que produit l'argumentation du prévenu est d'autant plus efficace que c'est le seul élément vivant tout au long du procès. La fraude fiscale apparaît en effet comme un délit sans victime. Certes, l'administration des finances publiques est considérée juridiquement comme une partie civile. Mais, en pratique, son identification avec la collectivité nationale lui donne une posture ambiguë, qui l'éloigne du statut de victime. Sa seule voix à l'audience est celle de son avocat, issu de l'un des deux cabinets mandatés pour représenter Bercy. Cet homme de loi a essentiellement vocation à répondre aux problèmes juridiques de procédure (prescriptions, nullités...) et à donner au langage bureaucratique une forme audible par les juges. En revanche, il ne met pas l'emphase sur le tort causé, sur les motivations du prévenu ou sur sa dangerosité sociale ; il se consacre entièrement à démontrer l'existence du délit. Il endosse si peu la posture

d'une victime que son rôle paraît redondant avec celui du magistrat du parquet qui intervient après lui souvent de façon très brève « pour ne pas répéter ce qui vient d'être dit par l'avocat de la partie civile<sup>10</sup> ».

À cet égard, la comparaison avec les rares affaires de fraude fiscale où des représentants d'intérêts privés se sont présentés comme des victimes de la fraude est éclairante. C'est le cas, par exemple, d'escroqueries à la TVA sur les voitures d'occasion, pour lesquelles, la Fédération nationale des artisans de l'automobile s'est portée partie civile. Son intervention active pour souligner que les délinquants ne se contentaient pas de flouer l'État, mais faisaient également une concurrence déloyale aux autres vendeurs, a sans doute joué dans leur condamnation « historique », en décembre 2013, à des peines de prison (ferme) sensiblement plus lourdes que celles habituellement prononcées.

En abordant le délit de fraude fiscale de manière technique et déshumanisée, l'avocat de l'administration et le procureur laissent toute latitude aux prévenus et à leurs défenseurs pour se présenter comme honnêtes et de bonne foi. Devant le tribunal de grande instance de Créteil, l'avocat d'un expert-comptable peut ainsi expliquer – sans se heurter au moindre démenti – que les comptes bancaires non déclarés de son client en Suisse sont seulement le produit d'une histoire qui ressemble à beaucoup d'autres. Celle d'une famille honorable, qui après la Seconde Guerre mondiale, a voulu se prémunir contre le retour des persécutions et dont l'objectif « n'était pas de frauder le fisc [mais] de se faire un bas de laine, de creuser un trou au fond du jardin<sup>11</sup> ».

Pour peu qu'il sache répondre aux attentes du juge<sup>12</sup>, le prévenu peut saisir l'occasion de l'audience pour se défaire de l'image d'un contribuable récalcitrant et arrogant. Les avocats pénalistes, rompus à ces questions, préparent d'ailleurs leurs clients dans ce sens : ils les font répéter pour que ceux-ci apprennent à se présenter sous leur meilleur jour. Le cas des pharmaciens est à cet égard, éloquent. En 2008, un signalement de la Sécurité sociale révèle que plusieurs pharmacies utilisent un logiciel qui permet, par le biais d'une double comptabilité, de dissimuler les recettes encaissées en liquide. Au total, quatre mille officines ont utilisé ce logiciel, de l'aveu même de leur représentant au sein de l'ordre des pharmaciens<sup>13</sup>. L'administration fiscale procède alors à de nombreux contrôles, notifie d'importants redressements et, pour couper court à la diffusion de ce logiciel susceptible

d'être utilisé plus largement, elle porte plainte devant le juge pénal. Si ces infractions n'atteignent pas toutes le seuil des 100 000 euros, l'intentionnalité de la fraude ne fait guère de doute : il s'agit d'une fraude systématique, nécessitant l'achat d'un logiciel et l'accomplissement de manipulations particulières. La Commission des infractions fiscales a été sensible à cet objectif de dissuasion et a autorisé l'engagement de 120 poursuites pénales contre des officines ayant truqué leur comptabilité. Mais, au terme de ce processus, très peu de condamnations effectives ont été prononcées. L'un des magistrats ayant eu à juger ces dossiers s'en explique :

« On a eu plusieurs cas de pharmacies dans ce ressort... C'était un système de fraude caractérisé, quasiment institutionnalisé. Ce qui nous pose problème au pénal, c'est que les montants ne sont pas énormes par rapport aux autres fraudes à la TVA. En l'occurrence, le pharmacien arrive à l'audience en ayant tout régularisé. Il y en avait pour 80 000 euros de droits et il a payé 200 000 euros avec les pénalités et les intérêts de retard. Au pénal, on n'est pas là pour faire des exemples. Donc pour cette pharmacie, on a fait une dispense de peine et, pour une autre, une amende avec sursis sans inscription au casier judiciaire. Je comprends le souci de l'administration fiscale de faire des exemples, mais nous, du point de vue des tribunaux, ça n'est pas la réponse la plus adaptée. Il faut avoir une vision d'ensemble et comparer ces contribuables ayant tout régularisé avec ceux qui partent à l'étranger en ayant détourné des millions d'euros de TVA. » [Entretien avec un magistrat du siège de région parisienne.]

Ce traitement judiciaire est symptomatique : les magistrats du siège ont écarté tout objectif d'exemplarité et, face à des professionnels libéraux qui avaient fait amende honorable, ont prononcé relaxes, dispenses de peine et amendes avec sursis, au motif que les sommes avaient été remboursées. Pourtant, la fraude était caractérisée.

Les stratégies déployées par les avocats des classes dominantes pour permettre à leurs clients d'échapper à une condamnation ne débouchent pas systématiquement sur une totale impunité. Mais elles parviennent toujours à instiller un doute dans l'esprit des magistrats. Cette incertitude sur l'intentionnalité du délit est d'autant plus importante que les trois juges qui siègent à l'audience sont rarement spécialisés :

« Dans des tribunaux de taille moyenne, les trois quarts des assesseurs ne sont pas des spécialistes de droit pénal, ce sont des civilistes ou des juges aux affaires familiales... avec

une présidente qui, elle, ne fait que du pénal... Compte tenu des délais dans lesquels on reçoit les dossiers, c'est-à-dire quatre ou cinq jours avant l'audience, on n'a ni le temps matériel ni les compétences de base suffisantes pour arriver prêts le jour de l'audience ! »  
[Entretien avec un assesseur affecté dans un tribunal de province.]

Même à Paris, où la spécialisation est la plus forte, la onzième chambre du tribunal de grande instance a dû être complétée de manière régulière par un juge non professionnel, dit « de proximité ». Sans compter que, dans de nombreuses juridictions, les dossiers de fraude fiscale sont traités par les mêmes magistrats que tous les autres délits, au cours d'audiences qui mêlent atteintes aux biens ou aux personnes et délinquance financière. À défaut de maîtriser les considérations techniques spécifiques à la matière fiscale, les juges ont alors plutôt tendance à évaluer la capacité du mis en cause à arguer de sa bonne foi et à privilégier des éléments qui tiennent à son statut social.

Or, en cas d'hésitation, la prison avec sursis est la condamnation la plus prudente pour le tribunal, celle qui risque le moins d'être contredite par un juge d'appel. Alors que les fraudeurs du fisc, condamnés à une peine de prison ferme font fréquemment appel, l'État n'en fait pas autant lorsque la sanction est clémentine : quelle que soit la peine prononcée, le ministère public se satisfait généralement des condamnations (mais pas des relaxes) et l'administration, en tant que partie civile, n'a pas la possibilité de contester la décision pénale.

## **Des peines de prison virtuelles**

Sur le papier, le système français revendique de ne pas organiser la sanction pénale exclusivement autour de l’incarcération. Selon le code pénal, la prison ferme est un « dernier recours ». Mais alors que ce principe s’estompe pour nombre de délits conventionnels (vols, violences, trafic de stupéfiants...), il est au contraire appliqué très méthodiquement aux fraudeurs du fisc. À leur égard, l’impératif sécuritaire n’étant pas en jeu, les juges se conforment à l’injonction qui leur est faite de ne pas aggraver le surpeuplement carcéral.

Comme pour tous les délits, la probabilité d’écoper d’une peine de prison ferme est plus forte pour les hommes que pour les femmes. D’après notre analyse statistique des jugements de fraude fiscale, elle ne dépend en revanche ni de la nationalité du prévenu, ni de son âge, ni de son secteur d’activité. Le déterminant principal est son histoire judiciaire – c’est-à-dire les condamnations qui l’ont déjà frappé. Lorsqu’il s’agit d’un premier passage devant le tribunal correctionnel, il est rare qu’une peine de prison ferme soit prononcée, même si le mis en cause résiste de longue date à ses obligations fiscales, comme c’est souvent le cas. La page blanche qu’ouvrent les magistrats leur fait oublier que les contribuables qui se trouvent devant eux ont déjà, pour beaucoup, reçu bon nombre d’avertissements – y compris accompagnés de sanctions pécuniaires élevées – de la part de l’administration fiscale.

En l’absence d’antécédents judiciaires, les quelques condamnations à de la prison ferme correspondent à des cas de fraudes fiscales de grande ampleur, souvent connectés à d’autres délits. Ainsi, l’« arnaque du siècle », une escroquerie à la TVA sur le marché carbone ayant permis de détourner

1,5 milliard d'euros, a valu à ses auteurs, liés au grand banditisme, des peines d'incarcération. Le prévenu qui refuse de reconnaître ses torts devant le tribunal s'expose également à une sanction plus élevée que la moyenne, *a fortiori* s'il est absent à l'audience et non représenté. Les condamnations qui découlent de ces jugements « par défaut » comportent généralement de la prison ferme. Il ne s'agit cependant pas tant d'une sanction définitive que d'un moyen d'inciter le défaillant à comparaître :

« 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. Être répressif dans le cadre d'un jugement par défaut permet de vraiment juger. » [Entretien avec un magistrat du siège de région parisienne.]

Comme l'explique ce magistrat, la sévérité à l'encontre des délinquants fiscaux absents est virtuelle et vise en réalité à provoquer un nouveau procès réellement contradictoire. En définitive, la prison ferme reste une condamnation très minoritaire réservée aux contribuables qui refusent catégoriquement de se conformer aux attentes des juges ou qui font preuve d'une mauvaise foi caractérisée. Ainsi, de ces trois conseillers financiers qui, devant les juges, ont continué à nier la dissimulation d'avoirs ou l'existence de montages abusifs, deux ont écopé de six à douze mois d'emprisonnement ferme<sup>14</sup>.

Mais même dans les rares cas où les magistrats prononcent quelques mois de prison ferme, ils savent bien que cette condamnation sera « détricotée » par le tribunal lui-même ou par le juge d'application des peines, évitant ainsi à ces délinquants de se retrouver effectivement derrière les barreaux. La nature du délit comme leur insertion professionnelle et sociale en font de parfaits candidats pour un aménagement de la peine. En définitive, comme l'explique cet avocat, le risque pour un fraudeur d'être effectivement incarcéré est quasiment nul :

« Moi, je n'ai jamais eu un client qui est allé en prison pour fraude fiscale. Pour être condamné à une peine de prison ferme, il faut vraiment être en récidive, ou en récidive de la récidive ! Sachant que la détention provisoire en matière fiscale est extrêmement rare, tous les prévenus qui arrivent devant le tribunal correctionnel sont libres ! Et le droit français prévoit que toute peine inférieure à deux ans d'emprisonnement soit aménageable ! Donc on peut toujours aller devant un juge d'application des peines qui peut commuer la peine de

prison en semi-liberté, bracelet électronique, jour-amende, etc. Donc, il faudrait qu'un client soit condamné à une peine supérieure à deux ans de prison ferme, pour qu'il ait un risque d'y aller. Mais franchement, ça n'arrive jamais. » [Entretien avec un avocat spécialisé depuis quinze ans dans le droit pénal des affaires.]

Dans la majorité des cas, l'aménagement de la peine de prison ferme conduira à une peine invisible : l'incarcération sera convertie en « jours-amende » – c'est-à-dire en une amende échelonnée, à payer dans un délai déterminé. En revanche, une sanction plus apparente comme le travail d'intérêt général, n'intervient jamais. Cette éventualité est apparue incongrue à tous les magistrats que nous avons interrogés :

« La peine de travaux d'intérêt général, on n'en prononce pas en matière fiscale. Ce n'est pas très adapté à la population que l'on rencontre. Ce sont des gens qui ont déjà un boulot, qui sont d'un certain âge. Pour eux, le problème d'insertion, autre que fiscal, ne se pose évidemment pas. » [Entretien avec un magistrat du siège de la région parisienne.]

On perçoit derrière ces propos l'idée qu'une peine aux vertus éducatives doit être réservée aux délinquants dont le statut social se situe en bas de la hiérarchie. Ce raisonnement n'a pourtant rien d'universel : en Italie, Silvio Berlusconi, condamné pour fraude fiscale à de la prison ferme, a pu, par exemple, convertir sa peine en travail d'intérêt général au profit de personnes âgées dépendantes. Mais, aux yeux des magistrats français, la vertu de réinsertion d'une telle peine ne vaut que pour un délinquant jeune et sans travail. C'est implicitement admettre que le fraudeur du fisc, à la différence du chauffard ou du fraudeur aux allocations sociales, ne commet pas une incivilité qui le place en marge du contrat social.

Les magistrats sont parfaitement conscients du caractère largement virtuel des sanctions qu'ils prononcent contre les délinquants fiscaux. Ils le justifient en arguant que les fraudes dont ils sont saisis ne sont ni les plus complexes ni les plus massives. Ils ont le sentiment que leur rôle est dévoyé car la sélection des affaires par l'administration laisse échapper tout un pan de la délinquance fiscale.

## Des « gérants de paille » déplumés

Ceux qui se retrouvent devant le tribunal sont en effet souvent les moins aguerris : ils servent de proie à la justice, quand leurs complices se sont mis à l'abri avec l'argent dérobé à la collectivité. C'est l'impression que donne ce serveur de café qui comparaît la tête baissée et le corps agité de tremblements nerveux. Une connaissance l'a convaincu de devenir cogérant d'un bar de nuit et d'y investir l'héritage de sa mère : après deux ans d'exercice, un contrôle fiscal révèle que la moitié du chiffre d'affaires était dissimulée, mais entre-temps l'initiateur de l'escroquerie s'est évaporé, abandonnant l'ancien barman au fisc et aux juges, avec une ardoise de 800 000 euros. C'est une peine symbolique – douze mois de prison avec sursis – qui sera prononcée contre ce contribuable naïf, ruiné, rongé par l'angoisse et la dépression<sup>15</sup>.

Cette figure du prévenu démuni, ayant accepté de servir de prête-nom sans assumer les responsabilités concrètes du dirigeant, revient de façon récurrente sous l'appellation de « gérant de paille » :

« Ce qu'il faut savoir, c'est qu'on a parfois affaire à de vrais "gérants de paille", c'est-à-dire, des gens à qui on a fait signer de vagues documents dans un bistrot... Ils se retrouvent gérants d'une société dont ils connaissent à peine l'existence. On a eu une fois l'employé d'une société qui était devenu le gérant d'une autre sans le savoir. On lui avait fait signer des papiers et à l'aide de ses documents d'identité, le gérant de la société a monté une autre société au nom de cette personne. Donc, dans ce genre de cas, il peut y avoir relaxe mais c'est quand même assez rare. Sinon, s'il y a des actes de gestion, on ne retient pas le fait d'être "gérant de paille" comme une cause exonératoire. » [Entretien avec un magistrat du siège de région parisienne.]

À travers ce recours à des hommes de paille, on retrouve une caractéristique essentielle de la délinquance d'entreprise, consistant à sécuriser une position en marge de la loi en externalisant la prise de risque, en la faisant porter à d'autres agents plus fragiles. Cette pratique est classique 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, pour avoir une carte Vitale, il suffit d'être sur une déclaration annuelle des données sociales ! Donc le "gérant de fait" [c'est-à-dire le vrai dirigeant] a beau jeu de dire : "Tu veux des papiers, tu veux une carte Vitale ? Tu te mets gérant de paille !" Il l'accompagne alors 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, pas d'avocat ou un avocat commis d'office. Il ne comprend rien, et même s'il parle correctement français, il ne sait pas ce qui se passe, il ne sait pas ce qui est en train de lui arriver ! » [Entretien avec un chef de brigade régionale.]

Cette forme de sous-traitance de l'illégalité est très comparable à celle qui consiste à faire appel à des entrepreneurs étrangers pour supporter les risques liés à l'embauche de travailleurs en situation irrégulière<sup>16</sup>. Le « pauvre gars » qui se retrouve devant les juges a souvent accepté de servir de prête-nom pour quelques menus avantages, mais il n'est ni l'organisateur ni le principal bénéficiaire de la fraude. Mal défendus, ces « gérants de paille » sont néanmoins presque systématiquement condamnés et d'autant plus lourdement qu'ils restent silencieux face aux questions des juges. C'est le cas de ce peintre colombien, qui exerce en qualité d'auto-entrepreneur, et auquel les inspecteurs des impôts ont découvert un chiffre d'affaires de 900 000 euros non déclaré. L'enquête judiciaire a été des plus sommaires : un interrogatoire du peintre, mais aucune investigation auprès des donneurs d'ordre dont les noms figurent pourtant au dossier. Le prévenu, qui se présente sans avocat à l'audience et qui a réglé plus de 300 000 euros sur les 700 000 dus au fisc, balbutie des réponses incohérentes qui « laissent [les juges] sur [leur] faim ». La peine, deux ans de prison ferme, inhabituellement lourde pour un primo-délinquant, résonne ici comme une sanction du mystère gardé autour des

faits<sup>17</sup>. Lorsque le prévenu révèle l'identité du « vrai » responsable (qui demeure fréquemment introuvable), il s'en sort généralement avec de la prison avec sursis<sup>18</sup>.

Les juges justifient de telles sanctions en brandissant les « effets pervers » qu'aurait une relaxe : ce serait donner un blanc-seing aux véritables organisateurs de la fraude fiscale en les encourageant à recruter de tels « gérants de paille ». Néanmoins, ils leur infligent des peines modérées pour ne pas accabler ces *street-level* délinquants qui n'ont qu'une responsabilité résiduelle dans les faits commis.

Si les juges sont prompts à dénoncer le rôle que font jouer les délinquants d'entreprise aux « gérants de paille », les sanctions qu'ils choisissent ne contribuent guère à tarir la source. En effet, la peine complémentaire qu'ils prononcent le plus fréquemment est l'interdiction d'exercer une profession commerciale et libérale (dans environ un cas sur dix<sup>19</sup>) pour un délai généralement bref, de deux ou trois ans. Cette peine peut constituer pour le fraudeur persévérant une incitation à recourir à un « gérant de paille ». Ainsi, par leurs décisions, ou plutôt par indifférence aux effets pratiques de leurs décisions, les juges produisent des sanctions qui sont autant d'incitations à recourir à des prête-noms et à multiplier le nombre de « gérants de paille ». De surcroît, en l'absence de fichier national des interdits de gérer, cette sanction peut facilement être contournée. La situation est si courante que les magistrats ne s'étonnent pas de trouver devant eux des gérants interdits de gérer. Dans ses réquisitions contre le dirigeant algérien d'une société de bâtiment qui n'a jamais rempli de déclaration fiscale, le procureur se contente de signaler qu'« il ne demande pas d'interdiction de gérer, car il en a déjà une<sup>20</sup> ».

## La culpabilité, une sanction suffisante

Si la peine principale est presque toujours la prison avec sursis, les magistrats écartent également fréquemment toute autre sanction. Il n'y a guère que la « solidarité » qui est presque systématiquement prononcée quand la fraude fiscale concerne l'impôt sur les sociétés ou la taxe sur la valeur ajoutée : elle permet à l'administration de réclamer au dirigeant les sommes dues par son entreprise. En revanche, les autres sanctions disponibles sont peu utilisées.

La loi permet d'infliger une amende qui peut, pour les faits jugés aujourd'hui, aller jusqu'à 75 000 euros et pourra, dans les années qui viennent, atteindre 2 millions d'euros. Mais en pratique, les juges sont très réticents à y recourir. Seuls environ un quart des fraudeurs écopent d'une amende – c'est-à-dire avec une fréquence à peu près équivalente à celle des délinquants en général –, pour un montant moyen d'environ 10 000 euros<sup>21</sup>. Les données couvrant la dernière décennie montrent même que l'utilisation de cette sanction tend à décroître<sup>22</sup>. Les magistrats s'en expliquent en arguant de la spécificité de la matière fiscale : l'amende vient en effet s'ajouter aux redressements et aux pénalités infligées par l'administration. La position exprimée par ce magistrat du parquet est à cet égard très représentative :

« Les peines d'amende, à mon sens, ce n'est pas très intéressant dans ce domaine. On a affaire à des gens qui ont plusieurs millions à payer, je ne vois pas ce que ça va apporter de plus. Si vous voulez, j'aime autant qu'ils payent. Rajouter encore 10 000 euros, 100 000 euros, ce n'est pas capital, je préfère qu'ils payent au fisc ce qu'ils doivent ! »  
[Entretien avec un ancien chef d'un parquet économique et financier en région parisienne.]

Aux yeux des magistrats, la peine d'amende apparaît souvent comme illégitime car elle reviendrait à sanctionner une seule et même infraction par deux sanctions de même nature (pécuniaire). Ce raisonnement est d'ailleurs conforté par les récentes jurisprudences européenne, communautaire<sup>23</sup> et constitutionnelle<sup>24</sup>.

Depuis quelques années, les pouvoirs publics valorisent une autre forme de sanction : la confiscation des avoirs criminels. Dans les affaires de police fiscale, les enquêteurs procèdent d'ailleurs désormais systématiquement à la saisie de biens<sup>25</sup>. Mais la pratique semble être de procéder – par sécurité – à des saisies bien supérieures aux montants finalement dus au fisc. Les juges sont ainsi loin de confirmer toutes les saisies réalisées<sup>26</sup>. Surtout, la confiscation apparaît essentiellement comme un instrument supplémentaire pour assurer au Trésor le paiement des impôts détournés. L'avocat du fisc en convient lorsqu'il demande au tribunal correctionnel de Créteil de reculer sa décision jusqu'à la détermination de la dette fiscale du prévenu : « L'un des soucis de l'État, c'est de faire rentrer de l'argent. La garantie, qui est en principe une sanction pénale, pourrait avoir pour objet de permettre le paiement des droits<sup>27</sup>. »

Néanmoins, pour tous les cas qui ne relèvent pas de la police fiscale (soit 90 % de la fraude fiscale sanctionné par l'institution judiciaire), le patrimoine du prévenu n'est généralement pas déterminé, et encore moins saisi, au moment de l'enquête. Or les magistrats du siège ne semblent pas déterminés à utiliser leurs pouvoirs pour pallier cette carence. Ils justifient ce renoncement par la longueur de la procédure : l'audience intervient plus d'un an après que le dossier a été transmis à la justice, ce qui signifie parfois jusqu'à trois ou quatre ans après le contrôle fiscal, cinq ou six ans au moins après les faits. Ce délai laisse plus de temps qu'il n'en faut aux contribuables défaillants pour faire disparaître tous les biens qui auraient pu être confisqués.

Si les magistrats hésitent ainsi à frapper les fraudeurs du fisc au portefeuille, ils sont encore plus réservés s'agissant des peines symboliques. La privation des droits civiques, civils ou de famille est très rarement prononcée (moins de 5 % des cas) et porte généralement sur des durées courtes (un ou deux ans). Là encore, les magistrats interrogés considèrent que la violence de cette condamnation n'est pas adaptée à la sanction de la fraude fiscale – ce qui est sans doute révélateur du caractère relativement bénin que cette dernière revêt dans leur échelle de représentations.

L'obligation de publier et d'afficher le jugement pénal (ou des extraits), longtemps effective, est une autre peine complémentaire désormais largement ignorée. Depuis la fin de l'année 2010, elle a perdu son caractère systématique<sup>28</sup> : les juges peuvent décider de l'appliquer (aux fraudes commises depuis 2011) et fixer les lieux ainsi que la durée de l'affichage. Néanmoins, à l'heure actuelle, ils n'y ont que rarement recours. Ils s'en expliquent en renvoyant la responsabilité sur le parquet ou l'administration fiscale qui n'en feraient pas la demande. Mais en réalité, les obstacles sont ailleurs. D'une part, le caractère potentiellement infamant de cette sanction rebute bien des juges qui y voient une version moderne de la peine du pilori. D'autre part, la publicité jetterait une lumière crue non seulement sur les coupables mais aussi sur un fonctionnement judiciaire qu'ils estiment insatisfaisant :

« La peine de publicité, c'est pas mal, ça a un petit effet dissuasif ; ça fait un peu de sous pour *Le Parisien*, *Le Figaro* ou *Le Monde*... Ça a un petit effet, quand vous voyez condamnation pour fraude fiscale, ça peut faire un peu peur. Mais ça dépend aussi de la peine prononcée. Si c'est trois mois avec sursis, ce n'est pas la peine de publier. En plus se pose le problème de la publication quand les faits sont anciens. Six ou sept ans après, est-ce que c'est vraiment d'actualité ? » [Entretien avec un magistrat du siège de région parisienne.]

Le choix de préserver l'intégration sociale du délinquant, notamment pour lui permettre de rembourser sa dette fiscale, apparaît plus clairement encore lorsqu'il s'agit d'inscrire la condamnation au casier judiciaire. Pour les fonctionnaires ou pour ceux qui exercent une profession réglementée, cette mention peut être lourde de conséquences. Mais dès lors que les droits éludés ont été payés, le droit à l'oubli, grâce à la dispense d'inscription, paraît généralement admis :

« Ce qui les chagrine beaucoup, c'est l'inscription au casier judiciaire. Des fois, ils font appel seulement pour obtenir la dispense. [...] Je vous donne l'exemple de M. C., professeur de faculté et consultant. On a découvert des sommes très importantes non déclarées (716 000 euros à l'impôt sur le revenu et 118 000 euros en TVA). Il a tout payé, il voulait filer doux. Ayant été tout de même condamné, il a fait appel pour obtenir la dispense. Et là, à la Cour, ils ont accepté. Il faut dire que ça aurait mis sa carrière en péril. Pour le général T.,

*idem* : c'est un haut gradé de 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.]

Pour certains contribuables, l'inscription de la condamnation pour fraude fiscale au casier judiciaire peut constituer une puissante incitation à se conformer aux injonctions des juges et de l'administration. Leur empressement à payer toutes les pénalités et les droits sur-le-champ, sans même prendre le temps de négocier, vient rappeler que l'impôt ne se réduit pas à sa dimension économique mais comporte également une part symbolique liée à l'appartenance nationale. Pour les contribuables des classes dominantes, l'optimisation et la fraude s'apparentent à des formes habituelles de jeu avec les règles, à condition de pas être visés publiquement par des rappels à l'ordre. Ce qui se joue à travers la sanction, renvoie aussi à la légitimité de leur position et du capital (économique et social) qu'ils ont accumulé<sup>29</sup>. Les juges, sans doute par empathie envers ces contribuables dont ils peuvent se sentir proches socialement (surtout lorsqu'il s'agit de fonctionnaires) et avec lesquels ils partagent le souci de l'honorabilité, rechignent à prononcer des peines qui pourraient non seulement les atteindre dans leur réputation mais leur faire perdre leur emploi. Dès que l'inscription au casier judiciaire peut avoir une incidence directe et profonde, en fermant une voie professionnelle, ils accèdent donc assez facilement à la demande d'oubli de l'infraction :

« Pour accorder la dispense d'inscription au casier judiciaire, il faut qu'elle soit motivée par des considérations valables. S'il nous dit : "Voilà, les faits se sont passés il y a quatre ans et depuis je suis salarié de telle société et je travaille..." ou : "Je suis dans la fonction publique" ou encore : "J'ai sérieusement l'intention de candidater"... Il faut que ce soit nécessaire à une profession actuelle ou une profession qui est sérieusement envisagée. L'idée n'est pas d'empêcher les gens de travailler quand ils sont impliqués dans quelque chose qui peut les empêcher de recommencer à frauder le fisc. » [Entretien avec une magistrate du siège de région parisienne.]

Implicitement, cette magistrate reconnaît qu'en matière de fraude fiscale, la sanction n'a pas pour objectif de punir mais simplement d'éviter la répétition des faits. Tout se passe comme si les juges assignaient pour fonction principale à la procédure pénale de faire rentrer l'argent dans les

caisses de l'État. Dès lors que le prévenu a finalement payé tout ce qu'il devait, la justice leur semble être passée. Ajouter une véritable sanction supplémentaire serait inutile et disproportionné. À leurs yeux – comme d'ailleurs à ceux de plusieurs représentants de l'administration fiscale –, le fait, pour le délinquant, d'avoir été poursuivi et condamné par une juridiction correctionnelle constitue en soi, une punition suffisante. Lorsque la dette fiscale demeure, les magistrats se préoccupent au contraire de permettre son règlement en prononçant des peines accessoires comme la « solidarité » et, plus rarement, la confiscation. Dans tous les cas, la sanction doit être aussi invisible que possible. Les peines qui pourraient, physiquement ou moralement, exclure les délinquants de la communauté où ils exercent une activité productive sont presque systématiquement écartées. Ce faisant, les magistrats acquiescent implicitement à l'idée selon laquelle la société bénéficie davantage de leur insertion économique qu'elle ne souffre de leurs transgressions. Ce qui reste pourtant à démontrer.

## L'impunité des dominants, une fatalité ?

La difficulté éprouvée par les magistrats à condamner véritablement les prévenus arguant d'importantes responsabilités et faisant valoir leur utilité sociale n'est pas une spécificité française. Dans bien d'autres pays, le prestige et l'aura de ces délinquants en col blanc qui travaillent et souvent emploient d'autres personnes dissuadent le juge de prononcer une sanction qui les mettrait au ban de la société. Aujourd'hui, cette situation est toutefois en train d'évoluer dans beaucoup de pays occidentaux.

En Allemagne, pour atteindre l'objectif d'exemplarité, quelques personnalités de premier plan, ont été condamnées à des peines significatives : l'ex-patron du Bayern Munich a écopé de trois ans et demi de prison ferme pour fraude fiscale, en mars 2014. Cette figure tutélaire d'un des plus grands clubs de football européens n'a même pas cherché à faire appel. Mais, en France, la place qu'occupe le délit de fraude fiscale dans l'inconscient des juges (et de la plupart de leurs concitoyens) rend peu probable le fait que les tribunaux acceptent de laisser de côté leur approche traditionnelle pour sanctionner quelques contribuables emblématiques dont la condamnation vigoureuse pourrait avoir une vertu pédagogique.

Au Royaume-Uni, une voie plus autoritaire a été adoptée depuis 2003 pour amener les juges à davantage de sévérité. Un conseil de quatorze membres, huit juges et six personnes qualifiées (avocats, représentants des victimes...) a rédigé des *Sentencing Guidelines*. Il s'agit de grilles très précises, indiquant pour chaque catégorie de délit, la sanction appropriée. Par exemple<sup>30</sup>, pour une fraude fiscale d'une valeur comprise entre 20 000 et 100 000 livres et une culpabilité de niveau A (ce qui correspond notamment à un rôle de *leader*, à un délit sophistiqué ou à une activité conduite sur une longue durée), la

punition est fixée entre dix-huit mois et quatre ans de prison ferme. Pour choisir, le juge doit partir de la peine de trois ans de prison ferme et moduler en fonction de la présence, ou non, de circonstances aggravantes ou atténuantes. Théoriquement, il peut toujours s'écarter de cette grille, mais il doit, en ce cas, motiver très soigneusement sa décision – ce qui constitue un frein puissant. En 2013, seules 3 % des condamnations se trouvaient en dehors des préconisations des *Guidelines*<sup>31</sup>. Cette incursion du pouvoir exécutif dans la liberté judiciaire présente des dangers d'autant plus évidents que l'incarcération est considérée comme la peine de référence. Mais, par comparaison, il est sans doute significatif que le législateur français, qui s'était engagé dans une voie analogue avec les peines planchers, en ait exclu la délinquance économique et financière.

En France, pour renforcer la réalité des punitions, un autre chemin a été emprunté : le rehaussement, par la loi, du niveau des peines. À deux reprises, à l'initiative de la droite en 2012, puis de la gauche en 2013<sup>32</sup>, le législateur a accentué les sanctions applicables aux fraudeurs du fisc, pour les porter, dans certaines circonstances aggravantes (notamment l'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. Il est encore trop tôt pour évaluer comment les magistrats en tiendront compte, mais tout laisse à penser que ce nouvel arsenal répressif demeurera un tigre de papier. Il est peu probable que les magistrats viennent à bout de leurs réticences à prononcer des peines d'amende en matière de fraude fiscale. Quant à l'allongement des peines de prison potentielles, il est peu en phase avec la politique pénale générale qui, comme on l'a vu, imprègne profondément la manière dont les juges appréhendent la délinquance économique et financière. Alors que la réforme pénale de Christiane Taubira (adoptée en juillet 2014) s'efforce de minorer la place de l'incarcération dans le dispositif répressif, la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale de décembre 2013 paraît, elle, à contretemps. Elle s'apparente davantage à un outil de communication qu'à un dispositif destiné à transformer les pratiques judiciaires. Plus qu'une loi de circonstance, suivant des routes déjà empruntées depuis des décennies, ce sont d'autres pistes qu'il convient d'explorer.

---

## Notes du chapitre 5

1. Claire SAAS, Soizic LORVELLEC et Virginie GAUTRON, « Les sanctions pénales. Une nouvelle distribution », in Jean DANET (dir.), *La Réponse pénale. Dix ans de traitement des délits*, Rennes, 2013, p. 159 et sqq.

2. « Évaluation des voies et moyens », t. 1, annexe au projet de loi de finances pour 2014, p. 201.

3. Pour une synthèse, voir Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *Sociologie des élites délinquantes. De la criminalité en col blanc à la corruption politique*, Armand Colin, Paris, 2014.

4. Pierre BOURDIEU, « La force du droit », *Actes de la recherche en science sociales*, n° 64, 1986, p. 13.

5. Martine HERZOG, « Qu'est-ce que choisir une peine ? Un état des savoirs », *Les Cahiers de la justice*, n° 4, 2014, p. 661 et sqq.

6. Violaine ROUSSEL, *Affaires de juges. Les magistrats dans les scandales politiques en France*, La Découverte, Paris, 2002, p. 77 et sqq.

7. Pour 2012, on relève seulement dix détentions provisoires en matière de fraude fiscale, ministère de la Justice, *Les Condamnations en 2012*, op. cit., p. 43.

8. Alors que seul un tiers des prévenus est convoqué devant le tribunal correctionnel par voie de citation directe (ministère de la Justice, *Annuaire statistique de la justice 2011*, Paris, La Documentation française, p. 105-115), cette proportion grimpe à 80 % en matière de fraude fiscale.

9. Audience TGI Paris, 11<sup>e</sup> chambre, 2 mars 2012, 13 h 30.

10. Audience TGI Paris, 11<sup>e</sup> chambre, 1<sup>er</sup> février 2012, 13 h 30.

11. Audience TGI Créteil, 22 janvier 2015, 13 h 30.

12. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, « Le tribunal administratif : une affaire d'initiés ? Les inégalités d'accès à la justice et la distribution du capital procédural », *Droit et société*, vol. 3, n° 79, 2011.

13. « Quatre mille pharmacies accusées d'avoir fraudé le fisc », *Le Monde*, 11 décembre 2010.

14. TGI Paris, 11<sup>e</sup> chambre, jugement du 10 juin 2014 ; CA Paris, 13<sup>e</sup> chambre, arrêt du 5 novembre 2014.

15. Audience TGI Paris, 11<sup>e</sup> chambre, 13 février 2015, 13 h 30.

16. Sébastien CHAUVIN et Nicolas JOUNIN, « L'externalisation des illégalités. Ethnographies des usages du travail "temporaire" à Paris et à Chicago », in Laurence FONTAINE et Florence WEBER (dir.), *Les Paradoxes de l'économie informelle. À qui profitent les règles ?*, Karthala, Paris, 2011, p. 114.

17. Audience TGI Paris, 11<sup>e</sup> chambre, 13 février 2015, 13 h 30.

18. Ce résultat ressort de notre base statistique, de l'observation de nombreuses audiences dans la région parisienne et d'entretiens avec des magistrats.

19. C'est le pourcentage issu de notre base statistique. La proportion indiquée par l'annexe « Évaluation des voies et moyens », t. 1, art. cit., est un peu moindre de 2004 à 2011 (de 5 à 9 %), et un peu supérieure pour 2012 (13 %).

20. Audience TGI Paris, 11<sup>e</sup> chambre, 3 février 2015.

21. Moyenne calculée dans notre base de jugements décrite en annexe.

22. « Évaluation des voies et moyens », t. 1, art. cit., p. 201.

[23](#). Notamment CJUE, gde ch., 26 févr. 2013, *aff. C-617/10, Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson* ; CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/18, *Grande Stevens et a. c/ Italie*.

[24](#). Même si les précautions de rédaction excluent sans doute une application mécanique de la règle de non-cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié à la sanction fiscale, décision QPC 2014-453/454 et 2015-462 du 18 mars 2015.

[25](#). La confiscation aurait été utilisée dans 148 affaires, correspondant à des biens d'une valeur de 266 millions d'euros, cf. AGRASC, rapport annuel 2013, p. 27.

[26](#). Les affaires de police fiscale jugées jusqu'à maintenant révèlent un usage erratique de la confiscation judiciaire, jugements du TGI Paris, 11<sup>e</sup> chambre, 18 décembre 2013 n° 10334092037, 12 février 2014 n° 10351092030 et 10 juin 2014 n° 110355092021.

[27](#). Audience TGI Créteil, 22 janvier 2015, 13 h 30.

[28](#). Décision QPC 2010-72/75/82 du 10 décembre 2010. L'application de la peine d'affichage aux fraudes commises avant la fin de l'année 2010 est en revanche impossible.

[29](#). Alexis SPIRE, « La domestication de l'impôt par les classes dominantes », *Actes de la recherche en sciences sociales*, vol. 5, n° 190, 2011, p. 58-71.

[30](#). Sentencing Council, *Definitive Guideline, Fraud, Bribery and Money Laundering Offences*, 2014, p. 21.

[31](#). Sentencing Council, *Crown Court Sentencing Survey*, janvier-décembre 2013, Angleterre et Pays de Galles, p. 7.

[32](#). Article 15 de la loi du 14 mars 2012 et article 9 de la loi du 6 décembre 2013.

# CHAPITRE 6

---

## Dévoiler et punir

**En France, la répression pénale des délinquants fiscaux** demeure limitée. 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 ne sont ni répressives ni dissuasives.

Pour expliquer cette indulgence, il est commun d'invoquer une tolérance française à l'égard de ceux qui parviennent à éviter l'impôt. Regardées comme la conséquence d'une fiscalité trop lourde, leurs transgressions bénéficieraient d'une certaine sympathie dans l'opinion publique qui expliquerait l'empathie des juges. Cette explication culturaliste, figeant les représentations une fois pour toutes, n'est pas satisfaisante. À cet égard, le cas de la Grande-Bretagne est riche d'enseignements.

Jusqu'à une période récente, la tradition de défiance à l'égard de l'impôt et la virulence du discours antifiscal y faisaient aussi figure de marqueurs de l'identité nationale<sup>1</sup>. Les poursuites pénales pour fraude fiscale étaient extrêmement rares et impopulaires<sup>2</sup>. Sous l'impulsion des Travaillistes puis de la coalition « Conservateurs – Lib Dem », un tournant a toutefois été pris à la fin des années 2000. Certes, les autorités britanniques tentent toujours de conserver une certaine opacité autour des *trusts*, exploités par les contribuables du monde entier pour dissimuler leurs avoirs. La fraude fiscale continue à se régler, dans l'immense majorité des cas, par des amendes civiles et des transactions. Les suites données en Grande-Bretagne à la liste HSBC en sont une illustration frappante : un seul des contribuables disposant d'un compte non déclaré en Suisse a été poursuivi. Néanmoins, en dépit de la perpétuation d'une forme de tolérance à l'égard de certains manquements, les poursuites pénales ont très sensiblement augmenté, passant

d'une centaine de cas par an à presque 900 en 2013. L'ambition étant d'atteindre près de 1 200 affaires en 2015. La rigueur à l'encontre des délinquants fiscaux s'est également accentuée. Les personnes convaincues de fraude fiscale écopent de peines pouvant dépasser quinze années d'emprisonnement (ferme)<sup>3</sup> et, parmi elles, les notables figurent en bonne place. Cette nouvelle orientation adoptée par les Britanniques montre que l'impunité fiscale n'a rien d'inéluctable, même si ce sursaut n'a pas fait totalement disparaître les vieilles habitudes.

Le contexte actuel pourrait également constituer un cadre propice à un changement dans la manière française d'appréhender le délit de fraude fiscale. Les expériences étrangères, notamment anglaise et américaine, offrent des pistes intéressantes. Nul n'en doute lorsqu'il s'agit d'imaginer, pour l'Hexagone, un équivalent au *plea bargaining* permettant d'accélérer le traitement des dossiers fiscaux. L'idée d'autoriser le parquet, lorsque le prévenu d'infractions économiques et financières reconnaît sa culpabilité, à transiger sur la peine, est souvent présentée, par les magistrats et les avocats, comme une évolution souhaitable. Mais les pratiques étrangères peuvent également constituer un point de départ pour inspirer des réformes destinées à accentuer la dimension pénale de la répression de la fraude fiscale. Notre propos n'est pas de les ériger en modèle à suivre : chaque espace national est régi par des règles spécifiques qui ne sont pas transposables mécaniquement à d'autres configurations et aucun État occidental n'est parvenu à un système de régulation pleinement satisfaisant. La connaissance des expériences étrangères permet néanmoins de remettre en cause ce qui paraît inéluctable et d'explorer plus en détail l'horizon des possibles.

Pour donner un sens général à l'action pénale contre les fraudeurs fiscaux, trois ambitions doivent être visées : en premier lieu, il faut mettre fin à l'immunité des puissants à laquelle conduit le tri des infractions fiscales présentées aux juges ; en deuxième lieu, il convient de dynamiser l'enquête judiciaire pour lui permettre d'enrichir les constats effectués à l'occasion du contrôle fiscal ; enfin, les peines prononcées contre les fraudeurs doivent perdre leur caractère purement symbolique.

## **Mieux sélectionner les personnes poursuivies**

Pratiqué en France comme dans tous les pays occidentaux, le filtrage des personnes poursuivies au pénal n'est pas, en soi, critiquable. On voit mal comment, en pratique, les 16 000 contrôles dits répressifs que mène chaque année l'administration fiscale pourraient aboutir devant le juge pénal. Mais plus que la gravité de la fraude – appréciée essentiellement à l'aune du montant des impôts éludés –, c'est sa dangerosité qui doit guider cette sélection. En se focalisant sur une logique budgétaire mesurée exclusivement au regard des montants immédiatement récupérés par l'État, les pouvoirs publics exonèrent à bon compte la fraude des élites et celle des promoteurs de schémas frauduleux. Quand le système français laisse les notables et ceux qui les conseillent presque complètement à l'écart de la répression, les administrations fiscales britannique comme américaine revendiquent de les cibler particulièrement.

### **Poursuivre les élites**

Une différence essentielle entre la Grande-Bretagne et les États-Unis, d'une part, et la France, d'autre part, réside en effet dans les profils des personnes poursuivies. Tous ces pays ont en commun de considérer la fraude des grandes entreprises comme l'enjeu d'une négociation, l'arsenal pénal étant réservé aux petites entreprises récalcitrantes (et non d'une punition). En revanche, le souci de donner une large audience aux poursuites pour fraude fiscale conduit les autorités, en Angleterre comme aux États-Unis, à les

diriger plus fréquemment contre les contribuables qui bénéficient d'une certaine notoriété. Stars du cinéma, des médias ou du football et notables locaux y constituent des cibles régulières.

Depuis 2010, l'administration fiscale française affiche résolument sa volonté de suivre un chemin parallèle en « diversifiant » le profil socioprofessionnel des fraudeurs traduits devant le juge pénal. Dans cette démarche, destinée à poursuivre davantage de personnes jouissant d'un certain statut social (chefs d'entreprise, professions libérales...), elle se heurte cependant à des difficultés auxquelles des instruments utilisés outre-Manche et outre-Atlantique apportent un remède.

À l'égard des puissants, la gageure est de faire primer, dans certains cas, l'objectif de punition des infractions sur la volonté de faire rentrer l'impôt fraudé dans les caisses de l'État. Lorsqu'ils trouvent en face d'eux un contribuable solvable, les agents des administrations fiscales tendent spontanément à préférer une solution de compromis immédiatement rentable, à des poursuites pénales inévitablement onéreuses et incertaines. Pour renverser cette inclinaison, il pourrait être décidé de porter systématiquement devant les juridictions pénales, certaines catégories de contribuables, même solvables. Cette stratégie a été adoptée en France à l'encontre des détenteurs de comptes suisses de la liste HSBC qui se sont refusés à régulariser leur situation. Mais, malgré les poursuites pénales, le fisc a maintenu ouverte la possibilité d'une régularisation. Ceux qui en ont usé ont bénéficié de l'indulgence des tribunaux.

Par ailleurs, l'administration française rechigne à stigmatiser telle ou telle profession en raison des fraudes qu'elle génère. C'est là un second écueil de sa politique de « diversification ». Les administrations britannique et américaine n'ont aucun complexe à afficher une rigueur particulière à l'égard des personnes qui bénéficient d'une position sociale reconnue. Au contraire, elles assument la légitimité de leur sévérité à l'égard des vedettes, des avocats ou des experts-comptables. Leur notoriété sociale ou économique les exclut de toute bienveillance et la publicité autour de leur mise en cause renforce l'efficacité des poursuites. Les agents de Bercy hésitent, quant à eux, à s'engager dans cette voie et à centrer l'attention sur la fraude des élites. L'administration justifie cette réticence par sa volonté de traiter de la même façon tous les contribuables, mais cette égalité est toute formelle : les nombreuses possibilités qu'ont les élites d'agir sur le cours de la procédure

(en mobilisant leur capital économique pour négocier ou s'adjoindre une défense efficace, et parfois leur capital social pour actionner des relais politiques) justifient de les soumettre à un traitement différencié (et moins favorable). Le choix d'engager un procès pénal contre une personne dotée d'un statut social élevé implique également d'accepter le risque de perdre ; la probabilité, pour l'administration fiscale, de trouver en face d'elle une défense musclée et, en cas de succès, une riposte agressive (communication médiatique, demande de dommages-intérêts) croît en effet à mesure qu'on grimpe dans la hiérarchie sociale. Mais l'éventualité d'une relaxe ne doit pas justifier la passivité. Certaines affaires, dans le passé, ont montré que l'effet dissuasif engendré par des poursuites pénales médiatisées ne dépend pas nécessairement de leur issue : les contribuables pourraient être aussi enclins à révéler leurs propres irrégularités après l'acquiescement d'une vedette qu'après une condamnation spectaculaire pour des faits similaires<sup>4</sup>.

### Mettre en cause les promoteurs de fraude fiscale

Cette différence de politique pénale entre la France, d'une part, et les pays anglo-saxons, d'autre part, est particulièrement nette concernant le sort réservé aux « intermédiaires » qui imaginent, et souvent commercialisent, des montages frauduleux. Comme on l'a vu, la pratique française laisse dans une large impunité les avocats, experts-comptables, notaires et autres conseillers qui inventent les fraudes fiscales sans en bénéficier directement. Ils sont considérés par la loi essentiellement comme des complices, ce qui rend leur mise en cause difficile lorsque leurs clients ne sont pas parfaitement conscients de la fraude qu'ils commettent. L'application du seul critère du montant du rappel d'impôt conduit en général les vérificateurs à ne pas leur accorder plus d'intérêt qu'à ceux qu'ils ont conseillés lorsque les gains de leurs obligés restent limités.

Les administrations fiscales anglo-saxonnes ont une appréhension très différente des intermédiaires spécialisés en contournement de l'impôt. Elles sont, il est vrai, servies par la loi qui englobe dans une même infraction le fait de frauder et celui de conseiller à quelqu'un de commettre une fraude fiscale. Mais c'est aussi une question de pratique. Aux États-Unis, les pouvoirs publics surveillent de très près les professionnels, qui aident non seulement les entreprises mais aussi les particuliers, à remplir leurs déclarations

d'impôts. Des poursuites sont régulièrement intentées à l'encontre de ceux qui trichent en inventant des charges ou en prétendant à des crédits indus. L'objectif, clairement affiché, est d'envoyer un message explicite aux autres conseillers fiscaux pour qu'ils y réfléchissent à deux fois avant de s'engager dans une activité délictuelle. Les peines prononcées sont donc parfois significatives : en mai 2014, un ancien *tax preparer* de Chicago, Verlean Hollins, a par exemple, été condamné à près de quatre ans de prison ferme pour avoir rempli 3 200 fausses déclarations d'impôts sur le revenu, sollicitant, pour ses clients, des crédits d'impôt s'élevant à plus de trois millions de dollars<sup>5</sup>.

Au Royaume-Uni, une politique de sévérité exemplaire est également appliquée vis-à-vis des professionnels qui aident leurs clients à contourner la loi. Dans ce pays, la mise en cause régulière de spécialistes de l'impôt va de pair avec un effort pour réduire la distance entre optimisation fiscale (*tax avoidance*) et fraude fiscale (*tax evasion*). Traditionnellement, on dresse une frontière claire entre les deux. Après la crise de 1929, aux États-Unis, le président Roosevelt et son administration avaient tenté de faire admettre qu'il existait entre les deux, une différence de degré, et non de nature<sup>6</sup>. Mais leurs efforts étaient restés vains. Les tentatives pour payer le moins d'impôt possible en jouant sur les failles du droit (*tax avoidance*) ont continué à prospérer sans être condamnées. Même lorsqu'elles échouent, elles n'appellent en principe pas de réponse pénale. La période récente a néanmoins été marquée, en Grande-Bretagne, par un déplacement très sensible de la frontière entre l'optimisation et la fraude fiscale : ce n'est plus seulement le refus de se conformer à une loi fiscale qui est considéré comme un délit, mais aussi l'« optimisation malhonnête », c'est-à-dire le fait d'imaginer des opérations ou des structures fictives pour échapper à l'impôt<sup>7</sup>.

Pour l'instant, cette évolution théorique n'a pas conduit l'administration fiscale britannique à sanctionner pénalement les montages des sociétés multinationales – telles Starbucks, Amazon ou Google – qui, malgré les succès commerciaux remportés en Angleterre, n'y payent presque aucun impôt. Les consommateurs ont seulement été appelés à les boycotter par la présidente travailliste de la commission des finances de la Chambre des communes. En revanche, les inventeurs de montages astucieux, dont le seul but est de faire profiter des particuliers de toutes les opportunités ouvertes par les niches fiscales, ont déjà été condamnés. Des poursuites ont ainsi été

engagées contre un conseiller 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 livres. Un autre conseiller fiscal, à l'origine d'un montage 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 ferme<sup>8</sup>. 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 ferme.

Mais la mise au jour de ces fraudes sophistiquées résulte d'enquêtes policières longues et approfondies. Des moyens d'investigation d'envergure, impliquant notamment des perquisitions, une surveillance de longue haleine et des placements en garde à vue sont nécessaires pour obtenir des résultats contre des délinquants disposant d'importantes ressources pour contourner la loi.

## **Dynamiser l'enquête judiciaire**

Or, en France, les vérificateurs des impôts ne disposent pas de tous ces pouvoirs, contrairement à leurs homologues en Allemagne, aux États-Unis ou au Royaume-Uni. L'enquête policière, dirigée par un magistrat, n'intervient en général qu'après l'achèvement des procédures fiscales, plusieurs années après les faits. La chronologie n'est inversée que dans les affaires confiées à la « police fiscale » : c'est seulement dans ce cas que la recherche des preuves utiles pour la procédure pénale précède les investigations destinées exclusivement à récupérer l'impôt. Rien ne justifie toutefois de cantonner cette nouvelle procédure à seulement 10 % des affaires et de laisser l'immense majorité des autres régie par les formes traditionnelles. Par ailleurs, pour éviter la disparition des preuves, le délai séparant les faits de l'enquête doit être réduit au maximum. La suppression de l'étape de la Commission des infractions fiscales permettrait de gagner plusieurs mois.

### **Étendre les compétences de la « police fiscale »**

Lors de la création de la police fiscale en 2009, le pouvoir politique a choisi, plutôt que de refondre entièrement le système d'investigation en matière de fraude aux impôts, de superposer une nouvelle procédure à l'ancienne, à la manière d'un mille-feuille. Ce traitement à « deux vitesses » est difficilement compréhensible. D'une part, les fraudes fiscales portées au pénal sont déjà tellement sélectionnées que toutes pourraient justifier une véritable enquête judiciaire. D'autre part, la césure institutionnelle entre le circuit classique et la « police fiscale » introduit une gestion différentielle

rigide. L'orientation est effectuée une fois pour toutes : elle suppose que l'on puisse prendre d'emblée, avant toute investigation approfondie, la mesure de la fraude.

Une manière d'éviter ce tri *a priori* et de redynamiser l'enquête judiciaire serait de confier l'ensemble des dossiers de fraude fiscale à cette « police fiscale », à charge pour elle d'adapter le niveau des investigations à la nature du cas. Pour absorber cette charge de travail supplémentaire, les effectifs de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale devraient bien entendu être augmentés. Mais beaucoup de dossiers actuellement instruits par l'administration fiscale (dans le cadre du « circuit classique ») sont relativement simples. Pour traiter l'ensemble des poursuites annuelles pour fraude fiscale, une « police fiscale » portée à 350 ou 400 membres pourrait suffire. Un tel effectif, sept ou huit fois supérieur à celui que compte aujourd'hui la Brigade, peut sembler important ; il resterait néanmoins bien inférieur aux 2 000 agents que compte le service des enquêtes criminelles de l'administration fiscale britannique<sup>9</sup>.

## Supprimer la Commission des infractions fiscales

Comme on l'a vu, l'impunité fiscale résulte en partie du très grand nombre de filtres menant aux poursuites pénales, chacun d'eux ayant pour effet d'allonger les délais : le juge peut alors s'interroger sur le sens d'une enquête puis d'une peine intervenant trois ou quatre ans après les faits. Cette présence de plusieurs niveaux de sélection – au stade de l'administration fiscale, puis de l'autorité de poursuites – n'est pas propre à la France. On la retrouve au Royaume-Uni ou aux États-Unis. Mais la situation française se caractérise par l'existence d'un filtre supplémentaire, opéré par un organe mi-administratif, mi-judiciaire : la Commission des infractions fiscales. Or tous les acteurs impliqués sur le terrain de la lutte contre la fraude fiscale conviennent que cet organe ne présente aucune utilité : il restreint la liberté de manœuvre de l'administration fiscale et freine l'action judiciaire, sans toutefois apporter de véritable garantie au contribuable. Aucun débat contradictoire n'y est en effet organisé, ses conditions de décision sont opaques alors que son avis constitue un préjugement<sup>10</sup>. À l'automne 2013, plusieurs parlementaires ont relayé les demandes des associations et réclamé la suppression de la Commission des infractions fiscales. En vain.

La refonte des mécanismes et des procédures de répression de la fraude aurait toutefois un effet limité sans l'évolution conjointe des peines à la clé.

## **Restituer un sens aux sanctions pénales**

Alors qu'à l'étranger, les exemples de fraudeurs fiscaux condamnés à de la prison ferme (effectivement exécutée) sont légion, les peines s'établissent en France à des niveaux qui paraissent souvent symboliques et très peu dissuasifs. Pour changer cette situation, l'introduction dans la législation de sanctions toujours plus lourdes est un leurre : les peines actuellement prévues par la loi ne sont pas appliquées. En revanche, deux voies parallèles méritent d'être explorées. D'abord, l'audience pourrait être mise à profit pour transformer le dossier administratif en récit judiciaire. Ensuite, à côté de la prison et des peines pécuniaires (amendes ou confiscations), d'autres réponses pénales – telle la privation de droits civiques, les travaux d'intérêt général ou la publicité – pourraient être envisagées.

### **Développer un récit judiciaire autour de la fraude fiscale**

En France, les juges correctionnels peinent souvent à traduire, dans leurs propres grilles de compréhension, les dossiers que leur transmet l'administration fiscale. À leurs yeux, la fraude à l'impôt reste un délit qui porte sur des chiffres et sur une illégalité abstraite plus que sur des délinquants à part entière. Pour que cette transformation s'opère, il faudrait que les avocats de l'administration fiscale s'attellent, dans leur présentation, à conférer à l'infraction fiscale les traits d'une véritable délinquance et que les juges consacrent à ces affaires le temps nécessaire.

À première vue, on pourrait être surpris que des magistrats professionnels ne parviennent pas à appréhender ce délit singulier comme une forme de criminalité, quand on pense qu'au Royaume-Uni, c'est souvent un jury

populaire qui juge les fraudeurs fiscaux<sup>11</sup>. La différence essentielle tient au travail de mise en forme effectué outre-manche. À partir des preuves recueillies par l'administration fiscale, l'avocat du Crown Prosecution Service élabore un récit criminel détaillé – dans la forme et dans le fond. Pour retenir l'attention des jurés, il doit les convaincre que l'impôt n'est pas seulement une matière aride et technique. L'absence de déclaration de revenus sonne creux dans l'enceinte d'une juridiction pénale. Elle a plus d'écho lorsqu'il est précisé qu'il s'agit d'un homme de quarante-deux ans, ayant reçu une éducation supérieure, menant un grand train de vie et projetant d'utiliser l'argent détourné pour construire un luxueux palais à l'étranger avec cinéma, bibliothèque et piscine. Le caractère abstrait d'une « minoration de recettes » disparaît lorsque l'on évoque des honoraires payés de la main à la main. La technicité de la matière ne doit pas faire oublier que l'évitement de l'impôt est une pratique délinquante à part entière. Comme dans n'importe quelle procédure pénale, l'enjeu est d'incarner le délit mais aussi de rendre compréhensible le cadre juridique dans lequel il s'inscrit. Ce travail, qui est destiné à convaincre des profanes, est souvent extrêmement long : l'explicitation d'une escroquerie à la TVA prend plus d'une journée, quand celle relative à un vol avec violence et séquestration peut ne durer qu'une demi-heure<sup>12</sup>. Pour éviter un acquittement au bénéfice du doute, le *prosecutor* doit convaincre les douze jurés en leur faisant comprendre le mécanisme criminel et les motivations de l'accusé. Tout au long de sa présentation, il les entraîne à lire relevés bancaires, factures, pièces comptables et déclarations fiscales, pour leur permettre de s'approprier les preuves. Des témoins sont convoqués et les accusés interrogés. Grâce à cette mise en scène, ce que le contribuable présentait comme une erreur peut révéler un mensonge. La figure du citoyen sans histoire, de bon comportement, qui a seulement failli vis-à-vis du fisc, s'efface : l'audience met en lumière celle d'un délinquant, usant d'artifices pour tromper et se montrant indifférent aux torts causés à la société.

En France, cette mise en récit n'est pas faite. La durée de certains procès où intervient le procureur général financier ne doit pas faire oublier que l'écrasante majorité des dossiers sont examinés de façon sommaire. Les affaires de fraude fiscale sont souvent jugées en quelques minutes, parfois en fin d'audience, une fois toutes les affaires « sérieuses » entendues. À l'égard de la petite délinquance, les juges cherchent souvent à comprendre les

motivations individuelles du délit<sup>13</sup>, mais en matière de fraude fiscale, l'institution judiciaire renonce à faire du procès un instrument de moralisation. La volonté de distinguer morale et droit enferme les débats dans des considérations techniques. Le ministère public n'est sans doute pas en mesure de procéder à cette mise en scène de l'infraction ; ses relations avec l'administration fiscale, qui a réalisé l'essentiel de l'enquête et recueilli la plupart des preuves, sont trop intermittentes. 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 discours conçu pour répondre aux besoins de l'administration en un récit pénal. Mais cela supposerait que leur travail se déploie, au-delà du contrôle juridique de la procédure et de la démonstration juridique de l'infraction, vers une histoire du délit et du délinquant.

Outre le relatif désintérêt des magistrats à l'égard de la fraude fiscale, la bienveillance des condamnations tient au sentiment que les sanctions disponibles ne sont pas adaptées à l'infraction. La loi autorise pourtant à sortir de l'alternative entre la prison ferme et l'absence de peine effective, dans laquelle, aujourd'hui, les magistrats s'enferment souvent.

### Ouvrir l'éventail des peines

Les pays anglo-saxons, suivis plus récemment par l'Allemagne, n'hésitent pas à prononcer des peines de prison ferme, parfois pour de longues durées, contre les fraudeurs fiscaux qui, d'ailleurs, sont conduits directement de la salle d'audience à l'établissement pénitentiaire. Pour la Cour de Karlsruhe, c'est la réponse obligatoire, sauf circonstances atténuantes particulières, en cas d'évasion supérieure à un million d'euros<sup>14</sup>. Au contraire, la politique pénale française tend à écarter la prison ferme en matière de fraude fiscale, au moins pour des délinquants non récidivistes. Cette tendance n'a pas vocation à être infléchie dans les années à venir. D'ailleurs, l'incarcération n'est sans doute pas une réponse mieux adaptée à cette fraude en col blanc qu'à la petite délinquance.

Mais l'alternative à la prison ferme ne peut être la prison assortie d'un sursis, qui équivaut souvent à une forme d'impunité. On ne peut pas davantage s'en tenir aux sanctions pécuniaires : indépendamment de toute

action pénale, le fisc peut en effet infliger des amendes et dispose de pouvoirs étendus pour recouvrer ses créances. La confiscation judiciaire, dans laquelle bien des espoirs sont placés, en France comme en Italie ou au Royaume-Uni, se heurte en outre à des difficultés pratiques.

Les autres peines disponibles devraient donc évoluer dans leur forme juridique pour pouvoir être sollicitées de manière beaucoup plus systématique par les juges. C'est le cas, par exemple, des travaux d'intérêt général. Si l'idée de faire réaliser des tâches normalement financées par l'impôt (comme l'entretien des espaces ou des bâtiments collectifs) par un délinquant en col blanc paraît saugrenue aux juges français, la pratique en est régulière au Royaume-Uni<sup>15</sup>. De telles condamnations concernent toutes les catégories de fraudeurs, y compris ceux jouissant d'un statut social élevé. Fin mai 2014 par exemple, le conseiller en relations publiques de stars britanniques, Richard Hillgrove, déclaré coupable d'une fraude fiscale d'environ 100 000 euros, a été condamné à quinze mois de prison avec sursis et deux cents heures de travaux d'intérêt général.

Alors que les juges français réservent les peines d'interdictions de gérer ou d'exercer une profession aux petits entrepreneurs, leurs homologues anglo-saxons les appliquent à une plus large échelle. Dans des pays pourtant bâtis sur la liberté d'entreprendre, le fait qu'une telle interdiction puisse représenter un véritable handicap pour le délinquant ne dissuade pas le juge de la prononcer. Au contraire, cette gêne transforme la sanction en véritable peine et accroît sa visibilité. Quand un médecin fraudeur est interdit d'exercice, ses rapports de sociabilité quotidienne sont affectés. Par ailleurs, sa sanction est connue de ses collègues qui peuvent ainsi être eux-mêmes davantage incités à se conformer à l'impôt<sup>16</sup>.

D'autres marqueurs de l'incivilité pourraient être utilisés. Si les retraits de permis de conduire ne sont plus prévus par la loi en France, la privation des droits civiques, civils et de famille reste, elle, possible ; mais, curieusement, elle est très rarement prononcée. La circulaire « fraude fiscale » de mai 2014 en rappelle la portée, mais cela ne suffit pas pour qu'elle soit proposée par les magistrats du parquet et, encore moins, adoptée par ceux du siège.

Dans les pays anglo-saxons, le refus de l'impôt appelle en outre une autre réponse, également utilisée pour des délits communs : le *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 publics les résultats des contrôles effectués par les inspecteurs des impôts. Mais dès lors que le différend se mue en poursuites pénales<sup>17</sup>, tout peut être révélé : les faits, mais aussi l'identité du contribuable. Au sein de l'administration fiscale britannique, un service de presse est chargé d'assurer la médiatisation des condamnations pénales. L'information est également diffusée sur des sites Internet dédiés ; chacun peut ainsi connaître les noms et états civils des délinquants fiscaux et visualiser leurs photos. Cette publicité autour des condamnations est regardée comme un instrument essentiel de promotion du respect de l'impôt, qui joue sur deux terrains. D'un côté, en stigmatisant les comportements déviants, on renforce la norme sociale en faveur du civisme fiscal : les contribuables qui se conforment à leurs obligations peuvent ainsi être convaincus qu'ils ne sont pas lésés en obéissant au droit. De l'autre côté, le rappel des (lourdes) peines infligées, envoie un message dissuasif aux fraudeurs potentiels. La médiatisation est particulièrement marquée lorsqu'il s'agit de personnalités connues du grand public. Aux États-Unis, la condamnation de l'acteur Wesley Snipes à trois ans de prison ferme, pour n'avoir pas honoré ses obligations de 1994 à 2000 (soit pour cette période, un montant de 2,7 millions de dollars) a défrayé la chronique<sup>18</sup>.

Cette politique de stigmatisation des délinquants s'inscrit dans un espace public où l'exemple individuel n'a pas le même statut qu'en France et ne saurait être transposée mécaniquement ; en outre, elle se heurte à plusieurs critiques. D'abord, elle peut ne pas avoir les effets attendus lorsque le comportement montré du doigt est considéré comme une pratique courante. Dans ce cas, stigmatiser les fraudeurs fiscaux peut conduire à renforcer la résistance à l'impôt : puisque tout le monde fraude, pourquoi pas moi<sup>19</sup> ? Les juges français ne formulent pas leurs réticences à l'égard de la publicité de leurs jugements de cette manière. Mais quand ils évoquent son caractère moyenâgeux, ce sont des craintes de cette nature qu'ils font valoir.

Rendre visibles les actions entreprises par l'État pour faire respecter sa souveraineté fiscale est néanmoins un rouage important de la lutte contre la fraude. L'administration fiscale britannique dépense chaque année plusieurs millions de livres en campagnes publicitaires (affiches, messages radiophoniques...) destinées à promouvoir le respect de l'impôt<sup>20</sup>. Par comparaison, en France peu d'instruments sont mobilisés pour exprimer la

réprobation de la délinquance fiscale. Non seulement l'administration se refuse – comme les juges – à stigmatiser les fraudeurs condamnés, mais elle ne communique pas non plus, de manière anonyme, sur les procédures engagées et les résultats obtenus. Des formes édulcorées de publicisation pourraient ainsi être imaginées, non pas pour jeter les condamnés en pâture à l'opinion publique, mais pour que l'État réaffirme, par cette voie, sa souveraineté fiscale.

La pénalisation de la fraude fiscale apparaît aujourd'hui comme une machine qui, depuis plusieurs décennies, tourne dans le vide. De nombreuses énergies sont mobilisées, sans que l'on sache très bien dans quel but. Ce constat d'échec a conduit, depuis la fin des années 2000, à entreprendre plusieurs réformes. Mais elles se cantonnent à ajouter des strates aux institutions existantes. Plutôt que de raccommoier le système avec des reprises de fortune, il serait plus utile de s'interroger sur sa finalité et d'en envisager la refonte.

La procédure pénale doit, d'abord, permettre de découvrir des faits inaccessibles aux agents du fisc dont les pouvoirs coercitifs sont limités. Dès lors, l'enquête judiciaire (au sens large) doit prendre place à un moment et dans des conditions qui permettent l'accès aux preuves. La disparition du filtre de la Commission des infractions fiscales, qui n'a d'équivalent dans aucun autre pays, serait un préalable pour réduire les délais et rendre la procédure plus transparente. Le système de la « police fiscale » constitue une première réponse possible mais ne concerne encore qu'une petite minorité de cas. Il devrait être étendu à l'ensemble des dossiers de fraude fiscale susceptibles d'être soumis aux tribunaux correctionnels.

La procédure pénale doit, ensuite, constituer un deuxième niveau de sanction pour les fraudes les plus graves ou les plus complexes. Dès lors, il convient d'assumer une répression systématique des délits identifiés comme les plus menaçants. C'est le cas de ceux que commettent les élites et les spécialistes fiscaux qui les conseillent. Ces contribuables devraient donc être particulièrement visés, comme l'ont été – et le sont encore dans une moindre mesure – les entreprises du bâtiment dont les gérants étrangers s'abstenaient de toute déclaration fiscale.

Enfin, les sanctions doivent être mises en adéquation avec l'objectif des poursuites pénales. Il ne s'agit pas seulement de punir le prévenu et d'intimider les délinquants potentiels. La peine a aussi une fonction « socio-

pédagogique » ou « expressive ». Le paradigme social de la pénalisation n'est pas une nouveauté. Il est suggéré par Durkheim à l'aube du xx<sup>e</sup> siècle. Dans cette optique, la sanction pénale ne prend son sens à l'égard ni du délinquant puni ni même des potentiels délinquants futurs : elle a pour fonction d'exprimer et de renforcer les normes et les valeurs sur lesquelles se fonde la société. Dans un contexte de « judiciarisation » de la vie publique, ce rôle est encore accentué : la parole judiciaire est censée témoigner de convictions et de références morales et politiques communes<sup>21</sup>. Dès lors, les sanctions invisibles – prison avec sursis, peines financières (amende, solidarité ou confiscation notamment) – ne sauraient constituer le seul arsenal pénal. Les peines éducatives et celles ayant vocation à envoyer un message pédagogique devraient être utilisées de manière plus systématique. Ainsi, le procès pénal ne serait plus seulement un outil au service d'une logique budgétaire ou d'une répression en trompe l'œil ; il serait aussi un moyen de contribuer à renforcer la légitimité de l'impôt.

---

## Notes du chapitre 6

1. Dee COOK, *Rich Law, Poor Law. Different Responses to Tax and Supplementary Benefit Fraud*, Open University Press, Milton Keynes, 1989, p. 69.

2. Michael LEVI, *The Investigation, Prosecution and Trial of Serious Fraud*, The Royal Commission on Criminal Justice, Londres, 1993, p. 18 et sqq.

3. Le record est détenu par l'organisateur d'un carrousel de TVA sur des téléphones portables, condamné à dix-sept ans de prison en 2012, cf. « Carousel fraud ringleader jailed for 17 years over reselling nonexistent mobiles », *The Guardian*, 8 juillet 2012.

4. À la fin des années 1980, en Angleterre, l'acquittement du comédien Ken Dodd, accusé d'avoir sous-estimé son patrimoine, a conduit à des révélations volontaires et à des transactions portant sur des montants aussi importants que les poursuites intentées avec succès, à la même période, contre le jockey Lester Piggott, cf. Michael LEVI, *The Investigation, Prosecution and Trial of Serious Fraud*, op. cit., p. 74.

5. 22 mai 2014, <[www.justice.gov/usao/iln/pr/chicago](http://www.justice.gov/usao/iln/pr/chicago)>

6. Joseph THORNDIKE, « Évasion fiscale : la civilisation au rabais », *L'Économie politique*, vol. 3, n° 19, 2003, p. 56-62.

7. Voir le discours du 23 janvier 2013 de Keir Starmer, alors directeur du Crown Prosecution Service.

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

9. Son portefeuille s'étend aussi à certaines affaires douanières et de blanchiment d'argent.

10. Loïc PHILIP et Manon SCIERACZEK-ABITAN, « La commission des infractions fiscales. Une garantie illusoire accordée aux contribuables », *Gazette du Palais*, 8 août 2000, p. 2 *et sqq.*
11. Au Royaume-Uni, le jury n'est compétent ni pour les cas les plus simples ni dans l'hypothèse où l'accusé plaide coupable. Le jury apprécie la culpabilité et le juge décide ensuite de la peine.
12. Observations devant la Crown Court (Southwark et Blackfriars), avril-juin 2014.
13. Denis SALAS, *La Volonté de punir*, *op. cit.*
14. Arrêt de la Cour fédérale de justice (BGH) du 7 février 2012 (Az : 1 StR 525/11).
15. Sentencing Council, *Fraud Offences Sentencing Data*, juin 2013, p. 11.
16. Des sociologues américains ont montré que pour les médecins la simple publication de leur nom associé à des pratiques frauduleuses pouvait avoir des conséquences considérables sur leur situation professionnelle, *cf.* Paul JESILOW, Henry N. PONTELL, et Gilbert GEIS, *Prescription for Profit. How Doctors Defraud Medicaid*, University of California Press, Berkeley et Los Angeles, 1993, p. 99.
17. Depuis avril 2010, l'administration fiscale britannique a même obtenu le droit de publier l'état civil des contribuables poursuivis dans une procédure civile de recouvrement, dès lors que l'impôt dû est supérieur à 25 000 dollars (article 94 du *Finance Act 2009*).
18. Michelle SINGLETARY, « The color of money. Wesley Snipes and tax day », *Washington Post*, 11 avril 2013.
19. James Q. WHITMAN, « What is wrong with inflicting shame sanctions ? », *The Yale Law Journal*, n° 107, 1998, p. 1055-1092 ; Dan M. KAHAN, « Social influence, social meaning and deterrence », *Virginia Law Review*, n° 83, 1997, p. 349.
20. *Her Majesty Revenue and Customs, Annual Report 2013-2014*, p. 50.
21. Voir notamment Jacques COMMAILLE et Laurence DUMOULIN, « Heurs et malheurs de la légalité dans les sociétés contemporaines. Une sociologie politique de la "judiciarisation" », *L'Année sociologique*, vol. 59, n° 1, 2009, p. 63-107.

# CONCLUSION

---

**La lutte contre l'évasion fiscale** n'en est encore qu'à ses balbutiements. Depuis l'Appel de Genève de 1996, par lequel sept grands magistrats anticorruption réclamaient un espace judiciaire européen, les avancées sont maigres. Cette situation est généralement imputée à l'absence de concertation entre États pour réguler les flux financiers. Chaque sommet du G20 est l'occasion d'afficher des résolutions pour améliorer la coopération des pays qui attirent les capitaux par une législation peu regardante ou des taux d'imposition très faibles. Prônant l'instauration d'un cadastre mondial pour récupérer les dizaines de milliards que la fraude fiscale fait perdre chaque année, Gabriel Zucman souligne que « la France ne peut rien faire seule<sup>1</sup> ». En dehors de l'échange généralisé des informations, il n'y aurait point de salut. Le grand soir de la fraude fiscale a trouvé son slogan : « Fiscs de tous les pays, unissez-vous. » En attendant, les affaires continuent et les responsables politiques nationaux regardent ailleurs.

Or si, en France, ceux qui volent le Trésor public prennent de très faibles risques, ce n'est pas seulement parce qu'ils ne sont pas démasqués. L'opacité des paradis fiscaux est loin d'expliquer, à elle seule, leur impunité. Comme les pages qui précèdent le montrent, la machine destinée à sanctionner ces délinquants tourne à vide. Seule une toute petite partie des fraudes détectées est poursuivie devant les juridictions pénales. Les autres ne sont pas regardées comme de vraies infractions, mais comme des erreurs. Même le président de la Commission des finances de l'Assemblée nationale, Gilles Carrez, généralement considéré comme l'un des meilleurs spécialistes du budget de l'État et des finances publiques, peut arguer de sa méconnaissance de la loi fiscale pour justifier son défaut de paiement de l'impôt de solidarité

sur la fortune depuis 2011. Non seulement le risque pour le contribuable malhonnête de se retrouver sur les bancs d'un tribunal est faible, mais le danger d'écoper d'une peine significative est quasi nul.

Pourquoi l'État s'abstient-il de punir ces délinquants, même lorsqu'il les identifie ? C'est sous cet angle que nous avons choisi d'aborder la lutte contre la fraude fiscale. Certes, les moyens juridiques, matériels et humains pourraient être améliorés. À cet égard, on peut s'étonner qu'un gouvernement de gauche approuve le déploiement d'agents spécialisés dans le contrôle des chômeurs, tandis que les diminutions d'emplois – 30 000 depuis 2002 – continuent à la Direction générale des finances publiques. Mais la répression de la fraude fiscale n'est pas seulement affaire d'effectifs. L'impunité de ceux qui évitent l'impôt s'explique aussi par les résistances des agents de l'administration, des magistrats et, plus généralement, des élites politiques à sévir contre ce type de délinquance.

## L'exception fiscale

Alors que la prison est devenue à partir du XVIII<sup>e</sup> siècle une pièce essentielle du système répressif<sup>2</sup>, ceux qui siphonnent les ressources de l'État en ont toujours été exemptés. Le détour par l'histoire longue souligne cette ambiguïté : la fraude fiscale a toujours été davantage condamnée dans les mots que dans les pratiques. Sous l'Ancien Régime, elle est, en théorie, un crime des plus graves ; mais, en réalité, ceux qui esquivent discrètement l'impôt ne sont guère inquiétés. L'effort révolutionnaire pour renouer avec des « contributions » volontaires accentue cette situation. Il faut attendre les années 1920 pour que la fraude aux impôts directs devienne un délit passible de la prison – et encore, pour les seuls récidivistes. Avec la généralisation progressive des impôts déclaratifs et au fil des scandales financiers, les peines s'alourdissent, sur le papier. Dans les années 1970, quelques magistrats cherchent à réagir aux fraudes de grande ampleur<sup>3</sup>. Mais ce mouvement est vite arrêté par le législateur. Au nom de l'amélioration du consentement à l'impôt, les garanties accordées aux contribuables sont renforcées et la justice est maintenue à distance. Depuis les années 1990, les plaintes déposées par l'administration pour fraude fiscale atteignent environ un millier par an mais débouchent la plupart du temps sur des peines de prison avec sursis.

Cette politique de l'impunité se déploie à contre-courant de la dynamique répressive diffusée par la révolution conservatrice aux États-Unis et un peu plus tard en Europe. De part et d'autre de l'Atlantique, le reflux de l'État social s'accompagne d'une montée en puissance de l'État pénal qui se traduit par une généralisation des peines d'enfermement<sup>4</sup>. Mais la question fiscale reste à l'écart de l'expansion carcérale. Au contraire, soucieuses de mieux dialoguer avec les citoyens, les administrations fiscales occidentales se

réforment profondément dans les années 1990 pour devenir des institutions de service. Au nom de la promotion du civisme fiscal, la conciliation est érigée en mode privilégié de régulation de la fraude. La différence de traitement des délinquances en devient criante.

Pour la petite délinquance de rue, la systématique du châtiment est la règle ; le moindre carreau cassé appelle une répression immédiate. Pour les fraudeurs du fisc, c'est une forme de laxisme raisonné qui prime ; pour peu que l'impôt éludé soit finalement remboursé, le détournement de centaines de milliers, voire de millions d'euros n'appelle généralement aucune condamnation pénale. Allongement des périodes d'enfermement pour les uns, rareté des poursuites et sanctions virtuelles pour les autres. Les chiffres en témoignent. Sur environ 65 000 détenus dans les prisons françaises, il y a aujourd'hui un peu moins de 5 000 personnes condamnées pour escroquerie, abus de confiance, recel, faux et usage de faux et à peu près autant pour vol simple (sans violence, ni effraction de domicile). Mais combien sont derrière les barreaux pour le seul délit de fraude fiscale ? Pas un seul. L'affaire des « faucheurs de chaises » illustre l'absurdité de cette différence de traitement. La mobilisation policière au premier semestre 2015 pour retrouver quelques chaises volées à de grands groupes bancaires par des militants voulant stigmatiser leur rôle clé dans l'industrie de l'évasion fiscale contraste avec les attermolements qui entourent la mise en examen de ces opérateurs financiers.

On pourrait penser que cette impunité perdure car les coupables se recrutent exclusivement en haut de l'échelle sociale. Le vivier est en réalité relativement diversifié. Les plaintes déposées par l'administration pour fraude fiscale concernent un large éventail de délinquants, allant du « gérant de paille » qui a complaisamment couvert de son nom des opérations souterraines, jusqu'aux clients d'HSBC ayant dissimulé leur compte en Suisse, en passant par les entreprises qui s'inventent des opérations fictives. Mais, en pratique, les juges sont bien plus souvent confrontés aux petits escrocs qui ne remplissent aucune de leurs obligations fiscales qu'aux personnes fortunées, moins encore à leurs conseillers et aux grandes entreprises. L'impunité fiscale ne peut donc être réduite à l'alliance objective entre forces du capital et appareil d'État, comme pourrait le suggérer la vulgate marxiste. Elle s'explique en partie par une tolérance à l'égard des

délits des classes dominantes, mais pas seulement. Elle est aussi le produit de mécanismes bureaucratiques qui sont arraisonnés à une logique strictement budgétaire et dont les contribuables puissants savent tirer parti.

## Un État pénal fiscal illusoire

Pendant longtemps, l'incapacité de l'État à sanctionner ceux qui échappent à ses prélèvements pouvait s'interpréter comme le reflet d'une opinion elle aussi très conciliante avec ce type de délinquance. Mais, au gré des scandales de ces dernières années, la lutte contre la fraude fiscale est entrée de plain-pied dans le débat public, devenant même un enjeu de mobilisations transnationales. En 2001, une « Déclaration du droit à la justice fiscale comme élément de la justice sociale » est adoptée au Forum social mondial de Porto Alegre<sup>5</sup>. L'année suivante, au Forum social européen de Florence, des associations, des syndicats, des journalistes, des chercheurs et des professionnels de la fiscalité se sont rassemblés au sein de Tax Justice Network, un réseau qui s'étend dans plus de trente pays. Désormais, plusieurs organisations non gouvernementales multiplient les initiatives pour dénoncer les effets induits par le détournement de milliards d'euros sur les finances publiques. Elles soulignent ainsi que la justice fiscale ne se joue pas seulement dans les modes de répartition des impôts sur les ménages et les entreprises. Le traitement réservé à tous ceux qui cherchent à éviter l'impôt est également un rouage essentiel de la justice fiscale. D'abord parce que la fraude est une source majeure de déséquilibres dans la répartition des prélèvements. Mais aussi parce que la disparité des réponses qui lui sont données est une source d'inégalités.

Des mouvements citoyens comme Transparency International ou Sherpa font le lien entre les inégalités de développement entre pays, l'évasion fiscale et la corruption dans les pays du Sud, ce qui a beaucoup contribué à attirer l'attention vers les paradis fiscaux et le secret bancaire. L'absence de coopération entre administrations n'apparaît plus comme une question

strictement technique mais est devenue un enjeu politique susceptible de mobiliser des militants de différents pays. L'objectif commun de ces organisations citoyennes est de développer de solides mouvements locaux et internationaux qui puissent forcer les gouvernements à mettre fin à l'évasion fiscale<sup>6</sup>. Leurs actions sont autant d'occasions de réaffirmer l'idée que la justice fiscale est indissociable du progrès social.

Dans le même temps, des informateurs issus de la société civile ont mis au jour plusieurs scandales, devançant ainsi justice et police. Ce sont des salariés des banques qui ont transmis des données bancaires venues du Liechtenstein comme les listes de clients étrangers de la filiale suisse d'HSBC ou qui ont témoigné sur les pratiques de démarchage d'UBS. Des journalistes ont également joué un rôle important par leurs investigations et par l'écho donné à certaines transgressions, mettant ainsi sous pression le pouvoir exécutif. C'est le cas de Mediapart, à l'origine des révélations sur Jérôme Cahuzac en 2013 ou, dans les années suivantes, de l'International Consortium of Investigative Journalists, avec les Luxembourg et Swiss Leaks.

Ces révélations ont justifié l'adoption en France de nouvelles lois. En quelques années, le Parlement a créé la police fiscale, un parquet national financier et a aggravé les sanctions dans certains cas de fraude. En apparence, l'État pénal a réinvesti le fiscal. Ce message d'intransigeance ne doit toutefois pas faire illusion. En dépit des nouveaux instruments dont ils se sont dotés, les pouvoirs publics conservent une vision étroite de la délinquance fiscale qui est loin d'englober tous les évitements volontaires de l'impôt. Le tournant répressif annoncé à la fin des années 2000 pour lutter contre ceux qui échappent à l'impôt ne ressemble en rien à celui qui a été adopté quelques années plus tôt contre la délinquance conventionnelle. L'enquête que nous avons menée pendant plusieurs années montre que les institutions dévolues à la pénalisation de la fraude fiscale ne visent pas à sévir ou à dissuader mais à armer le bras de l'administration pour récupérer une partie de l'argent évaporé.

## **La dynamique budgétaire de la répression**

D'un bout à l'autre de la chaîne, c'est en effet essentiellement une dynamique budgétaire qui guide la mise en mouvement de l'État. Les ressources, humaines et matérielles, déployées pour punir cette forme de délinquance sont toujours strictement ajustées aux gains financiers que la sanction peut rapporter au Trésor public.

Le premier critère de sélection des contribuables déferés devant les tribunaux obéit à un calcul de rentabilité : la voie pénale est retenue lorsque les agents des impôts estiment qu'ils n'ont pas d'autres moyens de faire payer le contribuable ; dès qu'ils ont l'espoir d'obtenir un remboursement volontaire, la voie civile est préférée. La procédure pénale est alors moins un instrument de répression qu'un moyen de pression. Les gouvernements successifs peuvent ainsi se féliciter des sommes que la cellule de régularisation rapporte, sans se préoccuper de l'impunité qu'elle entretient.

L'institution judiciaire poursuit d'ailleurs une logique comparable. Quand le montant de la fraude est limité, l'investissement du parquet comme des enquêteurs l'est également. Seules les affaires qui, d'emblée, impliquent des sommes importantes font l'objet de véritables investigations. Au moment de juger, pour apprécier la gravité de l'infraction, les magistrats tiennent compte du montant de la fraude mais aussi de l'existence d'un remboursement. Dans le choix de la sanction, ils veillent à ne pas amputer les capacités productives du contribuable : dès lors qu'il travaille et, plus encore, s'il emploie d'autres personnes, les peines qui risqueraient de le marquer des stigmates du crime sont exclues.

Tout se passe comme si la procédure pénale avait, pour le fisc et pour les magistrats, comme unique fonction de récupérer l'impôt fraudé. La peine de

confiscation, qui est présentée par l'administration fiscale comme la solution d'avenir, ne fait d'ailleurs qu'entériner ce phénomène : saisir le patrimoine du fraudeur n'est jamais qu'un moyen, pour l'État, d'obtenir la restitution, en nature, de ce qui lui a été soustrait.

## Une souveraineté pénale à géométrie variable

L'avancée de la mondialisation et le renoncement des États à intervenir dans la sphère économique ont induit une reformulation du principe de souveraineté lorsqu'il s'applique à la régulation des illégalismes. On assiste ainsi au redéploiement du pouvoir policier et pénal qui prend deux formes bien distinctes, selon les groupes sociaux et les situations auxquels il s'applique.

Dans le domaine de la sécurité publique et de la petite délinquance, l'inflation pénitentiaire se présente comme la réponse adéquate à la menace que chaque transgression fait peser sur l'ordre social : entre 1975 et 2013, le taux de placement sous écrou a quasiment triplé en France. Même si les proportions sont moindres qu'aux États-Unis, l'enjeu est bien davantage de réguler la pauvreté que de punir la délinquance<sup>7</sup>. Il en va de même dans le domaine de l'immigration : l'enfermement généralisé des étrangers dans des centres de rétention, des zones d'attente, voire de plus en plus souvent dans des camps, est plus un instrument de maîtrise des flux qu'un dispositif de sanction individuelle. Cette évolution répond à une logique politique qui s'exerce et se déploie indépendamment de ce qu'il en coûte financièrement à la collectivité. Le faible taux d'exécution des mesures d'éloignement (de l'ordre de 10 % hors de l'Union européenne) ne détourne pas l'État de consacrer des moyens substantiels dans la lutte contre l'immigration irrégulière. Dans ce domaine, le calcul des intérêts est de nature politique et n'est jamais freiné par la dépense<sup>8</sup>.

Lorsqu'il s'agit de populations considérées comme dangereuses, la punition va bien au-delà de l'objectif de dissuader les individus : elle mobilise un sens collectif et remplit des fonctions d'ordre symbolique et

idéologique. Les lois adoptées dans les dernières décennies pour limiter l'irresponsabilité pénale des malades mentaux et des mineurs en témoignent. Dans de tels cas limites, le châtement ne s'adresse pas à des individus rationnels qu'il aurait vocation à dissuader de basculer dans la délinquance. Il apparaît plutôt comme le reflet d'une demande sociale. Réprimer fermement le crime, même si son auteur est dépourvu de discernement, revient alors à assujettir le pouvoir de punir à la préoccupation pour les victimes, présentes et futures<sup>9</sup>. En ce sens, il s'agit d'une forme de souveraineté formulée essentiellement en termes de considérations morales et politiques.

À l'inverse, dans le cas de la fraude fiscale – comme d'ailleurs pour d'autres formes de délinquance économique et financière –, le pouvoir pénal de l'État se comprend à l'aune exclusive de l'équation budgétaire et se trouve dépourvu de toute dimension morale. Les peines prononcées ne visent ni à dissuader ni à signifier une quelconque réprobation publique. Le caractère extrêmement limité de la publicité organisée par les pouvoirs publics français à l'encontre des personnes condamnées pour fraude fiscale montre bien qu'il ne s'agit pas de mettre en scène une condamnation sociale. Certains justifient cette discrétion par une conception française du respect de la vie privée. Mais Bercy ne communique pas davantage de manière anonyme sur ses actions répressives. Les procédures pénales contre les pharmaciens utilisateurs d'un logiciel frauduleux, pourtant possédé par 20 % des officines, n'ont, par exemple, pas fait grand bruit. Alors que la répression de la petite délinquance fait l'objet d'une communication incessante pour relayer les procès et les opérations de police, la théâtralisation de la lutte contre la fraude fiscale s'est arrêtée à l'enceinte parlementaire et aux discours politiques. En cette matière, la dimension pédagogique que la peine pourrait revêtir pour la collectivité n'est jamais soulignée. Formulée en janvier 2015, la proposition d'étendre le « plaider coupable » à la fraude fiscale fait son chemin<sup>10</sup>, peu importe que cette procédure se caractérise avant tout par sa discrétion. Face aux délinquants fiscaux, la puissance souveraine de l'État se mesure à l'aune exclusive d'une logique budgétaire : la fonction de la sanction se limite à un objectif de réparation pris dans un sens strictement financier et au détriment de toute considération relative au respect de la loi.

Ces deux conceptions de la répression, qui renvoient à deux formes de souveraineté, s'inscrivent également dans des temporalités différentes. Pour justifier une réponse sévère à ce que l'on appelle souvent les incivilités, c'est

vers le futur que l'on regarde : les partisans de la théorie dite de la « vitre brisée » soutiennent que l'infraction laissée sans punition va entraîner une spirale de délinquance<sup>11</sup>. Dans le domaine fiscal, c'est la rentabilité immédiate qui sert d'étalon à la procédure pénale. On est loin des principes qui inspirent la pénalisation des atteintes, même mineures, aux biens ou aux règles de la vie commune.

## **Pour une véritable pénalisation de la fraude fiscale**

La montée en puissance d'un État pénal dirigé contre la délinquance conventionnelle a fait l'objet de critiques virulentes. Dès lors, il peut paraître paradoxal de plaider en faveur de son extension à la matière fiscale. Pourtant, plusieurs arguments peuvent être avancés.

On peut tout d'abord faire valoir un impératif de cohérence dans l'application de la loi face aux différentes manières de la transgresser. Le contraste entre le traitement pénal bienveillant de la fraude fiscale et celui sévère des délinquances de rue est certes ancien et presque universel ; il n'en est pas moins injustifiable. La gestion différentielle de ces deux types d'illégalismes<sup>12</sup> révèle une hiérarchie implicite de la gravité des délits qui découle en partie de la position sociale de leurs auteurs. Pourtant, rien ne justifie la clémence à l'égard de la délinquance financière contre l'État, quand le vol sans violence est fermement réprimé. Comme on l'a vu, la peine est le symbole conventionnel d'une réprobation publique ; elle est pour l'État l'occasion de manifester à la fois la défense de sa souveraineté et le sens qu'il accorde à celle-ci. Or l'impôt n'est pas seulement un outil financier. C'est aussi, et peut-être avant tout, un instrument politique par lequel se définit un territoire et qui incarne une communauté d'intérêts et de contraintes en son sein. Renoncer à défendre cette prérogative, c'est réduire les lois fiscales à un dispositif technique alimentant le budget de l'État en occultant la fonction politique qu'elles peuvent jouer. L'impunité fiscale est une incitation à la

fraude, non pas parce que les contribuables feraient le calcul qu'ils ne risquent rien, mais parce qu'elle entérine la contestation du pouvoir de l'État de prélever l'impôt.

Mais il y a une autre raison d'espérer que l'État fiscal se réapproprie pleinement l'arme pénale. L'enjeu est d'inclure dans ce mode de régulation nombre de pratiques d'optimisation qui résultent de la concurrence que se livrent les États pour attirer les capitaux. Pour y mettre un terme, l'harmonisation fiscale européenne – notamment en matière d'imposition des entreprises et plus spécifiquement des banques – est souvent présentée comme un horizon indépassable. En attendant que cette perspective lointaine se réalise, ces pratiques, habituellement rangées dans la catégorie des erreurs, pourraient être beaucoup plus sévèrement condamnées. Aujourd'hui, il existe dans la tête de ceux qui sont chargés de lutter contre la fraude fiscale une frontière entre d'un côté ceux qui jouent avec la règle et qui échappent aux poursuites et, de l'autre, ceux qui s'y soustraient radicalement (notamment en ne déclarant même pas leurs revenus ou leur chiffre d'affaires) et sur lesquels se focalise la répression. Cette distinction, qui a les apparences du bon sens, occulte la continuité des procédés de contournement. Les violations ouvertes de la loi et les optimisations agressives ont en commun d'induire un montant d'impôt qui ne correspond pas à l'activité imposée. Les secondes ne se distinguent des premières que par l'habillage juridique qui leur est donné<sup>13</sup>. C'est le cas, par exemple, lorsque, au sein d'un groupe de sociétés, des intérêts d'emprunt versés à l'une sont déduits du résultat de l'autre mais pas ajoutés au bénéfice de la première, sous couvert d'une rédaction ambiguë de la loi ; c'est le cas également lorsque des opérations sans substance économique permettent, à la faveur d'un trou apparent dans le dispositif légal, de bénéficier d'une niche fiscale. Ou encore quand, grâce à des circuits complexes, Google transfère la quasi-intégralité de ses profits à une filiale installée aux Bermudes, où l'imposition sur les bénéfices n'existe pas<sup>14</sup>. Les pratiques des sociétés qui minimisent leur facture fiscale par l'utilisation astucieuse des dispositifs existants sont souvent critiquées comme immorales, parfois comme illégales, mais presque jamais comme délictuelles. La « carte des radars » que Bercy a mise en place au printemps 2015 s'inscrit pleinement dans cette optique : l'idée demeure qu'à l'égard des schémas d'optimisation frauduleux, la démarche préventive doit primer. La France, comme la plupart des pays industrialisés, met l'accent sur les mécanismes de

régularisation et de sécurisation du risque fiscal (par exemple, rescrits fiscaux ou accords préalables en matière de prix de transfert), plus ou moins conciliants. Parallèlement, les gouvernements continuent à recourir à des niches, qui font le lit de l'évitement fiscal, pour attirer les multinationales et les investisseurs étrangers. À l'égard de ces grandes entreprises, les contraintes liées à la concurrence internationale prennent largement le pas sur l'objectif de justice fiscale. On en vient ainsi à s'émerveiller qu'Amazon accepte enfin de comptabiliser ses ventes dans les quatre pays où elles sont réalisées (et non plus seulement dans sa filiale du Luxembourg), quand il s'agit seulement de respecter la loi et sans qu'on connaisse le niveau des impôts qui seront réellement acquittés !

Les quelques actions pénales engagées en France contre des banques comme HSBC ou UBS pourraient être l'occasion de se demander si l'optimisation agressive – c'est-à-dire l'utilisation de la lettre de la loi dans le seul but d'échapper à l'impôt – n'est pas une fraude tout court, autrement dit un acte délictueux. Cet élargissement permettrait de considérer comme de véritables délits toutes les formes de montages utilisés par les multinationales pour exploiter les différences de législation fiscale entre deux ou plusieurs pays. Jusqu'à maintenant, ce sont des banques qui sont visées. Surtout, la justice française paraît assez frileuse et suiviste : elle ne s'attaque qu'à des proies déjà chassées par ses homologues européens ou américains. Comme si la pénalisation de la fraude fiscale était destinée moins à garantir la souveraineté de l'État qu'à insuffler des normes mondiales dans les rares domaines où un consensus émerge. Ces pratiques sont pourtant loin de ne concerner que les banques étrangères. Selon la Luxembourg Leaks, des grands groupes français du secteur de la finance, comme Axa, BNP Paribas et même une banque mutualiste comme le Crédit Agricole, mais aussi de la grande distribution, comme LVMH, utilisent des coquilles luxembourgeoises plus ou moins vides. L'indignation suscitée par ces révélations pourrait conduire à déplacer la ligne de partage entre l'erreur et la fraude. Mais cela suppose une véritable volonté politique, et non des mots.

1. Gabriel ZUCMAN, *La Richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, Le Seuil, Paris, 2013.
2. Michel FOUCAULT, *Surveiller et Punir*, *op. cit.*
3. Jean COSSON, *Les Industriels de la fraude fiscale*, *op. cit.*
4. Loïc WACQUANT, *Les Prisons de la misère, Raisons d’agir*, Paris, 1999.
5. D’après l’article 8 de ce texte, « toute fraude fiscale doit être considérée comme une atteinte à l’ordre public et au bien-être général. La fraude fiscale est un vol et qui vole la collectivité vole les pauvres ».
6. Extrait de la déclaration du Forum social mondial 2015, « Mettre fin aux inégalités avec la justice fiscale ».
7. Loïc WACQUANT, *Punishing the Poor. The Neoliberal Government of Social Insecurity*, Duke University Press, Durham, 2009.
8. Claire RODIER, *Xénophobie business. À quoi servent les contrôles migratoires ?*, La Découverte, Paris, 2012.
9. Anne WYVEKENS, « La rétention de sûreté en France : une défense sociale en trompe l’œil (ou les habits neufs de l’empereur) », *Déviance et société*, vol. 34, n° 4, 2010, p. 503-525.
10. Rémi LORRAIN, « Le plaider coupable. Une révolution textuelle ? », *Dalloz-actualité.fr*, 24 avril 2015.
11. Bernard HARCOURT, *Illusion of Order. The False Promise of Broken Windows Policing*, Harvard University Press, Harvard, 2009.
12. Michel FOUCAULT, *Surveiller et Punir*, *op. cit.*
13. Doreen MCBARNET, « Questioning the legitimacy of compliance », in Adam CRAWFORD et Anthea HUCKLESBY (dir.), *Legitimacy and Compliance in Criminal Justice*, Willan, Cullompton, 2012.
14. Philippe MARINI, rapport d’information de la Commission des finances du Sénat sur la fiscalité numérique, 27 juin 2012, p. 29.

# ANNEXES

---

## **Annexe 1 : description de la base statistique<sup>1</sup>**

Pour compléter les statistiques publiques, nous avons constitué une base de données à partir d'affaires sélectionnées au hasard parmi celles terminées par un jugement ou un arrêt rendu en 2011. Ces décisions, qui nous ont été communiquées après anonymisation, concernent 570 prévenus, auxquels il faut ajouter 23 personnes pour lesquelles les poursuites ont été abandonnées (non-lieu). Plus de la moitié des jugements de première instance (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.

Les variables qui ont pu être systématiquement codées (ou presque) sont la juridiction saisie, la date du jugement, le sexe du prévenu, sa date de naissance, son lieu de naissance, sa nationalité, sa profession, sa situation matrimoniale, la manière dont il a été cité à comparaître devant la juridiction (citation directe ou par officier de police judiciaire), le service de l'administration fiscale à l'origine de la plainte, la nature des faits en cause et leur date, l'impôt (ou les impôts) concerné(s), l'éventuelle réalisation concomitante d'autres infractions que la fraude fiscale, l'existence ou non d'antécédents judiciaires et la décision (notamment la peine prononcée).

Ces données ont fait l'objet d'un traitement statistique pour approcher plus précisément le profil des contribuables mis en cause, la nature des affaires soumises au juge et, en fonction de celles-ci, les sanctions prononcées par l'institution judiciaire.

## **Annexe 2 : Quelques jalons dans la chronologie législative de la pénalisation de la fraude fiscale depuis la fin du XVIII<sup>e</sup> siècle**

\*Révolution : le système fiscal est refondu autour des impôts directs ; la fraude ne peut donner lieu à aucune poursuite pénale.

\*Début du XIX<sup>e</sup> siècle : les lois qui rétablissent les droits indirects prévoient une sanction pénale des fraudeurs.

\*Début du XX<sup>e</sup> siècle : de nouveaux impôts directs déclaratifs sont créés mais les fraudes ne sont sanctionnées que par des amendes administratives.

\*Lois du 25 juin 1920 : des peines correctionnelles sont introduites en matière de contributions directes ; seuls les récidivistes encourent la prison.

\*Loi du 22 mars 1924 : avant toute poursuite, le contribuable se voit accorder un droit de repentir. L'obligation pour l'administration de mettre le contribuable en demeure de faire ou de compléter sa déclaration avant de porter plainte est supprimée par le décret-loi du 27 décembre 1934.

\*Loi du 31 décembre 1936 : pour un grand nombre d'impôts, des peines d'emprisonnement peuvent être prononcées contre les fraudeurs, y compris primo-délinquants.

\*Loi du 14 avril 1952 : une commission départementale, présidée par le préfet, peut punir par une interdiction provisoire d'exercice professionnel et de permis de conduire tout contribuable contre lequel l'administration a porté plainte.

\*Loi du 10 avril 1954 : les peines encourues sont relevées et les condamnations pour fraude fiscale sont systématiquement publiées au

*Journal officiel* et affichées (notamment sur la porte extérieure de l'établissement).

\*Loi du 29 décembre 1977 : la plainte de l'administration devra être précédée de l'avis favorable d'une Commission des infractions fiscales.

\*Loi du 30 décembre 2009 : une nouvelle procédure permet à l'administration de saisir la Commission des infractions fiscales de présomption de fraude avant le début du contrôle fiscal, afin de faire rechercher les éléments de preuve, avec des prérogatives de police judiciaire.

\*Loi du 29 décembre 2010 : la publicité obligatoire des jugements portant condamnation en matière de fraude fiscale ayant été censurée par le Conseil constitutionnel, la loi prévoit la possibilité pour la juridiction d'ordonner l'affichage de la décision prononcée et sa publicité.

\*Loi du 14 mars 2012 : les peines sanctionnant certaines catégories de fraudes fiscales sont aggravées.

\*Loi et loi organique du 6 décembre 2013 : un parquet national financier est créé et les peines sanctionnant la fraude fiscale sont aggravées.

## **Annexe 3 : Contrôle fiscal et plaintes pour fraude fiscale**



| Années | Nombre de contrôles sur place <sup>2</sup> | Nombre de plaintes | Taux moyen de pénalisation |
|--------|--|--------------------|----------------------------|
| 1962   | 49 271                                     | 71                 | 0,6 %                      |
| 1963   | 60 890                                     | 84                 |                            |
| 1964   | 47 097                                     | 141                |                            |
| 1965   | 51 630                                     | 95                 |                            |
| 1966   | 47 596                                     | 120                |                            |
| 1967   | 47 288                                     | 76                 |                            |
| 1968   | 26 665                                     | 92                 |                            |
| 1969   | 28 447                                     | 66                 |                            |
| 1970   | 44 944                                     | 61                 |                            |
| 1971   | 52 343                                     | 154                |                            |
| 1972   | 55 330                                     | 319                | 1,3 %                      |
| 1973   | 57 475                                     | 551                |                            |
| 1974   | 59 038                                     | 641                |                            |
| 1975   | 57 665                                     | 740                |                            |
| 1976   | 49 504                                     | 687                |                            |
| 1977   | 46 822                                     | 543                |                            |
| 1978   | 44 831                                     | 87                 |                            |
| 1979   | 46 121                                     | 274                |                            |
| 1980   | 46 418                                     | 408                |                            |
| 1981   | <i>n.c.</i>                                | 420                |                            |
| 1982   | 43 199                                     | 504                |                            |
| 1983   | 43 021                                     | 512                |                            |
| 1984   | 44 794                                     | 522                |                            |
| 1985   | 47 673                                     | 546                |                            |
| 1986   | 51 929                                     | 579                |                            |
| 1987   | 53 474                                     | 621                |                            |
| 1988   | 52 991                                     | 665                |                            |
| 1989   | 45 924                                     | 719                |                            |
| 1990   | 43 640                                     | 742                |                            |
| 1991   | 41 004                                     | 753                |                            |
| 1992   | 42 359                                     | 759                |                            |
| 1993   | 43 036                                     | 785                |                            |
| 1994   | 45 456                                     | 818                | 1,8 %                      |
| 1995   | 48 303                                     | 830                |                            |
| 1996   | 50 767                                     | 848                |                            |
| 1997   | 52 180                                     | 864                |                            |
| 1998   | 52 537                                     | 881                |                            |
| 1999   | 51 395                                     | 846                |                            |
| 2000   | 50 533                                     | 860                |                            |
| 2001   | 50 505                                     | 952                |                            |
| 2002   | 50 371                                     | 934                |                            |
| 2003   | 51 242                                     | 949                |                            |
| 2004   | 51 964                                     | 959                |                            |
| 2005   | 52 226                                     | 972                |                            |
| 2006   | 52 429                                     | 919                |                            |
| 2007   | 52 292                                     | 972                |                            |
| 2008   | 52 010                                     | 991                |                            |
| 2009   | 51 615                                     | 938                |                            |
| 2010   | 51 572                                     | 983                |                            |
| 2011   | 51 441                                     | 965                |                            |
| 2012   | 52 337                                     | 987                |                            |
| 2013   | 52 378                                     | 1 018              |                            |

*Sources* : Archives économiques et financières (Z 15 504, Z 15 505, Z 15 514), rapports de la Direction générale des impôts puis des finances publiques et rapport 2013 de la Commission des infractions fiscales.

## **Annexe 4 : Les peines prononcées en matière de fraude fiscale**

| Jugements/Date  | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  | 2008  | 2009  | 2010  | 2011  | 2012  |
|---|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Décisions de justice rendues                                  | 1 051 | 964   | 1 074 | 1 127 | 1 250 | 1 162 | 1 101 | 1 144 | 1 160 | 1 102 | 1 067 | 965   | 972   |
| Condamnations prononcées                                      | 1 135 | 1 058 | 1 125 | 1 172 | 1 230 | 1 271 | 1 252 | 1 333 | 1 355 | 1 267 | 1 207 | 1 110 | 1 130 |
| Dont <i>condamnations définitives</i>                         | 604   | 523   | 596   | 514   | 617   | 650   | 697   | 667   | 716   | 629   | 606   | 602   | 564   |
| Peines de prison avec sursis                                  | 536   | 471   | 519   | 456   | 544   | 544   | 615   | 588   | 594   | 513   | 496   | 495   | 412   |
| Peines de prison sans sursis                                  | 41    | 41    | 46    | 59    | 41    | 71    | 73    | 65    | 59    | 66    | 68    | 67    | 75    |
| Peines d'amende avec sursis                                   | 7     | 7     | 15    | 8     | 16    | 20    | 7     | 23    | 9     | 18    | 10    | 11    | 10    |
| Peine d'amende sans sursis                                    | 225   | 292   | 214   | 246   | 246   | 267   | 243   | 246   | 268   | 208   | 201   | 182   | 164   |
| Interdiction d'exercer une profession commerciale ou libérale | 41    | 41    | 56    | 49    | 41    | 33    | 44    | 38    | 55    | 49    | 57    | 54    | 74    |

Source : « Évaluation des voies et moyens, t. 1 », art. cit., p. 201 (l'exercice n'a pas été poursuivi dans l'annexe au projet de loi de finances).

## Notes de l'annexe

1. Nous remercions très vivement Maud Choquet qui a procédé au codage de près de 600 jugements pour constituer cette base.

2. Ce nombre représente la somme des vérifications générales de comptabilité (entreprises) et des examens de situation fiscale personnelle (particuliers).