

Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes



Aurélien BAUDU

MCF-HDR en droit public à l'Université de Lille (ERDP-CRDP, EA n°4487)¹

Contribution à un éclairage historique et juridique sur le « verrou de Bercy »

A première vue, il semble difficile d'apporter une contribution théorique utile dans le cadre de travaux sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, et plus particulièrement sur le « verrou de Bercy », tant ce mécanisme a déjà suscité de réactions doctrinales², de contestations politiques diverses³ et de propositions législatives visant des objectifs variés, tantôt suppression réelle⁴, tantôt aménagement de cette procédure particulière⁵.

En 2013, la Cour des comptes, dans le cadre d'un référé sur la lutte contre la fraude fiscale internationale, rappelait que « la fraude fiscale est le seul délit que les parquets ne peuvent poursuivre de façon autonome » tout en soulignant que « cette situation est aujourd'hui préjudiciable à l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale » et concluant qu'il « apparaît désormais nécessaire d'ouvrir aux parquets le droit de poursuivre certaines fraudes complexes et de ne plus limiter leur action aux seuls faits de blanchiment de fraude fiscale »⁶. Et la Cour des comptes insistait notamment sur le fait que « la politique de répression pénale des services fiscaux est ciblée sur les fraudes faciles à sanctionner et non sur les plus répréhensibles ». Elle notait « qu'en 2008, près du tiers des plaintes visait des entrepreneurs du bâtiment. En revanche, les dépôts de plainte visant les grandes entreprises ou des particuliers à fort enjeu sont extrêmement rares, les services fiscaux préférant passer par des transactions pour éviter une confrontation avec des contribuables dotés de conseils juridiques puissants »⁷.

Trois ans plus tard, le Conseil constitutionnel, en réponse à deux questions prioritaires de constitutionnalité (QPC) de la Cour de Cassation, du 30 mars 2016⁸, et du 24 mai 2016⁹, considère que le « verrou de Bercy », qui repose sur les dispositions des articles 1741 du Code général des impôts (CGI) et L. 228 du Livre des procédures fiscales (LPF), ne méconnaît aucun droit ou liberté que la Constitution garantit, et doit être déclaré conforme à la Constitution. Cette jurisprudence

¹ Ce travail rédactionnel a été réalisé suite à une audition par la mission d'information commune sur les procédures de poursuite des infractions fiscales à l'Assemblée nationale, le 6 mars 2018, présidée par le député Eric DIARD et rapportée par la députée Emilie CARIOU. Qu'il me soit de nouveau permis de les remercier vivement de l'ouverture de leurs travaux à la communauté universitaire. J'adresse également mes sincères remerciements aux étudiants du master 2 « Finances et fiscalité publiques » de l'Université de Lille qui m'ont apporté leur aide précieuse à la récolte d'informations suite aux nombreuses auditions visionnées par leurs soins, et je remercie notamment M. ROUSSEAU, M. LANDAS, Mme DEVULDER, Mme MILOSZYK, M. VASSEUR, M. DENIS, M. DELERUE, et Mme BENYAHIA.

² Voir notamment C. CUTAJAR, « Plaidoyer pour la suppression du verrou de Bercy », *La semaine juridique*, 2013, p. 1258 et s. ; M. COLLET,

« Aménager le verrou de Bercy oui, le supprimer non ! », *Les Echos*, 6 mars 2018, p. 12.

³ Voir A. BOCQUET, Proposition de résolution tendant à la création d'une commission d'enquête sur le traitement pénal de l'évasion fiscale : « verrou de Bercy » et poids de la commission des infractions fiscales, A.N., *Doc. parl.*, n° 2966, 8 juillet 2015.

⁴ Voir par exemple, M.-P. de la GONTRIE, Proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy », Sénat, *Doc. parl.*, n° 376, 27 mars 2018.

⁵ Voir Audition de M. Gérard DARMANIN, ministre de l'action et des comptes publics la mission d'information commune sur les procédures de poursuite des infractions fiscales à l'Assemblée nationale, le 3 avril 2018.

⁶ Cour des comptes, référé n°67603, 1er août 2013, p. 10.

⁷ *Ibid.* p. 11.

⁸ Cons. const., Décis. n° 2016-546 QPC, 24 juin 2016, « Jérôme C. », §20 et §21. V. notamment M. COLLET, P. COLLIN, « Le cumul de sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *La Semaine juridique. Édition générale*, 18 juillet 2016, n° 29, pp. 1453-1456 ; S. DETRAZ, « Constitutionnalité relative du cumul des sanctions fiscales et pénales », *Revue de droit fiscal*, 7 juillet 2016, n° 27, pp. 49-53.

⁹ Cons. const., Décis. n° 2016-555 QPC, 22 juillet 2016, « M. Karim B. », §15. V. notamment S. DETRAZ, « Validation du régime des poursuites de la fraude fiscale », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, juillet - septembre 2016, n° 3, pp. 529-533.

n'a nullement empêché les appels répétés de la Chambre criminelle de la Cour de Cassation à aller vers une modification législative¹⁰. Un ancien avocat général à la Cour de Cassation, déclarait à propos du « verrou de Bercy » : « ce système est pervers puisqu'on ne peut poursuivre en matière fiscale que ce que l'Exécutif a décidé de nous laisser poursuivre. En clair, on nous concède quelques dossiers... Cela nous donne l'impression, à nous autres magistrats, de prêter la main à une inégalité fondamentale : certaines fraudes relevant du judiciaire, et d'autres de la seule volonté de l'Exécutif »¹¹. L'autorité judiciaire, au nom de son indépendance, et de la séparation des pouvoirs, conteste la mainmise de l'Administration sur l'engagement des poursuites en matière de fraude fiscale.

Le 25 juillet 2017, à l'Assemblée nationale, au cours de l'examen du projet de loi restaurant la confiance dans l'action publique, les députés ont voté pour le maintien du « verrou de Bercy », à une courte majorité de 22 voix, 155 contre 133. Le nouveau plan de lutte contre la fraude fiscale, annoncé par le Premier ministre lors des débats parlementaires sur la loi de finances rectificative pour 2017, et présenté en conseil des ministres le 28 mars 2018¹², ne contient pas d'aménagements législatifs sur le « verrou de Bercy ». Le Gouvernement a laissé le soin aux parlementaires de présenter des initiatives législatives. En déposant le texte devant le Sénat en première lecture, il invite notamment les sénateurs à formuler des amendements en ce sens puisqu'à plusieurs reprises certains d'entre eux ont proposé d'abroger les dispositions des articles 1741 du CGI et L. 228 du LPF correspondantes. À l'Assemblée nationale, les positions sont plus nuancées et elles seront très largement inspirées des conclusions de la mission d'information commune sur les procédures de poursuite des infractions fiscales¹³ présentées le 22 mai 2018 par sa rapporteure. Les parlementaires vont-ils imposer à l'Administration fiscale de faire la transparence sur ses critères de sélection des dossiers transmis au parquet ? Le législateur précisera-t-il dans la loi les critères de déclenchement d'une plainte pour fraude fiscale alors qu'à l'heure actuelle ils découlent d'une circulaire commune du ministre des Finances et du ministre de la Justice en date du 22 mai 2014¹⁴ ?

Lorsque l'on essaye de définir un « verrou », on pense à l'action de « fermer ». Finalement, tout dépend de quel côté de la serrure l'on se trouve. Lorsqu'on est à l'extérieur du ministère des finances, ce serait donc « ce qui gêne » le bon déroulement d'une procédure judiciaire de poursuite des infractions fiscales, raison pour laquelle

le parquet en réclame la clef¹⁵. Lorsqu'on est à l'intérieur du ministère des finances, ce serait « ce qui protège » le bon déroulement d'une procédure administrative de poursuite des infractions fiscales, raison pour laquelle l'Administration fiscale défend le dispositif dont elle maîtrise le crochet¹⁶.

On le voit, ce sujet est donc au cœur de l'organisation des pouvoirs en France. La théorie de la séparation des pouvoirs vise à séparer les différentes fonctions de l'État, afin de limiter l'arbitraire et d'empêcher les abus de l'État dans l'exercice de ses missions souveraines. D'une part, la politique fiscale est une mission souveraine de l'État, qui est déterminée par le Gouvernement, et plus particulièrement par le ministre des finances, supérieur hiérarchique de l'Administration fiscale, conformément à l'article 20 de la Constitution, en lien avec le Parlement, conformément au principe de consentement et de nécessité de l'impôt. D'autre part, les magistrats du parquet, qui constituent le ministère public, et sont à ce titre chargés de défendre les intérêts de la société et d'exécuter les décisions de justice, relèvent de l'autorité du ministre de la Justice, Garde des Sceaux qui peut leur donner des instructions afin de mettre en œuvre la politique pénale définie par le Gouvernement.

Condition d'un véritable État de droit, l'indépendance de l'autorité judiciaire est affirmée par la Constitution à l'article 64 de la Constitution. Le Conseil constitutionnel a été amené à examiner les dispositions relatives au « verrou de Bercy » à la lumière de ce principe, et rappelle qu'elles n'y portent pas atteinte pour trois raisons principales. D'une part, le Conseil considère qu'elles ne privent pas par le parquet, une fois la plainte déposée, de la faculté de décider librement de l'opportunité d'engager des poursuites, conformément à l'article 40-1 du code de procédure pénale. D'autre part, le Conseil estime que les infractions pour lesquelles une plainte de l'Administration

¹⁰ F. FOURMENT, « Fraude fiscale "Verrou de Bercy" in rem et non in personam », Note sous Cour de cassation, Chambre criminelle, 28 juin 2017, pourvoi numéro 16-81.697, *La Gazette du Palais*, 24 oct. 2017, n°36, pp. 57-57.

¹¹ E. DE MONTGOLFIER, « Je crains que l'on confie peu d'affaires au parquet financier », *La Croix*, 8 mai 2013.

¹² Cf. projet de loi de lutte contre la fraude présenté en conseil des ministres par le ministre de l'Action et des comptes publics le 28 mars 2018 et déposé au Sénat pour examen. Voir également CE, Ass., Avis, Sect. Finances, 22 mars 2018, n°394.440

¹³ Cf. Mission d'information commune sur les procédures de poursuite des infractions fiscales à l'Assemblée nationale, Dossier documentaire, mai 2018, 130 p. Voir également les 27 réunions organisées dans ce cadre depuis le 18 octobre 2017. Cf. E. DIARD, E. CARIQU, rapport d'information sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, Doc. par., A.N., n°982, 23 mai 2018, 113 p.

¹⁴ P. FUMENIER, J. CHOISIS, « Présentation de la circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Dr. Fisc.*, 2014, 24, pp. 3-5.

¹⁵ Cf. par ex., les auditions de Mme Éliane HOULETTE, Procureure du Parquet national financier, le 16 janvier 2018 devant la mission d'information précitée ; de M. Jean-Claude MARIN, Procureur général à la Cour de cassation, le 17 janvier 2018 ; et de M. François MOLINS, Procureur de la République à Paris, le 8 février 2018.

¹⁶ Cf. par ex., les auditions de M. Bruno PARENT, Directeur général des finances publiques, le 13 février 2018 ; et de Mme Maïté GABET, Cheffe du service du contrôle fiscal, le 27 mars 2018.

Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes

préalable aux poursuites est exigée réprimant des actes qui portent atteinte aux intérêts financiers de l'État et causent un préjudice principalement au Trésor public. Ainsi, selon le Conseil, en l'absence de dépôt d'une plainte de l'administration fiscale, à même d'apprécier la gravité des atteintes portées à ces intérêts collectifs protégés par la loi fiscale, qui sont susceptibles de faire l'objet de sanctions administratives, l'absence de mise en mouvement de l'action publique ne constitue pas un trouble substantiel à l'ordre public. Enfin, en troisième lieu, la compétence pour déposer la plainte préalable obligatoire relève de l'Administration fiscale qui l'exerce dans le respect d'une politique pénale déterminée par le Gouvernement conformément à l'article 20 de la Constitution. Dans ces conditions, le Conseil constitutionnel écarte le grief tiré de la méconnaissance du principe d'indépendance de l'autorité judiciaire car

selon lui les dispositions contestées ne portent pas une atteinte disproportionnée au principe selon lequel le procureur de la République exerce librement, en recherchant la protection des intérêts de la société, l'action publique devant les juridictions pénales.

Ce dispositif législatif que le Parlement se propose de réexaminer dans le cadre du projet de loi de lutte contre la fraude, appelé « verrou de Bercy », repose sur deux points de droit positif : d'une part, l'article 1741 dernier alinéa du CGI ; et d'autre part, l'article L. 228 du LPF. Dans quelle mesure la suppression, le maintien ou l'amélioration de ces dispositions législatives contribuent-elles au respect de la séparation des pouvoirs en France et à la garantie de l'indépendance de l'autorité judiciaire ? Il convient de revenir sur les fondements et les évolutions de ces deux dispositifs législatifs.

1 Une dérogation traditionnelle à la liberté de mise en mouvement de l'action publique en cas de délit de fraude fiscale en France

L'article 1741 du CGI constitue le premier point du verrou puisqu'il prévoit qu'une mise en mouvement de l'action publique par le parquet est subordonnée à une plainte préalable de l'Administration fiscale en cas de délit de fraude fiscale. Cette disposition législative déroge au principe selon lequel l'action publique est mise en mouvement librement par le procureur de la République repose sur deux fondements juridiques principaux que sont *la garantie des intérêts financiers du Trésor Public* et *l'autonomie du droit fiscal* par rapport aux règles de droit commun, en vertu de prérogatives exorbitantes de puissance publique.

A. La nécessité d'un « filtre » administratif pour identifier les fraudes fiscales les plus graves

En effet, il s'agit d'un « filtre » mis en place sous la Révolution et l'Empire et pris en garantie des intérêts financiers du Trésor public. Sous l'Empire, lors du rétablissement des

contributions indirectes, l'article 90 de la loi du 5 ventôse an XII et l'article 23 du décret du 5 germinal suivant précisent que le droit de poursuivre la répression des contraventions aux lois sur les

contributions indirectes n'appartient qu'à la régie des contributions indirectes. En 1866, dans son *Traité de l'instruction criminelle*, le magistrat, criminaliste, jurisconsulte français, et qui deviendra vice-président du Conseil d'État de 1879 à 1884, Faustin Hélie¹⁷ rappelle la crainte que les contraventions en matière fiscale ne soient pas poursuivies avec assez de fermeté par les procureurs parce qu'elles n'ont qu'une gravité relative. Ainsi, les administrations fiscales, chargées de la défense des intérêts pécuniaires de l'État, sont plus à même que les procureurs d'apprécier la gravité des faits qui les lèsent et l'importance de la répression de ces faits. Dans plusieurs arrêts à l'époque, la Cour de Cassation admet de l'administration fiscale le droit de transiger avec le prévenu et d'éteindre les poursuites, et que les poursuites elles-mêmes devant les tribunaux correctionnels ne peuvent être intentées que par l'administration fiscale, instituant ainsi un monopole de l'initiative de l'action publique par cette dernière. Quelques années plus tard, Gaston Jèze rappelle que « pour les droits de douane et les contributions indirectes, les sanctions sont traditionnellement sévères, non seulement à raison de l'importance de ces impôts dans le système fiscal français, mais aussi à raison de l'existence de fraudeurs professionnels, les contrebandiers (...) ce

¹⁷ F. HELIE, *Traité de l'instruction criminelle*, 1866, livre II, chapitre IV, n° 503 et s.

sont les tribunaux correctionnels qui appliquent ces sanctions sur la poursuite de l'Administration »¹⁸.

Ensuite, s'agissant des impôts personnels, tant en ce qui concerne l'impôt sur le revenu que les droits sur les successions, les mesures contre la fraude fiscale vont se multiplier et se renforcer. En effet, au début du XX^e siècle le contexte a évolué avec les lois du 15 juillet 1914 et du 31 juillet 1917 de création de l'impôt sur le revenu, et celle du 1^{er} juillet 1916 relative à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre. Les grands industriels français qui font fortune pendant la guerre contestent systématiquement les impositions réclamées. L'effet suspensif des recours incite les contribuables à contester leur imposition, et comme la forte inflation dévalorise leur créance fiscale, ils ont un réel intérêt à ce que leur contentieux se prolonge dans le temps. On pense aux établissements Louis Renault, principal fournisseur de l'armée en véhicules, André Citroën, fabricant d'obus et de munitions pendant la guerre, Edouard Michelin, principal fournisseur de l'armée en pneumatiques, ou encore aux établissements Marcel Boussac, pour la fourniture des tissus, qui contestent l'impôt sur les bénéfices de guerre. Cette loi du 1^{er} juillet 1916 punit de peines de prison et d'amendes tout contribuable qui aurait procédé à des manœuvres frauduleuses¹⁹. La nécessité de faire face à l'endettement public croissant de la France conduit le législateur à augmenter significativement le tarif de l'impôt sur le revenu, et les sanctions applicables en cas de fraude. La doctrine de l'époque l'observe. Par exemple, Gaston Jèze souligne que « pour les impôts personnels, les sanctions ont pris récemment un caractère de véritable férocité (...) avec des sanctions draconiennes pour les omissions et dissimulations : doubles, triples, quintuples droits, amendes formidables, peines correctionnelles d'emprisonnement »²⁰. Comme le soulignent certains observateurs, « la réaction logique de l'Administration fiscale fut d'obtenir du législateur un accroissement qualitatif et quantitatif de ses armes juridiques »²¹.

Le législateur va donc « pénaliser » la fraude fiscale pour la contenir et faire craindre aux plus gros « fraudeurs » d'éventuelles condamnations pénales lorsqu'ils ne s'acquittent pas de leurs créances fiscales. La Chambre « Bleu horizon », avec la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales, prise sous le Gouvernement Millerand et initiée par le ministre des finances, Frédéric François Marsal, issu de la droite républicaine, prend des mesures nécessaires à l'équilibre du budget ordinaire. L'article 112 de cette loi dispose que

« quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du Trésor public sera puni d'une amende de 1 000 francs au moins et de 5 000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor (...) les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente et portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté ». Le législateur met en place des sanctions correctionnelles contre les infractions aux lois fiscales qui sont commises de mauvaise foi et procéderont manifestement d'une intention frauduleuse. Toutefois, le dernier alinéa de l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 vient consacrer législativement un « filtre » tant pour les fraudes aux impositions directes que celles aux impositions indirectes, pour lesquelles seule l'Administration fiscale est compétente pour porter contestation devant les juridictions pénales les affaires les plus graves.

Au delà du débat juridique sur le cumul des sanctions fiscales et pénales qui agite la doctrine de l'époque²², les auteurs s'interrogent sur l'opportunité de cette évolution vers la « pénalisation » des sanctions fiscales. Est-ce finalement efficace ? Gaston Jèze souligne que « lorsque la sévérité des sanctions est trop forte, le système est injustifiable et impraticable. La sanction des fraudes fiscales, indispensable, doit être, en principe, pécuniaire et consister en majorations de l'impôt, les peines correctionnelles appliquées par les tribunaux répressifs doivent être écartées ; tout au plus, à raison de l'existence des fraudeurs professionnels des impôts (...) les peines correctionnelles peuvent-elles être admises pour ces hypothèses »²³. D'ailleurs, des observateurs notent que l'Administration fiscale n'a jamais fait un usage abusif des sanctions fiscales non pécuniaires²⁴. Les poursuites pour fraude fiscale ne dépassent pas annuellement le chiffre de 150 selon les données fournies par l'Administration à l'époque, et parmi ces poursuites un tiers des fraudeurs sont seulement punis d'amendes. La faiblesse de ces chiffres s'explique par la pratique généralisée de

¹⁸ G. JEZE, « La fraude fiscale », *Revue de science et de législation financière*, 1933, p. 187 et s.

¹⁹ Cf. notre étude, A. BAUDU, « Étude juridique de l'imposition des profits liés à la guerre en France (1915-1955) », *Revue Gestion et Finances publiques*, 2012, n°4, avril 2012, p. 69 et s.

²⁰ G. JEZE, *op. cit.*, p. 190.

²¹ G. TIXIER, « Les prérogatives de l'autorité administrative en matière fiscale », *Revue de science et de législation financière*, 1958, p. 112 et s.

²² L. TROTABAS, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », in *Mélanges Maurice Hauriou*, Paris, Sirey, 1929, pp. 709-762; G. JEZE, « La fraude fiscale », *Revue de science et de législation financière*, 1933, p. 187 et s.

²³ G. JEZE, *op. cit.*, p. 193.

²⁴ L. SFEZ, « La nature juridique des sanctions fiscales non pécuniaires », *Revue de science et de législation financière*, 1966, p. 361 et s.

Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes

la transaction. Comme le notent certains membres de la doctrine à l'époque, « le plus souvent, l'Administration préfère transiger, se réservant de traduire devant les tribunaux les délinquants les plus insoumis et ayant commis les délits les plus graves. L'exemplarité suffit »²⁵. Il est clair que les membres de la doctrine s'interrogent sur l'efficacité de ce système. Plus les peines sont élevées moins elles sont appliquées et moins l'Administration engage de poursuites à l'encontre des fraudeurs.

Le Doyen Trotabas, dans son *Précis de sciences et de législation financière*²⁶, rappelle que les sanctions que manient l'Administration fiscale répondent à des finalités différentes tantôt elles conduisent à soumettre le contribuable à un traitement financier plus pénible, avec des taux d'imposition majorés, des systèmes de taxation d'office, tantôt elles vont tendre à « punir » le contribuable soit en application des lois d'impôt, avec des pénalités fiscales, soit en application des lois pénales, avec des peines et des infractions. Si les sanctions fiscales pécuniaires sont prises par l'Administration, les sanctions non pécuniaires (amende, peines de prison) ne peuvent être prises que par le juge, gardien des libertés individuelles et du droit de propriété, dans les cas de fraude les plus graves. Il apparaît donc indispensable qu'un mécanisme administratif de sélection permette d'identifier ces cas les plus graves.

B. Un pouvoir discrétionnaire de l'Administration fiscale aux contrôles limités

Ce « filtre », après sa consécration législative, est complété par des dispositions ultérieures²⁷ qui ont ensuite été codifiées à l'article 1835 du CGI²⁸ puis à l'article 1741 du même code²⁹. Il existe bien un monopole administratif du dépôt de plainte pour le délit de fraude fiscale à l'article 1741 du

CGI sauf lorsque les poursuites dirigées contre le contribuable sont exercées du chef de délits de droit commun réprimés par le code pénal³⁰.

En effet, en 2008, la chambre criminelle de la Cour de cassation³¹, revenant ainsi sur sa jurisprudence antérieure³², a consacré la possibilité d'une parfaite déconnexion entre le délit de fraude fiscale, prévu à l'article 1741 du CGI, et le délit de blanchiment de fraude fiscale, prévu à l'article 324-1 al. 2 du Code pénal. Désormais il n'est pas nécessaire que l'infraction primaire de fraude fiscale ait été préalablement poursuivie ou condamnée pour entrer en voie de condamnation sur le chef de blanchiment. Tel est également le cas en matière d'escroquerie à la TVA³³, régie par l'art. 313-1 du Code pénal.

Hors ces exceptions, c'est un pouvoir discrétionnaire du ministre de l'Action et des comptes publics, supérieur hiérarchique de l'Administration fiscale, qui délègue sa signature au chef du service du contrôle fiscal, et au sous-directeur des dossiers fiscaux et de l'action pénale et le chef du bureau de l'action pénale (CF2B) conformément aux articles R. 228-1 et A. 228-1 du LPF³⁴. Comme le soulignent certains membres de la doctrine, « alors même que le délit fiscal est constitué, l'Administration fiscale n'est pas tenue d'engager la procédure de répression pénale »³⁵. Cette décision discrétionnaire administrative peut être critiquée par la voie du recours pour excès de pouvoir devant le juge administratif dont le contrôle est limité à l'erreur manifeste d'appréciation³⁶. A l'inverse la décision positive d'engager les poursuites pénales n'est plus détachable de la procédure pénale.

Comme auparavant, l'Administration fait toujours un usage modéré de cette prérogative. Ce sont environ 1 200 dossiers de fraude qui ont été transmis à l'autorité judiciaire en moyenne ces dernières années : 1 000 plaintes pour fraude fiscale, 140 plaintes pour escroquerie TVA et 90 procédures d'enquêtes judiciaires fiscales³⁷. Depuis 2013, face à l'organisation de plus en plus professionnelle de certains fraudeurs, le législateur a entendu réprimer plus sévèrement la fraude fiscale (0,5 M€ et 5 ans d'emprisonnement max. – 2 M€ et 7 ans d'emprisonnement en cas de fraude aggravée). La DGFIP a sensibilisé ses agents sur la nécessité de proposer des poursuites sur les dossiers complexes plutôt que sur les fraudes simples plus faciles à instruire³⁸. Il faut rappeler que la mission de contrôle de l'action du Gouvernement, et donc de son Administration, relève notamment de la compétence du Parlement, conformément à l'article 24 de la Constitution. Conformément à la logique introduite par la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 (LOLF), il serait opportun que les parle-

²⁵ *Ibid.*, p. 366.

²⁶ L. TROTABAS, *Précis de science et de législation financière*, Paris, Dalloz, 1931, p. 296.

²⁷ Art. 52 L. du 22 mars 1924 et art. 146 L. du 31 déc. 1935.

²⁸ D. n° 50-478 du 6 avril 1950 portant refonte et codification des décrets pris pour l'application des lois réunies dans le CGI.

²⁹ D. n° 65-1060 du 3 décembre 1965. apportant aux dispositions du CGI les compléments et adaptations rendus nécessaires par la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale.

³⁰ V. J. LAMARQUE, O. NEGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, Lexisnexis, 2e éd., 2011, p. 1411 ; T. LAMBERT, *Procédures fiscales*, LGDJ, 2017, p. 277.

³¹ Cass. crim., 20 févr. 2008, *Talmon*, n°07-82.977, Bull. crim., n° 43.

³² Cass. crim., 14 déc. 2000, n° 99-87.015, Bull. crim., n° 381.

³³ Cass. crim., 19 oct. 1987, n°85-94.605, Bull. crim. n°353.

³⁴ Arr. du 12 sept. 2016 modifiant la liste des autorités pouvant saisir la Commission des infractions fiscales (CIF).

³⁵ V. J. LAMARQUE, O. NEGRIN, L. AYRAULT, *op. cit.*, p. 1412.

³⁶ CE, 5 novembre 1980, *Gaillard*, Req. n°16212.

³⁷ C. Comptes, rapport 2016, p. 367.

³⁸ *Ibid.*, p. 367.

mentaires, et notamment ceux des commissions des finances des deux assemblées, se saisissent des outils dont ils disposent pour le contrôle de l'exécution budgétaire de la DGFIP.

Faut-il rappeler que dans le cadre de la loi de finances annuelle, la mission « Gestion des finances publiques et des ressources humaines » contient un programme n°156 intitulé

« Gestion fiscale et financière de l'État » avec un indicateur 1.2 intitulé « Efficacité de la lutte contre la fraude fiscale » et notamment un sous indicateur intitulé « Pourcentage des contrôles réprimant les fraudes les plus caractérisées ». Par exemple, à ce titre, la Cour des comptes souligne que « l'augmentation des droits rappelés observée résulte principalement d'un meilleur ciblage des contrôles sur les fraudes les plus caractérisées »³⁹. Il est important de veiller au renforcement du contrôle de la politique du Gouvernement en matière de sanctions fiscales et de poursuites contre les fraudes les plus graves.

La doctrine souligne que la répression pénale de la fraude fiscale fait l'objet « d'une politique réflé-

chie de la part du Gouvernement »⁴⁰ en déférant devant le juge pénal deux catégories de contribuables : les personnes suspectées de la commission d'infractions les plus graves ; les contribuables « visibles » afin de marquer l'opinion publique. Lorsqu'elle est interrogée sur ce point, l'Administration fiscale précise généralement que la lutte contre la fraude fiscale ne poursuit pas uniquement un objectif de rendement budgétaire, mais vise également à assurer l'égalité devant l'impôt et à permettre l'exercice d'une concurrence non faussée. Faut-il rappeler que les circulaires sur le contrôle fiscal et la lutte contre la fraude fiscale assignent trois objectifs à l'Administration fiscale et notamment la dissuasion et le rendement. Ce n'est qu'en dernier lieu que la circulaire n'envisage la répression. Comme le rappelle Martin Collet,

« les poursuites pénales ne sont envisageables en matière fiscale que si elles constituent le barreau ultime d'une échelle de sanctions : elles ne s'assimilent pas à des « poursuites différentes », mais viennent au contraire prolonger la procédure répressive engagée par l'administration fiscale »⁴¹.

2 La définition nécessaire de garanties sérieuses en faveur des contribuables face à l'arbitraire de l'Administration et des poursuites correctionnelles abusives

Très vite, la doctrine classique avait souligné le nécessaire encadrement de l'arbitraire que peut comporter l'exercice du pouvoir discrétionnaire reconnu à l'Administration fiscale dans l'engagement des poursuites pénales. Par exemple, Gaston Jèze a rappelé que « pour éviter ce danger réel, si la législation consacre la rigueur des sanctions et établit des peines correctionnelles », il est indispensable que soient organisées des garanties sérieuses en faveur des contribuables contre les poursuites correctionnelles « téméraires » soulignait-il⁴² avec un système de preuves très strict, la possibilité pour le contribuable de fournir préalablement ses explications devant l'Administration fiscale sur les faits reprochés, et le respect du préalable de la chose jugée par le juge de l'impôt avant la saisine des tribunaux répressifs.

A. La Commission des infractions fiscales, une garantie suffisante face à l'arbitraire de l'État

C'est assez tardivement, dans les années 1970, que cette garantie va voir le jour après que des scandales fiscaux aient éclaboussé des personnalités politiques de premier plan. On pense aux

opérations spectaculaires réalisées par les membres de CID-UNATI, mené par Gérard Nicoud, au début des années 1970. Par exemple, 40 000 contribuables seront réunis au Parc des Princes sur le thème de la grogne fiscale, des contribuables vont assurer le paiement de la patente avec des brouettes de pièces jaunes ou occuper des centres des impôts et des trésoreries.

Le mécontentement fiscal s'accroît lorsqu'en novembre 1971 *Le Canard enchaîné* publie un avertissement du fisc adressé à Jacques Chaban-Delmas, révélant le montant de son impôt, jugé bas par l'hebdomadaire. Puis, en janvier 1972, *Le Canard enchaîné* récidive en révélant que M. Chaban-Delmas n'avait pas payé d'impôts durant trois années de 1966 à 1969. Le scandale est amplifié par une autre affaire, révélée en 1972, par *Le Canard enchaîné* qui souligne que Jacques Chirac a réussi à ne pas payer d'impôts durant deux ans grâce à la rénovation d'un château en Corrèze... De ce contexte politique, mis en

³⁹ *Ibid.*, p. 367.

⁴⁰ V. J. LAMARQUE, O. NEGRIN, L. AYRAULT, *op. cit.*, p. 1413.

⁴¹ M. COLLET, « Aménager le verrou de Bercy oui, le supprimer non ! », *Les Echos*, 6 mars 2018, p. 12.

⁴² G. JEZE, « La fraude fiscale », *Revue de science et de législation financière*, 1933, p. 198.

Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes

lumière médiatique, est née une incompréhension mutuelle entre les contribuables et l'Administration fiscale. Titulaire de prérogatives exorbitantes du droit commun, elle apparaît aux yeux du contribuable, souvent désarmé devant la complexité législative ou réglementaire en matière fiscale, comme un symbole de l'arbitraire. Il lui est reproché de protéger la classe politique au détriment des petits contribuables du fait de son pouvoir discrétionnaire dans l'engagement des poursuites pénales face à l'autorité judiciaire qui n'est pas en mesure d'engager des poursuites pour fraude fiscale. Si cette puissance de l'Administration fiscale et cette mise en arrière plan des tribunaux correctionnels dans le domaine fiscal pouvaient-elles être admises à une époque où le contrôle fiscal était exceptionnel, dans les années 1970, elle apparaît de plus en plus contestée.

En 1977, le Gouvernement de Raymond Barre veut limiter cette part d'arbitraire. Afin de garantir l'égalité devant l'impôt, la loi n°77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, est promulguée. Depuis le 1^{er} janvier 1978, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de TVA et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité et de droit de timbre sont déposées par l'Administration sur avis conforme d'une commission indépendante, la commission des infractions fiscales (CIF), composée, à l'origine, de hauts magistrats administratifs et financiers, sous la présidence d'un conseiller d'État, nommés par décret pour trois ans et tenus au secret professionnel.

Elle examine les affaires qui lui sont soumises par l'Administration fiscale. Le contribuable est avisé de la saisine de la CIF qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires. Les agents de l'Administration fiscale sont déliés du secret professionnel à l'égard des membres et rapporteurs de la CIF. Le ministre des finances est lié par les avis de la CIF. La prescription de l'action publique est suspendue, pendant une durée maximum de six mois, entre la date de saisine de la commission et la date à laquelle elle émet son avis. Après 96 avis rendus en 1978, ce sont 691 avis rendus 10 ans plus tard et 928 en 1998 et 1 000 avis depuis lors environ par an confirmant l'usage modéré de cette procédure par l'Administration fiscale. Il s'est alors seulement agi d'aménager le dispositif de la plainte de l'administration, à laquelle les dispositions de l'article 1741 du CGI subordonnaient l'engagement des poursuites. Les dispositions du premier alinéa de l'article 1^{er} de la loi du

29 décembre 1977 ont été codifiées au premier alinéa de l'article L. 228 du LPF par le décret n°81-859 du 15 septembre 1981 portant codification des textes législatifs concernant les procédures fiscales.

À la suite des élections législatives du 16 mars 1986, la volonté d'améliorer les relations entre le fisc et les contribuables avait animé le ministère des finances. Une commission a été créée dès le 2 avril 1986 par le ministre pour « étudier les moyens de simplifier et améliorer ces rapports qui, aujourd'hui encore, restent trop conflictuels ». Composée de magistrats, de juristes et de praticiens des administrations, la commission, présidée par M. Maurice Aicardi, membre du Conseil économique et social, remet son rapport, le 17 juillet 1986. Il a comporté

52 propositions concrètes d'amélioration. Hormis l'exception notable de la proposition relative à la suppression de la rétroactivité de la loi fiscale, la quasi-totalité des propositions entre dans le droit positif en 1986 et 1987. Le rapport Aicardi a relevé les incohérences, la complexité et la sévérité du système français des pénalités fiscales. La Commission a mis particulièrement l'accent sur les contradictions du régime actuel par rapport au principe fondamental du droit selon lequel la sanction doit être proportionnée à la faute. Si le rapport Aicardi souligne le caractère extrêmement dispersé et élevé (de 30 à 300 % selon les impôts) des taux de pénalités fixes; le pouvoir conféré à l'administration fiscale de réprimer les comportements délictueux; le cumul autorisé de sanctions pour une même faute (sanctions fiscales appliquées par l'administration et sanctions pénales infligées par le juge judiciaire), ses préconisations ont porté sur l'harmonisation des pénalités de nature répressive sanctionnant pour tous impôts, soit l'absence de bonne foi (30 % au maximum), soit la manœuvre frauduleuse ou l'abus de droit (100 % au maximum), subordonnant l'application de cette pénalité à un visa de l'inspecteur principal qui sera apposé sur la notification de redressement ou toute lettre par laquelle l'administration qualifie la gravité de l'infraction. En aucun cas, la commission Aicardi a jugé opportun de mettre fin, ni au monopole des poursuites de l'Administration fiscale, ni à la CIF alors que son principal objectif est l'amélioration des relations entre les contribuables et l'Administration fiscale, ce qui signifierait qu'*a contrario* ces procédures y contribuent...

Vingt ans plus tard, en 2008, afin de lutter contre les fraudes fiscales portant atteinte aux finances publiques, une mission est confiée à M. Olivier Fouquet, président de la section des finances au

Conseil d'État, par le ministre des comptes publics de l'époque. Composée de membres de la Cour de Cassation, du Conseil d'Etat, de praticiens de l'Administration fiscale et de juristes, le rapport de la commission Fouquet présente 52 propositions en vue d'améliorer la sécurité juridique en matière fiscale. Deux seules propositions concernent les pénalités fiscales, les propositions n° 36 et 40. La seconde proposition préconisait d'étendre les possibilités d'audition du contribuable et de l'administration aux procédures d'examen par la CIF. Toujours, aujourd'hui, les procédures devant la CIF ne prévoient pas expressément d'audition du contribuable et de l'administration fiscale, ce qui limite les pouvoirs d'investigation contradictoire de ces organismes. Il était donc proposé d'étendre cette faculté d'audition à la commission des infractions fiscales (CIF).

Ces deux rapports, rendus dans un souci d'améliorer les relations entre l'Administration fiscale et les contribuables, n'ont jamais préconisé de supprimer cette procédure, justement parce qu'il s'agit d'une garantie suffisante offerte au contribuable contre l'arbitraire.

L'actualité récente a été marquée par plusieurs affaires médiatiques pour fraude fiscale dont celles de Jérôme Cahuzac, Serge Dassault, du marchand d'art Guy Wiledenstein, de Thomas Thévenoud, etc. lesquelles ont suscité l'interrogation sur la pertinence du dispositif. L'article 13 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale a élargi la composition de la CIF. Le nombre de conseillers d'Etat et de conseillers maîtres à la Cour des comptes a été ramené à 8 membres titulaires et 4 suppléants par corps, désormais élus par leurs pairs. S'y sont ajoutés 12 magistrats honoraires à la Cour de cassation (8 membres titulaires et 4 suppléants) également élus au sein de cette institution ainsi que 4 personnalités qualifiées (membres titulaires) désignées par les présidents des deux assemblées parlementaires, ces élections et désignations devant respecter le principe de parité entre les femmes et les hommes.

Pour son fonctionnement, la CIF a recours à une quarantaine de rapporteurs annuels, en charge de la présentation des dossiers en séance, choisis parmi des fonctionnaires dotés de compétences juridiques et fiscales adaptées à ses missions. La CIF dispose-t-elle des moyens suffisants pour faire face à l'affluence éventuelle de dossiers supplémentaires ? Pour ce faire, il faut se référer aux textes réglementaires correspondants⁴³ aux indemnités susceptibles d'être allouées aux présidents, aux membres et aux rapporteurs de la CIF : pour

chaque séance à laquelle ils participent ; et pour les dossiers qu'ils rapportent. Le montant de l'indemnité ainsi que le plafond annuel sont fixés par arrêté du ministre des finances. Cela interroge sur l'indépendance effective de la CIF. C'est par exemple un arrêté du 19 novembre 2004 qui a fixé le nombre maximum de séances de la CIF pouvant donner lieu à rémunération à 70 séances par an. Fort logiquement, en 2016, la CIF a tenu 70 séances⁴⁴ ! Il apparaît donc opportun et urgent de lever cette limite posée par le ministre des finances lui-même ; et confié au Président de la CIF une autonomie règlementaire et budgétaire. Ne faudrait-il pas transformer la CIF et d'autres commissions fiscales, comme celle de l'abus de droit par exemple en une Autorité administrative indépendante en matière fiscale, qui pourrait apparaître comme un Défenseur des contribuables.

Selon nos calculs, le budget annuel de la CIF, destiné à couvrir ces indemnités, puisqu'elle est accueillie par le Conseil d'État, serait environ de 0,3 M€ par an environ, ce qui est très (trop) modeste au regard des enjeux financiers de l'État en cause. Ces crédits relèvent en partie de la mission « Conseil et contrôle de l'Etat », du programme n°165 relatif au Conseil d'État, dont le responsable de programme est le Vice Président du Conseil d'Etat, et de l'action n°5 « Fonction, études, expertises et services rendus aux administrations de l'État » (16,6 M€ de CP-AE en LFI 2018) dont la fonction est exercée par les membres du Conseil d'État qui participent à diverses commissions administratives spécialisées comme la CIF. Pour répondre à la préconisation de la Cour des comptes⁴⁵, afin « de poursuivre la diversification des types d'infraction faisant l'objet des dossiers de propositions de poursuites correctionnelles », ne faut-il pas un élargissement du nombre de séances annuelles de la CIF et de ses rapporteurs ? Pourquoi ne pas aligner le nombre des personnalités qualifiées composant la CIF sur celui des magistrats en confiant aux présidents des commissions des finances la possibilité d'en désigner quatre autres membres titulaires ?

À défaut d'une telle évolution, destinée à renforcer les moyens de la CIF, quelle institution, sauf l'administration fiscale, pourrait-elle, en terme de moyens humains et techniques, être en capacité de réaliser un tel filtre parmi un volume considérable de dossiers complexes ? Peut-on raisonnablement considérer que le parquet puisse opérer lui-même ce filtre en lieu et place de l'Administration fiscale et/ou de la CIF ? Alors que

⁴³ D. n°98-819 du 8 sept. 1998.

⁴⁴ Cf. rapport de la CIF, 2017, p. 6.

⁴⁵ C. Comptes, rapport 2016, n°4, p. 384.

Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes

le droit fiscal n'est même pas inscrit au programme du concours de l'École nationale de la magistrature, contrairement au concours de l'ENA, ce qui pointe un défaut de formation technique en droit fiscal par rapport aux hauts fonctionnaires des finances, et au regard de l'engorgement actuel des juridictions pénales, et de l'insuffisance chronique des moyens budgétaires dévolus à l'autorité judiciaire par rapport à l'administration pénitentiaire, on voit mal comment le ministère public, même doté de moyens budgétaires exceptionnels, pourrait assumer une telle tâche, surtout au moment où son indépendance face au Gouvernement est discutée.

B. L'indépendance du parquet, une condition préalable à la levée du verrou de Bercy

L'indépendance du parquet est censée être garantie selon l'article 64 de la Constitution qui dispose, en son premier alinéa, que « le Président de la République est garant de l'indépendance de l'autorité judiciaire ». Les magistrats du parquet appartiennent, selon la jurisprudence du Conseil constitutionnel, à l'autorité judiciaire. Il en découle donc un principe selon lequel ils doivent exercer librement leur action devant les juridictions, en recherchant la protection des intérêts de la société. Selon les dispositions de l'article 30 du Code de procédure pénale, dans sa rédaction issue de la loi du 25 juillet 2013, le Garde des Sceaux adresse aux magistrats du parquet des instructions générales mais ne peut désormais leur adresser aucune instruction dans des affaires individuelles. Par ailleurs, la parole du ministère public, à l'audience, reste libre⁴⁶. Le Conseil constitutionnel a d'ailleurs été saisi, le 27 septembre 2017, par le Conseil d'État, dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC).

Cette question a été posée par l'Union syndicale des magistrats et porte sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 5 de l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature⁴⁷. Cette disposition précise que : « les magistrats du parquet sont placés sous la direction et le contrôle de leurs chefs hiérarchiques et sous l'autorité du garde des sceaux, ministre de la justice. À l'audience, leur parole est libre ». Les requérants reprochent à ces dispositions de méconnaître le principe d'indépendance de l'autorité judiciaire qui découle de l'article 64 de la Constitution, au motif qu'elles placent les magistrats du parquet sous la subordination hiérarchique du Garde des sceaux, alors que ces magistrats appartiennent à l'autorité judiciaire et devraient bénéficier à ce titre, autant que les magistrats du siège, de la garantie constitutionnelle de cette indépendance. Pour le même motif, ils reprochent également à cet article 5 de méconnaître le principe de séparation des pouvoirs, dans des conditions affectant le principe d'indépendance de l'autorité judiciaire.

Dans sa décision du 8 décembre 2017, le Conseil constitutionnel déclare conformes à la Constitution les dispositions contestées car elles assurent une conciliation équilibrée entre le principe d'indépendance de l'autorité judiciaire et les prérogatives que le Gouvernement tient de l'article 20 de la Constitution sur la conduite de la politique pénale du Gouvernement et ne méconnaissent pas non plus la séparation des pouvoirs ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit⁴⁸. La position du Conseil constitutionnel diverge avec celle de la CEDH⁴⁹ et de la Cour de cassation⁵⁰, refusant d'assimiler le ministère public français à une véritable autorité judiciaire, au sens de l'article 5 de la CEDH, car il ne présente pas les garanties d'indépendance et d'impartialité requises par ce texte. Lors de la rentrée solennelle de la Cour de cassation, le 15 janvier 2018, le Président de la République a, dans son discours, considéré que la politique pénale devait continuer à être définie par le garde des sceaux car une complète indépendance du parquet serait déconnectée de toute légitimité démocratique. ■

⁴⁶ Ord. 22 déc. 1958, art. 5 et C. pr. pén., art. 33.

⁴⁷ Cons. const., décis. n°2017-680 QPC, 8 déc. 2017. Voir O. DUFOUR, « L'indépendance du parquet : les syndicats de magistrats ont perdu devant le Conseil constitutionnel », *Les Petites Affiches*, 9 janvier 2018, n° 7, pp. 3-4.

⁴⁸ *Ibid.*, §14.

⁴⁹ CEDH 29 mars 2010, Medvedyev et a. c/ France, n° 3394/03 ; CEDH 23 nov. 2010, Moulin c/ France, n° 37104/06.

⁵⁰ Cass. Crim. 15 déc. 2010, n° 10-83.674.